

ปัญหาภาษีเงินได้เกี่ยวกับค่าเสียหาย

นายกันตพิชญ์ อินชมภู

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2555

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository (CUIR) are the thesis authors' files submitted through the Graduate School.

Problems of Income Tax on Damage

Mr. Kuntapitch Inchompoo

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2012

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

ปัญหาภาษีเงินได้เกี่ยวกับค่าเสียหาย

โดย

นายกันตพิชญ์ อินชมภู

สาขาวิชา

กฎหมายการเงินและภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

รองศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ เชื้อบุญชัย

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วน
หนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทมหาบัณฑิต

.....คณบดีคณะนิติศาสตร์

(ศาสตราจารย์ ดร.ศักดิ์ดา ธิติกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

.....ประธานกรรมการ

(ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

(รองศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ เชื้อบุญชัย)

.....กรรมการ

(อาจารย์ ดร.อังคณาดี ปิ่นแก้ว)

.....กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย

(ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ดร.พล วีรคุปต์)

กัณฑ์พิชญ์ อินชมภู : ปัญหาภาษีเงินได้เกี่ยวกับค่าเสียหาย. (PROBLEMS OF INCOME TAX ON DAMAGE) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก : รศ. ธิตีพันธ์ เชื้อบุญชัย, 333 หน้า.

ค่าเสียหายที่ได้รับจากสัญญาหรือละเมิดในปัจจุบัน อาจแบ่งออกได้เป็นหลายประเภท โดยกฎหมายไทยยอมรับว่าค่าเสียหายเหล่านี้เป็นเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีโดยไม่คำนึงถึงลักษณะสำคัญของค่าเสียหายให้สอดคล้องกับความเป็นเงินได้ที่แท้จริง อย่างไรก็ตาม ในกรณีค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด ประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (13) ได้บัญญัติยกเว้นให้ไม่ต้องนำเงินได้ที่ได้รับมาไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่การยกเว้นให้ดังกล่าวยังมีความไม่เหมาะสมกับลักษณะของค่าเสียหายเช่นเดียวกัน ด้วยปัจจุบันมีค่าเสียหายเชิงลงโทษซึ่งมีบทบาทเป็นการลงโทษผู้กระทำผิดในทางแพ่ง ซึ่งนอกเหนือไปจากการทดแทนความเสียหายที่เกิดขึ้นจริง นอกจากนี้ยังมีสภาพปัญหาอื่น ๆ ของภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับค่าเสียหาย จึงนำไปสู่การศึกษาในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

จากการศึกษาพบว่า ปัญหาภาษีอากรในส่วนของภาษีเงินได้เกี่ยวกับค่าเสียหาย มีดังนี้

1. ปัญหาความเป็น "เงินได้" ของค่าเสียหาย
2. ปัญหาการจัดประเภทเงินได้ของค่าเสียหาย
3. ปัญหาการจ่ายค่าเสียหายตามรูปแบบการระงับข้อพิพาท
4. ปัญหาการยกเว้นภาษีในค่าเสียหายตามกฎหมายไทย
5. ปัญหาการตีความค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด

ด้วยเหตุแห่งปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนจึงได้เสนอแนะแนวทางที่เหมาะสมในการแก้ปัญหา ดังกล่าว เช่น การแยกความเป็นเงินได้ของค่าเสียหายแต่ละประเภท เป็นต้น เพื่อให้เกิดความสอดคล้องถูกต้องกับแนวทางที่ควรจะเป็นตามหลักการภาษีอากรและความเป็นธรรม

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร.....ลายมือชื่อนิสิต.....
ปีการศึกษา.....2555.....ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก.....

5286050134 : MAJOR FINANCE AND TAX LAWS

KEYWORDS : PROBLEMS / INCOME TAX / DAMAGE

KUNTAPITCH INCHOMPOO : PROBLEMS OF INCOME TAX ON DAMAGE.

ADVISOR : ASSOC. PROF. THITIPAN CHUERBOONCHAI., 333 pp.

At present, damages from contract or wrongful act can be categorized into several types. Thai law recognizes that damages are assessable income regardless of major character of such damages. However, in case of compensation against wrongful acts, section 42 (13) of the Revenue Code exempts such income from personal income tax calculation. Such exemption, unfortunately, is, at the same time, inappropriate inconsistent with character of damages as well since there are punitive damages nowadays. The punitive damages aim to punish civil wrongdoer which is beyond actual damage suffered by the victim. Moreover, there are other problems concerning income tax on damages which lead to a study in this thesis.

The study finds the following legal problems concerning income tax on damages.

1. Problem on the "income" status of damages
2. Problem on categorizing damages into income
3. Problem on paying damages under dispute resolution pattern
4. Problem on tax exemption on damages under Thai law
5. Problem on interpretation of compensation against wrongful acts

From these abovementioned problems, this author recommends proper solutions such as differentiating types of income for each type of damages. Its objective is to be in accordance with principles of taxation and fairness.

Field of Study : Finance and Tax Laws Student's Signature

Academic Year : 2012 Advisor's Signature

กิตติกรรมประกาศ

ความสำเร็จของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอขอบกราบขอบพระคุณอย่างสูงในความเมตตากรุณาของท่านอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ รองศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ เชื้อบุญชัย ที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่ายิ่งในการให้คำปรึกษาและคอยช่วยเหลือ เอาใจใส่ ตลอดจนให้คำแนะนำแก้ไขวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จนสำเร็จสมบูรณ์

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ดร. พล ธีรคุปต์ และท่านอาจารย์ ดร. อังคนาวดี ปิ่นแก้ว ที่ได้ให้ความกรุณาสละเวลาอันมีค่ายิ่งในการรับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และได้กรุณาช่วยเหลือ ให้คำปรึกษา ให้ข้อมูลและคำแนะนำเกี่ยวกับวิทยานิพนธ์อย่างสม่ำเสมอตลอดมา

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านคณบดี คณาจารย์ทุกท่าน เจ้าหน้าที่ห้องสมุด เจ้าหน้าที่หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย รวมทั้งป้านอม ที่ได้กรุณาช่วยเหลือผู้เขียนและให้ข้อมูลในการจัดทำวิทยานิพนธ์จนสำเร็จลุล่วง

ขอขอบคุณคุณคุณภัทรพร อุดมผล คุณกรรณินทร์ ไตรหาร คุณกฤษณ์ วงศ์วิเศษธร คุณกนกณิภา เวชศิลป์ คุณเจตนากร ปุญญะปัญญา คุณธีรพงศ์ อิงคุล คุณปวีณ วัฒนธ คุณศุภพิชญ์ ชัยศิริวงค์ คุณลลิต ก่อวุฒิกุลรังสี คุณสุวิสา หาญธงทัสน์ คุณจตุพร อินทรเจ้า ขอขอบคุณเพื่อน พี่ น้อง ชาวกฎหมายการเงินและภาษีอากรทุกท่านที่เป็นกำลังใจและช่วยเหลือกันและกันมาโดยตลอด รวมทั้งพี่ๆ น้องๆ เพื่อนๆ ของผู้เขียนทุกท่านที่รับฟังคอยเป็นกำลังใจให้ผู้เขียนเสมอมา และขอขอบคุณทุกท่านที่ไม่อาจกล่าวถึงได้หมด ณ โอกาสนี้ด้วย

สุดท้ายนี้ขอกราบขอบพระคุณ คุณพ่อชัยสวัสดิ์ อินชมภู และคุณแม่วรรณิดา อินชมภู ผู้ที่ให้กำเนิดและมอบทุกๆ สิ่งกับผู้เขียน ผู้ที่เป็นที่รักและรักผู้เขียนมาโดยตลอด ที่เป็นผู้มีอุปการคุณ คอยให้ทั้งกำลังใจ และช่วยเหลือผู้เขียนด้วยดีเสมอมา

ความดีและประโยชน์ทั้งปวงของวิทยานิพนธ์นี้ ผู้เขียนขออุทิศให้บรรดาบุคคลทั้งหลายดังกล่าว หากมีข้อผิดพลาดประการใดผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	น
บทที่	
1	
บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	1
1.3 ขอบเขตของการวิจัย.....	2
1.4 สมมุติฐานของการวิจัย.....	2
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย.....	2
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย.....	2
2	
แนวความคิดเกี่ยวกับค่าเสียหายและการจัดเก็บภาษี.....	4
2.1 ประวัติความเป็นมาของการเรียกค่าเสียหาย.....	4
2.1.1 วิวัฒนาการของการเรียกค่าเสียหายในระบบ ซีวีวี ลอว์.....	5
2.1.1.1 วิวัฒนาการของการเรียกค่าเสียหายใน กฎหมายบาบิโลน.....	8
2.1.1.2 วิวัฒนาการของการเรียกค่าเสียหายใน กฎหมายโรมัน.....	10
2.1.1.3 วิวัฒนาการของการเรียกค่าเสียหายใน กฎหมายไทย.....	15
2.1.2 วิวัฒนาการของการเรียกค่าเสียหายในระบบ คอมมอน ลอว์.....	21

บทที่	หน้า
2.2	แนวคิดพื้นฐานของค่าเสียหายในปัจจุบัน..... 24
2.2.1	ความหมายของความเสียหาย ค่าเสียหาย ค่าสินไหมทดแทน... 24
2.2.2	ประเภทและวัตถุประสงค์ของค่าเสียหาย..... 26
2.2.2.1	ค่าเสียหายประเภททดแทนความเสียหาย..... 26
2.2.2.1.1	ค่าเสียหายสำหรับความเสียหายที่เป็นตัวเงิน 27
(1)	ค่าเสียหายสำหรับผลประโยชน์ที่คาดหวัง..... 27
(2)	ค่าเสียหายในความไวเนื้อเชื่อใจ..... 28
(3)	ค่าเสียหายในการกลับคืนสู่ฐานะเดิม..... 28
2.2.2.1.2	ค่าเสียหายสำหรับความเสียหาย ที่ไม่เป็นตัวเงิน..... 30
2.2.2.1.3	ค่าเสียหายตามความเสียหาย..... 31
2.2.2.1.4	ความเสียหายตามทางสันนิษฐานทั่วไป..... 31
2.2.2.1.5	ค่าเสียหายพิเศษ..... 32
2.2.2.2	ค่าเสียหายที่ไม่ได้ทดแทนความเสียหาย..... 33
2.2.2.2.1	ค่าเสียหายเชิงลงโทษ..... 33
2.2.2.2.2	ค่าเสียหายตามแบบพิธี..... 34
(1)	ค่าเสียหายแต่ในนาม..... 34
(2)	ค่าเสียหายแบบไม่เห็นตามใจทัก..... 36
2.3	แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีจากค่าเสียหาย..... 39
2.3.1	ฐานการจัดเก็บภาษี..... 39
2.3.1.1	ฐานเงินได้..... 40
2.3.1.2	ฐานทรัพย์สิน..... 40
2.3.1.3	ฐานการบริโภค..... 41
2.3.1.4	ฐานอื่นๆ..... 42
2.3.2	ความหมายของเงินได้..... 42

บทที่	หน้า
2.3.2.1 ความหมายของเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์.....	43
2.3.2.2 ความหมายของเงินได้ตามหลักการทางบัญชี.....	46
2.3.2.3 ความหมายของเงินได้ตามหลักการทางภาษีอากร.....	51
2.3.2.3.1 ทฤษฎีพื้นฐานการภาษีอากร.....	52
(1) ทฤษฎีอุปสงค์สาธารณะ.....	52
(2) ทฤษฎีแลกเปลี่ยน.....	53
(3) ทฤษฎีการเสียสละ.....	55
(4) ทฤษฎีความสามารถ.....	55
2.3.2.3.2 ความหมายของเงินได้ตามกฎหมายไทย.....	57
2.3.3 หลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีจากค่าเสียหาย.....	60
3 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าเสียหายในประเทศไทย.....	63
3.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้.....	63
3.1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	63
3.1.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี.....	63
3.1.1.2 ขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี.....	64
3.1.1.3 ฐานภาษี.....	65
3.1.1.3.1 ประเภทของเงินได้พึงประเมิน.....	65
3.1.1.3.2 เกณฑ์การคำนวณเงินได้พึงประเมิน.....	68
3.1.1.3.3 ค่าใช้จ่าย.....	69
3.1.1.3.4 ค่าลดหย่อน.....	70
3.1.1.3.5 เงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นการเสียภาษี.....	71
3.1.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	72
3.1.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี.....	72
3.1.2.2 ขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี.....	73

บทที่	หน้า
3.1.2.3	ฐานภาษี..... 73
3.1.2.3.1	ประเภทของรายได้..... 74
3.1.2.3.2	เกณฑ์การคำนวณรายได้..... 76
3.1.2.3.3	รายจ่าย..... 77
3.2	การจัดเก็บภาษีจากค่าเสียหายกรณีสัญญา..... 78
3.2.1	กรณีค่าเสียหายจากสัญญา..... 79
3.2.1.1	สิทธิในการเรียกค่าเสียหายจากสัญญา..... 79
3.2.1.1.1	กรณีผิดสัญญา..... 79
3.2.1.1.2	กรณีเลิกสัญญา..... 82
3.2.1.2	ประเภทของค่าเสียหายจากสัญญา..... 87
3.2.1.2.1	ค่าเสียหายตามปกติ..... 87
3.2.1.2.2	ค่าเสียหายอันเกิดแต่พฤติการณ์พิเศษ..... 89
3.2.1.2.3	ค่าเสียที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า..... 90
3.2.1.2.4	ดอกเบี้ยในค่าเสียหาย..... 95
3.2.3	ภาวะภาษีกรณีสัญญา..... 98
3.2.3.1	กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา..... 99
3.2.3.1.1	ค่าเสียหายในฐานะรายได้..... 99
3.2.3.1.2	ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย..... 103
3.2.3.2	กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล..... 105
3.2.3.2.1	ค่าเสียหายในฐานะรายได้..... 105
3.2.3.2.2	ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย..... 108
3.3	การจัดเก็บภาษีค่าเสียหายกรณีละเมิด..... 112
3.3.1	กรณีค่าเสียหายจากละเมิด..... 112
3.3.1.1	สิทธิในการเรียกค่าเสียหายจากละเมิด..... 112
3.3.1.2	ประเภทค่าเสียหายจากละเมิด..... 121

3.3.1.2.1 ค่าเสียหายในกรณีความเสียหาย ต่อชีวิต.....	121
3.3.1.2.2 ค่าเสียหายในกรณีความเสียหาย ต่อร่างกายหรืออนามัย.....	130
3.3.1.2.3 ค่าเสียหายในกรณีความเสียหาย ต่อทรัพย์สิน.....	135
3.3.1.2.4 ค่าเสียหายในกรณีความเสียหาย ต่อเสรีภาพ.....	136
3.3.1.2.5 ค่าเสียหายในกรณีความเสียหาย ต่อสิทธิอื่นๆ.....	137
3.3.1.2.6 ดอกเบี้ยในค่าเสียหาย.....	138
3.3.2 กรณีละเมิดที่มีบทกำหนดให้ค่าเสียหายเชิงลงโทษ ตามกฎหมายพิเศษ.....	140
3.3.2.1 พระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ. 2545.....	140
3.3.2.2 พระราชบัญญัติส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิต คนพิการ พ.ศ. 2550.....	143
3.3.2.3 พระราชบัญญัติวิธีพิจารณาคดีผู้บริโภค พ.ศ. 2551....	145
3.3.2.4 พระราชบัญญัติความรับผิดต่อความเสียหาย ที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ไม่ปลอดภัย พ.ศ. 2551.....	147
3.3.3 ภาวะภาวะหนี้ละเมิด.....	150
3.3.3.1 กรณีภาวะเงินได้บุคคลธรรมดา.....	150
3.3.3.1.1 ค่าเสียหายในฐานะรายได้.....	150
3.3.3.1.2 ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย.....	152
3.3.3.2 กรณีภาวะเงินได้นิติบุคคล.....	154

บทที่	หน้า
3.3.3.2.1	ค่าเสียหายในฐานะรายได้..... 154
3.3.3.2.2	ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย..... 154
4	การจัดเก็บภาษีในค่าเสียหายจากต่างประเทศ..... 160
4.1	ประเทศสหรัฐอเมริกา..... 160
4.1.1	หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้..... 162
4.1.1.1	ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา..... 162
4.1.1.1.1	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี..... 162
4.1.1.1.2	ขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี..... 163
4.1.1.1.3	ฐานภาษี..... 164
(1)	ประเภทเงินได้พึงประเมิน..... 164
(2)	เกณฑ์การคำนวณเงินได้พึงประเมิน..... 169
(3)	ค่าใช้จ่าย..... 169
(4)	ค่าลดหย่อน..... 175
(5)	เงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นภาษี..... 176
4.1.1.2	ภาษีเงินได้นิติบุคคล..... 176
4.1.1.2.1	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี..... 176
4.1.1.2.2	ขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี..... 177
4.1.1.2.3	ฐานภาษี..... 178
(1)	ประเภทรายได้..... 178
(2)	เกณฑ์การคำนวณรายได้..... 178
(3)	รายจ่าย..... 179
4.1.2	การจัดเก็บภาษีจากค่าเสียหายกรณีสัญญา..... 179
4.1.2.1	กรณีค่าเสียหายจากสัญญา..... 179
4.1.2.1.1	สิทธิในการเรียกค่าเสียหายจากสัญญา..... 180
4.1.2.1.2	ประเภทค่าเสียหายจากสัญญา..... 183

4.1.2.2	ภาวะภาษีกรณีสัญญา.....	186
4.1.2.2.1	กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	186
(1)	ค่าเสียหายในฐานะรายได้.....	186
(2)	ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย.....	190
4.1.2.2.2	กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	195
(1)	ค่าเสียหายในฐานะรายได้.....	195
(2)	ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย.....	196
4.1.3	การจัดเก็บภาษีจากค่าเสียหายกรณีละเมิด.....	196
4.1.3.1	กรณีค่าเสียหายจากละเมิด.....	196
4.1.3.1.1	สิทธิในการเรียกค่าเสียหายจากละเมิด.....	196
4.1.3.1.2	ประเภทค่าเสียหายจากละเมิด.....	201
4.1.3.2	ภาวะภาษีกรณีละเมิด.....	204
4.1.3.2.1	กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	204
(1)	ค่าเสียหายในฐานะรายได้.....	206
(2)	ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย.....	216
4.1.3.2.2	กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	218
(1)	ค่าเสียหายในฐานะรายได้.....	218
(2)	ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย.....	218
4.2	ประเทศเยอรมัน.....	220
4.2.1	หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้.....	220
4.2.1.1	ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	221
4.2.1.1.1	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี.....	221
4.2.1.1.2	ขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี.....	222
4.2.1.1.3	ฐานภาษี.....	224
(1)	ประเภทเงินได้พึงประเมิน.....	224

บทที่	หน้า
(2) เกณฑ์การคำนวณเงินได้พึงประเมิน.....	229
(3) ค่าใช้จ่าย.....	231
(4) ค่าลดหย่อน.....	235
(5) เงินได้พึงประเมินที่ด้รับยกเว้นภาษี.....	237
4.2.1.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	238
4.2.1.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี.....	238
4.2.1.2.2 ขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี.....	239
4.2.1.2.3 ฐานภาษี.....	240
(1) ประเภทรายได้.....	241
(2) เกณฑ์การคำนวณรายได้.....	241
(3) ใช้จ่าย.....	242
4.2.2 การจัดเก็บภาษีจากค่าเสียหายกรณีสัญญา.....	243
4.2.2.1 กรณีค่าเสียหายจากสัญญา.....	243
4.2.2.1.1 สิทธิในการเรียกค่าเสียหายจากสัญญา.....	243
4.2.2.1.2 ประเภทค่าเสียหายจากสัญญา.....	248
4.2.2.2 ภาระภาษีกรณีสัญญา.....	251
4.2.2.2.1 กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	251
(1) ค่าเสียหายในฐานะรายได้.....	251
(2) ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย.....	253
4.2.2.2.2 กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	253
(1) ค่าเสียหายในฐานะรายได้.....	253
(2) ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย.....	254
4.2.3 การจัดเก็บภาษีจากค่าเสียหายกรณีละเมิด.....	255
4.2.3.1 กรณีค่าเสียหายจากละเมิด.....	255
4.2.3.1.1 สิทธิในการเรียกค่าเสียหายจากละเมิด.....	255

บทที่	หน้า
4.2.3.1.2 ประเภทค่าเสียหายจากละเมิด	259
(1) ค่าเสียหายในกรณีความเสียหายต่อชีวิต	259
(2) ค่าเสียหายในกรณีความเสียหายต่อร่างกาย หรืออนามัย	261
(3) ค่าเสียหายในกรณีความเสียหาย ต่อทรัพย์สิน	263
(4) ค่าเสียหายในกรณีความเสียหาย ต่อเสรีภาพ	264
(5) ค่าเสียหายในกรณีความเสียหาย ต่อสิทธิอื่นๆ	265
4.2.3.2 ภาวะภาษีกรณีละเมิด	265
4.2.3.2.1 กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	265
(1) ค่าเสียหายในฐานะรายได้	265
(2) ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย	267
4.2.3.2.2 กรณีภาษีเงินได้ในนิติบุคคล	268
(1) ค่าเสียหายในฐานะรายได้	268
(2) ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย	269
5 ปัญหาการจัดเก็บภาษีค่าเสียหายตามกฎหมายไทย	270
5.1 ปัญหาความเป็น “เงินได้” ของค่าเสียหาย	270
5.1.1 ความเป็นเงินได้ของค่าเสียหายตามความหมาย ทางเศรษฐศาสตร์	270
5.1.2 ความเป็นเงินได้ของค่าเสียหายตามความหมายทางบัญชี	272
5.1.3 ความเป็นเงินได้ของค่าเสียหายตามความหมายทางภาษีอากร	272
5.2 ปัญหาการจัดประเภทเงินได้ของค่าเสียหาย	282
5.3 ปัญหาการจ่ายค่าเสียหายตามรูปแบบการระงับข้อพิพาท	284

บทที่	หน้า
5.4	ปัญหาการยกเว้นภาษีในค่าเสียหายตามกฎหมายไทย..... 289
5.5	ปัญหาการตีความค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด..... 293
6	บทสรุปและข้อเสนอแนะ..... 295
6.1	บทสรุป..... 296
6.2	ข้อเสนอแนะ..... 303
6.2.1	ควรมีการยกเลิกมาตรา 42 (13) แห่งประมวลรัษฎากรและ ออกกฎกระทรวงยกเว้นให้กับค่าเสียหายแต่ละประเภทให้ถูกต้อง ตามความหมายของเงินได้พึงประเมินสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 303
6.2.2	ควรมีการออกพระราชกฤษฎีกายกเว้นไม่ให้ค่าเสียหาย บางประเภทถือเป็นรายได้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล..... 305
6.2.3	ควรมีการวางแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรโดยออกเป็น คำสั่งปฏิบัติในการจัดประเภทของเงินได้ประเภทดอกเบี้ยที่ได้รับ จากค่าเสียหายหรือให้เป็นเงินได้ประเภทดอกเบี้ยตามมาตรา 40 (4)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร..... 306
6.2.4	ควรมีการออกกฎกระทรวงให้ยกเว้นค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด ในค่าสินไหมทดแทนประเภทสิ่งที่จะสูญเสียหรือค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการฟ้องร้องหรือตกลงกัน..... 306
	รายการอ้างอิง..... 308
	ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์..... 324

สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
1	แสดงการแบ่งแยกประเภทค่าเสียหายในเชิงวัตถุประสงค์เพื่อทดแทน ความเสียหายและไม่ได้ทดแทนความเสียหาย.....	37

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ค่าเสียหายที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับมีหลายประเภท ค่าเสียหายบางประเภทเป็นค่าเสียหายในเชิงทดแทนสิ่งที่สูญหายไปไม่ทำให้ความมั่งคั่งที่มีของผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้น จึงไม่ควรถือเป็นรายได้ที่จะต้องนำมาเสียภาษี แต่ค่าเสียหายบางประเภทที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นให้ถือเป็นรายได้ของผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตามประเทศไทยไม่ได้มีการบัญญัติกฎหมายให้เป็นไปตามแนวทางดังกล่าวซึ่งขัดกับหลักการทางภาษีอากร

ด้วยเหตุที่ค่าเสียหายมีหลายประเภทและปรากฏอยู่ในหลายรูปแบบไม่ว่าจะเกิดจากการผิดสัญญา หรือเกิดจากการทำละเมิด โดยกฎหมายไทยให้การรับรองยกเว้นไว้ในค่าเสียหายที่เป็นค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดเพียงสถานเดียว ก่อให้เกิดปัญหาในการตีความขอบเขตการใช้ข้อยกเว้นดังกล่าว และปัญหาอื่น ๆ ด้วยเหตุผลดังกล่าวจึงควรที่จะมีการศึกษาการจัดเก็บภาษีในกรณีที่ได้รับค่าเสียหาย

ดังนั้น ผู้เขียนจึงมีความสนใจที่จะศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีกรณีดังกล่าว เพื่อสามารถนำไปใช้เป็นประโยชน์แก่บุคคลและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร อีกทั้งเป็นความรู้ให้แก่ผู้ที่มีความสนใจทั่วไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อให้ทราบถึงที่มา แนวความคิด ความหมาย และขอบเขตเกี่ยวกับค่าเสียหาย
2. เพื่อให้ทราบถึงแนวทางการจัดเก็บภาษีจากค่าเสียหายในกรณีที่เกิดจากสัญญาและละเมิดของประเทศไทย

3. เพื่อศึกษาถึงความเหมาะสมเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีค่าเสียหายของต่างประเทศ ในการนำมาใช้กับประเทศไทย

1.3 ขอบเขตของการวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จะทำการศึกษาเฉพาะกรณีจัดเก็บภาษีฐานเงินได้ในความเสียหายที่เกิดขึ้นจากกรณีการทำสัญญาและเกิดจากการละเมิดทั้งในส่วนประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และกฎหมายอื่น ๆ ยกเว้นค่าเสียหายในกรณีความเสียหายต่อชื่อเสียงเกียรติคุณ โดยศึกษาเงื่อนไข หลักเกณฑ์และปัญหาในการจัดเก็บของประเทศไทย เปรียบเทียบกับต่างประเทศ

1.4 สมมุติฐานของการวิจัย

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าเสียหายของประเทศไทยไม่ถูกต้องตามหลักความเป็นเงินได้ และไม่ได้แยกแยะความแตกต่างในภาวะภาษีเงินได้ตามประเภทค่าเสียหาย

1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

เป็นการศึกษาวิจัยเอกสารเชิงพรรณนาและวิเคราะห์ โดยการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากประมวลรัษฎากร หนังสือคำอธิบาย คำพิพากษาศาลฎีกา หนังสือตอบข้อหารือ กรมสรรพากร ตลอดจนเอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งของประเทศไทยและของต่างประเทศ หลังจากรวบรวมและเรียบเรียงวิธีวิจัยเชิงเอกสารแล้ว จะวิจัยโดยใช้แนวอนุมานเชิงพิจารณาและทำการวิเคราะห์หลักเกณฑ์ ตลอดจนประเด็นต่างๆ พร้อมทั้งเสนอความคิดเห็นและข้อเสนอแนะกับทั้งแนวทางแก้ไขปัญหาต่างๆที่เกิดขึ้น

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย

1. สามารถถึงแนวทางความหมาย และแนวคิดเกี่ยวกับค่าเสียหายประเภทต่างๆ
2. สามารถอธิบายหลักเกณฑ์ วิธีการ ในการจัดเก็บภาษีจากค่าเสียหายในกรณีที่เกิดจากสัญญาและละเมิดของประเทศไทย

3. สามารถอธิบายหลักเกณฑ์ วิธีการ ในการจัดเก็บภาษีจากค่าเสียหายในกรณีที่เกิดจาก
สัญญาและละเมิดของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเยอรมัน
4. เสนอความคิดเห็นที่ได้จากการศึกษาและการวิเคราะห์ต่อผู้ที่เกี่ยวข้องในเรื่องที่วิจัยนี้
5. สร้างองค์ความรู้ให้แก่ประชาชนผู้ที่มีความสนใจ

บทที่ 2

แนวความคิดเกี่ยวกับค่าเสียหายและการจัดเก็บภาษี

ค่าเสียหาย (Damages) เป็นมูลค่าของการก่อความเสียหายที่อาจเกิดจากการกระทำของทั้งบุคคลหรืออาจเกิดจากภัยธรรมชาติ ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ศึกษาเฉพาะในส่วนค่าเสียหายที่เกิดจากการทำสัญญาและกรณีการทำละเมิดเท่านั้น ไม่รวมถึงกรณีความเสียหายที่เกิดจากภัยธรรมชาติ เนื่องจากค่าเสียหายทั้งสองกรณีดังกล่าวเป็นค่าเสียหายที่ต้องมีคู่กรณีฝ่ายที่ต้องรับผิดชอบในการชดเชยเยียวยา หรือทดแทนต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นต่อผู้ที่ได้รับความเสียหายอีกฝ่ายหนึ่ง และเมื่อมีการชำระหนี้ที่เป็นค่าเสียหายในรูปของเงินหรือสิ่งของ ผู้ที่ได้รับการชดเชยค่าเสียหายนั้นอาจตกอยู่ภายใต้การเสียภาษีได้

ดังนั้นในบทนี้จะเป็นการกล่าวถึงวิวัฒนาการของการเรียกค่าเสียหายโดยทั่วไป หลักการทางพื้นฐานของค่าเสียหายในปัจจุบัน รวมทั้งแนวคิดในการจัดเก็บภาษีในค่าเสียหายที่เกิดขึ้น

2.1 วิวัฒนาการของการเรียกค่าเสียหาย

การเรียกค่าเสียหายมีวิวัฒนาการมาอย่างยาวนาน ทั้งในระบบซีวิล ลอว์ (civil law) และระบบคอมมอน ลอว์ (common law) ซึ่งจำเป็นต้องทำความเข้าใจจากประวัติศาสตร์กฎหมาย เพราะประวัติศาสตร์เป็นพัฒนาการของข้อความคิด (Concept) หลักการ (Doctrine) และกฎเกณฑ์ต่างๆ (Rules) ที่มนุษย์ได้ก่อตั้งขึ้นเพื่อใช้ในการรักษาความสงบเรียบร้อยของสังคม หลักเกณฑ์และกฎเกณฑ์ต่างๆเหล่านี้จะต้องตีความหมายให้มีความสอดคล้องกับช่วงเวลาและในสถานการณ์นั้นๆ¹

¹ Frederick and G Kempin. Jr, *Historical Introduction to Anglo-American Law in a nutshell*, (St. Paul, Minn: West Publishing co, 1973), p. 5.

2.1.1 วิวัฒนาการของการเรียกค่าเสียหายในระบบชดเชย

การก่อตัวขึ้นของระบบกฎหมายมีมาพร้อมกับการก่อสร้างตัวของสังคมมนุษย์ ในยุคโบราณเมื่อมนุษย์ได้ถือกำเนิดขึ้นบนโลก การดำรงชีวิตซึ่งเผ่าพันธุ์ การสืบพันธุ์ และปฐมบทของสังคมหน่วยแรกได้เกิดขึ้นก็คือ ครอบครัว² ด้วยความอ่อนแอทางกายภาพของมนุษย์ที่จำเป็นต้องอาศัยพึ่งพากันและหน้าที่ตามสัญชาตญาณของความเป็นแม่สอนให้มนุษย์รู้จักการปกป้องครอบครัว กฎเกณฑ์แรกที่ถูกสร้างขึ้นมาเรียกว่ากฎของบ้าน และเมื่อมีการขยายขอบเขตของครอบครัวออกไป กฎเหล่านั้นก็ได้รับการถ่ายทอดต่อมาจากรุ่นสู่รุ่น จนเรียกว่าเป็นหลักระเบียบของตระกูล³ ภายหลังจากมนุษย์เริ่มรู้จักการรวมตัวกันเป็นกลุ่มที่ใหญ่ขึ้น ตระกูลหนึ่งกับอีกตระกูลหนึ่ง เพื่อการป้องกันตัวจากภัยอันตรายที่มีเข้ามาจากธรรมชาติ หรือจากรุกรานจากมนุษย์กลุ่มอื่น จนกระทั่งพัฒนาเป็นชนเผ่า กฎเกณฑ์ดังกล่าวที่ได้อธิบายต่อกันมามีอิทธิพลเป็นอย่างมาก แต่เนื่องจากความห่างกันที่มีมากขึ้น การประนีประนอมน้อยลงจึงต้องมีการแสดงออกซึ่งสภาพบังคับที่ชัดเจนขึ้น ลักษณะที่สำคัญของกฎหมายจึงปรากฏตัวออกมามากขึ้น กฎเกณฑ์ดังกล่าวในยุคแรกจึงเป็นลักษณะของจารีตประเพณี ที่ปฏิบัติกันมาอย่างช้านานและเชื่อว่าการปฏิบัติดังกล่าวเป็นสิ่งที่ถูกต้องที่รับสืบทอดมาแต่โบราณ ที่เรียกว่า กฎมายที่ดีของบรรพบุรุษ (The Good Old Law)⁴ ต่อมาเมื่อสภาพสังคมมีการเติบโต จำเป็นต้องหาบุคคล หรือกลุ่มคนที่มีอำนาจนำกฎเกณฑ์เหล่านั้นมาบังคับใช้และเป็นผู้ที่คนในสังคมดังกล่าวให้การยอมรับ และเพื่อความชัดเจนของกฎเกณฑ์ดังกล่าวจึงได้มีการบันทึกเป็นตัวอักษรเอาไว้ เมื่อเวลาได้ผ่านไปความซับซ้อนทางโครงสร้างในสังคมมีมากขึ้น การบังคับใช้กฎเกณฑ์ดังกล่าวมีมากขึ้น การหากฎเกณฑ์ในรูปแบบใหม่ ๆ เพื่อการแก้ปัญหาที่หลากหลายทางสังคม กฎเกณฑ์ดังกล่าวจึงได้มีการพัฒนาตนเองจนมีลักษณะเป็นกฎหมายดังที่เห็นในปัจจุบัน

² ประสิทธิ์ ปิวาวัฒนพานิช, *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมาย*, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), หน้า 5.

³ ชุนประเสริฐสุภามาตรา, *ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป (ธรรมศาสตร์)*, (กรุงเทพมหานคร: ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2489), หน้า 42.

⁴ สมยศ เชื้อไทย, *คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไป*, พิมพ์ครั้งที่ 18, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555), หน้า 45.

กฎเกณฑ์ดังกล่าวบางส่วนเป็นเรื่องของค่าเสียหาย ในอดีตลักษณะของกฎเกณฑ์ช่วงต้นยังใช้กฎของป่า ความถูกต้องคือผู้ใดที่มีพลังกำลังมากกว่าย่อมได้ไปซึ่งสิ่งที่ต้องการ เช่นคนป่าสองคนเข้าไปล่าสัตว์ คนป่าคนแรกเป็นผู้ใช้ความสามารถล่ากวางได้ ต่อมาคนป่าคนที่สองเข้ามาทำร้ายและแย่งเอากวางไป ความเสียหายที่เกิดขึ้นกับคนป่าคนแรก ได้แก่ การบาดเจ็บ และการสูญเสียทรัพย์สิน แต่เมื่อกฎเกณฑ์ในตอนนั้นเป็นการตัดสินด้วยพลังกำลังส่วนตนดังนั้นการชดใช้ค่าเสียหายในกรณีดังกล่าวย่อมไม่มีทางเกิดขึ้นได้ ต่อมาเมื่อถึงยุคสมัยหนึ่งที่สภาพสังคมมีการพัฒนารวมตัวเป็นหมู่คณะ ความเจริญทางอารยธรรมที่มีมากขึ้น ความจำเป็นในการป้องกันหมู่คณะ ผืนแผ่นดินและทรัพย์สินส่วนรวมจึงเกิดขึ้น ด้วยเหตุนี้จึงเกิดแนวคิดในการกระทำตอบโต้การกระทำใดๆที่เป็นการรุกราน หรือที่ทำให้ตนเองได้รับความเสียหาย รวมทั้งความต้องการในความยุติธรรมตามความรู้สึกของคนโบราณ จึงเกิดระบบการแก้แค้นที่ เรียกว่า Vendetta โดยถือว่าสิ่งใดที่สูญเสียไปจากการกระทำที่ไม่ชอบ ก็ต้องการสิ่งนั้นให้ได้กลับคืนมา โดยจะมีลักษณะเป็นรูปแบบ ตาต่อตาฟันต่อฟัน⁵ ทว่าลักษณะดังกล่าวก็ไม่ได้มีการชดใช้ในลักษณะที่เป็นค่าเสียหายในทางแพ่ง แต่จะเป็นในรูปของทางอาญาที่เน้นการลงโทษเพื่อต้องการการแก้แค้นทดแทน ภายหลังจากนั้นการเห็นความสำคัญของการแก้แค้นส่งผลกระทบต่อความสงบสุขของรัฐจึงได้มีการแยกความรับผิดชอบในทางแพ่งกับทางอาญาออกจากกันอย่างเห็นได้ชัด เกิดการสร้างมีข้อบังคับให้ผู้ได้รับความเสียหายเล็กทำการแก้แค้นด้วยวิธีเดิมและมีการกำหนดจำนวนเงินค่าทำขวัญแทน ผู้ที่กระทำมิชอบต้องถูกบังคับให้ชำระเงินให้ผู้เสียหายตามจำนวนดังกล่าว⁶

จากจุดกำเนิดทางสังคมที่ได้กล่าวมาข้างต้น ระบบค่าเสียหายที่พัฒนาขึ้นนั้นจะเป็นค่าเสียหายในทางละเมิด ในเรื่องสัญญายังไม่ปรากฏชัดดังเช่นปัจจุบัน ด้วยเหตุผลในระเบียบทางเศรษฐกิจ การที่ชนเผ่ามีที่พัก มีอาหาร พุงนา สวน เครื่องนุ่งห่มที่เพียงพอต่อเลี้ยงชีพคนในชนเผ่า การปฏิสัมพันธ์กับชนเผ่าอื่นในทางเศรษฐกิจจึงมีน้อย แต่เมื่อมีพัฒนาตัวของขนาดทางสังคมจนกลายเป็น

⁵ โยม จันทรคคะ, **ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมาย**, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2520), หน้า 30.

⁶ ปริญญาวัน ชมเสวก, “ค่าเสียหายเชิงลงโทษในคดีละเมิด,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 10.

สังคมรัฐที่ใหญ่ขึ้น วิธีการดำรงชีพเฉพาะบุคคลมีมากขึ้น ความจำเป็นในการทำพันธะเพื่อให้ได้รับสิ่งที่ตนไม่สามารถผลิตได้เองจึงมีมากขึ้น และก่อให้เกิดความสัมพันธ์ทางสัญญามากขึ้นเรื่อย ๆ⁷ จึงเห็นได้ว่าสัญญามีวิวัฒนาการและขั้นตอนพัฒนาในส่วนของรูปแบบลักษณะเนื้อหาหมายาวนาน และมีมากขึ้นหลายรูปแบบจนต้องมีกฎหมายมาควบคุมดูแล กฎหมายเก่าแก่ที่สุดที่สามารถพบได้ คือ ประมวลกฎหมายฮัมมูราบี ซึ่งได้มีการกำหนดถึงการชดเชยค่าเสียหายเอาไว้ในหลายกรณีแม้จะมีบางส่วนปรากฏในลักษณะของการลงโทษบ้าง⁸ แต่ก็สามารถที่จะเรียกได้ว่าเป็นจุดเริ่มต้นที่ชัดเจนในการเรียกค่าเสียหายที่มีอิทธิพลมาถึงในปัจจุบัน

ระบบซีวิล ลอว์ หรือระบบกฎหมายโรมานอ-เยอรมานิก (Romano-Germanic)⁹ หรือระบบกฎหมายประเทศภาคพื้นยุโรป (Continental system)¹⁰ เป็นระบบกฎหมายที่อ้างอิงกับลายลักษณ์อักษรเป็นหลัก เกิดขึ้นครั้งแรกบริเวณแถบคาบสมุทรที่เป็นประเทศอิตาลีในปัจจุบัน เนื่องจากว่าเมื่อประเทศอิตาลีเริ่มมีการพัฒนาประเทศโดยมีการค้าขายระหว่างประเทศมากขึ้น ระบบเศรษฐกิจเจริญรุ่งเรืองมากขึ้น กฎหมายท้องถิ่นซึ่งเดิมใช้บังคับไม่เพียงพอที่จะนำมาใช้บังคับกับข้อเท็จจริงในระบบเศรษฐกิจที่มีความยุ่งยากซับซ้อน จึงได้มีการฟื้นฟูกฎหมายโรมัน โดยมีการนำผู้มาศึกษาเล่าเรียนอย่างจริงจังในมหาวิทยาลัยที่เมือง โบโลญญา (Bologna) ปรากฏว่ากฎหมายโรมันมีบทบัญญัติที่สามารถใช้แก้ปัญหานิติสัมพันธ์ที่มีความยุ่งยากซับซ้อนได้ และเห็นว่ากฎหมายโรมันใช้ได้และเป็นธรรมเนียม ประมวลกฎหมายจัสติเนียนจึงได้ถูกถ่ายทอดให้นักศึกษากฎหมายและรับ

⁷ ร. แลงการ์ด, **ประวัติศาสตร์กฎหมายไทย**, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553), หน้า 199-200.

⁸ ไชยยศ เหมะรัชตะ, **กฎหมายว่าด้วยสัญญา เล่ม 1**, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2527), หน้า 27-29.

⁹ คำว่า “โรมานอ” หมายถึงกรุงโรมซึ่งเป็นเมืองหลวงของประเทศอิตาลี ส่วนคำว่าเยอรมันนิก หมายถึง ชาวเยอรมัน เพื่อเป็นการให้เกียรติสองประเทศ (โปรดดู กำธร กำประเสริฐ และ สุเมธ จานประดับ, **ประวัติศาสตร์กฎหมายไทย และระบบกฎหมายหลัก**, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2543), หน้า 91.)

¹⁰ ประสิทธิ์ ไชยวิไลกุล, **เหลี่ยมหลังตุ๊กกฎหมายและความยุติธรรม**, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2540), หน้า 64.

เอกกฎหมายโรมันมาบัญญัติใช้บังคับในเวลาต่อมา เยอรมันเป็นประเทศที่สองที่ได้รับเอกกฎหมายโรมันมาใช้เช่นเดียวกับอิตาลี¹¹ การรับกฎหมายโรมัน (The Reception) เกิดขึ้นต่อเนื่องจนประเทศต่างๆ ในยุโรป เช่น ฝรั่งเศส โปรตุเกส ออสเตรีย เนเธอร์แลนด์ สเปน สวิต เป็นต้น ก็ได้รับอิทธิพลมาจากกฎหมายโรมัน¹² รวมทั้งประเทศไทยในปัจจุบันด้วย

2.1.1.1 วิวัฒนาการของการเรียกค่าเสียหายในกฎหมายบาบิโลน

แม้ว่าระบบซีวิล ลอว์จะได้รับอิทธิพลจากกฎหมายโรมันโดยตรง และสกุลกฎหมายนี้มีความเป็นมาที่มีเนื้อหาส่วนใหญ่จากกฎหมายของพระเจ้าจักรพรรดิที่ชื่อ Corpus Juris Civilis ซึ่งเขียนขึ้นมาเป็นลายลักษณ์อักษร หรือในรูปประมวลกฎหมาย (Codification)¹³ แต่อย่างไรก็ตามผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะมองย้อนขึ้นไปถึงในสมัยของกษัตริย์ฮัมมูราบี เพราะว่าในสมัยดังกล่าวมีประมวลกฎหมายฮัมมูราบี (Code of Hammurabi) ซึ่งจารึกบนแผ่นดินเหนียว ประกอบด้วยมาตราต่างๆ เกือบ 300 มาตรา¹⁴ และถูกยกย่องว่าเป็นกฎหมายลายลักษณ์ที่สมบูรณ์ที่สุดในสมัยนั้นและเป็นแบบอย่างของกฎหมายในยุคต่อมา¹⁵

ประมวลกฎหมายฮัมมูราบีมีการแบ่งแยกออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ กฎหมายมหาชน กฎหมายเอกชน และกฎหมายอาญา โดยได้มีการกำหนดส่วนของการใช้ค่าเสียหายไว้ในกฎหมายสองประเภท คือในส่วนของกฎหมายมหาชน ได้กำหนดไว้ในเรื่องการวิวาททำร้าย

¹¹ กัทร กัประเสริฐ และสุเมธ งานประดับ, **ประวัติศาสตร์กฎหมายไทย และระบบกฎหมายหลัก**, หน้า 91.

¹² ประสิทธิ์ ปิวาวัฒนพานิช, **ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมาย**, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), หน้า 107.

¹³ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, **ระบบกฎหมายไทยและต่างประเทศ เอกสารการสอนหน่วยที่ 1-7**, (นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2542), หน้า 38.

¹⁴ ทวีเกียรติ มีนะกนิษฐ, **สังคมกับกฎหมาย**, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอนคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 26.

¹⁵ อุกฤษ มงคลนาวิน, **ประวัติศาสตร์กฎหมายต่างประเทศ(สากล)**, (กรุงเทพมหานคร: บริษัทสำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช จำกัด, 2514), หน้า 14.

ร่างกาย หากคนชนชั้นสูงทำร้ายร่างกายคนชั้นล่าง ชนชั้นสูงสามารถที่จะแก้แค้นตอบแทนการกระทำเดียวกันกับชนชั้นล่างได้ แต่ในทางกลับกันหากชนชั้นสูงทำร้ายร่างกายชนชั้นล่าง ชนชั้นล่างแก้แค้นทดแทนไม่ได้ ทำได้เพียงรับค่าสินไหมทดแทนจากชนชั้นสูงเท่านั้น¹⁶ แต่ในส่วนของกฎหมายเอกชนได้กำหนดรูปแบบไว้ถึง 6 ประเภท และกำหนดการใช้ค่าเสียหายในสัญญาต่างๆหรือจากการละเมิด เช่นในเรื่องเช่าปศุสัตว์ ที่กำหนดให้ผู้เช่าต้องรับผิดชอบในค่าเสียหายในกรณีสัตว์ที่เช่าทำความเสียหายแก่ผู้อื่น หรือในเรื่องชลประทานที่สามารถขุดทางน้ำเข้าที่ดินตนเองได้แต่หากก่อให้เกิดความเสียหายแก่พืชผลผู้อื่นต้องรับผิดชอบ¹⁷ หรือ การทำสัญญาตัวแทนท่องเที่ยวขายสินค้า หากตัวแทนไปค้าขายและไม่ได้กำไร จะต้องชดใช้สิ่งที่อยู่ในความรับผิดชอบเป็นสองเท่า ถ้าหากได้กำไรเพียงเล็กน้อยจะต้องชดใช้ในส่วนของขาดหายไป แต่ไม่ต้องรับผิดชอบในความเสียหายที่เกิดจากการกระทำของข้าศึกศัตรู¹⁸ เป็นต้น จะเห็นได้ว่าในกฎหมายดังกล่าวแม้ว่าจะมีส่วนของการชดเชยที่เป็นบทลงโทษปรากฏในรูปของการแก้แค้นทดแทนในลักษณะ ตาต่อตาฟันต่อฟัน (Lex Talionis)¹⁹ เป็นส่วนใหญ่ แต่ก็มีการเรียกกร่อนค่าสินไหมทดแทนความเสียหายซึ่งแสดงให้เห็นถึงการให้ความสำคัญต่อการชดเชยความเสียหายที่เกิดขึ้นอย่างเป็นรูปธรรมในกฎหมายโดยที่ลักษณะการชดเชยจะเป็นการกำหนดไว้ระหว่างสิ่งของต่อสิ่งของ²⁰ นอกจากนี้ยังมีการปรากฏตัวของการใช้ค่าเสียหายแบบอัตราส่วน (multiple damages) ซึ่งเป็นคุณลักษณะประเภทหนึ่งของค่าเสียหายเชิงลงโทษด้วยเหมือนกัน²¹

¹⁶ ยุคสมัยจักรวรรดิบาบิโลน ได้มีการแบ่งวรรณะของประชาชนเป็น 3 จำพวก ได้แก่ 1.ชนชั้นสูง (Awelu) หรือชั้นปกครอง ข้าราชการ 2.ชนชั้นกลาง (Muskinu) ประชาชนธรรมดา หรือพวกเสรีชน 3.ชนชั้นล่าง (Ardu) หรือทาส

¹⁷ กำธร กำประเสริฐ และ สุเมธ จานประดับ, **ประวัติศาสตร์กฎหมายไทย และระบบกฎหมายหลัก**, หน้า 107.

¹⁸ ไชยยศ เหมะรัชตะ, **กฎหมายว่าด้วยสัญญา เล่ม 1**, หน้า 29.

¹⁹ วีรพงษ์ ปุญโญภาส, **เอกสารประกอบคำบรรยายวิชาประวัติศาสตร์กฎหมายสากล ชุดที่ 1**, (กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ม.ป.ป.), หน้า 7.

²⁰ มาตรา 245 ของประมวลกฎหมายฮัมมูราบี If anyone hire oxen, and kill them by bad treatment or blows, he shall compensate the owner, oxen for oxen

²¹ David G. Owen, "A Punitive Damages Overview : Functions, Problems and Reform," **Villanova Law Review** 39 (1994): 368.

2.1.1.2 วิวัฒนาการของการเรียกค่าเสียหายในกฎหมายโรมัน

ในยุคสมัยของโรมันนั้นเป็นยุคคู่ขนานมากับในสมัยกรีก ดังนั้นชาวโรมันจึงเลียนแบบสิ่งต่างๆมาจากชาวกรีก เช่น ปรัชญา และภาษา แต่สิ่งเดียวที่ชาวโรมันไม่เลียนแบบ คือกฎหมาย เพราะชาวโรมันมีกฎหมายที่ดีกว่า²² ระบบกฎหมายโรมันเป็นระบบแรกที่ยอมรับความเป็นเลิศทางวิชาการของนักนิศาสตร์ของเขา (Juris Prudentes) ดังนั้นชาวโรมันจึงเป็นชนชาติแรกที่มีกฎหมายที่ดีที่คิดขึ้นโดยใช้หลักการทางวิชาการอย่างจริงจัง ที่รับเอาปรัชญาทางวิชาการมาจากกรีกคือ Plato และ Aristotle²³ แต่ก็ไม่ได้ให้ความสำคัญกับกับทฤษฎีกฎหมายเท่าที่ควร²⁴ ทางด้านปรัชญาของกรีกมาอิทธิพลต่อกฎหมายโรมัน โดยเฉพาะในเรื่องความยุติธรรมที่เกี่ยวกับการชดเชยของ Aristotle นักปรัชญากฎหมายสำนักกฎหมายธรรมชาติที่ว่า

“ ความยุติธรรมมีอยู่ 2 ประการ ประการแรกเป็นความยุติธรรมในการแบ่งสรรปันส่วน (Distributive Justice) และประการที่สองเป็นความยุติธรรมในการแลกเปลี่ยนทดแทน(Commutative Justice) หมายถึงการแบ่งสรรปันส่วน ทรัพย์สิน ชื่อเสียง เกียรติยศ ตำแหน่ง และผลประโยชน์ หรือความสุขอื่นระหว่างสมาชิกในสังคม และเมื่อจัดสรรแบ่งปันส่วนเรียบร้อยแล้วก็เป็นอันรู้กันว่าส่วนของใครของมัน ถ้าผู้ใดมาทำให้ส่วนของอีกผู้หนึ่งเสียหายจะต้องชดใช้ให้ดีขึ้นตามความยุติธรรม ”²⁵

²² ประชุม โฉมฉาย, **วิวัฒนาการของกฎหมายโรมัน**, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารการสอนคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553), หน้า 14.

²³ รongพล เจริญพันธุ์, **กฎหมาย: แห่งหลักทั่วไป เล่ม 1**, (กรุงเทพมหานคร: เจริญวิทยการพิมพ์, 2520), หน้า 42.

²⁴ Peter Stein, **Roman Law in European history**, (Cambridge: Cambridge the University Press, 1999), p. 1.

²⁵ วิชา มหาคุณ, **หลักกฎหมายละเมิดศึกษาจากคำพิพากษา**, (กรุงเทพมหานคร: แสงสุทธิการพิมพ์, 2523), หน้า 9. ในต้นฉบับดังกล่าวใช้ว่า “ ความชอบธรรมนั้นมีอยู่ 2 ประการ ประการแรกเป็นความชอบธรรมในการจัดสรรแบ่งปัน (Justitia Distribution) และประการที่สองเป็นความชอบธรรมในทางชดเชย (Justitia Commutative)...” แต่เพื่อความสอดคล้องกันของภาษา ผู้เขียนจึงขอใช้แนวทางของท่านอาจารย์ปรีดี เกษมทรัพย์ (โปรดดู ปรีดี เกษมทรัพย์, **นิติปรัชญา**, หน้า 119.)

ความยุติธรรมในแง่แบ่งสรรปันส่วนเป็นหลักการที่ใช้ในการแบ่งสรรอำนาจหน้าที่ในเรื่องส่วนรวมอย่างมีสัดส่วนเหมาะสมแก่บุคคลอันเป็นเรื่องทางมหาชนและความยุติธรรมในแง่แลกเปลี่ยนทดแทนที่กล่าวถึงความสัมพันธ์ของเอกชน²⁶ โดยไม่พิจารณาปริมาณเหตุในบุคคลภาพของมนุษย์ แต่ให้ความสำคัญกับทางภาวะวิสัยที่ก่อให้เกิดผลประโยชน์และความเสียหายขึ้น อัตราส่วนเฉลี่ยคำนวณจากส่วนได้ส่วนเสียของคู่กรณีเป็นเกณฑ์ เช่นในเรื่องค้าขาย แลกเปลี่ยนหรือความเสียหายและการชดใช้ค่าเสียหายในเรื่องละเมิด²⁷ อย่างเสมอภาคโดยไม่คำนึงถึงคุณสมบัติ กล่าวคือ คู่สัญญา หรือผู้เสียหายจะต้องได้รับการตอบแทน หรือทดแทนเท่ากับส่วนที่ตนเสียไปจึงจะเป็นธรรม²⁸ ที่สำคัญเห็นได้ว่าแนวคิดทางปรัชญาดังกล่าวในเรื่องความยุติธรรม เป็นหลักการของความยุติธรรมในการชดใช้ค่าเสียหาย ที่เป็นต้นกำเนิดของกฎหมายละเมิดและการจัดแบ่งเป็นกฎหมายมหาชน กฎหมายเอกชนก็เป็นผลจากการยอมรับเอาปรัชญากฎหมายของ Aristotle ทั้งสิ้น ที่สำคัญและที่เห็นการรับเอาแนวความคิดทางปรัชญากฎหมายมาอย่างเห็นได้ชัดคือแนวคิดนี้มีผลต่อการก่อกำเนิดทฤษฎีหนี้ (Theory of Obligation) ในประมวลกฎหมายของพระเจ้าจัสติเนียนด้วย เพราะตามหลักการของ Aristotle เริ่มแยกความรับผิดชอบพ่วงกับทางอาญาออกจากกัน เน้นให้ปัจเจกชนชดใช้ค่าเสียหายโดยไม่คิดลงโทษ เป็นการมุ่งต่อการแก้ไขข้อขัดแย้งเฉพาะตัวบุคคล²⁹

ในสมัยโรมันมีกฎหมาย Solon ที่เป็นต้นแบบของกฎหมายสิบสองโต๊ะ ซึ่งในสมัยนั้น นักปราชญ์ Solon ได้รับมอบอำนาจในการบัญญัติกฎหมายเพื่อแก้ไขวิกฤตการณ์และปฏิรูปในด้านเศรษฐกิจ การเมือง การสมรส อาชญากรรมและการลงโทษ³⁰ โดยในส่วนที่เกี่ยวข้องกับ

²⁶ สมยศ เชื้อไทย, **นิติปรัชญาเบื้องต้น**, พิมพ์ครั้งที่ 14, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2554), หน้า 83-84.

²⁷ พิธีชัย ไชแสงสุขกุล, **นิติปรัชญา ทฤษฎีกฎหมายธรรมชาติ ทฤษฎีกฎหมายบ้านเมือง และนิติปรัชญาไทย**, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์สามเจริญพาณิชย์, 2533), หน้า 23.

²⁸ สมยศ เชื้อไทย, **นิติปรัชญาเบื้องต้น**, หน้า 83-84.

²⁹ จิตติ ติงศภัทย์ และคณะ, **ทัศนะจากคำพิพากษาศาลฎีกา**, (วารสารนิติศาสตร์ ฉบับที่ 3 ปีที่ 9, 2520), หน้า 192-193

³⁰ สุภาพนันท์ นิพิฏฐกุล, **กฎหมาย: ความรู้ฉบับพกพา = Law: A Very Short Introduction**, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ openworlds, 2555), หน้า 30.

ความเสียหายมีใจความว่า “หากตั้งใจก่อให้เกิดความเสียหายผู้นั้นจะต้องชดใช้เป็นสองเท่า แต่หากไม่ได้ตั้งใจให้ชดใช้ด้วยส่วนที่เท่าเทียมกัน”³¹

วิวัฒนาการของการเรียกค่าเสียหายตามยุคสมัยของกฎหมายโรมันนั้นได้แบ่งออกตามยุคสมัยของระบอบการปกครอง ซึ่งได้แก่ สมัยราชาธิปไตย (Monarchy) สมัยประชาธิปไตย (Republic) และสมัยจักรวรรดิ (Imperium) ซึ่งในสมัยราชาธิปไตยที่เป็นยุคเริ่มต้นนั้น ไม่สามารถที่จะอ้างอิงรูปแบบของกฎหมายได้อย่างแน่ชัด เนื่องจากหลักฐานต่างๆถูกทำลายเกือบหมด แต่ก็เชื่อกันว่าในขั้นต้นเป็นกฎหมายจารีตประเพณี³²

พัฒนาการที่ชัดเจนของค่าเสียหายจะเริ่มปรากฏตั้งแต่ในสมัยประชาธิปไตย กฎหมายที่มีความสำคัญในสมัยดังกล่าวคือกฎหมาย สิบสอง โต๊ะซึ่งชาวโรมันถือว่าเป็นจุดเริ่มต้นของระบบกฎหมายโรมัน³³ โดยในการจัดทำได้มีการรวบรวมจารีตประเพณีท้องถิ่นและมีการส่ง ผู้แทนราชการ สาม คนไปยังประเทศกรีกเพื่อศึกษากฎหมาย Solon มาเป็นแบบอย่าง³⁴ ในเนื้อหาที่เป็นสาระสำคัญของกฎหมายสิบสองโต๊ะ จะมีการชดใช้ตามลักษณะเฉพาะของความเสียหาย เช่น ในกรณีที่มีการสูญเสียอวัยวะจะต้องชดเชยอวัยวะ ในกรณีที่กระดูกหักหรือแตก ชดใช้เงิน 300 asses และ ชดใช้ 150 asses หากเป็นการกระทำต่อทาส และกรณีบาดเจ็บอื่นๆ ชดใช้เงิน 25 asses³⁵ หรือ

³¹ “He, who willfully infers *Damage*, fhall refund twice as much : He, who does it involuntarily, an Equivalent.”, “His Eyes fhall be both pluck'd out, who hath *blinded* any one-ey'd Perfon.”, “That Dog fhall be-tied up with a Chain four Cubits long, which hath bit any body.” (โปรดดู John Potter, *Archaeologica, or, The antiquities of Greece*, 6th Ed. (London: (n.p.), (n.d.)), p. 178.)

³² ประชุม โฉมฉาย, **หลักกฎหมายโรมันเบื้องต้น**, (กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541), หน้า 18.

³³ สุพัชรินทร์ อัครวิชิตานนท์, “พัฒนาการของหลักกฎหมาย Volenti Non fit Injuria : ศึกษาการปรับใช้กับประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2551), หน้า 186.

³⁴ กำธร กำประเสริฐ และ สุเมธ จานประดับ, **ประวัติศาสตร์กฎหมายไทย และระบบกฎหมายหลัก**, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2543), หน้า 121.

³⁵ Doris Jonas, “Some Light on The Roman Law of Legal Liability,” *Bayor Law Review*, 4 (1954): 432.

ในกรณีของการลักทรัพย์ที่มีการเรียกร้องทดแทนทางแพ่งโดยแท้ กล่าวคือ การเรียกให้ส่งทรัพย์ที่ถูกลักไปแล้วคืนและเจ้าของทรัพย์ยังสามารถเรียกเงินปรับจากผู้กระทำได้อีกเป็นจำนวน สอง, สาม หรือสี่ เท่าของมูลค่าทรัพย์ที่ถูกลักได้อีก³⁶ โดยบัญญัติไว้ในโต๊ะที่ 8 ซึ่งจะเห็นได้ว่าการชดใช้ค่าเสียหายจะขึ้นอยู่กับความรุนแรงหรือความอุกอาจของการทำละเมิด โดยจะมีลักษณะเป็นโทษปรับ (Penalty)³⁷ มากกว่าที่จะเป็นการชดใช้ค่าสินไหมทดแทนตามความเสียหายที่แท้จริง (Compensation) แต่หากยอมรับค่าสินไหมทดแทนแล้วจะไม่สามารถใช้สิทธิในการแก้แค้นทดแทนได้อีกต่อไป ในยุคสมัยนี้แม้ว่าจะมีบทบัญญัติในเรื่องของสัญญาแล้วก็ตามแต่ลักษณะการชดใช้ค่าเสียหายนั้นยังคงใช้ลักษณะของกฎหมายละเมิดเพื่อผลในการควบคุมนิติสัมพันธ์อยู่ เช่น ผู้เช่าทรัพย์หรือผู้รับฝากทรัพย์ไม่ยอมคืนทรัพย์ก็อาจมีความผิดฐานลักทรัพย์และถูกดำเนินคดีในลักษณะดังกล่าวด้วย³⁸ ต่อมาประมาณปี 286 B.C. ได้มีการบัญญัติ กฎหมาย Lex Aquilia ขึ้นโดยมีการเปลี่ยนแปลงเด่นชัดในเรื่องกฎหมายละเมิดอย่างมีนัยสำคัญ และมีพัฒนาการในเรื่องค่าเสียหายด้วย กล่าวคือได้มีการเรียกตามความเสียหายที่แท้จริงไม่ใช่ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ตายตัวดังเช่นกฎหมายสิบสองโต๊ะ โดยบัญญัติไว้ในบทที่ 1 การชดใช้ค่าปรับของทาส หรือสัตว์ที่ถูกฆ่า ให้คิดคำนวณเท่ากับมูลค่าสูงสุดของทาส หรือสัตว์นั้นในปีก่อนที่ถูกฆ่า และ บทที่ 3 หากเป็นความเสียหายอื่นๆนอกเหนือ ที่เกิดขึ้นโดย การเผา ทำลาย หรือทำให้เสียหายแก่ทรัพย์สิน ให้ใช้เท่ากับมูลค่าสูงสุดในช่วงสามสิบวันที่ผ่านมา³⁹

ต่อมาในสมัยจักรวรรดิซึ่งถือว่าเป็นยุคทองของกฎหมายโรมัน ด้วยมีลักษณะกฎหมายที่สมบูรณ์แบบที่สุดในสายตาชาวโรมันและมีนักนิติศาสตร์ที่มีชื่อเสียงหลายคน เช่น Gaius

³⁶ ประสิทธิ์ จงวิจิต, “การพิสูจน์ในคดีละเมิดโดยประมาทเล็กน้อย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2527), หน้า 244.

³⁷ มีความเห็นว่าแม้ในกฎหมายจะใช้ว่า ปรับ ซึ่งในปัจจุบันเป็นโทษทางอาญา แต่ลักษณะดังกล่าวเป็น ค่าทำขวัญ ที่ใช้แก่คู่กรณีไม่ใช่ ความหมายเหมือน โทษปรับในทางอาญา (โปรดดู หลวงสุทธิวาตนฤพุมิ, **คำบรรยายประวัติศาสตร์กฎหมาย ชั้นปริญญาโท พุทธศักราช 2512-2513**, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2516), หน้า 81.)

³⁸ ประชุม โฉมฉาย, **หลักกฎหมายโรมันเบื้องต้น**, หน้า 158-160.

³⁹ Pieter Pauw, “Once Again on The Origin of The Lex Aquilia,” *The South African Law Journal*, (1978): 187.

Ulpian และ Paul เป็นต้น ซึ่งเป็นที่ปรึกษาของจักรพรรดิ หากเมื่อมีปัญหาทางกฎหมายจึงมีการให้นักกฎหมายเหล่านั้นตอบคำถามภายใต้พระปรมาภิไธย หรือบางครั้งพระองค์ก็ตัดสินเอง คำตัดสินทั้งสองกรณีมีผลเป็นกฎหมาย (Constitutio) ทำให้ผลงานที่ถือเป็นกฎหมายในสมัยนั้นมีเป็นจำนวนมาก⁴⁰ ในสมัยปี 529 A.C. ถึง 534 A.C. จักรพรรดิ Justinian ได้ตัดสินใจรวบรวมผลงานที่มีปริมาณมากรวมไว้ในรูปของประมวลกฎหมาย โดยแบ่งออกเป็น 3 บรรพใหญ่ ประกอบด้วย บทคัดย่อ (Digest), กฎหมายเก่า (Codex) และมูลบท (Institutes) โดยเรียกประมวลกฎหมายนี้ว่า Corpus Juris Civilis⁴¹ หรือที่นิยมเรียกว่า “ประมวลกฎหมายของพระเจ้าจัสติเนียน” ซึ่งโดยในส่วนของคำเสียหายประมวลกฎหมายนี้ได้แบ่งบ่อเกิดแห่งหนึ่งออกชัดเจนเป็น 4 ประเภทได้แก่ หนึ่งตามสัญญา (ex contractu) หนึ่งเสมือนสัญญา (quasi ex contractu) หนึ่งละเมิด (ex delicto) และหนึ่งเสมือนละเมิด (quasi ex delicto) ตัวอย่างของหนี้ เช่น หนี้ตามสัญญาเป็นหนี้ที่เกิดขึ้นจากการส่งมอบทรัพย์สินให้ไม่เพียงแต่ตกลงกันเท่านั้น ได้แก่ การยืมใช้สิ่งเคลื่อน (mutuum) การยืมใช้คงรูป (commodatum) การฝากทรัพย์สิน (depositum) และการประกัน (pignus)⁴² ซึ่งในคำเสียหายที่เรียกกรณีดังกล่าว เช่น ในการยืมใช้คงรูป ผู้ยืมจะต้องรับผิดชอบใช้คำเสียหายที่เกิดขึ้นจากการนำไปใช้ผิดวัตถุประสงค์ หรือในสัญญาประกันที่จะต้องจ่ายค่าสินไหมทดแทนแก่เจ้าหนี้ในกรณีที่นำทรัพย์สินที่ไม่ใช่ของตนไปประกันหนี้และทำให้เจ้าหนี้ขาดหลักประกันไป เป็นต้น และในประมวลกฎหมายนี้ได้มีการแยกความรับผิดชอบทางอาญาออกจากความรับผิดทางแพ่งอย่างชัดเจนไม่ได้รวมกันดังเช่น กฎหมายสิบสองโต๊ะ และรัฐได้มีการเข้ามาดำเนินการลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำผิดแทนการที่ผู้เสียหายเรียกเอาเงินค่าปรับอย่างสมัยก่อน ผู้เสียหายจึงมีสิทธิเพียงฟ้องร้องคำเสียหายทางแพ่งเท่านั้น⁴³

จะเห็นได้ว่ากฎหมายในยุคโรมันก็เป็นการรวบรวมกฎหมายที่เป็นจารีตรวมทั้งหลักที่ได้สร้างขึ้นมาจากวิวัฒนาการของกฎหมาย จึงทำให้มีลักษณะหลายอย่าง เช่น

⁴⁰ ประชุม โคมฉาย, วิวัฒนาการของกฎหมายโรมัน, หน้า 22.

⁴¹ สุภาพนันท์ นิพิฏฐกุล, กฎหมาย: ความรู้ฉบับพกพา = Law: A Very Short Introduction, หน้า 31-33.

⁴² Barry Nicholas, An Introduction to Roman Law, (United States of America: Oxford University press, 1965), p 167.

⁴³ จักรพงษ์ เล็กสกุลไชย, “คำเสียหายอันเป็นโทษในคดีละเมิด,” วารสารนิติศาสตร์ 15, 4 (2528): 154.

ค่าเสียหายแบบอัตราส่วน หรือการเยียวยาขาดใช้ความเสียหาย อย่างไรก็ตามแม้ว่าจะมีรูปแบบการให้ค่าเสียหายแบบอัตราส่วนที่เป็นคุณลักษณะของค่าเสียหายเชิงลงโทษประเภทหนึ่ง แต่กลับถูกมองว่าเป็นลักษณะของการลงโทษทางอาญามากกว่าจะเป็นการชดใช้ค่าเสียหายในทางแพ่ง⁴⁴ จึงทำให้มุมมองในส่วนนี้ไม่ชัดเจนนักว่าเป็นค่าเสียหายเชิงลงโทษหรือไม่ แต่อย่างไรก็ตามในยุคท้ายสมัยของโรมันก็มีการยอมรับว่าเป็นการก่อกำเนิดทฤษฎีว่าด้วยหนี้ (Theory of Obligation) อย่างชัดเจน เพราะกฎหมายกำหนดให้ผู้เสียหายไม่มีสิทธิในการเลือกที่จะให้ใช้ค่าเสียหายแทนการแก้แค้นทดแทนแต่กำหนดให้ได้รับค่าเสียหายเพียงอย่างเดียวดังนั้นเมื่อแยกอำนาจรัฐในการลงโทษผู้กระทำผิดออกไปอำนาจของผู้เสียหายจึงมีเพียงในฐานะเจ้าหนี้ที่จะเรียกค่าเสียหายกับลูกหนี้เพื่อไม่ให้ต้องเสียหายอีกต่อไป ผลที่เกิดขึ้นคือ ผู้เสียหายจึงอยู่ในฐานะที่จะเรียกค่าเสียหายจากลูกหนี้ โดยค่าเสียหายที่ได้รับจะไม่เกินกว่าจำนวนที่ได้รับจริง ซึ่งหลักการดังกล่าวทำให้ค่าเสียหายไม่อยู่ในทางละเมิดหรือสัญญาจะเป็นค่าเสียหายเชิงทดแทน (Compensatory Damages)⁴⁵ ดังนั้นระบบซีวิล ลอร์ ที่นำกฎหมายโรมันมาเป็นฐานจึงรับเอาทฤษฎีดังกล่าวมาด้วย ซึ่งหากยอมรับในทฤษฎีแห่งนี้ค่าเสียหายในเชิงลงโทษย่อมมีไม่ได้เพราะจะเกินกว่าหนี้ที่เกิดขึ้น

2.1.1.3 วิวัฒนาการของการเรียกค่าเสียหายในกฎหมายไทย

การเกิดขึ้นของสังคมไทยยังไม่มี ความชัดเจนว่ามาจากที่ใดเนื่องด้วยมีแนวคิดในถิ่นกำเนิดของคนไทยถึง 5 กลุ่ม⁴⁶ แต่อย่างไรก็ตามในส่วนของกฎหมายเห็นได้ชัดว่าจารีตประเพณีอันเก่าแก่ของไทยปฏิบัติกันมาโดยตลอดจนอาจเรียกว่าเป็นกฎหมายประเพณี (Customary law) ซึ่งเป็นที่ยอมรับว่าเป็นบ่อเกิดกฎหมายแรกสุดที่เกิดขึ้นในสังคมมนุษย์ ดังนั้นไม่ว่าสังคมไทยจะ

⁴⁴ แนวความคิดที่ว่าแม้เป็นค่าเสียหายแบบอัตราส่วนก็ไม่เป็นค่าเสียหายเชิงลงโทษและไม่ใช้ลักษณะของค่าเสียหายเชิงลงโทษแต่เป็นโทษทางอาญาประเภทหนึ่งดังนั้นแนวคิดนี้จึงทำให้ไม่มีค่าเสียหายเชิงลงโทษมาตั้งแต่มุขตัน (โปรดดู W.W. Buckland, Arnold B. McNair, and F. H. Lawson, *Roman Law and Common Law : A Comparison in Outline*, (Cambridge: Cambridge the University Press, 1965) pp. 344-348.)

⁴⁵ จักรพงษ์ เล็กสกุลไชย, “ค่าเสียหายอันเป็นโทษในคดีละเมิด,” *วารสารนิติศาสตร์* 15, 4: 153-156.

⁴⁶ กาญจณี ละอองศรี, “ถิ่นกำเนิดของคนไทย,” *วารสารศิลปวัฒนธรรม*, พิเศษ (2528): 9.

มาจากที่ใดก็ตามจารีตประเพณีย่อมเป็นบ่อเกิดของกฎหมายไทยด้วย⁴⁷ และเมื่อสังคมไทยพามาจนกระทั่งสมัยสุโขทัย ในยุคของพ่อขุนรามคำแหง ศิลปินเจ้าแรกที่ 1 ของท่านก็ได้รับการยกย่องว่าเป็นหลักฐานลักษณะอักษรขึ้นแรกทางประวัติศาสตร์ไทย โดยถือเป็นรัฐธรรมนูญฉบับแรกของไทย หรือระบบกฎหมาย หรือกฎหมายลักษณะต่างๆ หรือเป็นเพียงจดหมายเหตุที่บันทึกสภาพสังคม วิถีชีวิต และกฎเกณฑ์ที่ถือปฏิบัติในสมัยนั้น ตามแต่มุมมองของแต่ละคน⁴⁸ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับค่าเสียหายปรากฏอยู่ในหลักศิลาจารึกว่าด้วยกฎหมายลักษณะโจร ในสมัยพระยาสิทธิ ผู้กระทำความผิดจะต้องจ่ายเป็น “สินไหม” อันเป็นโทษปรับทางอาญา โดยไม่ปรากฏบทลงโทษประหารชีวิต หรือโทษจำคุก แสดงให้เห็นถึงแนวคิดที่ไม่นิยมความรุนแรงในสมัยนั้น⁴⁹ นอกจากนี้ในส่วนที่เป็นลักษณะค่าเสียหายในทางแพ่งก็มีปรากฏด้วยโดยในตัวบทที่ 21 หลวงสุทริวาทนฤพุมิตได้แปลไว้ว่า “พวกที่ช่วยผู้ร้ายให้หนีไปนั้น ถูกใช้ค่าเสียหายทั้งหมด แล้วยังลงโทษปรับเท่าหรืออัตราเดียวกันกับที่จะพึงใช้กับตัวผู้ร้ายเองด้วย”⁵⁰ ต่อมาในสมัยอยุธยา ภายหลังจากผนวกสุโขทัยเข้าไว้ด้วยกันแต่วัฒนธรรม ประเพณีการเมือง หรือกฎหมายแตกต่างจากสุโขทัย โดยได้รับอิทธิพลอย่างมากจากอินเดียทำให้ใช้คัมภีร์พระธรรมศาสตร์เป็นกฎหมายแม่บทที่กำหนดสิทธิและหน้าที่ของบุคคลที่เกิดกรณีพิพาทกันและกำหนดให้ออกกฎหมายพระราชศาสตร์ที่เป็นสาขาคติตามคัมภีร์พระธรรมศาสตร์⁵¹ พระราชศาสตร์ที่เกี่ยวข้องกับค่าเสียหาย เช่น พระอัยการพรมศักดิ์ กำหนดว่า ถ้าทำให้เขาตาย หากผู้ตายเป็นเด็กชายอายุ 1 – 3 เดือนคิดค่าตัว 6 บาท ถ้าเป็นชายฉกรรจ์ อายุ 21 – 25 ปี คิดค่าตัว 13 ตำลึง แต่ถ้าเป็นชายแก่ อายุ 90 – 100 ปี คิดค่าตัว 3 บาท และมีการคิดค่าเสียหายตามศักดิ์นาด้วย โดยเป็นการปรับใหม่เพื่อใช้แก่

⁴⁷ วิชา มหาคุณ, **ประวัติศาสตร์กฎหมายและภาษากฎหมายไทย**, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), หน้า 5-6.

⁴⁸ พิธินัย ไชยแสงสุขกุล และคณะ, **งานวิจัยเรื่อง กฎหมายแห่งราชอาณาจักรสยาม**, ธันวาคม 2533-มิถุนายน 2537, สนับสนุนทุนวิจัยโดย มูลนิธิโตโยต้าประเทศไทย, หน้า 393.

⁴⁹ แสง บุญเฉลิมวิภาส, **ประวัติศาสตร์กฎหมายไทย**, พิมพ์ครั้งที่ 9, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552), หน้า 67.

⁵⁰ หลวงสุทริวาทนฤพุมิต, **คำบรรยาย ประวัติศาสตร์กฎหมาย ชั้นปริญญาโท พุทธศักราช 2512-2513**, หน้า 205.

⁵¹ แสง บุญเฉลิมวิภาส, **ประวัติศาสตร์กฎหมายไทย**, หน้า 67-88.

ผู้เสียหาย ซึ่งลักษณะดังกล่าวจะมีความคล้ายคลึงกับกฎหมายโรมันที่มีการกำหนดค่าเสียหายไว้ตายตัวไม่ได้คำนึงตามค่าเสียหายที่แท้จริง⁵² (ทำให้ลักษณะดังกล่าวอาจถูกมองว่าเป็นโทษทางอาญาประเภทหนึ่งดังได้กล่าวมาแล้วข้างต้น) นอกจากนี้จะมีสินไหมแล้วด้วยการปรับพิไนย ที่เป็นเงินปรับเข้าหลวงด้วย ดังที่เรียกว่าสินไหมกึ่ง พิไนยกึ่ง⁵³ เมื่อถึงสมัยรัตนโกสินทร์ตอนต้น กฎหมายที่ใช้อยู่ในขณะนั้นก็คือ กฎหมายที่ใช้อยู่ในสมัยอยุธยาโดยอาศัยความจำเป็นและการคัดลอกมาแต่เนื่องจากความคลาดเคลื่อนจากการคัดลอกจึงได้มีการสะสมกฎหมายขึ้นใหม่จนได้กฎหมายตราสามดวง โดยที่กฎหมายตราสามดวงจะมีโครงสร้างโดยแบ่งเป็นพระธรรมศาสตร์ (มูลคดี) พระราชนิติศาสตร์ (สาขาคดี) และพระราชศาสตร์ (บทบัญญัติที่พระมหากษัตริย์ตราขึ้นประกอบพระธรรมศาสตร์) ความรู้ของกฎหมายในสมัยรัตนโกสินทร์จึงเป็นการถอดความมาจากกฎหมายอยุธยาเป็นหลัก ดังนั้นจึงลักษณะค่าเสียหายจึงเหมือนกับสมัยอยุธยา

นับตั้งสมัยกรุงศรีอยุธยาจนกระทั่งถึงกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้น ประเทศไทยได้ใช้กฎหมายลักษณะอย่างเดียวกันเรื่อยมาตลอด แม้ว่าจะปรับปรุงบ้างในกฎหมายตราสามดวง แต่หลักกฎหมายดังกล่าวในสายตาชาวต่างประเทศที่เป็นชาติมหาอำนาจยังคงล่าหลัง ไม่มีระบบสถาบันยุติธรรมที่ถูกต้อง⁵⁴ โดยเฉพาะการใช้ “จารีตนครบาล” อันเป็นวิธีการไต่สวนหาความจริงโดยการทรมานร่างกาย⁵⁵ ดังนั้นเมื่อถึงในสมัยรัชกาลที่ 4 จึงเป็นยุคเริ่มต้นเปลี่ยนแปลง โดยเป็นการพัฒนาจากกฎหมายสมัยเก่าเป็นกฎหมายสมัยใหม่ด้วยเหตุผลที่สำคัญ 2 ประการ คือ การที่ประเทศไทยทำสนธิสัญญาเบาริงและสนธิสัญญาลักษณะเดียวกันให้สิทธิสภาพนอกอาณาเขต (Extraterritorialism) แก่คนต่างชาติที่จะไม่ใช้กฎหมายไทยบังคับและความไม่เหมาะสมของกฎหมายไทยเดิมที่มีความล่าหลัง โดยได้มีการประกาศใช้กฎหมายถึง 500 ฉบับ และเมื่อมาถึงในสมัยรัชกาลที่ 5

⁵² เสนีย์ ปราโมทย์, *กฎหมายสมัยอยุธยา*, (คณะกรรมการจัดงานอนุสรณ์อยุธยา, 2510), หน้า 7

⁵³ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, *ระบบกฎหมายไทยและต่างประเทศ เอกสารการสอน หน่วยที่ 8-15*, (นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2542), หน้า 138-139.

⁵⁴ พงศ์ธร บุญอารีย์, *กฎหมายกับสังคม*, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2543), หน้า 31.

⁵⁵ รวินท์ ลีละพัฒนนะ, *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมาย*, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555), หน้า 18.

ได้ดำเนินการปฏิรูปประเทศครั้งสำคัญ โดยเฉพาะการปฏิรูปทางด้านการศาลและระบบกฎหมาย เพื่อให้ประเทศไทยหลุดพ้นจากข้อเสียเปรียบในเรื่องสิทธิสภาพนอกอาณาเขต แต่เนื่องด้วยการที่จะเปลี่ยนแปลงกฎหมายต้องใช้เวลาอันยาวนาน ดังนั้นการแก้ไขปัญหานั้นในระยะแรกคือการประกาศใช้กฎหมายเป็นเรื่องๆ หรือนำหลักกฎหมายต่างประเทศมาใช้ในการพิพากษาคดี (โดยเฉพาะหลักกฎหมายอังกฤษ) ในยุคนั้นเรื่องของค่าเสียหายยังไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงจากเดิมมาก ลักษณะความรับผิดชอบในทางอาญากับทางแพ่งยังปะปนกัน แต่มีประกาศลักษณะข้อ ลงวันที่ 25 กันยายน ร.ศ. 119 (พ.ศ. 2443) ได้แยกลักษณะของความรับผิดชอบทางแพ่งและทางอาญาออกจากกันเด็ดขาด โดยบุคคลที่ศาลพิจารณาได้ความจริงว่าเป็นผู้กระทำผิดจะต้องถูกจำคุกและปรับอย่างสูงสี่เท่าของมูลค่าความเสียหาย ส่วนบุคคลที่เสียหายให้มีสิทธิเรียกเอาทรัพย์สิน หรือจำนวนเงินที่ต้องเสียไป ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผู้เสียหายไม่ได้รับเงินสินไหมคู่ไปกับพิไนนัยเข้าพระคลังหลวงเหมือนเมื่อก่อน คงได้เพียงค่าทดแทนความเสียหายทางแพ่งเหมือนปัจจุบัน⁵⁶ จนกระทั่งเมื่อรัชกาลที่ 5 ได้ทรงตัดสินพระทัยที่จะเลิกระบบซีวิล ลอว์ ตามแบบประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมายในภาคพื้นยุโรป เพราะมีกฎหมายโรมันเป็นหลัก และแบ่งหมวดหมู่อย่างมีระเบียบ เข้าใจง่าย เหมาะสมกับประเทศไทยซึ่งกำลังอยู่ในระหว่างการพัฒนาประเทศในทุกๆทางประกอบกับการที่กฎหมายไทยใช้ระบบเดียวกับประเทศต่างๆในภาคพื้นยุโรปจะทำให้สะดวกแก่การเจรจาขอยกเลิกสนธิสัญญาเพื่อยกเลิกข้อเสียเปรียบทางกฎหมายและการศาลโดยในการร่างประมวลกฎหมายได้จัดทำกฎหมายลักษณะอาญา ร.ศ.127 ขึ้นมาเป็นอันดับแรก โดยได้แยกลักษณะคดีแพ่งออกจากลักษณะคดีอาญาอย่างชัดเจน⁵⁷ และได้มีการประกาศยกเลิกกฎหมายอาญาอื่นๆลงคงเหลือเพียงความรับผิดชอบที่เป็นละเมิดทางแพ่งแท้จริงซึ่งปรากฏอยู่ในกฎหมายลักษณะเบ็ดเสร็จเท่านั้น⁵⁸ ต่อมาได้มีการประกาศใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 1 (หนี้) และบรรพ 2 (ทรัพย์สิน) ที่ร่างโดยกรรมการชาวฝรั่งเศสโดยให้มีผลบังคับใช้วันที่ 1 มกราคม

⁵⁶ ร.แดงกาด์, ประวัติศาสตร์กฎหมายไทย, หน้า 178-184.

⁵⁷ วิชา มหาคุณ, หลักกฎหมายละเมิดศึกษาจากคำพิพากษา, (กรุงเทพมหานคร: แสงสุทธิการพิมพ์, 2523), หน้า 50-51.

⁵⁸ วิชา มั่นสกุล, “ความรับผิดชอบเพื่อละเมิดในการของการกระทำของตนเอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2516), หน้า 2.

พ.ศ. 2467 แต่เข้าใจยากเกินไปจึงได้มีการร่างใหม่โดยใช้โครงสร้างแบบประมวลกฎหมายแพ่งของเยอรมันโดยใช้วิธีการลอกจากประมวลกฎหมายแพ่งของญี่ปุ่นเป็นหลักแต่ได้นำบทบัญญัติบางส่วนมาต่อนมาจากประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ฉบับเดิมนอกจากนี้ยังได้นำบทบัญญัติบางตอนจากประมวลกฎหมายของสวิสด้วย โดยได้ประกาศให้มีผลบังคับใช้พร้อมกันบรรพ 3 (ความสามารถของบุคคล) ในวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2468⁵⁹ บรรพว่าด้วยหนี้แบ่งออกเป็น 2 ส่วน ส่วนที่หนึ่ง คือ บทเบ็ดเสร็จทั่วไปโดยได้กล่าวถึงการก่อให้เกิดหนี้ (ละเมิด จัดการงานนอกสั่ง ลากมิควรได้ และสัญญา) การโอนหนี้ และความระงับหนี้ ส่วนที่สอง คือ หลักเกณฑ์สำหรับสัญญาที่ใช้กันปกติธรรมดา เช่น ซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้ จ้างแรงงาน จ้างทำของ เป็นต้น⁶⁰ โดยในส่วนแรกจะมีการเรียกค่าเสียหายในลักษณะทั่ว ๆ ไปทั้งสัญญาและละเมิดและในส่วนที่สองย่อมเป็นการเรียกค่าเสียหายที่มีเฉพาะในแต่ละสัญญาอีกส่วนหนึ่งด้วยจนกระทั่งมีการปรับปรุงแก้ไขมาเป็นประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในปัจจุบัน แต่อย่างไรก็ตามหลักการที่สำคัญยังคงอยู่กล่าวคือ การบังคับชำระหนี้ตามบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ต้องเกิดจากมูลหนี้ที่เกิดจากสิทธิเหนือบุคคล (Right in Personam) หรือสิทธิเหนือทรัพย์สิน (Proprietary Rights) เท่านั้น และหากไม่ได้ตามมูลหนี้ที่ว่าไว้จะต้องกลายเป็นค่าสินไหมทดแทนจ่ายกัน โดยผลสุดท้ายที่ได้จะต้องคำนวณมูลค่าเป็นราคาสินค้าได้⁶¹

สรุปว่าวิวัฒนาการในระบบชดเชย ลอว์ ตั้งแต่ต้นแสดงให้เห็นว่าค่าเสียหายที่เกิดขึ้นสามารถเรียกได้จากคู่กรณีโดยตรงไม่ว่าจะเกิดจากการที่รัฐเข้าไปดำเนินการหรือคู่กรณีดำเนินการเอง ในลักษณะที่เป็นการใช้เพื่อการลงโทษทางอาญาหรือทดแทนความเสียหายทางแพ่งโดยแท้ โดยลักษณะที่มีในกฎหมายไทยในยุคก่อนมีประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ใช้ว่า สินไหม

⁵⁹ ชาญชัย แสงศักดิ์ และวรรณชัย บุญบำรุง, **สารานุกรมเกี่ยวกับการจัดทำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของต่างประเทศและของไทย**, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2543), หน้า 154-155.

⁶⁰ สุรพล ไตรเวทย์, **การร่างประมวลกฎหมายในประเทศไทย**, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), หน้า 148-152.

⁶¹ สุณีย์ มัลลิกะมาลย์ และคณะ, **รายงานผลการวิจัย วิวัฒนาการของกฎหมายไทยในรอบ 200 ปี : ภาคกฎหมายสารบัญญัติ**, (เงินอุดหนุนเพื่อเพิ่มพูนและพัฒนาประสิทธิภาพทางวิชาการ, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525), หน้า 67.

ซึ่งผู้กระทำต้องถูกลงโทษให้เสียเงินเป็นสินไหมหรือค่าปรับซึ่งมักจะเป็นจำนวนเงินสูงกว่าความเสียหายที่แท้จริง จึงมีลักษณะเป็นความรับผิดชอบทางอาญามากกว่าจะเป็นการชดใช้ในทางแพ่ง⁶²แม้ว่า จะต้องใช้ให้กับผู้เสียหายก็ตาม แต่ก็มีความเห็นว่าลักษณะดังกล่าวเป็นค่าทำขวัญให้แก่ผู้เสียหายใน ทำนองทางแพ่งนอกเหนือจากการลงโทษ⁶³ และเมื่อมีการประกาศใช้กฎหมายลักษณะอาญา ความ รับผิดชอบทางแพ่งและอาญาก็แยกจากกันเด็ดขาด แนวความคิดเริ่มเปลี่ยนเป็นว่าผู้เสียหายมีสิทธิที่จะ เรียกค่าสินไหมทดแทนไม่เกินกว่าที่ตนได้รับ⁶⁴ และสุดท้ายเมื่อถึงยุคที่ประเทศไทยยอมรับเอา ระบบซีวิล ลอว์ และจัดทำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายโรมันจึงมีบทบาทอย่างมาก เพราะกฎหมายโรมันเป็นแม่บทของประมวลกฎหมายทั่วโลก ประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมาย เช่น ฝรั่งเศส สวิตเซอร์แลนด์ เยอรมัน เป็นต้น ก็ใช้กฎหมายโรมันเป็นแม่บท ดังนั้นเมื่อประมวลกฎหมายแพ่งและ พณิชย์ของไทยในปัจจุบันก็ได้ยอมรับวิธีการจัดทำประมวลของประเทศเหล่านั้นจึงมีผลให้มีการ ยอมรับหลักกฎหมายโรมันมาใช้ด้วย และหลักของกฎหมายโรมันที่สำคัญกับค่าเสียหายก็คือ ทฤษฎีว่า ด้วยหนี้ (Theory of obligations) ที่กล่าวไว้แล้วข้างต้น

ดังนั้นผลที่เกิดขึ้นการชดใช้ค่าเสียหายในระบบ ซีวิล ลอว์ ที่เป็นทฤษฎีว่า ด้วยหนี้ ใช้หลัก “Restitution in Integrum” หรือ “Full Compensation of Damages” ค่าเสียหาย ที่ได้รับจึงไม่เกินกว่าความเสียหายที่แท้จริงและจะไม่ได้รับประโยชน์ในกรณีที่ไม่ได้รับความเสียหาย รวมถึงไม่มีสิทธิได้รับการชดใช้เกินกว่าหนี้ที่มีต่อตน โดยในการคิดค่าความเสียหายจะไม่คำนึงถึง ความร้ายแรงของการกระทำผิดที่มีลักษณะของทางอาญา⁶⁵ แต่อย่างไรก็ตามในปัจจุบันแนวคิด เกี่ยวกับการกำหนดค่าสินไหมทดแทนในเชิงลงโทษที่เกินกว่าหนี้ของระบบคอมมอน ลอว์ เริ่มมี

⁶² ศันสน์ภรณ์ ไสดีพันธุ์, คำอธิบายกฎหมายละเมิด จัดการงานนอกสั่ง และลาภมิควรได้, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์, 2555), หน้า 52.

⁶³ วารีน นาสกุล, คำอธิบายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะ ละเมิด จัดการงานนอกสั่ง ลาภมิควร ได้, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด จีระชการพิมพ์, 2554), หน้า 3.

⁶⁴ ศักดา ธนิตกุล, รายงานวิจัยเรื่อง การนำหลักค่าเสียหายเชิงลงโทษมาใช้ในกฎหมายไทย, (กองทุนรัชดาภิเษกสมโภช: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2553), หน้า 3.

⁶⁵ นันทอง วรวัฒน์วงศ์, “การประกันภัยความรับผิดชอบในค่าสินไหมทดแทนเพื่อการลงโทษ,” (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทบริหารคดี คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2553), หน้า 19.

อิทธิพลต่อกฎหมายพิเศษใหม่ ๆ ของไทย เช่น พระราชบัญญัติต่อความเสียหายที่เกิดจากสินค้าที่ไม่ปลอดภัย เป็นต้น⁶⁶

2.1.2 วิวัฒนาการของการเรียกค่าเสียหายในระบบคอมมอน ลอว์

ระบบคอมมอน ลอว์ หรือระบบกฎหมายจารีตประเพณี กำเนิดขึ้นที่ประเทศอังกฤษ เป็นประเทศแรก จุดเริ่มต้นทางประวัติศาสตร์มาจากพวกแองโกล-แซกซอน ได้รุกรานตั้งรกรากตั้งถิ่นฐานในอังกฤษและ ได้ใช้กฎหมายจารีตประเพณีซึ่งมีพื้นฐานมาจากประเพณีโบราณของเยอรมันดั้งเดิมโดยถือว่ากษัตริย์และประชาชนต้องอยู่ภายใต้กฎหมาย ศาลในสมัยนั้นมีอำนาจพิจารณาคดีเฉพาะที่คู่กรณีทั้งสองฝ่ายให้ความยินยอมเท่านั้น อันเป็นอีกวิธีหนึ่งที่คู่ความเลือกใช้แทนวิธีการแก้แค้นทดแทนซึ่งถือว่าความเสียหายเป็นเรื่องส่วนตัวโดยกำหนดให้คู่ความฝ่ายที่ก่อให้เกิดความเสียหายต้องชดใช้ค่าเสียหายแก่อีกฝ่ายเป็นเงิน โดยกฎหมายจะกำหนดจำนวนเงินตามความรุนแรง⁶⁷ นอกจากนี้ยังต้องชำระค่าปรับให้กษัตริย์ด้วย แต่เนื่องด้วยกฎหมายไม่ได้บังคับตัวผู้กระทำผิดดังนั้นหากผู้กระทำผิดปฏิเสธไม่ชดใช้ก็ต้องดำเนินการแก้แค้นทดแทนเองและในขณะนั้นกฎหมายที่ใช้อยู่ยังคงบังคับได้เฉพาะท้องถิ่นเท่านั้น ต่อมาในยุคฟีลด์ (Feudalism) อันเป็นยุคที่ก่อกำเนิด คอมมอน ลอว์ ในยุคนี้เมื่อพวกนอร์แมนได้ยึดครองอังกฤษแทนชาวแองโกล-แซกซอน กฎหมายที่ใช้ยังคงเป็นกฎหมายของแองโกล-แซกซอน แต่ได้เปลี่ยนแปลงไปบ้าง เพราะกฎหมายนอร์แมนมีลักษณะคล้ายคลึงกัน⁶⁸ โดยราชวงศ์ที่ขึ้นปกครอง คือ พระเจ้า William พระองค์ถือสิทธิในฐานะกษัตริย์ถือครองที่ดินทั้งหมดแต่พระองค์เดียว และได้ยกที่ดินบางส่วนให้แก่ขุนนางเพื่อปกครองดูแลทำมาหากิน มีรูปแบบปกครองแบบทหารโดยแบ่งแยกจัดการปกครองออกเป็นส่วนตัว ตามที่ดินที่ถูกแบ่งถึง 15,000

⁶⁶ ศนันท์ภรณ์ ไสติพันธุ์, คำอธิบายกฎหมายละเมิด จัดการงานนอกสั่ง และลาภมิควรได้, หน้า 53.

⁶⁷ เช่น ในกฎหมายของอีเทลเบิร์ต (Laws of Ethelbert) ประมาณ 600 A.D. มาตรา 34 ถ้าหากกระดูกแตกให้ 3 ชิลลิงค์, มาตรา 40 ถ้าหูดไม่ได้ยิน ให้ 25 ชิลลิงค์, มาตรา 51 สำหรับฟันแต่ละซี่ ถ้าเป็นฟัน 4 ซี่ หน้า ให้ 6 ชิลลิงค์ ซี่ติดกัน ให้ 4 ชิลลิงค์ ซี่ถัดมา ให้ 3 ชิลลิงค์ นอกนั้นให้ ซี่ละ 1 ชิลลิงค์

⁶⁸ สุนัย มโนมัยอุดม, ระบบกฎหมายอังกฤษ, (กรุงเทพมหานคร : โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553), หน้า17-26.

ถิ่น⁶⁹ ในยุคนี้ยังคงมีศาลท้องถิ่นที่ยังใช้จารีตประเพณีท้องถิ่นตามเจ้าผู้ครองที่ดินเป็นผู้กำหนดแตกต่างกันออกไป แต่ได้มีการจัดตั้งศาลคิวเรียจิส (Curia Regis Court) หรือศาลหลวง (Royal Court) ซึ่งเป็นศาลที่ทำหน้าที่พิจารณาโดยใช้กฎหมายเดียวกันทั่วประเทศ โดยกฎหมายที่ศาลหลวงบังคับใช้คือจารีตประเพณีต่าง ๆ ที่มีมาแต่ดั้งเดิม และคำพิพากษาของศาลที่ผู้พิพากษาได้สร้างขึ้น ในการพิจารณา ยุคสมัยนั้นวิธีการพิจารณาจะใช้ระบบหมายเรียก (Writ) โดยกษัตริย์เพื่อมีคำสั่งเรียกตัวผู้กระทำละเมิดมาดำเนินการพิจารณาคดีต่อศาลโดยแบ่งเป็นการละเมิดสิทธิเฉพาะ ในคริสต์ศตวรรษที่ 13 ศาลหลวงได้ขยายอำนาจมากขึ้น การฟ้องเรียกค่าเสียหายที่เคยอยู่ในอำนาจศาลท้องถิ่นก็มาอยู่ในอำนาจศาลหลวงเกือบทั้งสิ้น ราษฎรได้ฟ้องคดีที่ศาลหลวงมากขึ้น และนำระบบลูกขุน (Jury)⁷⁰ มาใช้ ต่อมาระบบหมายเรียกได้พัฒนาแยกออกเป็น หมายเรียกทั่วไป (General Writ) ใช้ในการกระทำละเมิดโดยชัดแจ้งและหมายเรียกแบบพิเศษ (Trespass on the Case)⁷¹ ซึ่งอ้างถึงการกระทำที่มิชอบหรือโดยประมาทเล็กน้อย หรือเมื่อจำเลยยอมผูกพันตนเข้าปฏิบัติการใดแล้วปฏิบัติการดังกล่าวโดยประมาทให้โจทก์เสียหายและมีวิวัฒนาการเรื่อยมาจนมีการยอมให้คู่ความฟ้องคดีประเภท action on the case และ action of assumption มากขึ้น ซึ่งเป็นรากฐานของกฎหมายละเมิดและสัญญาในปัจจุบัน⁷² ถือเป็นจุดเริ่มต้นที่สำคัญของระบบการชดใช้ค่าเสียหายด้วย⁷³ ด้วยกระบวนการที่ผู้ได้รับความเสียหายจะต้องขอให้ศาลออกหมายเรียกผู้ที่เป็นจำเลยมาให้การโดยความเสียหายจะต้องจัดอยู่

⁶⁹ ธานินทร์ กรัยวิเชียร, **ระบบกฎหมายอังกฤษ**, (กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2529), หน้า 12-13.

⁷⁰ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, **เอกสารการสอนวิชาระบบกฎหมายไทยและต่างประเทศ หน่วยที่ 1-7**, (นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2549), หน้า 181-182.

⁷¹ Trespass หมายถึง การกระทำที่ไม่ถูกต้อง (Wrong) ซึ่งได้แก่การกระทำใดๆไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม อันเป็นการรบกวนต่อร่างกายหรือทรัพย์สินของผู้อื่น ซึ่งพัฒนาจากการกระทำผิดทางอาญา โดยที่นอกจากจะถูกจำคุกหรือปรับแล้ว ยังต้องชดใช้ค่าเสียหายอีกด้วย (โปรดดู สุธีรา ประชุมรัตน์, “ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการบังคับค่าสินไหมทดแทนเพื่อการขาดไร้อุปการะในคดีละเมิด,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารนิติ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2551), หน้า 10.)

⁷² สุนัย มโนมัยอุดม, **ระบบกฎหมายอังกฤษ**, หน้า 34-84.

⁷³ George T. Washington, “Damages in Contract at Common Law,” *Law Q. Review.* 345 47 (1931): 845.

ในประเภทหนึ่งของมูลความผิด (Cause of Action) จึงออกหมายได้โดยถือว่าการเรียกค่าเสียหายเป็นคดีเฉพาะเรื่องโดยมิได้ยึดถือในทฤษฎีว่าด้วยหนี้จึงทำให้มีแนวคิดในทางอาญาผสมผสานอยู่⁷⁴ ผลของแนวคิดดังกล่าวทำให้นอกจากจะมีการกำหนดค่าเสียหายตามความเสียหายที่ได้รับยังทำให้บางครั้งมีการกำหนดค่าเสียหายเพื่อเป็นการลงโทษด้วย โดยต้นกำเนิดมาจากในช่วงต้นของศตวรรษที่ 13 การประเมินค่าความเสียหายคณะลูกขุนได้เริ่มมีการให้ค่าเสียหายมากเกินไปที่จะยอมรับได้⁷⁵ อย่างไรก็ตามลักษณะดังกล่าวยังไม่ปรากฏชัดว่าเป็นการให้ค่าเสียหายเชิงลงโทษเนื่องด้วยการไม่ยอมรับจนกระทั่งในช่วงต้นศตวรรษที่ 18 ศาลได้มีการยอมรับอำนาจในการให้ค่าเสียหายที่เกินส่วนความเสียหาย⁷⁶ และในปี 1760 ค่าเสียหายเชิงลงโทษได้ปรากฏเป็นรูปธรรมครั้งแรก เมื่อเกิดกรณีที่รัฐได้พยายามที่จะระงับการโฆษณาในหนังสือพิมพ์ที่มีชื่อเสียงชื่อ North Briton อันเป็นการกระทำผิดโดยการแทรกแซงเสรีภาพสื่อ จึงมีการตัดสินให้ใช้ค่าเสียหายในรูปแบบที่ไม่ได้ทดแทนความเสียหายที่คำนึงถึงพฤติกรรมความชั่วร้ายของจำเลย⁷⁷ ต่อมาในปี ค.ศ. 1763 มีคดี Wilkes v. Wood⁷⁸ และ Huckle v. Money⁷⁹ ซึ่งเป็นคดีที่มีลักษณะเดียวกัน โดยการแทรกแซงของรัฐกระทบสิทธิของหนังสือพิมพ์ฉบับเดิม โดยศาลได้ให้ค่าเสียหายเชิงลงโทษในลักษณะเป็นจำนวนทวีคูณแก่บรรณาธิการของหนังสือพิมพ์⁸⁰ อันเป็นการแสดงถึงการบังคับใช้ค่าเสียหายเชิงลงโทษอย่างชัดเจน และภายหลังก็มีคดีอื่นๆอีกมากที่ศาลใช้ค่าเสียหายเชิงลงโทษ

⁷⁴ คัมภีร์ แก้วเจริญ, “ค่าเสียหายในคดีละเมิด,” วารสารกฎหมายจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 7, 3 (กุมภาพันธ์ 2526): 27.

⁷⁵ Charles, T McCormick, *Handbook on The Law of Damages*, (United States of America: West Publishing co, 1980), p. 25.

⁷⁶ Thomas B. Colby, “Beyond the Multiple Punishment Problem: Punitive Damages as Punishment for Individual, Private wrongs,” *Minnesota Law Review* 87 (2003): 614.

⁷⁷ Hemut Koziol and Vanessa Wilcox, “Punitive Damages : Common Law and Civil Law,” *Tort and Insurance Law* 25 (2009): 1.

⁷⁸ 98 Eng. Rep. 768 (K.B. 1763).

⁷⁹ 95 Eng. Rep. 489 (C.P. 1763).

⁸⁰ Micheal Rustad and Thomas Koenig, “The Historical Continuity of Punitive Damages Awards: Reforming the Tort Reformers,” *The American University Law Review* 42 (1993): 1287-1288.

ระบบกฎหมายนี้ถือว่า คำพิพากษาเป็นบ่อเกิดของกฎหมาย ผู้พิพากษาเป็นคนบัญญัติกฎหมาย (Judge Made Law) เมื่อมีคดีเกิดขึ้นและได้มีการตัดสินพิพากษาไปแล้ว ต่อมาเมื่อมีคดีในลักษณะเดียวเกิดขึ้นอีก ศาลจะต้องยึดถือคดีก่อนเป็นบรรทัดฐาน และต้องตัดสินแบบเดียวกัน ต่อมาได้มีการเผยแพร่ไปยังประเทศต่างๆ เช่น สหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ เป็นต้น ทำให้รูปแบบการเรียกค่าเสียหายจะต้องยึดติดกับรูปแบบของคดีเป็นสำคัญหากมีลักษณะคล้ายกัน ค่าเสียหายที่ศาลให้จะไม่มี ความแตกต่างกันมาก

2.2 แนวคิดพื้นฐานของค่าเสียหายในปัจจุบัน

2.2.1 ความหมายของความเสียหาย ค่าเสียหาย และค่าสินไหมทดแทน

ความหมายของคำว่า เสียหาย ที่ปรากฏตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542 ซึ่งหมายถึง เสียหาย และ คำว่าเสื่อม หมายถึง น้อยลง, หย่อนลง, เสีย, ต่ำกว่าระดับเดิม เมื่อพิจารณาจากความหมายดังกล่าวแล้ว ความเสียหายจึงหมายถึง ความเสียไป, น้อยลง, หย่อนลง, การต่ำกว่าระดับเดิม และท่านอาจารย์ไชยยศ เหมะรัชตะ ได้ให้ความหมายว่า ความเสียหาย หมายถึง ความสูญเสีย หรือผลร้ายที่เกิดขึ้นแก่ชีวิต ร่างกาย อนามัย เสรีภาพ ทรัพย์สิน สิทธิหรือชื่อเสียงของบุคคล ความเสียหายนี้ได้จำกัดอยู่เฉพาะแต่เรื่องเงินทองเท่านั้น ความเสียหายในทางอื่นก็ได้ทั้งเรื่องสัญญาและละเมิด⁸¹ นอกจากนั้นท่านอาจารย์ศันท์กรณ โสติพันธุ์ ได้ให้ความหมายว่า ความเสียหาย หมายถึง การลดน้อยถอยลงทางทรัพย์สินที่เกิดจากเหตุการณ์หรือข้อเท็จจริงที่ฝ่าฝืนประโยชน์ที่กฎหมายคุ้มครอง (โดยท่านอาจารย์ได้แยกความเสียหายเป็นความเสียหายทางทรัพย์สิน หรือความเสียหายที่เป็นตัวเงิน กับความเสียหายทางจิตใจ หรือความเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน)⁸² ผู้เขียนเห็นว่า ความเสียหาย หมายถึง ความเสียไป การลดน้อยถอยลงของชีวิต ร่างกาย อนามัย เสรีภาพ

⁸¹ ไชยยศ เหมะรัชตะ, กฎหมายว่าด้วยสัญญา, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539), หน้า 421.

⁸² ศันท์กรณ โสติพันธุ์, คำอธิบายกฎหมายละเมิด จัดการงานนอกสั่ง และลามิควรได้, หน้า 85-86.

ทรัพย์สิน สิทธิ ชื่อเสียง หรือสภาพจิตใจของบุคคล ไม่ว่าจะเกิดจากมูลเหตุใดก็ตาม จะเห็นได้ว่า ความเสียหายเป็นฐานในการคิดค่าเสียหายอันจะได้อีกต่อไป

ค่าเสียหาย หมายถึง เงินที่ชดใช้ให้แก่ผู้เสียหายเพื่อความเสียหายอันได้เกิดขึ้น ซึ่งเป็น การให้ความหมายตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542⁸³ ในส่วนของความหมาย Black Law Dictionary หมายถึง เงินที่ได้รับจากการจ่ายของบุคคลด้วยตนเองหรือโดยคำสั่ง เพื่อชดเชยความเสียหายหรือการได้รับบาดเจ็บ⁸⁴ ซึ่งจะเห็นว่าสอดคล้องกับความเห็นของท่านอาจารย์ ไสภณ รัตนกร⁸⁵ ที่ได้ความเห็นว่าคุณค่าเสียหายคือ จำนวนเงินที่ศาลสั่งให้ลูกหนี้ชำระให้แก่เจ้าหนี้เพื่อ ชดเชยความเสียหาย โดยพิจารณา ในบทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 222 วรรคแรกที่บัญญัติว่า “ การเรียกร้องเอาค่าเสียหาย ได้แก่ การเรียกร้องเอาค่าสินไหมทดแทนเพื่อ ความเสียหายเช่นที่ตามปกติย่อมเกิดแต่การไม่ชำระหนี้ ” นอกจากนี้ท่านอาจารย์พจน์ ปุษาปาคมยังได้กล่าวว่า คำว่าค่าเสียหายไม่รวมถึงการคืนทรัพย์สินและใช้ราคาทรัพย์สิน ซึ่งแตกต่างจากคำ ว่าค่าสินไหมทดแทนรวมทั้งการคืนทรัพย์สินหรือใช้ราคาและค่าเสียหายรวมกัน⁸⁶ โดยพิจารณาใน บทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 438 วรรคท้ายที่บัญญัติว่า “ อนึ่ง ค่า สินไหมทดแทนนั้น ได้แก่การคืนทรัพย์สินอันผู้เสียหายต้องเสียไปเพราะละเมิด หรือใช้ราคาทรัพย์สิน นั้น รวมทั้งค่าเสียหายอันจะพึงบังคับให้ใช้เพื่อเสียหายอย่างใดๆที่ได้เกิดขึ้นด้วย ” จึงสรุปได้ว่า ค่าเสียหาย คือ จำนวนเงินที่ถูกกำหนดขึ้นเพื่อทดแทนความเสียหายตามปกติที่เกิดขึ้น โดยที่ ค่าเสียหายเป็นค่าสินไหมทดแทนประเภทหนึ่ง

ค่าสินไหมทดแทน หมายถึง การทดแทนความเสียหายให้แก่เจ้าหนี้เนื่องจากการที่ ลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ตามสัญญา หรือมีการละเมิด ซึ่งมีลักษณะทำนองเดียวกับค่าเสียหายนั่นเอง บางทีก็

⁸³ ความหมายดังกล่าวเหมือนกับความหมายตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2525

⁸⁴ Black's Law Dictionary (9th Ed. 2009)

⁸⁵ ไสภณ รัตนกร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บทเบ็ดเสร็จทั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 10, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2553), หน้า 165.

⁸⁶ พจน์ ปุษาปาคม, คำบรรยายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วย ละเมิด, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2530) หน้า 526.

ใช้แทนกัน แต่คำว่า ค่าสินไหมทดแทนนั้น เน้นหลักกฎหมายที่ว่าบุคคลผู้ต้องรับผิดชอบใช้ความเสียหาย จะต้องทำให้ผู้เสียหายกลับคืนสู่ฐานะเดิมเสมือนไม่มีเหตุการณ์อันต้องรับผิดชอบเกิดขึ้น ดังนั้น การชดเชยค่าเสียหายไม่ใช่การทำหรือสร้างใหม่ในสิ่งที่ได้ถูกทำลายไปแล้วเสมอไป มีบ่อยครั้งที่ทำให้ผู้เสียหายสามารถจัดหาความความพอใจเท่าเทียมกับสิ่งที่ได้สูญหายไป บทบาทที่แท้จริงของค่าสินไหมทดแทนคือบทบาทของความพอใจ⁸⁷

ค่าสินไหมทดแทนในกรณีค่าเสียหายที่เกิดจากสัญญา เมื่อเทียบกับค่าสินไหมทดแทนในกรณีละเมิดมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ค่าสินไหมทดแทนในกรณีสัญญาจะมีการชดเชยเป็นแต่เพียงตัวเงินเท่านั้น แต่ในกรณีละเมิดนั้นไม่ได้มีแต่การชดเชยเป็นตัวเงินแต่รวมถึงการคืน หรือใช้ราคาทรัพย์สิน หรือการทำให้ชื่อเสียงกลับคืนอีกด้วย

อย่างไรก็ตามแม้ความหมายของคำว่า ค่าเสียหาย และค่าสินไหมทดแทนจะไม่เหมือนกันเสียทีเดียวแต่ในการใช้คำทั้งสองหลายๆครั้งจะมีการผสมปนเปกันไม่อาจแยกได้ถึงเจตนาที่แท้จริง ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าไม่ควรยึดติดกับรูปแบบที่แสดงออกของคำมากนัก

2.2.2 ประเภทและวัตถุประสงค์ของค่าเสียหาย

ลักษณะของค่าเสียหายจะมีการจัดแบ่งแยกประเภทของค่าเสียหายอยู่หลายรูปแบบ และแต่ละประเภทการแบ่งแยกค่าเสียหายจะมีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน โดยในการศึกษานี้ผู้เขียนจะทำการแบ่งประเภทค่าเสียหายตามวัตถุประสงค์ ได้แก่

2.2.2.1 ค่าเสียหายประเภททดแทนความเสียหาย (Compensatory Damages)

ค่าเสียหายประเภทนี้มีวัตถุประสงค์ที่สำคัญ คือ การเยียวยาผู้ได้รับความเสียหายให้กลับคืนสู่ฐานะเดิมเสมือนว่าบุคคลผู้ได้รับผลร้ายไม่เคยได้รับการกระทำใด ๆ ให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ เช่น ในกรณีละเมิดหากผู้เสียหายถูกกระทำละเมิดต่อทรัพย์สิน การเยียวยาคือการทำ

⁸⁷ วงษ์ วีรพงศ์, **แพ่งฝรั่งเศส (ความรับผิดชอบทางแพ่ง)** (กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2520), หน้า 37.

ให้ทรัพย์สินอยู่ในสภาพเดิมซึ่งได้แก่ การคืนทรัพย์สิน แต่หากไม่อยู่ในวิสัยที่จะคืนได้ ก็ควรเยียวยาด้วยการชดใช้เงินตามราคาทรัพย์สิน นอกจากนี้ หากผู้เสียหายยังได้รับความเสียหายอื่นอีก ก็จะมีสิทธิได้รับการชดเชยต่อความเสียหายนั้นด้วย⁸⁸ หรือในกรณีผิดสัญญา เช่น สัญญาว่าจ้างนักร้องมาร้องเพลง ความเสียหายคือ ค่าเช่าสถานที่ ค่าใช้จ่ายในการเตรียมการแสดง หรือแม้แต่ค่าขาดกำไรที่ควรจะได้รับจากการปฏิบัติตามสัญญา

2.2.2.1.1 ค่าเสียหายสำหรับความเสียหายที่เป็นตัวเงิน (Pecuniary Damages)

ค่าเสียหายที่เป็นตัวเงิน หรือค่าเสียหายทางเศรษฐกิจ (Economic Loss) หรือค่าเสียหายอันอาจคำนวณเป็นเงินได้ คือ ค่าเสียหายที่มาจากความเสียหายที่กระทบกระเทือนต่อสิทธิในกองทรัพย์สิน (Droit Patrimoniaux) หรือกระทบกระเทือนถึงผลประโยชน์ในทางการเงินโดยที่ความเสียหายประเภทนี้สามารถที่จะตีราคาเป็นเงินได้ เช่น ค่าเสียหายในทางทรัพย์สิน ค่ารักษาพยาบาล หรือการสูญเสียรายได้ ในกรณีละเมิด หรือในกรณีสัญญา เช่น ความเสียหายจากการเตรียมปฏิบัติตามสัญญา ค่าเสียหายจากการขาดกำไร เป็นต้น โดยตามหลักกฎหมายฝรั่งเศสจะเรียกความเสียหายประเภทนี้ว่า Prejudice Meterial หรือ Dommage Patrimonail⁸⁹

(1) ค่าเสียหายสำหรับผลประโยชน์ที่คาดหวัง (Expectation Damages)

ค่าเสียหายสำหรับผลประโยชน์ที่คาดหวัง คือ ค่าเสียหายที่เป็นการชดใช้เยียวยาความเสียหายที่คาดว่าจะมีขึ้นในอนาคต ในกรณีสัญญา คือ การขาดประโยชน์ที่เจ้าหนี้หวังจะได้รับตามสัญญา เช่น ในสัญญาซื้อขายรถ ผู้ซื้อตกลงซื้อรถจากผู้ขายเพื่อใช้ทำธุรกิจ ผู้ขาย

⁸⁸ สุขุม ศุภนิตย์, คำอธิบายกฎหมายลักษณะละเมิด, พิมพ์ครั้งที่ 7 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2553), หน้า 217.

⁸⁹ จี๊ด เศรษฐบุตร, หลักกฎหมายแพ่งลักษณะละเมิด, พิมพ์ครั้งที่ 7, (กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอนคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553), หน้า 79-81.

ยกเลิกการขายในนาทีสุดท้าย ผู้ซื้อสูญเสียประโยชน์ในการใช้ตัวรถโดยตรงและสูญเสียโอกาสในการนำรถไปใช้ทำธุรกิจของตนด้วย จนกว่าผู้ซื้อจะได้รถคันอื่นมาแทน ในกรณีละเมิด ความคาดหวังในการใช้ทรัพย์สินที่ถูกทำลายละเมิด หรือค่าเสียหายจากการคาดหวังในการใช้ชีวิต⁹⁰ อันเป็นการแสดงออกว่า ค่าเสียหายในประโยชน์ที่คาดหวังอาจไม่ใช่ค่าเสียหายที่เป็นตัวเงินในทุกกรณี

(2) ค่าเสียหายในความไว้นื้อเชื่อใจ (Reliance Damages)

ค่าเสียหายในความไว้นื้อเชื่อใจ คือ ค่าเสียหายที่เป็นการชดใช้เยียวยาความเสียหายให้คู่กรณีกลับสู่ฐานะเดิมเสมือนไม่เคยมีการทำสัญญา หรือการทำละเมิดมาก่อน เป็นค่าเสียหายเพื่อชดใช้ค่าใช้จ่ายต่างๆที่เตรียมการต่างๆที่จำเป็นแก่การปฏิบัติตามสัญญา เช่น ในกรณีของสัญญา การจ้างนักมายากล มาทำการแสดง ค่าใช้จ่ายในการเตรียมการแสดงเวที สถานที่ เป็นต้น โดยจำนวนค่าเสียหายสำหรับความเสียหายในความไว้นื้อเชื่อใจจะมีจำนวนน้อยกว่าค่าเสียหายสำหรับผลประโยชน์ที่คาดหวัง (Expectation loss) เพราะค่าเสียหายสำหรับผลประโยชน์ที่คาดหวังจะครอบคลุมถึงค่าขาดกำไรหรือค่าขาดประโยชน์และค่าเสียหายที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากความไว้นื้อเชื่อใจด้วย แต่ค่าเสียหายสำหรับความไว้นื้อเชื่อใจนั้นไม่ครอบคลุมถึงค่าขาดกำไรหรือขาดประโยชน์ที่จะได้รับจากการปฏิบัติตามสัญญา อย่างไรก็ตาม ความเสียหายสำหรับความไว้นื้อเชื่อใจอาจมีลักษณะที่เป็นความเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินก็ได้⁹¹

(3) ค่าเสียหายในการกลับคืนสู่ฐานะเดิม (Restitution Damages)

ค่าเสียหายในการกลับคืนสู่ฐานะเดิม คือ ค่าเสียหายที่จะได้รับหากการกลับคืนสู่ฐานะเดิมไม่อาจเกิดขึ้นได้โดยจะใช้มูลค่าแทนสิ่งดังกล่าว เป็นหลักการที่เกิดจากทฤษฎีที่ว่า

⁹⁰ H. G. Beale, W. D. Bishop and M. P. Furmston, *Contract: cases and materials*, 5th Ed. (United States of America: Oxford University Press, 2008), p. 628.

⁹¹ ญาดา รัตนอารักขา, “ค่าเสียหายสำหรับความเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, นิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552), หน้า 15.

การเลิกสัญญาและการกลับคืนของสิ่งที่ให้ไปและได้รับจากการปฏิบัติตามสัญญา ซึ่งเงื่อนไขโดยมาก ภายหลังมีการเลิกสัญญาจะมีการคืนสิ่งตอบแทนที่ได้รับแต่ในบางกรณีจะเสนอสิ่งอื่น ตอบแทนที่มีมูลค่าเท่ากันโดยนัยสำคัญหรือในกรณีที่ไม้อาจกลับคืนกันได้ก็จะต้องมีการชดใช้สิ่งอื่น ตอบแทนเช่นเดียวกัน และส่วนใหญ่จะเป็นเงิน⁹² อย่างไรก็ตามค่าเสียหายสำหรับการกลับคืนสู่ฐานะ เดิมไม่ได้เกิดขึ้นในกรณีเลิกสัญญาเท่านั้น ในกรณีผิดสัญญา บางครั้งการยอมรับค่าเสียหาย ในประโยชน์ที่คาดหวัง ในผลกำไร กลับให้ผลประโยชน์ที่น้อยกว่า การกลับคืนสู่ฐานะเดิมก่อนเกิด สัญญา (Pre-Contract Position หรือ Status Quo Ante) จึงทำให้เกิดสิทธิในทางเลือกของผู้สัญญาใน การเรียกค่าเสียหาย⁹³

ข้อสังเกต ในบางครั้งค่าเสียหายสำหรับความเสียหายที่เป็นตัวเงินก็อาจ แบ่งเป็น ค่าเสียหายจากการขาดทุน หรือขาดกำไร โดยที่ค่าเสียหายจากการขาดทุน หรือขาดกำไร ซึ่งเป็น ความเสียหายที่ทำให้กองทรัพย์สินลดลง หรือเสียหายเพราะขาดกำไรที่ควรจะได้รับ การขาดทุน คือ ความเสียหายหรือสูญหายที่เจ้าหนี้ขาดไปหรือได้เสียไปจริงจากทรัพย์สินของตน ส่วนการขาดกำไร คือ ความเสียหายหรือสูญหายที่เจ้าหนี้คาดว่าจะได้รับหรือก่อให้เกิดกำไร ผลประโยชน์นอกเงยอย่างแน่นอน เช่น กำไรจากการนำสินค้าไปขายต่อ จากการทำสัญญาซื้อขาย⁹⁴ เป็นต้น ในกรณีละเมิดการขาดทุน คือ ความเสียหายที่ได้ขาดไปจากทรัพย์สินของผู้เสียหาย และการ ขาดกำไร คือ การขาดหนทางที่จะได้เพิ่ม ซึ่งก็คือความเสียหายในอนาคตนั่นเอง เช่น ค่าความสามารถ ในการประกอบกิจการในอนาคต⁹⁵ เป็นต้น จะเห็นได้ว่า การแยกชนิดความเสียหายนี้กับการแบ่งชนิด

⁹² Laurence P. Simpson, *Handbook of the Law of Contracts*, (United States of America: West Publishing Co., 1965), p.406.

⁹³ Jane M. Friedman, *Contract Remedies in a Nutshell*, (United States of America: West Publishing Co., 1981), pp. 52-53.

⁹⁴ วิริทธิ์พล วินิตวัฒน์กุล, “การกำหนดค่าเสียหายเนื่องจากการไม่ชำระหนี้ตามสัญญา,” (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), หน้า 29.

⁹⁵ จี๊ด เศรษฐบุตร, *หลักกฎหมายแพ่งลักษณะละเมิด*, พิมพ์ครั้งที่ 7, (กรุงเทพมหานคร: โครงการตำรา และเอกสารประกอบการสอนคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553), หน้า 81.

ความเสียหายในความคาดหวัง กับ ความเสียหายในความไว้นื้อเชื่อใจ มีความแตกต่างกันคือ การขาดทุนอาจเป็นความสูญเสียในความคาดหวัง หรือสูญเสียในความไว้นื้อเชื่อใจได้ ส่วนการขาดกำไร เป็นการสูญเสียในความคาดหวัง⁹⁶

2.2.2.1.2 ค่าเสียหายสำหรับความเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non-Pecuniary Damages)

ค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือค่าเสียหายที่ไม่อาจคำนวณเป็นเงินได้ หรือค่าเสียหายที่ไม่อาจคิดมูลค่าได้ทางเศรษฐกิจ (Noneconomic Loss) คือ ค่าเสียหายมาจากความเสียหายที่กระทบกระเทือนสิทธิที่อยู่นอกเหนือของทรัพย์สิน (Droit Ex-Parrimoniaux) ซึ่งไม่อาจจะคิดคำนวณเป็นเงินออกมาได้ เพราะเป็นสิทธิเฉพาะตัวบุคคล ไม่อาจโอนหรือขายกันได้เลย⁹⁷ เช่น สิทธิสภาพบริบูรณ์แห่งร่างกายมนุษย์ (Droits à la personnalité) สิทธิในเกียรติยศของตัวบุคคล (Droits de la personnalité atteintes à l'honneur) ความรักชาติ (Patriotiques) ชื่อเสียงในการประกอบอาชีพ (à la reputation professionnelle) หรือสิทธิในครอบครัว (Droits de famille) เป็นต้น โดยตามหลักกฎหมายฝรั่งเศสจะเรียกความเสียหายประเภทนี้ว่า Prejudice Moral หรือ Dommage Moral จึงเรียกความเสียหายดังกล่าวว่าเป็น ความเสียหายในทางศีลธรรม⁹⁸ ตัวอย่างเช่น ค่าความเจ็บปวดทุกข์ทรมานระหว่างรักษาพยาบาล การที่ต้องทุพพลภาพพิการไปตลอดชีวิต หรือค่าความผิดหวัง หรือ โศกเศร้าเสียใจในการสูญเสียความสุขจากการดำเนินชีวิต แม้ค่าเสียหายดังกล่าวส่วนใหญ่จะปรากฏในเรื่องละเมิดแต่ก็มีในเรื่องสัญญาด้วย เช่น คดี Ruxley Electronics v. Forsyth⁹⁹ ในสัญญาว่าจ้างสร้างสระว่ายน้ำได้ระบุถึงการสร้างสระว่ายน้ำในส่วนที่ใช้ในการดำน้ำไว้ลึก 7 ฟุต 6 นิ้ว แต่ปรากฏว่า

⁹⁶ ไสภณ รัตนกร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บทเบ็ดเสร็จทั่วไป, หน้า 167-169.

⁹⁷ จี๊ด เศรษฐบุตร, หลักกฎหมายแพ่งลักษณะละเมิด, พิมพ์ครั้งที่ 7, (กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอนคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553), หน้า 79.

⁹⁸ นवलพรรณ จ้าวสุวรรณ, “ค่าเสียหายทางศีลธรรม,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์บัณฑิตวิทยาลัยจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2517), หน้า 14.

⁹⁹ [1996] AC 344.

เมื่อการก่อสร้างแล้วเสร็จ จำเลยกลับสร้างส่วนดังกล่าวไว้เพียง 6 ฟุต อันเป็นการผิดสัญญา ศาลจึงกำหนดค่าสูญเสียความสะดวกสบายซึ่งเป็นค่าเสียหายอันไม่อาจคำนวณเป็นเงินได้ให้กับโจทก์ไปเป็นจำนวน £ 2,500

2.2.2.2.3 ค่าเสียหายตามความเสียหาย (Substantial Damages)

ค่าเสียหายตามความเสียหาย เป็นค่าเสียหายที่กำหนดขึ้นตามแนวปฏิบัติของศาล ซึ่งเป็นค่าเสียหายในระบบคอมมอน ลอว์ ค่าเสียหายตามความเสียหาย คือ ค่าเสียหายที่ศาลประเมินมูลค่าเทียบเท่ากับค่าความเสียหายตามที่ปรากฏข้อเท็จจริงถึงจำนวนความเสียหายที่โจทก์ได้รับจริงๆ ในความเสียหายทางวัตถุ¹⁰⁰ เช่น ในคดี Moss v. Christchurch R.D.C.¹⁰¹ จำเลยก่อความรบกวนปล่อยกระแสไฟเครื่องจักรไอน้ำลูกกลมไหม้บ้านของโจทก์ซึ่งให้ผู้อื่นเช่า ศาลอังกฤษกำหนดค่าเสียหายโดยนำผลต่างของราคาบ้านก่อนไฟไหม้กับราคาบ้านหลังถูกไฟไหม้มาเป็นเกณฑ์ โดยมีได้ถือตามราคาค่าก่อสร้างบ้านหลังใหม่ให้มีสภาพดีดังเดิมซึ่งลักษณะการคิดคำนวณค่าเสียหายของศาลจะกำหนดตามราคาความเสียหายที่แท้จริงตามราคาที่ซ่อมไม่ได้ทำให้ผู้เสียหายได้กำไรแต่อย่างใด¹⁰²

2.2.2.2.4 ค่าเสียหายตามทางสันนิษฐานทั่วไป (General Damages)

ค่าเสียหายตามทางสันนิษฐานทั่วไป เป็นค่าเสียหายในระบบคอมมอน ลอว์ โดยแบ่งตามลักษณะความเสียหาย ค่าเสียหายตามทางสันนิษฐานทั่วไป คือ ค่าเสียหายที่กฎหมายสันนิษฐานทั่วไปโดยมีการเปรียบเทียบกับคดีก่อน ๆ ทำนองเดียวกับคดีเรื่องนั้นว่า ผู้เสียหายควรได้รับความเสียหายเพียงใด มิใช่กำหนดจาก คำฟ้องของโจทก์ เนื่องด้วยค่าเสียหายประเภทนี้เกิดจาก

¹⁰⁰ ประสิทธิ์ จงวิจิต, “การพิสูจน์ในคดีละเมิดโดยประมาทเดินเล่น,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์), หน้า 263.

¹⁰¹ [1925] 2 K.B. 750.

¹⁰² คัมภีร์ แก้วเจริญ, “ค่าเสียหายในคดีละเมิด,” วารสารกฎหมายจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 7, 3: 32-33.

ความเสียหายทางศีลธรรมที่พิสูจน์ให้เห็นจริงได้ยากจึงต้องมีการสันนิษฐานประมาณการออกมา โดยใช้ดุลยพินิจของศาลที่จะกำหนดจำนวนตามสมควร ไม่ต้องผูกพันตามพฤติการณ์แวดล้อมและไม่ต้องพิสูจน์ความเสียหายแต่อย่างใด เพียงแต่ระบุในคำขอท้ายฟ้อง โดยไม่ต้องเจาะจงจำนวนค่าเสียหาย เช่น คดีละเมิดทำให้สูญเสียอวัยวะ เพียงแค่นำสืบพยานให้ได้ว่ามีการละเมิดจนต้องสูญเสียอวัยวะ ก็ถือว่าเพียงพอที่ศาลจะกำหนดค่าเสียหายเนื่องจากความเจ็บปวดทรมานได้ โดยไม่ต้องระบุจำนวนเงิน เพราะไม่ใช่ความเสียหายที่สามารถจะคิดคำนวณเป็นเงินได้¹⁰³

2.2.2.2.5 ค่าเสียหายพิเศษ (Special Damages)

ค่าเสียหายพิเศษ เป็นค่าเสียหายในระบบคอมมอน ลอว์ โดยแบ่งตามลักษณะความเสียหาย ค่าเสียหายพิเศษ คือ ค่าเสียหายที่ไม่ได้เกิดจากข้อสันนิษฐานทางกฎหมาย จึงต้องมีการพิสูจน์ในกระบวนการพิจารณาคดีเสมอ โดยจะต้องเป็นความเสียหายในทางวัตถุที่เกิดขึ้นจริงเฉพาะคดีเรื่องนั้น ซึ่งสามารถที่จะพิสูจน์ให้เห็นในความเสียหายที่แท้จริงได้ แน่หนอนว่าค่าเสียหายในลักษณะนี้จะต้องสามารถที่จะคำนวณออกมาเป็นเงินได้ เช่น ในคดีละเมิดจะกำหนดค่าเสียหายนี้ตามจำนวนค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาล จำนวนค่าขาดรายได้ระหว่างรักษาตัว ฯลฯ โดยจะต้องมีการระบุขอค่าเสียหายไว้ในคำขอท้ายฟ้อง หากรายการใดพิสูจน์ได้น้อยกว่าที่ขอ ศาลจะให้ตามที่จ่ายจริงแต่ไม่เกินคำขอ¹⁰⁴

¹⁰³ คัมภีร์ แก้วเจริญ, “ค่าเสียหายในคดีละเมิด,” วารสารกฎหมายจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 7, 3: 37-38

¹⁰⁴ ประสิทธิ์ จงวิจิต, “การพิสูจน์ในคดีละเมิดโดยประมาณเงินแล้ว,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์), หน้า 262-263.

2.2.2.2 ค่าเสียหายที่ไม่ได้ทดแทนความเสียหาย (Non-Compensatory Damages)

2.2.2.2.1 ค่าเสียหายเชิงลงโทษ (Punitive Damages)

ค่าเสียหายเชิงลงโทษ เป็นค่าเสียหายประเภท ค่าเสียหายตามความมุ่งหมายที่ไม่ได้ทดแทนความเสียหาย ค่าเสียหายเชิงลงโทษ คือ ค่าเสียหายที่กำหนดมาเพื่อการลงโทษจำเลย หรืออาจเรียกได้ว่า ค่าเสียหายเพื่อเป็นเยี่ยงอย่าง (Exemplary Damages) หรือ ค่าเสียหายที่เป็นโทษ (Vindictive Damages) หรือ ค่าเสียหายแก้แค้น (Retribution Damages) หรืออาจใช้คำว่า Smart Money โดยวัตถุประสงค์หลักของค่าเสียหายประเภทนี้ไม่ได้เป็นการชดเชยเยียวยาความเสียหาย แต่จะเป็นการกำหนดขึ้นเพื่อใช้ในการลงโทษผู้กระทำความผิด บังคับปรามไม่ให้ผู้กระทำความผิดกระทำการเช่นนั้นอีก ดังนั้นจำนวนค่าเสียหายจึงไม่ได้คิดจากการสูญเสียและความเสียหายที่แท้จริง¹⁰⁵ แต่จะปรากฏเป็นค่าเสียหายเพิ่มเติมนอกเหนือจากค่าเสียหายในเชิงทดแทน (Compensatory Damages)¹⁰⁶ ค่าเสียหายเชิงลงโทษจะถูกกำหนดให้สูงกว่าความเป็นจริง ซึ่งมีแนวคิดที่ใช้อธิบายก็คือ ค่าเสียหายดังกล่าวเป็นเครื่องมือทางนโยบายสาธารณะ (Public Policy) เพื่อสนองประโยชน์สังคมส่วนรวม ไม่ใช่เพียงเพื่อเป็นค่าเสียหายที่ผู้เสียหายจะได้รับเท่านั้น¹⁰⁷

¹⁰⁵ Charles T. McCormick, *Handbook on The Law of Damages*, p. 275.

¹⁰⁶ สุรัชย์ พวงชูศักดิ์, “ค่าเสียหายในเชิงลงโทษทางละเมิด,” *บทบัณฑิตย* 66, 4 (ธันวาคม, 2553): 112-113, แต่อย่างไรก็ตาม ในบางกรณี อาจจะมีลักษณะเป็นทั้งการลงโทษและการทดแทน เช่น ในบางมลรัฐของสหรัฐอเมริกา ค่าสินไหมทดแทนเชิงลงโทษจะให้เพื่อเป็นการทดแทนจากการทรมานอันเป็นค่าเสียหายทางจิตใจจากการทำละเมิดด้วย(โปรดดู กฤษณา พิษณุโกศล, “ค่าเสียหายในเชิงลงโทษ,” *วิทยานพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย*, 2531), หน้า 17.)

¹⁰⁷ สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ, *รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ การพัฒนากฎหมายว่าด้วยการกำหนดค่าเสียหายในเชิงลงโทษมาใช้ในประเทศไทย* (มูลนิธิสถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย สนับสนุนโดยสำนักงานกิจการยุติธรรม กระทรวงยุติธรรม, 2553), หน้า 30.

ค่าเสียหายในเชิงลงโทษเกือบทั้งหมดจะปรากฏในเรื่องละเมิด¹⁰⁸ จึงอาจกล่าวได้ว่าค่าเสียหายเชิงลงโทษเป็นเรื่องของละเมิดเป็นหลัก โดยลักษณะของค่าเสียหายในเชิงลงโทษ จะกำหนดให้ในการกระทำที่เป็นการละเมิดที่มีความรุนแรง อันได้แก่ การกระทำละเมิดโดยจงใจ (Willful), การประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง (Gross Negligence), การกระทำที่ขาดความยับยั้ง (Wanton), การกระทำละเมิดโดยสะเพร่าไม่ใช้ความไตร่ตรอง โดยไม่คำนึงถึงผลที่ตามมา (Reckless), การกระทำละเมิดโดยมีเจตนาชั่วร้ายต้องการให้ผู้อื่นได้รับอันตราย (Malicious), หรือ การกระทำละเมิดโดยวิธีการกดขี่ข่มเหงผู้อื่น (Oppressive) เป็นต้น¹⁰⁹ ค่าเสียหายประเภทนี้จะถูกกำหนดให้สูงกว่าค่าเสียหายที่แท้จริงและมักจะกำหนดเพดานสูงสุดของค่าเสียหายเป็นจำนวนเท่า (Multiple Damages) ของความเสียหายที่แท้จริง

2.2.2.2 ค่าเสียหายตามแบบพิธี

ค่าเสียหายตามแบบพิธีเป็นประเภทค่าเสียหายที่กำหนดขึ้นตามแนวปฏิบัติของศาล เป็นค่าเสียหายที่ใช้ในระบบคอมมอน ลอร์ โดยค่าเสียหายในลักษณะนี้กำหนดขึ้นพอเป็นพิธีเท่านั้นไม่ได้มุ่งในการชดเชยความเสียหายที่ได้รับแท้จริง แบ่งเป็น

(1) ค่าเสียหายแต่นาม (Nominal Damages)

ในประเทศที่ใช้ระบบคอมมอน ลอร์ เมื่อมีการก้าวล่วงในสิทธิ หรือมีการกระทำผิดหน้าที่ไม่ว่าจะในเรื่องสิทธิสัมพัทธ์ (Relative Right) ของสัญญา หรือสิทธิเด็ดขาด

¹⁰⁸ ในกรณีของสัญญานั้นโดยหลักการ การชดใช้ในสัญญาจะใช้ให้ในผลเสียหายจากสัญญา ไม่ใช่เป็นการลงโทษคู่สัญญา จึงเป็นค่าเสียหายในเชิงทดแทน แต่ค่าเสียหายเชิงลงโทษในสัญญาก็มีปรากฏใน South California Rule (การผิดสัญญาที่เกิดจากการขโมย) และ Taxes Rule (การผิดสัญญาเกี่ยวพันละเมิด) ซึ่งจะสังเกตได้ว่าจะเกี่ยวพันกับละเมิดอยู่ดี (โปรดดู Laurence P. Simpson, "Punitive Damages for Breach of Contract," Ohio State Law Journal, 20 (1959): 285-289.)

¹⁰⁹ บริญญวณวัน ชมเสวก, "ค่าเสียหายเชิงลงโทษในคดีละเมิด," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 23.

(Absolute Rights) อย่างละเมิด เมื่อไม่ปรากฏว่ามีความเสียหายเกิดขึ้น หรือไม่สามารถที่จะพิสูจน์ความเสียหายได้ ศาลจะเป็นผู้กำหนดค่าเสียหายโดย ค่าเสียหายประเภทนี้ถูกสร้างขึ้นเพื่อแสดงถึงการรับรู้สิทธิของเจ้าหนี้ว่าเจ้าหนี้ถูกผิดสัญญา หรือถูกทำลายละเมิดจริง¹¹⁰ ค่าเสียหายลักษณะดังกล่าวมีการให้ในลักษณะของการปลอบขวัญ ซึ่งจะมีจำนวนเพียงเล็กน้อยเท่านั้น¹¹¹ เช่น ในคดี *Constantin v. Imperial London Hotels Ltd*¹¹² จำเลยได้กระทำผิดหน้าที่ตามปกติของเจ้าสำนักโรงแรมโดยปฏิเสธไม่อำนวยความสะดวกสบายให้โจทก์ซึ่งเป็นทีมคริกเก็ตที่มีชื่อเสียงของอินเดียตะวันตกในการเข้าพักโรงแรมแห่งหนึ่งของโจทก์ แม้ว่าในภายหลังจำเลยจะได้อำนวยความสะดวกให้โจทก์ได้เข้าพักในโรงแรมอื่นของโจทก์แล้วก็ตาม แต่อย่างไรจำเลยยังต้องใช้ค่าเสียหายให้จำเลย 5 กินี หรือในกรณีที่บ้านนาย A เกิดเหตุถูกฉิ่นทำให้ นาย A ต้องบุกรุกผ่านสนามหญ้าบ้าน นาย B เพื่อใช้เป็นทางลัดเข้าบ้านตนเอง ด้วยเหตุที่ไม่ปรากฏความเสียหายและกระทำด้วยความสุจริต แต่ยังเป็นกรบุกรุก ศาลจึงกำหนดค่าเสียหายในลักษณะปลอบขวัญไป \$ 1¹¹³ ลักษณะของค่าเสียหายแต่ในนามตามหลักการของระบบซีวิล ลอว์ ไม่สามารถที่จะกำหนดให้ได้ เนื่องด้วยกรณีไม่ปรากฏความเสียหายจริงที่เกิดขึ้นแก่โจทก์¹¹⁴ แต่อย่างไรก็ดีเคยมี คำพิพากษาฎีกาที่ 64/2501 จำเลยละเมิดสิทธิของโจทก์โดยใช้ชื่อร้านค้าเลียนชื่อร้านค้าของโจทก์ (เมืองทอง) โจทก์ขอให้ชดใช้ค่าเสียหายจำนวน 100,000 บาท แต่ข้อเท็จจริงกลับได้ความว่าโจทก์ไม่เสียหายมีแต่ค้าขายได้กำไรดีกว่าเดิมศาลฎีกากำหนดค่าเสียหายให้ 50,000 บาท (การที่จำเลยเลียนชื่อร้านค้าโจทก์ตามทั่ว ๆ ไป ย่อมเข้าใจได้ว่าโจทก์ต้องเสียหาย เช่น การจำหน่ายลดลง แต่เมื่อปรากฏว่าโจทก์มีกำไรเพิ่มขึ้นในช่วงถูกเลียนชื่อร้านจึงยังสรุปไม่ได้ว่าโจทก์ไม่เสียหาย

¹¹⁰ ญาดา รัตนารักษ์, “ค่าเสียหายสำหรับความเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต. นิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552), หน้า 17.

¹¹¹ Charles T. McCormick, *Handbook on The Law of Damages*, pp. 85-87.

¹¹² [1944] K.B. 693.

¹¹³ John C. P. Goldberg and Benjamin C. Zipursky, *The Oxford Introduction to U.S. Law Torts*, (United States of America: Oxford University Press, Inc., 2010), p. 346.

¹¹⁴ คัมภีร์ แก้วเจริญ, “ค่าเสียหายในคดีละเมิด,” *วารสารกฎหมายจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย* 7, 3: 34 แต่มีความเห็นแย้งว่าศาลสามารถกำหนดได้ซึ่งจะเป็นกรณีที่มีความเสียหายแต่ไม่สามารถพิสูจน์ความเสียหายได้ (โปรดดู สุขุม สุภานิตย์, *คำอธิบายกฎหมายลักษณะละเมิด*, หน้า 220.)

เพราะอาจมีปัจจัยอื่น ๆ ที่ทำให้สถิติการขายดีขึ้นในช่วงเวลานั้นพอดี ซึ่งหากไม่มีการเลียนซื้อร้านค้าใดของโจทก์อาจเพิ่มมากขึ้นกว่าที่ปรากฏขณะนั้นก็ได้กรณีน่าจะเข้ากรณีปรากฏความเสียหายแล้ว เพียงแต่โจทก์พิสูจน์จำนวนออกมาไม่ได้ศาลจึงใช้ดุลพินิจตาม ป.พ.พ. มาตรา 438 วรรคแรก ประเมินค่าเสียหายให้ตามควรแก่พฤติการณ์ และความร้ายแรงแห่งละเมิด) แต่อย่างไรก็ตาม ค่าเสียหายประเภทนี้ก็ยังไม่ใช่ชัดเจนพอที่จะเรียกได้ว่าเป็นค่าเสียหายแต่ในนาม เพราะด้วยแม้ว่าจะพิสูจน์ออกมาไม่ได้ถึงความเสียหายแต่ก็มีจำนวนมากเกินไป นอกจากนั้นก็มีมุมมองว่ากรณีดังกล่าวเป็นค่าเสียหายที่ให้ในลักษณะลงโทษ (Punitive Damages) เพราะเห็นว่าเมื่อโจทก์พิสูจน์ความเสียหายไม่ได้ แต่ศาลก็ยังให้ค่าเสียหาย จึงเป็นไปในลักษณะค่าเสียหายที่ต้องการลงโทษจำเลยมากกว่า¹¹⁵

(2) ค่าเสียหายแบบไม่เห็นตามโจทก์ (Contemptuous Damages)

เป็นค่าเสียหายจำนวนเล็กน้อยที่ศาลจะเป็นผู้กำหนดให้ เนื่องจากมีหลักฐานปรากฏว่ามีความเสียหายตามที่โจทก์กล่าวอ้าง แต่ศาลไม่เห็นด้วยตามที่โจทก์เรียกร้อง หรือไม่เห็นด้วยกับพฤติกรรมของฝ่ายโจทก์ที่กระทำตอบโต้ต่อจำเลย¹¹⁶ ค่าเสียหายลักษณะนี้แสดงให้เห็นถึงการที่ศาลดูถูกบุคคลที่โจทก์นำมาฟ้อง หรือตามรูปคดีเป็นการสมควรที่จำเลยจะกระทำตอบโต้ต่อโจทก์เช่นนั้นแล้ว ซึ่งจำนวนค่าเสียหายที่ได้รับอาจไม่คุ้มกับค่าฤชาธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี¹¹⁷ เช่น ในคดี Kelly V. Sherlock¹¹⁸ จำเลยลงข้อความหมิ่นประมาทโจทก์อย่างรุนแรงทางหนังสือพิมพ์เป็นคดีละเมิด ต่อมาฝ่ายโจทก์กระทำการโต้ตอบหมิ่นประมาทจำเลยบ้าง ศาลอังกฤษ

¹¹⁵ สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ, รายงานการวิจัย เรื่อง การพัฒนากฎหมายว่าด้วยการกำหนดค่าเสียหายในเชิงลงโทษมาใช้ในประเทศไทย, หน้า 12-13.

¹¹⁶ สีนีกันต์ สิทธิเวชิตเดช, “คำสินไหมทดแทนกรณีละเมิดที่ก่อให้เกิดความเสียหายทางจิตใจ,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2549), หน้า 22-23.

¹¹⁷ วิชา มั่นสกุล, “ความรับผิดชอบเพื่อละเมิดในการของการกระทำของตนเอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต), หน้า 127.

¹¹⁸ [1866] LR 1 QB 686

เห็นว่าสมแล้วที่โจทก์ต้องเสียหายจึงกำหนดค่าเสียหายให้เพียง 1 ฟาร์ทิง

การกำหนดค่าเสียหายประเภทนี้เป็นการกำหนดค่าเสียหายให้ต่ำกว่าความเสียหายที่แท้จริง ไม่ใช่เป็นกรณีที่ลดค่าเสียหายเพราะโจทก์บกพร่อง หรือประมาทร่วมด้วยแต่อย่างใด¹¹⁹

สังเกตได้ว่าค่าเสียหายในแบบพิธิ ทั้งค่าเสียหายแต่ในนาม (Nominal Damages) และค่าเสียหายแบบไม่เห็นตามโจทก์ (Contemptuous Damages) และลักษณะค่าเสียหายดังกล่าวไม่ได้กำหนดเพื่อชดใช้ความเสียหายที่แท้จริงแต่อย่างใด แต่กำหนดขึ้นเพียงเพราะรับรู้ในสิทธิของผู้เสียหายเท่านั้น¹²⁰

ตารางแสดงการแบ่งแยกประเภทค่าเสียหายในเชิงวัตถุประสงค์เพื่อทดแทนความเสียหายและไม่ได้ทดแทนความเสียหาย

วัตถุประสงค์ค่าเสียหาย / ประเภทค่าเสียหาย	ค่าเสียหายในเชิงทดแทน (Compensatory Damages)	ค่าเสียหายที่ไม่ได้ทดแทน (Non-Compensatory Damages)
ตามความมุ่งหมาย	ค่าเสียหายที่เป็นตัวเงิน ค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน	ค่าเสียหายเชิงลงโทษ
ทางปฏิบัติของศาล	ค่าเสียหายตามความเสียหาย	ค่าเสียหายตามแบบพิธิ
ลักษณะทั่วไป	ค่าเสียหายตามทางสันนิษฐานทั่วไป ค่าเสียหายพิเศษ	-

¹¹⁹ คัมภีร์ แก้วเจริญ, “ค่าเสียหายในคดีละเมิด,” วารสารกฎหมายจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 7, 3: 35.

¹²⁰ R.F.V. Heuston, *Salmon on the law of torts*, 11th Ed., (London: Sweet & Maxwell Limited, 1953), p. 142.

2.3 แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีในค่าเสียหาย

ความสัมพันธ์ระหว่างค่าเสียหายที่เกิดขึ้น กับการจัดเก็บภาษี มีความเกี่ยวข้องกันในฐานะที่ค่าเสียหายส่วนใหญ่จะมีลักษณะเป็นเงินที่มีการจ่ายให้กับผู้ที่ได้รับความเสียหายไม่ว่าความเสียหายที่เกิดขึ้นจะมาจากสาเหตุหรือจากนิติกรรมก็ตาม สิ่งที่จะต้องพิจารณาคือ ระบบทั่วไปในการจัดเก็บภาษีจากค่าเสียหาย โดยจะต้องพิจารณาก่อนว่า ค่าเสียหาย จะต้องถูกจัดเก็บภาษีในฐานะใด หรือมีความเป็นเงินได้หรือไม่ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญ ของระบบภาษีอากร ดังนั้นในบทนี้จะเป็นการอธิบายหลักการทั่วไปของฐานภาษี ความหมายของเงินได้ และแนวคิดทั่วไปในการเก็บภาษีจากค่าเสียหาย

2.3.1 ฐานการจัดเก็บภาษี

ฐานการจัดเก็บภาษี (Tax Base) คือ สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษี หรืออาจจะมองว่าเป็นการจำแนกประเภทสิ่งที่เป็นภาษีโดยพิจารณาจากสิ่งที่เป็นปัจจัยของความมั่งคั่ง ร่ำรวยตามแนวทางเศรษฐศาสตร์ รวมทั้งเทคนิควิธีการทางภาษี¹²¹ ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง ซึ่งแบ่งเป็น ฐานเงินได้ ฐานทรัพย์สิน และฐานการบริโภค ส่วนในความหมายอย่างแคบนั้น ฐานการจัดเก็บภาษี คือ สิ่งที่รองรับอัตราภาษี¹²² เช่น เงินได้สุทธิ ในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือกำไรสุทธิ ในกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น

¹²¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์, 2547), หน้า 160.

¹²² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2554), หน้า 7-8

2.3.1.1 ฐานเงินได้

เมื่อความมั่งคั่งในรูปกระแส (Flow) ได้ไหลเข้าสู่กองทุนทรัพย์สินของผู้เสียภาษี สามารถที่จะมีการจัดเก็บภาษี ณ แหล่งที่มาของความมั่งคั่ง ในรูปของเงินได้ โดยทั่วไปแล้วเงินได้เป็นสิ่งที่ใช้สำหรับวัดความสามารถในการเสียภาษี (ability-to-pay) ของแต่ละบุคคลได้ดีที่สุด¹²³ ด้วยเหตุผลที่ว่า รายได้เป็นสิ่งที่แสดงถึงอำนาจซื้อที่เขาได้รับในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งอาจจะใช้รายได้ในการซื้อสินค้าหรือบริการในรูปของรายจ่ายเพื่อการบริโภคในปัจจุบัน รายได้ที่เหลือก็กลายเป็นเงินสะสมเพื่อแสวงหาประโยชน์เพิ่มขึ้นหรือใช้จ่ายในอนาคต¹²⁴ แต่อย่างไรก็ตามยังมีความเห็นว่า เงินได้ไม่ใช่ดัชนีที่สมบูรณ์สำหรับการวัดระดับปริมาณสินค้าบริการต่าง ๆ ที่บุคคลสามารถได้เป็นเจ้าของและได้มาครอบครอง¹²⁵

2.3.1.2 ฐานทรัพย์สิน

ฐานทรัพย์สินหรือฐานความมั่งคั่ง เมื่อมีการไหลของความมั่งคั่งเข้าไปในกองทุนทรัพย์สินของผู้เสียภาษีรวมเป็นกองทุนทรัพย์สินเดียวกัน สามารถที่จะจัดเก็บภาษีในรูปภาษีทรัพย์สิน โดยทั่วไปการจัดเก็บภาษีตามฐานนี้จะเก็บภาษีจากรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติของบุคคลที่ได้สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน รวมทั้งประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้น (capital-income) เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีสิ่งปลูกสร้าง ภาษีมรดก เป็นต้น ซึ่งความมั่งคั่งหรือทรัพย์สินสมบัติของบุคคล (Wealth) ของบุคคลนั้นสามารถใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้ ด้วยเหตุผลที่ว่า ผู้มีฐานะดีหรือมีรายได้มากพอสมควร จึงจะเป็นผู้มีทรัพย์สิน ส่วนคนยากจนจะไม่ค่อยมีทรัพย์สินจึงอาจกล่าวได้ว่าสินทรัพย์และสมบัติที่มีอยู่ในครอบครอง สามารถสะท้อนดัชนีวัดอำนาจบงการที่มีเหนือสินค้าอุปโภคบริโภคได้

¹²³ Kath Nightingale, *Taxation Theory and Practice*, 4th Ed., (Harlow: Financial Times/Prentice Hall, 2002), p. 49.

¹²⁴ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย*, พิมพ์ครั้งที่ 9, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 167.

¹²⁵ ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์, *ทฤษฎีภาษีเงินได้และเงินได้ของไทย*, (กรุงเทพมหานคร: กรุงเทพมหานครการพิมพ์, 2521), หน้า 4.

แต่อย่างไรก็ตามการเก็บภาษีจากทรัพย์สินถือว่าเป็นการเก็บภาษีซ้ำ (Double Taxation) เนื่องด้วยทรัพย์สินเป็นผลที่เกิดจากรายได้ที่ได้สะสมไว้ โดยที่ในส่วนของรายได้ถูกเก็บภาษีไปแล้ว แต่เมื่อแปลงเป็นทรัพย์สินแล้วยังถูกเก็บภาษีซ้ำอีก และในบางกรณีผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินอาจจะเป็นผู้มีรายได้น้อยก็เป็นได้¹²⁶ ดังนั้นด้วยเหตุผลที่กล่าวมา แม้ความมั่งคั่งของบุคคล (Wealth) จะเป็นดัชนีชี้วัดความสามารถที่จะนำมาซึ่งการครอบครองการบริโภคอุปโภคต่างๆที่มีอยู่ในระบบเศรษฐกิจได้ แต่ก็ไม่ได้เป็นดัชนีชี้วัดที่เหมาะสมกว่าฐานเงินได้ จึงไม่ควรใช้ดัชนีนี้แทนฐานเงินได้แต่ควรจะใช้ควบคู่กันไป¹²⁷

2.3.1.3 ฐานการบริโภค

ฐานการบริโภค เมื่อมีความมั่งคั่งไหลออกมาจากกองทรัพย์สิน จะสามารถจัดเก็บภาษี ณ จุดที่ความมั่งคั่งไหลออกมาจากกองทรัพย์สินในรูปของภาษีการใช้จ่ายหรือภาษีการบริโภค¹²⁸ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ภาษีการขาย (Sale Tax) ภาษีการค้า (Business Tax) ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) ภาษีสินค้าขาเข้า (Import Tariff) เป็นต้น เนื่องจากดัชนีชี้วัดอีกอย่าง คือ การบริโภคไม่ว่าจะเป็นวัตถุดิบหรือบริการ การเก็บภาษีมีเจตนารมณ์ จัดเก็บตามมูลค่าของมูลค่าของวัตถุหรือบริการที่ได้บริโภค ซึ่งจะแสดงออกในรูปของค่าใช้จ่าย หากมีการใช้จ่ายมากจะถูกเก็บภาษีมาก แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการใช้จ่าย แต่อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีในกรณีดังกล่าวอาจที่จะมีการแย้งถึงหลักความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงได้ เพราะในหลาย ๆ ครั้งที่มีรายได้มากแต่ไม่ได้มีการบริโภคเท่ากับผู้มีรายได้น้อยหรือรายได้ปานกลาง ด้วยเหตุผลในทางสังคมและทางส่วนตัว ส่งผลให้ผู้ที่มีรายได้น้อยหรือปานกลางจะต้องแบกรับภาระภาษีในอัตราส่วนที่สูงกว่าคนที่มียาได้สูง ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีได้ ลักษณะของภาษี

¹²⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, หน้า 169.

¹²⁷ ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และเงินได้ของไทย, หน้า 3.

¹²⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 204.

ในฐานะนี้อาจแบ่งได้เป็น 2 ลักษณะ ได้แก่ ภาษีที่จัดเก็บจากรายจ่าย (Spending Tax) และภาษีที่จัดเก็บจากสินค้า (Commodity Tax)¹²⁹

2.3.1.4 ฐานอื่นๆ

โดยสภาพภาษีอากรที่จัดเก็บเกือบทั้งหมดจะจัดเก็บจากฐานทั้งสามประเภท แต่ก็มีกรเก็บภาษีบางอย่างที่ไม่เกี่ยวกับฐานภาษีทั้งสามประการ ซึ่งภาษีที่เก็บจากฐานอื่น ๆ นี้ อาจจะจัดเก็บจากการประกอบพฤติกรรมบางอย่าง หรือจัดเก็บเพื่อใช้เป็นเครื่องมือเพื่อบรรลุมวัตถุประสงค์บางอย่าง เช่น ภาษีขายโชดที่เก็บจากขายโชดอายุ 20 ถึง 60 ปี โดยมีวัตถุประสงค์ในการเพิ่มประชากร¹³⁰ หรือ ภาษีการเดินทางออกนอกราชอาณาจักร และภาษีสนามบิน เป็นต้น¹³¹

2.3.2 ความหมายของเงินได้

ความหมายของเงินได้มีวิวัฒนาการเริ่มต้นมาจากทางเศรษฐศาสตร์ โดยจะมองย้อนเริ่มต้นที่ Thomas Hobbes ซึ่งสนับสนุนให้มีเก็บภาษีจากจำนวนการบริโภคทรัพยากรทางสังคมโดยมองว่าคนรวยย่อมมีการบริโภคมากตามไปด้วย และต่อมา Adam Smith ได้นิยาม ความหมายของเงินได้ไว้¹³² โดยส่วนหนึ่งของนิยาม คือ “มูลค่าของมูลภัณฑ์ที่ได้จากการบริโภคในทันที หรือที่ใช้ไปเพื่อ

¹²⁹ ปรีดา นาคเนาทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 7, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2535), หน้า 130.

¹³⁰ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, หน้า 169-170.

¹³¹ บุญธรรม ราชรักษ์, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2540), หน้า 4.

¹³² “The gross revenue of all the inhabitants of a great country, comprehends the whole annual produce of their land and labour; the neat revenue, what remains free to them after deducting the expenses of maintaining; first, their fixed; and, secondly, their circulating capital; or what, without encroaching upon their capital, they can place in their stock reserved for immediate consumption, or spend upon their subsistence, conveniences, and amusements” (โปรดดู Adam S., An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, unabridged Ed., (New York: Cosimo Inc., 2011), p. 424.)

การยังชีพ เพื่อความสะดวกสบาย และความสนุกสนาน” และมีนักเศรษฐศาสตร์ที่มีชื่อเสียงของประเทศสหรัฐอเมริกา Irving Fisher ได้เดินตามโดยให้นิยามว่า “เงินได้มีลักษณะอย่างเดียวกับการบริโภค แต่ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่เป็นทุนและการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของทรัพย์สินดังกล่าว” อย่างไรก็ตามการให้คำนิยามดังกล่าวกลับถูกคัดค้านจากนักเศรษฐศาสตร์และโดยตัวของ Irving Fisher เองในเวลาต่อมา แต่ก็มีที่ยอมรับถึงส่วนของการบริโภคว่าเป็นความหมายที่แท้จริงของเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์ในปัจจุบัน¹³³ ที่กล่าวมาคือ พัฒนาการของความหมายของเงินได้ ซึ่งเริ่มมาจากนักเศรษฐศาสตร์ และมีอิทธิพลต่อความหมายทางกฎหมายและทางบัญชีในภายหลังด้วย

2.3.2.1 ความหมายของเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์

ความหมายของเงินได้มีจุดเริ่มต้นที่แท้จริงมาจากเศรษฐศาสตร์และเดินทางมาเรื่อยๆจนกระทั่งในปี ค.ศ. 1921

Robert Murray Haig ได้ให้คำนิยามว่า “เงินได้” คือ การเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่ง トラバโตที่อำนาจดังกล่าวนี้ประกอบด้วย (1) เงินหรือ (2) สิ่งอื่น ๆ ที่พอจะวัดค่าได้ในรูปของเงิน (the increase or accretion to one's power to satisfy his wants in a given period insofar as that power consist of (a) money itself or (b) anything susceptible of evaluation in term of money)¹³⁴

Henry C. Simons ได้ให้คำนิยามว่า “เงินได้” หมายถึง ผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สินสุทธิ (the algebraic sum of consumption and change in net worth)

¹³³ Thomas Chancellor, “Imputed Income and the Ideal of Income,” *Oregon Law Review* 67 (1988): 575-576.

¹³⁴ Robert M. Haig, *The Concept of Income-Economic and Legal Aspects*, (New York: Columbia University Press, 1921), p. 7.

จากคำนิยามดังกล่าวของทั้งสองท่าน (Haig-Simons Formula)¹³⁵ ที่ได้นำหลัก Accretion Concept มาเป็นตัวกำหนดความหมายของเงินได้¹³⁶ (ทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ที่เกี่ยวข้องกับเงินได้มี 3 ทฤษฎีได้แก่ 1.ทฤษฎีรายรับเป็นประจำ (Recently Receipt Theory) โดยมองว่าเงินได้จำกัดเฉพาะที่ได้รับประจำไม่รวมราคาที่เพิ่มขึ้นทางทรัพย์สิน 2.ทฤษฎีความเพิ่มพูนทางเศรษฐกิจ (Economic Accretion Theory) โดยมองว่าเงินได้คือส่วนเพิ่มพูนทางเศรษฐกิจ และ 3. ทฤษฎีกระแสบริการ (Flow of Services Theory) โดยมองว่าเงินได้คือค่าใช้จ่ายและบริการที่ได้รับจากสิ่งของ)¹³⁷ เมื่อนิยามดังกล่าวได้ใช้ทฤษฎีความเพิ่มพูนทางเศรษฐกิจ (Economic Accretion Theory) ดังนั้นจึงสามารถที่จะกล่าวได้ว่า เงินได้ คือการเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลไม่ว่าจะอยู่ในรูปของเงินหรือสิ่งอื่นใดที่สามารถประเมินมูลค่าได้ในรูปของเงิน ที่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจ ทำให้มีความสามารถในการบริโภคเพิ่มขึ้น ภายในช่วงระยะเวลาหนึ่ง

นิยามของเงินได้ในลักษณะนี้ทำให้ความหมายของเงินได้กว้างมาก เนื่องด้วยรวมเงินได้ทุกประเภทในรอบระยะเวลาเสียภาษี ไม่ว่าเงินได้นั้นจะปรากฏตัวในรูปของเงินได้ที่หามาด้วยน้ำพักน้ำแรง (earned income) เงินได้ที่ไม่ได้หามาด้วยน้ำพักน้ำแรง (unearned income) เงินได้ที่ไม่ใช่ตัวเงิน (non-money income) ซึ่งรวมถึง เงินได้ในรูปเสมือนเงินได้ (income in kind หรือ imputed income) เช่น ค่าเช่าสมมุติจากบ้านที่ครอบครองโดยเจ้าของ และผลประโยชน์อื่นใดในรูปสิ่งของแทนเงิน (benefits in kind) เช่น ผลประโยชน์เพิ่มเติมที่นายจ้างให้แก่ลูกจ้าง (fringe benefits) รายได้ที่เกิดจากการขายทรัพย์สินประเภททุนหรือผลได้เกินทุน (capital gains) หรือผลได้ที่

¹³⁵ บางครั้งก็เรียกว่า Schanz-Haig-Simons (โปรดดู Stanley S. Surrey, Paul R. McDaniel, *Tax Expenditures*, (Cambridge: Cambridge, Harvard University Press, 1985), p. 4.) ซึ่งมาจากนักเศรษฐศาสตร์ชาวเยอรมันที่มีแนวคิดคล้ายกันที่ชื่อ George Schanz ซึ่งแนวคิดดังกล่าวได้รับการขยายโดย Robert Murray Haig และถูกทำให้แพร่หลายโดย Henry C. Simons (โปรดดู Charlotte Crane, "The Income Tax and The Burden of Perfection," *Northwestern University Law Review* 100 1 (2006): 172.)

¹³⁶ Henry C. Simons, *Personal Income Taxation*, (Chicago: University of Chicago Press, 1938), p. 50.

¹³⁷ สุเกตุ อภิชาติบุตร, *คำอธิบายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา*, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสาส์น, 2516), หน้า 36.

ได้มาโดยไม่คาดฝัน (windfall gains) เงินได้ที่ได้จากการพนัน ของขวัญ มรดก และเงินที่จ่ายให้โดยรัฐบาล¹³⁸ เงินได้ในลักษณะนี้จะไม่จำเป็นว่าเป็นการค่าตอบแทนในการทำงาน หรือเป็นค่าตอบแทนโดยตรง หรือมีลักษณะประจำแน่นอนหรือไม่ เพียงแค่แสดงถึงศักยภาพในการบริโภค (Potential Consumption)¹³⁹ สินค้า หรือบริการที่เพิ่มขึ้นเท่านั้น อันเป็นการเพิ่มของอำนาจทางเศรษฐกิจ ทำให้มีการเรียกชื่อเงินได้ในลักษณะนี้ว่า ฐานภาษีเงินได้อย่างกว้าง หรืออย่างเบ็ดเสร็จเบ็ดเสร็จ (Comprehensive tax base)¹⁴⁰

ดังนั้นเมื่อพิจารณาแล้วสภาพปัญหาของการให้นิยามเงินได้ทางเศรษฐศาสตร์นั้นในทางปฏิบัติจะเกิดปัญหาขึ้น¹⁴¹ กล่าวคือ ในคำนิยามนี้ไม่ว่าสิ่งใดก็ตามที่มีผลทำให้จำนวนเงิน หรือความมั่งคั่งของบุคคลเพิ่ม สิ่งนั้นอาจถือได้ว่าเป็น เงินได้ หากจะเปรียบเทียบ เช่น หากการได้สิ่งของใดๆ เพียงชั่วคราวและมีภาระที่จะต้องใช้คืนในอนาคตสิ่งเหล่านั้นไม่อาจถือเป็นเงินได้ เช่น นาย A ได้ทำสัญญาเช่า รถยนต์จากนาย B มาหนึ่งคัน จะเห็นได้ว่า นาย A ไม่มีเงิน หรือมีการเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่ง เพราะว่ารถยนต์ ที่ นาย A ได้รับ เป็นการชั่วคราวเท่านั้น หากได้เป็นทรัพย์สินถาวรของ นาย A ไม่ แต่ในทางกลับกัน หากว่า ข้อเท็จจริงดังกล่าวได้เปลี่ยนไป กล่าวคือ หากในกรณีดังกล่าวมาข้างต้น นาย B ได้ทำสัญญาให้แก่ นาย A ผล คือ ทำให้ นาย A มีสินทรัพย์เพิ่มขึ้น โดยถือตามราคาารถ ความมั่งคั่งของ นาย A จะเพิ่มขึ้น ซึ่งแปลว่า รถคันดังกล่าวจะถือเป็นเงินได้ของ นาย A ทั้งนี้ แต่อย่างไรก็ตาม สภาพของปัญหาการใช้ความหมายของเงินได้ทางเศรษฐศาสตร์ อาจเกิดขึ้นได้ เช่น นาย A ได้รับเงินเงินเดือนในปีภาษีทั้งหมด 100,000 บาท และได้ใช้จ่ายไป 80,000 บาท และได้ลงทุนโดยการซื้อหุ้นไป 20,000 บาท ดังนั้น เงินได้ที่ใช้ในการคิดภาษี คือ 80,000 บาทที่ใช้ในการบริโภค รวมกับ การเปลี่ยนแปลงระดับทรัพย์สิน 20,000 บาท คือ 100,000 บาท และในปี

¹³⁸ จิรศักดิ์ รอดเจริญ, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), หน้า 108

¹³⁹ จุฑาทอง จารุมิลินท, “หลักการพื้นฐานของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา,” *สรรพากรสาส์น* 51, 4 (เมษายน 2547): 84.

¹⁴⁰ ไกรยทธ ธีรตยาสินนท์, *ทฤษฎีภาษีเงินได้และเงินได้ของไทย*, หน้า 3

¹⁴¹ N. Kaldor, *An Expenditure Tax*, (London: University Books, 1995), p. 70.

ภาษีต่อมา ได้รับเงินเดือนเท่าเดิม คือ 100,000 บาท และมูลค่าของหุ้นที่ซื้อไว้ได้ขึ้นจาก 20,000 เป็น 30,000 บาท นาย A ได้ใช้เงิน 100,000 บาท ไปกับการบริโภคทั้งหมด ดังนั้นในปีภาษีนี้ เงินได้ของ นาย A คือ 100,000 บาทที่ใช้ในการบริโภค รวมกับ การเปลี่ยนแปลงระดับทรัพย์สิน 10,000 บาท คือ 110,000 บาท จะเห็นได้ว่า ในปีภาษีที่ 2 หากว่า นาย A ไม่ได้รับเงินเดือนเลย แต่กลับต้องเสียภาษี จากรายได้ของหุ้นที่เพิ่มขึ้น และแม้ว่าจะไม่ได้มีการขายหุ้นดังกล่าวเลยก็ตามแต่ก็ต้องยอมรับว่าเป็น การเปลี่ยนแปลงระดับของทรัพย์สินแล้วจึงเป็นเงินได้ในความหมายทางเศรษฐศาสตร์ที่จะต้องนำมา คิดภาษี นอกจากนี้สิ่งที่ได้รับเพิ่มพูนย่อมครอบคลุมผลที่เกิดขึ้นโดยธรรมชาติด้วย เช่น พืชผักสวนครัว ที่ปลูกขึ้นเอง ผลไม้ที่เกิดจากต้น บริการ หรือความสุขสบายที่อำนวยความสะดวกใช้ต่างๆ การคำนวณมูลค่าจึงค่อนข้างลำบาก และแม้จะคำนวณได้ก็ยังคงเกิดปัญหาได้อีก ตัวอย่างเช่น ครอบครัว นาย A กลับจากงานประจำ ตอนเย็นทำสวนครัว ครอบครัวย นาย B กลับมาทำกับข้าว ดังนั้น หากพืชผักสวนครัวครอบครัวแรกคำนวณเป็นเงินได้ อาหารที่ครอบครัวหลังทำขึ้นจะต้องถือเป็น เงินได้เช่นกัน¹⁴²

เมื่อการเพิ่มพูนความมั่งคั่งเป็นเงินได้ในทำนองเดียวกันการลดความมั่งคั่ง ในทางเศรษฐกิจก็เท่ากับเป็นการลดเงินได้ ไม่ว่าจะการลดความมั่งคั่งนั้นจะเป็นการเกิดขึ้นจากการใช้ จ่าย บุปสลาย การล้าสมัยทางเทคนิค การลดมูลค่าเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงราคาตลาด ผลขาดทุน จากการพนัน จากเคราะห์กรรมอุบัติเหตุ หรือจากภัยธรรมชาติต่างๆ¹⁴³

2.3.1.2 ความหมายของเงินได้ตามหลักการทางบัญชี

การบัญชี (Accounting) คือ การจดบันทึกรายการค้าของกิจการ การจัด จำแนกรายการค้าออกเป็นหมวดหมู่ รวมทั้งสรุปผลการดำเนินงาน และฐานะทางการเงินของกิจการ โดยใช้หน่วยของเงินตรา นอกจากนี้ยังหมายความรวมถึงการวิเคราะห์ และแปลความหมายจากข้อมูล

¹⁴² สุกเตตุ อภิชาติบุตร, คำอธิบายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, หน้า 37.

¹⁴³ Richard A. Musgrave, The Theory of Public Finance : A Study in Public Economy, (Newyork: McGrawHill Book Company, INC., 1959), p. 165.

ทางการบัญชีที่ได้จากการจัดบันทึกดังกล่าวด้วย¹⁴⁴

ความหมายของเงินได้ตามหลักการบัญชีจึงพิจารณาจากคำว่า “รายได้” ซึ่งมีความหมายเช่นเดียวกับความหมายโดยทั่วไปของคำว่า “เงินได้” ซึ่งจะสังเกตว่าจะใช้คำศัพท์ภาษาอังกฤษว่า “Revenue Income”

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ให้ความหมายของคำว่า “รายได้” (revenue income) ดังนี้

รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิของกิจการอันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือบริการ หรือมูลค่าที่คิดเป็นเงินตราของสินค้าหรือบริการที่โอนจากรูทิจไปให้แก่ลูกค้าในระหว่างงวดใดงวดหนึ่ง¹⁴⁵

แม่บทการบัญชี¹⁴⁶ ได้ให้คำนิยามของรายได้ไว้ดังนี้

รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้น

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าความหมายของรายได้ในทางบัญชีจะมีอยู่ 2 ลักษณะคือ

1. รายได้ที่พิจารณาในแง่ของการไหลเข้าของสินทรัพย์สุทธิ (The Inflow of Net Assets) เช่น กำไรจัด

¹⁴⁴ เป็นการนำคำจำกัดความและความหมายของคำว่า “การบัญชี” ของสมาคมนักบัญชีของสหรัฐอเมริกา และสภาวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยมาสรุป (โปรดดู สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ และสมเดช วจนศิริเสถียร, **การบัญชีขั้นต้น**, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แมคกรอ-ฮิล, 2553), หน้า 2-3.)

¹⁴⁵ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, **ศัพท์บัญชี**, พิมพ์ครั้งที่ 6, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2538), หน้า 81.

¹⁴⁶ แม่บทการบัญชี (Accounting framework) หรือ แม่บทการบัญชีสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงิน (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement) ไม่ถือว่าเป็นมาตรฐานการบัญชี แต่เป็นกรอบหรือแนวคิดขั้นพื้นฐานในการจัดทำ และนำเสนองบการเงินตลอดจนการกำหนด และนำเสนองบการเงินตลอดจนการกำหนด และนำมาตรฐานการบัญชีมาปฏิบัติ ซึ่งผู้จัดทำและผู้ใช้งบการเงินจำเป็นต้องเข้าใจเนื้อหาในแม่บทการบัญชีก่อนที่จะสามารถเข้าใจและปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องได้อย่างถูกต้อง

ความของ Paton and Littleton¹⁴⁷, Sprouse and Moonitz¹⁴⁸ และตามแม่บทการบัญชี และ 2. รายได้ ที่พิจารณาในแง่ของการไหลออกของสินค้าและบริการ (Outflow of Goods and Services) เช่น คำจำกัดความของ The Committee on Accounting Concepts and Standards¹⁴⁹ หรือทั้งสองอย่าง ตามนิยามในศัพท์บัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย¹⁵⁰ อย่างไรก็ตามการพิจารณาความหมายของรายได้ควรที่จะพิจารณาความหมายของรายได้ตาม คำนิยามที่กำหนดไว้ในแม่บทการบัญชี¹⁵¹ เนื่องจาก แม่บทการบัญชีเป็นเกณฑ์ในการจัดทำและ นำเสนองบการเงินที่ใช้ในประเทศไทย¹⁵²

จากความหมายรายได้ สรุปได้ว่า รายได้แสดงถึง

1. การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรูปกระแสเข้า (Inflow of Economic Benefit) การเพิ่มขึ้นของประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจ คือ การเพิ่มขึ้นของความสามารถในการที่จะก่อกระแสเงินสด หรือสิ่งที่เทียบเท่ากับกระแสเงินสด (Cash Equivalent) ให้แก่กิจการไม่ว่า ทางตรง หรือทางอ้อม¹⁵³ เช่น ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เป็นการเรียกเก็บเงินแทนบุคคลอื่นแล้วต้อง

¹⁴⁷ รายได้ หมายถึง ผลผลิตของกิจการซึ่งสามารถวัดได้ จากจำนวนสินทรัพย์ของกิจการที่เพิ่มขึ้นและกำไร จะเกิดขึ้นเมื่อรายได้จากการจำหน่ายสินทรัพย์สูงกว่าต้นทุนของสินทรัพย์นั้น ซึ่งรายได้อาจมองในรูปของมูลค่ารวมของการขายสินค้า ซึ่งได้มาจากราคาต่อหน่วยของสินค้า คูณด้วยปริมาณสินค้าและรายได้ประจำงวด หมายถึง มูลค่ารวมที่จัดสรรได้ตามงวด

¹⁴⁸ รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์สุทธิของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากการผลิตสินค้า หรือการขาย สินค้า หรือให้บริการ

¹⁴⁹ รายได้ หมายถึง จำนวนที่อธิบายได้จากราคารวมของสินค้า หรือบริการ ซึ่งกิจการโอนไปให้ลูกค้า ภายในงวดระยะเวลาหนึ่ง

¹⁵⁰ รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิของกิจการอันเนื่องมาจากการขายสินค้า หรือบริการ หรือ หมายถึง มูลค่าที่คิดเป็นเงินตราของสินค้าหรือบริการที่โอนไปให้ลูกค้าในระหว่างงวดเวลาหนึ่ง

¹⁵¹ รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้าหรือการ เพิ่มค่าของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สินอันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้นทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

¹⁵² เมธากุล เกียรติกระจาย และศิลปพร ศรีจันเพชร, **ทฤษฎีการบัญชี**, พิมพ์ครั้งที่ 10, (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส, 2547), หน้า 8-2 – 8-4.

¹⁵³ ศศิวิมล ศรีเจริญจิตร, **ทฤษฎีการบัญชี**, (กรุงเทพมหานคร: อินโฟเอนิ่งเพรส, 2547), หน้า 3-13.

ไปจ่ายคืนให้กับบุคคลที่กิจการเรียกเก็บเงินแทน ไม่ทำให้มีการเพิ่มขึ้นของประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจ ไม่ถือเป็นรายได้ เป็นต้น

2. การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ เช่น บริษัท A ขายสินค้าได้ 100 หน่วย หน่วยละ 1,000 บาท เป็นจำนวนเงิน 100,000 บาท รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีดังกล่าวทำให้สินทรัพย์ของกิจการในที่นี้ คือ ลูกหนี้เพิ่มขึ้น ซึ่งกิจการจะได้รับประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจในรูปกระแสเงินสดในอนาคต และส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้นด้วย

3. การลดลงของหนี้สิน เช่น บริษัท B เป็นเจ้าหนี้ของ บริษัท A 100,000 บาท ต่อมาบริษัท B ยกหนี้สินให้ บริษัท A รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีดังกล่าวทำให้หนี้สินของบริษัท A ลดลง และส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้นด้วย

รายการทั้งสามข้อข้างต้น¹⁵⁴ จะต้องทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้นด้วยและไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้น ตัวอย่างเช่น ผู้ถือหุ้นได้นำเงินมาลงทุนในหุ้นส่วน A 100,000 บาท รายการและเหตุการณ์ดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นรายได้ แต่จะถือเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นเพราะนิยามดังกล่าวไม่รวมถึง เงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้น ในกรณีที่บริษัท A ได้จ่ายค่าบริการซ่อมแซม 100,000 บาท ให้กับ บริษัท B ดังนี้ บริษัท A ต้องมีการหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งให้กับกรมสรรพากร จำนวนภาษี ที่หักไว้ รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีดังกล่าวไม่ถือเป็นรายได้ตามนิยามและไม่ทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น

ด้วยเหตุนี้รายได้ตามความหมายของแม่บทการบัญชี จึงมีความหมายค่อนข้างกว้างรวมทั้งรายการกำไร และรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจการตามปกติของกิจการ เช่น รายได้จากการขาย การให้บริการ ดอกเบี้ยรับ ค่าสิทธิ เงินปันผล กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ เป็นต้น

ข้อสังเกตในคำจำกัดความที่ค่อนข้างแตกต่างหลากหลายของรายได้ แต่คำจำกัดความที่ให้ความหมายได้ชัดเจนที่สุดของรายได้ก็คือ การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ (ไม่

¹⁵⁴ จะสังเกตได้ว่าไม่จำเป็นที่จะเป็นการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน ก็เป็นการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งสิ้น

รวมเงินทุนของผู้เป็นเจ้าของ)¹⁵⁵ ซึ่งในความหมายของ การเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิของกิจการ เนื่องมาจากการขายสินค้าหรือบริการนั้น เป็นการวัดรายได้โดยอาศัยหลักการทางเศรษฐศาสตร์ซึ่ง เรียกว่า Capital Maintenance Concept of Income ซึ่งวัดรายได้ โดยการกระทำการเปรียบเทียบ ระหว่างเงินทุนต้นงวดกับเงินทุนปลายงวด ถ้าเงินทุนปลายงวดลดลงแสดงว่ากิจการมีผลขาดทุนสุทธิ เงินทุนที่เพิ่มขึ้นก็มีสาเหตุหลายประการ เช่น กำไรจากการขายสินค้า การให้บริการ การบริจาค การเพิ่มขึ้นของมูลค่าทรัพย์สิน หรือจากเหตุการณ์พิเศษบางอย่าง เป็นต้น ซึ่งจะเห็นได้ว่าก็ยังคงอยู่ใน ความหมายเศรษฐศาสตร์ในแง่ของช่วงเวลา ซึ่งมักจะต้องมีเวลาเข้ามาเกี่ยวข้องด้วยเสมอในการวัด รายได้

การวัดรายได้ตามวิธีข้างต้นเป็นไปตามหลักวิธีทางเศรษฐศาสตร์ ซึ่งเมื่อจะ นำมาใช้ในทางปฏิบัติสำหรับบันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับรายได้ก็จะก่อให้เกิดปัญหาต่างๆ เป็นจำนวนมาก เป็นต้นว่า การวัดมูลค่าที่เพิ่มขึ้นทรัพย์สินเป็นสิ่งที่กระทำได้ยากมาก และมูลค่าที่วัดได้อาจไม่ เป็นที่ยอมรับของทุกๆคน เพราะขึ้นอยู่กับวิธีการประเมินราคา ซึ่งจำเป็นต้องอาศัยดุลยพินิจส่วนบุคคล (Subjective Judgement) นอกจากนั้นมูลค่าที่เพิ่มขึ้นทั้งหมดของเงินทุนตามวิธีดังกล่าวไม่สามารถ แยกออกมาได้ว่าเป็นผลมาจากปัจจัย หรือสาเหตุใดและเป็นจำนวนเงินอย่างละเท่าเท่าใด ดังนั้น นักบัญชีจึงนิยมที่จะคำนวณรายได้จากการสังเกตการณ์การดำเนินงานเพื่อหากำไรของธุรกิจ (Operational Approach)¹⁵⁶

ดังนั้นจึงอาจสรุปได้ว่า รายได้ในทางบัญชีแสดงถึงลักษณะของการเพิ่มขึ้น ในมูลค่าของสินทรัพย์หรือส่วนเจ้าของหรือการลดลงในมูลค่าของหนี้สินอันเนื่องมาจากสาเหตุอื่น นอกเหนือจากการลงทุนโดนเป็นเจ้าของ ทั้งนี้รายได้จึงเกิดจากการดำเนินงานของกิจการโดยการผลิต สินค้าหรือบริการก่อให้เกิดเหตุการณ์ในการขนส่งหรือผลิตสินค้าหรือให้บริการ รายได้จึงไม่เกิดจาก จำนวนเงินอันเป็นผลตอบแทนจากการดำเนินงาน แต่รายได้เกิดจากความสำเร็จของกิจการซึ่งวัดผล จากการดำเนินงานของกิจการอันเนื่องจากการที่กิจการใช้ความพยายามซึ่งวัดจากจำนวนค่าใช้จ่ายที่

¹⁵⁵ เมธากุล เกียรติกระจาย และศิลปพร ศรีจันทพร, **ทฤษฎีการบัญชี**, หน้า 8-4.

¹⁵⁶ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, **เอกสารการสอนวิชาทฤษฎีบัญชีและการบัญชีภาษีอากร** หน้วย ที่ 9-15, (นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2530), หน้า 123.

กิจการได้จ่ายไป¹⁵⁷

อย่างไรก็ตามด้วยสิ่งสำคัญของบัญชี คือ การรายงานทางบัญชี ดังนั้น การรับรู้รายได้ทางบัญชีก็เป็นหลักการสำคัญอีกประการที่จะต้องพิจารณา โดยเมื่อมีการเกิดขึ้นของรายได้แล้ว¹⁵⁸ ตามนิยามข้างต้นและตามมาตรฐานการบัญชี กล่าวคือ 1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการจะเข้ากิจการ ซึ่งโดยทั่วไปเงื่อนไขในข้อนี้จะกำหนดความเป็นไปได้โดยอาศัยหลักฐานที่มีอยู่ในขณะจัดทำรายการ และ 2. รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ ในการวัดมูลค่าแม้ว่ารายการบางรายการจะวัดมูลค่าจากการประมาณการก็ตาม แต่ถ้าเป็นการประมาณการด้วยความสมเหตุสมผลก็ถือได้ว่าราคาดังกล่าวมีความน่าเชื่อถือ¹⁵⁹

2.3.1.3 ความหมายของเงินได้ตามหลักการทางภาษีอากร

เมื่อความบกพร่องในการคิดหาความหมายของเงินได้ดังกล่าวข้างต้นเกิดปัญหา จึงมีการเสนอแนวคิดให้มีการวางหลักเกณฑ์ให้ชัดเจนโดยกำหนดมาในรูปของตัวบทกฎหมาย เมื่อมีการบัญญัติค่านิยามออกมาในรูปกฎหมาย นอกจากนี้การให้ความหมายของเงินได้ทางภาษีอากร ยังได้รับแนวความคิดมาจากทฤษฎีพื้นฐานแห่งการภาษีอากรอีกด้วย¹⁶⁰ ดังนั้นการที่จะศึกษาความหมายและการกำหนดเงินได้ในทางภาษีอากรจำเป็นที่จะต้องศึกษาถึงทฤษฎีขั้นพื้นฐานทางภาษีอากร

¹⁵⁷ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารการสอนวิชาทฤษฎีบัญชีและการบัญชีภาษีอากร หน่วยที่ 1-8, หน้า 364

¹⁵⁸ นอกจากนี้ยังมีความเห็นของ Paton and Littleton ที่ว่า รายได้จะเกิดขึ้นเมื่อ จำนวนรายได้นั้นจะต้องสามารถกำหนดมูลค่าได้อย่างแน่นอน อันเกิดจากการตกลงกันของบุคคลทั้งสองฝ่าย และต้องมีความแน่นอนที่กิจการจะไม่ขาดทุนหรือสูญเสียรายได้ส่วนนั้นด้วย(โปรดดู เมธากุล เกียรติกระจาย และศิลาปะพร ศรีจันเพชร, **ทฤษฎีการบัญชี**, หน้า 8-1.)

¹⁵⁹ ศศิวิมล ศรีเจริญจิตร, **ทฤษฎีการบัญชี**, หน้า 3-18.

¹⁶⁰ อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์, “ปัญหาการรับรู้รายได้เพื่อจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547), หน้า 30.

2.3.1.3.1 ทฤษฎีพื้นฐานการภาษีอากร¹⁶¹

ทฤษฎีพื้นฐานการภาษีอากร เป็นแนวความคิดที่นำเสนอเหตุผลที่ทำให้รัฐมีความชอบธรรมในการจัดเก็บภาษีต่อประชาชน โดยมีรายละเอียดดังนี้

(1) ทฤษฎีอุปสงค์สาธารณะ (Public Demand Theory)

Jean Bodin นักปราชญ์แห่งฝรั่งเศสได้กล่าวอ้างทฤษฎีนี้ไว้ในสมัยศตวรรษที่ 17 โดยมีแนวความคิดมาจากสำนักลัทธิพานิชนิยม (Mercantilism) ที่มองว่าจะต้องมีการจัดเก็บภาษี โดยเป็นการเพิ่มรายได้ให้รัฐโดยสุจริตได้รับความยินยอมจากประชาชน และนำเงินที่ได้ดังกล่าวไปเพื่อประโยชน์และเกียรติของรัฐในงานด้านสาธารณะ รวมทั้งเก็บส่วนหนึ่งไว้ในยามจำเป็น¹⁶² แนวคิดดังกล่าวมีอิทธิพลต่อนักปราชญ์ชาวเยอรมันได้แก่ Obrecht, Basold, Cossa และ Eheberg รวมทั้ง Leory Beaulieu ปราชญ์ชาวฝรั่งเศส โดยมีความเห็นว่าพื้นฐานแห่งการภาษีอากรได้แก่อุปสงค์สาธารณะและสวัสดิการสาธารณะ ทฤษฎีนี้จึงมีชื่อเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าทฤษฎีสวัสดิการสาธารณะ โดยมีแนวความคิดว่าการจัดเก็บภาษีอากรถ้ามิได้เพื่ออุปสงค์แห่งสวัสดิการสาธารณะก็จะจัดเก็บมิได้ หากขึ้นจัดเก็บไปก็ไม่อาจถือเป็นภาษีอากรที่ชอบที่ควร ซึ่งสวัสดิการสาธารณะหรืออาจเรียกว่า การบริการสินค้าสาธารณะ เป็นการบริการสินค้าที่จำเป็นต่อการบริโภคของประชาชนภายในประเทศที่ไม่สามารถแบ่งแยกผู้บริโภคได้ เช่น การป้องกันประเทศ การรักษาความสงบภายใน และการบริการสาธารณสุข เป็นต้น¹⁶³ อันเป็นสิ่งจำเป็นต่อการดำรงอยู่ของรัฐ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรจึงต้องมีเหตุผลเพื่อการจัดการในรูปแบบดังกล่าวเพียงประการเดียวเท่านั้น ทฤษฎีนี้เป็นความคิดในยุคต้นและเป็นที่มาแห่งทฤษฎีหน้าที่ (Obligation Theory) ในปัจจุบัน

¹⁶¹ อุกฤษ มงคลนาวิน, “ทฤษฎีพื้นฐานการภาษีอากร,” *สรรพากรศาสตร์*, 20, 9 (กันยายน 2516): 114-119.

¹⁶² อัมพร วิจิตรพันธ์ และ วิรัช ธเนศวร, *ประวัติลัทธิเศรษฐกิจ*, พิมพ์ครั้งที่ 7, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2539), หน้า 247.

¹⁶³ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, *ทฤษฎีและนโยบายการพัฒนาเศรษฐกิจ เอกสารการสอน หน่วยที่ 9-15*, (นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2529), หน้า 647.

(2) ทฤษฎีแลกเปลี่ยน (Exchange Theory)

ทฤษฎีนี้ได้รับการเผยแพร่พร้อมกับทฤษฎีสัญญาประชาคม (Social Contract) ของ Rousseau ในศตวรรษที่ 18 ซึ่งยกย่องเชิดชูเสรีภาพของเอกชน โดยที่ประชาชนจะยอมสละเสรีภาพตามธรรมชาติอันไม่มีจำกัด แล้วยอมรับเสรีภาพที่มีจำกัดตามกฎหมายโดยรัฐที่เกิดจากสัญญาประชาคมจะทำหน้าที่รักษาความสงบสุขและคุ้มครองสิทธิเสรีภาพ¹⁶⁴ ทฤษฎีการแลกเปลี่ยนจึงถือเอาภูมิหลังของการแข่งขันโดยเสรีและมุ่งถึงความสัมพันธ์ทางแลกเปลี่ยนแห่งลัทธิปัจเจกชนนิยมโดยใช้แนวคิดดังกล่าว นักปราชญ์การคลังค่ายเสรีนิยมที่กล่าวอ้างทฤษฎีนี้ได้แก่ Seuior, Bastait โดย Seuior มีความเห็นว่า เมื่อกษัตริย์ปกป้องคุ้มครองประชาชน ประชาชนก็ต้องเคารพปฏิบัติตามกษัตริย์ การปกป้องคุ้มครองกับการเคารพปฏิบัติตามก่อให้เกิดความสัมพันธ์อันมีลักษณะแลกเปลี่ยน เมื่อขยายแนวความคิดเห็นนี้ออกไปจะเห็นได้ว่าประชาชนได้รับความคุ้มครองจากรัฐจึงจะสามารถดำเนินธุรกิจไปได้ และเป็นหลักประกันเสรีภาพและความสงบในทางชีวิต ร่างกาย และทรัพย์สิน การที่ประชาชนเสียภาษีอากรจึงเป็นการแลกเปลี่ยนกับประโยชน์เช่นว่านี้ ทฤษฎีนี้จึงมีชื่อเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าทฤษฎีประโยชน์ตอบแทน (Benefit Theory)

ด้วยเหตุนี้ความสัมพันธ์ระหว่างประชาชนกับรัฐจึงตั้งอยู่บนพื้นฐานของการให้และการรับ (Give and Take) จึงมีชื่อเรียกทฤษฎีนี้อีกอย่างว่า ทฤษฎีแลกเปลี่ยนทางพาณิชย์ (Bargain Theory) และด้วยเหตุผลที่การแลกเปลี่ยนของทั้งสองฝ่ายมีมูลค่าเท่ากันจึงมีผู้เรียกชื่อว่า ทฤษฎีมูลค่าเท่ากัน (Equivalence Theory) ถึงแม้จะมีชื่อเรียกที่แตกต่างกันไปแต่สาระสำคัญแห่งความหมายของทฤษฎีนี้มีความหมายอย่างเดียวกันคือ ความยินยอมของปัจเจกชนผู้เสียภาษีที่มอบให้แก่รัฐเพื่อเป็นค่าตอบแทนการให้ความคุ้มครองในชีวิตความเป็นอยู่อย่างอิสระ และความเป็นเจ้าของทรัพย์สิน¹⁶⁵ ความเชื่อในทฤษฎีนี้มองภาษีที่เรียกเก็บมีสภาพเสมือนหนึ่งราคาของการบริการสาธารณะที่รัฐจัดสรรให้ตามความต้องการของประชาชน และการเรียกเก็บภาษีตามผลประโยชน์ที่ได้รับเป็นเงื่อนไขของการจัดสรรทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ เพราะการจัดสรรบริการสาธารณะต้อง

¹⁶⁴ ปรีดี เกษมทรัพย์, นิติปรัชญา, หน้า 217-219.

¹⁶⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 29.

ตั้งทรัพยากรจากภาคเอกชนมาใช้ ช่วยให้รัฐมีรายได้พร้อมกับรายจ่าย¹⁶⁶ แต่ทฤษฎีนี้มีข้อบกพร่องอยู่ กล่าวคือ ในทางปฏิบัติประโยชน์ในบางกรณีเป็นสิ่งที่ไม่อาจคำนวณได้แน่นอน หรืออาจคำนวณได้แน่นอนแต่ไม่สามารถคำนวณได้ล่วงหน้า เช่น การสร้างสนามบินฟ้าสาธาณณะหรือหอสมุด ก่อนที่สิ่งดังกล่าวจะสร้างแล้วเสร็จย่อมไม่อาจคำนวณประโยชน์ได้แน่นอน หรือบางครั้งแม้จะคำนวณได้แน่นอน แต่ในกรณีของคนงานที่ต้องพึ่งพาอาศัยการช่วยเหลือจากประเทศชาติมากก็ต้องเสียภาษีอากรมาก และในบางครั้งคนงานก็ไม่มีความสามารถที่จะเสียภาษีได้ ในขณะที่คนรวยพึ่งพาประเทศชาติน้อยก็ต้องเสียภาษีอากรน้อย และหากคนรวยได้รับการจัดสรรที่เพียงพอแล้วก็ไม่จำเป็นต้องจ่ายภาษีอีก¹⁶⁷ ไม่ได้คำนึงถึงการกระจายรายได้ครั้งใหม่ (Redistribution)¹⁶⁸ นอกจากนี้การเก็บภาษีโดยใช้ทฤษฎีนี้ไม่อาจใช้เป็นเครื่องมือในการแก้ปัญหาการว่างงานและรักษาไว้ซึ่งเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้¹⁶⁹

อย่างไรก็ตามแม้ทฤษฎีดังกล่าวอาจจะมีข้อบกพร่องบ้างแต่หากพิจารณาทฤษฎีนี้โดยความมุ่งหมายทางประวัติศาสตร์แล้วจะเห็นได้ว่าเป็นทฤษฎีที่สร้างขึ้นมาเพื่อคัดค้านเอกสิทธิ์ของศักดินาที่ไม่ต้องเสียภาษีอากรและเรียกร้องให้การเสียภาษีอากรมีลักษณะทั่วไปและมีความพร้อมเพรียงในการเสียภาษีอากรเพื่อให้ประชาชนทุกคนมีความเสมอภาคในการเสียภาษีอากร ดังนั้นในความหมายทางประวัติศาสตร์ทฤษฎีนี้ย่อมมีคุณค่าตามยุคตามสมัย นอกจากนี้สำหรับการคลังส่วนท้องถิ่นทฤษฎีนี้จะเกิดประโยชน์อย่างมาก เพราะทฤษฎีนี้สอดคล้องกับ ภาษีอากรในรูป

¹⁶⁶ รังสรรค์ ชนะพรพวรรค์, **ทฤษฎีการภาษีอากร**, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), หน้า 178-180.

¹⁶⁷ Louis Kaplow, *The Theory of Taxation and Public Economics*, (New Jersey: Princeton University Press), p. 404.

¹⁶⁸ Richard A. Musgrave, *The Theory of Public Finance : A Study in Public Economy*, p การกระจายรายได้เกิดขึ้นครั้งแรกเมื่อประชาชนเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Activities) ภายใต้ระบบการตลาด ส่วนการกระจายรายได้ครั้งใหม่เป็นการทำระบบการตลาดให้เสมอภาคโดยการเข้าไปแทรกแซงระบบการตลาด หรือโดยการจัดสรรทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจขึ้นอีกครั้งโดยการโยกย้ายทรัพยากรทางเศรษฐกิจจากคนที่รวยกว่าไปสู่คนที่จนกว่า (โปรดดู จิตรศักดิ์ รอดจันทร, “ความชอบธรรมของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีเพื่อการกระจายรายได้ครั้งใหม่,” **สรรพากรศาสตร์** 56 4 (เมษายน 2552): 84-85.)

¹⁶⁹ รังสรรค์ ชนะพรพวรรค์, **ทฤษฎีการภาษีอากร**, หน้า 205-206.

ค่าธรรมเนียม ค่าภาคหลวง หรือค่าธรรมเนียมอื่น ๆ ในทำนองเดียวกัน ซึ่งจะเป็นการปรากฏในรูปของภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง (Earmarked Taxes) เช่น ภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำไปสร้างถนนที่จัดเก็บจากผู้ขับรถยนต์หรือน้ำมัน เป็นต้น¹⁷⁰ ดังนั้นหากจะปฏิเสธทฤษฎีนี้โดยสิ้นเชิงย่อมไม่สมควร

(3) ทฤษฎีการเสียสละ (Sacrifice Theory)

ทฤษฎีนี้กล่าวว่าเมื่อรัฐได้เกิดขึ้นมาแล้วเอกชนส่วนบุคคลก็ต้องเสียภาษีอากรไม่ว่าเขาจะได้รับสิทธิอย่างใดจากรัฐหรือไม่ก็ตาม เพราะในฐานะของประชาชนการเสียภาษีอากรเป็นการเสียสละของประชาชน แต่ในทางกลับกันเป็นการบังคับโดยอาศัยฐานะของรัฐกับประชาชนไม่ได้มีความสัมพันธ์ในทางตอบแทนกันเป็นพิเศษแต่อย่างใด ซึ่งนักปราชญ์ที่กล่าวอ้างทฤษฎีนี้ได้แก่ Wagner, Conrad และ Bastable โดยความหมายดังกล่าวการเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่ของประชาชน จึงมีผู้เรียกชื่อว่าทฤษฎีหน้าที่ (Obligation Theory) ภาษีที่เก็บจึงมีลักษณะบังคับปราศจากเงื่อนไข ความเสียสละจึงขึ้นอยู่กับความสามารถในการเสียภาษี ไม่ได้คิดตอบแทนจากการให้บริการของรัฐ และไม่ได้คำนวณตามผลประโยชน์ที่ได้รับ¹⁷¹ และการที่จะทำให้เกิดความเสมอภาคทางภาษีอากรก็ต้องให้การเสียสละนั้นเสมอภาคด้วย ดังนั้นทฤษฎีการเสียสละจึงได้รับการพัฒนาต่อไปเป็นทฤษฎีความสามารถ

(4) ทฤษฎีความสามารถ (Ability Theory)

ทฤษฎีนี้กล่าวว่าการที่ประชาชนเสียภาษีอากรให้รัฐนั้นต้องอาศัยมาตรฐานการจัดแบ่งตามความสามารถในการรับภาระของแต่ละคน โดยความสามารถในที่นี้หมายถึงกำลังความสามารถต่อการฝืนใจยอมรับการเสียสละ ส่วนการเสียสละหมายถึงความไม่สะดวกและความสูญเสีย ดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นว่าทฤษฎีความสามารถพัฒนามาจากทฤษฎีเสียสละ แต่ทฤษฎีความสามารถและทฤษฎีความเสียสละมีความแตกต่างกันคือ ทฤษฎีความเสียสละเป็นทฤษฎีที่มี

¹⁷⁰ Kath Nightingale, *Taxation Theory and Practice*, 4th Ed., pp. 8-9.

¹⁷¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*, หน้า 31-32.

มุมมองทางลบซึ่งมีความหมายว่าการเสียภาษีอากรมีแต่การเสียสละและความทุกข์หาประโยชน์สิ่งใดมิได้เลย ในทางกลับกัน ทฤษฎีความสามารถเป็นทฤษฎีที่มีมุมมองทางบวกซึ่งมีความหมายว่ารัฐได้สร้างสรรคความสมบูรณ์พูนสุขแก่ประชาชนส่วนรวม ฉะนั้นประชาชนสมควรเสียภาษีตามความสามารถ หลักการนี้มองว่าคนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากันจะจ่ายภาษีเท่ากันและหากมีความสามารถในการจ่ายภาษีต่างกันจะจ่ายภาษีแตกต่างกัน โดยสิ่งที่ใช้วัดความสามารถนั้นมีความเห็นเป็นสองฝ่าย ความเห็นแรกของฝ่ายอัตตวิสัย (Subjective) ให้กำหนดโดยถือเอาความรู้สึกในการเสียสละ แต่เนื่องด้วยความรู้สึกเป็นสิ่งที่ปรากฏอยู่ในใจผู้เสียภาษี ในทางปฏิบัติไม่สามารถใช้ยึดถือเป็นมาตรฐานได้ จึงมุ่งไปในความเห็นที่สองของฝ่ายภาวะวิสัย (Objective) ที่อธิบายความสามารถโดยอาศัยความหมายที่แน่นอน ซึ่งเน้นความสามารถในทางความสามารถในการชำระภาษี (Taxable Capacity) โดยในช่วงแรกใช้ ทรัพย์สินของผู้เสียภาษี และภายหลังจากช่วงปฏิวัติอุตสาหกรรม ได้มีการใช้เงินตราแทนแพร่หลายมากขึ้น สิ่งใช้วัดความสามารถจึงเปลี่ยนจากทรัพย์สินเป็น เงินได้¹⁷² ดังนั้นเงินได้จึงได้รับการยอมรับว่าเป็นมาตรในการวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุด แต่อย่างไรก็ตามการพิจารณาเงินได้แม้ว่าบุคคลจะมีเงินได้เท่ากันแต่ไม่จำเป็นจะต้องเสียภาษีเท่ากัน หากอยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกัน¹⁷³ ดังนั้นปัจจัยที่กำหนดความสามารถในการเสียภาษีจึงรวมถึง ลักษณะของแต่ละบุคคล สภาพหรือสถานการณ์ของแต่ละบุคคล และรายจ่ายอันเป็นที่มาของรายได้¹⁷⁴ เพื่อให้เป็นเงินได้สุทธิที่สะท้อนความสามารถที่แท้จริง

กล่าวโดยสรุป ทฤษฎีความสามารถกับทฤษฎีประโยชน์ตอบแทนมีความสำคัญที่สุดและในระบบภาษีอากรของนานาประเทศในปัจจุบันทฤษฎีทั้งสองอยู่ในฐานะสนับสนุนซึ่งกันและกัน โดยถือว่าทฤษฎีทั้งสองเป็นการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ตามหลักความเป็นธรรมเชิงสัมพัทธ์ (The Principle of Relative Equity)

¹⁷² รั้งสรรค ชนะพรพวรรค์, **ทฤษฎีการภาษีอากร**, หน้า 210.

¹⁷³ Richard A. Musgrave and Penny B. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, (Singapore: Mc-GrawHill Co., 1989), p. 332.

¹⁷⁴ จิรศักดิ์ รอดเจริญ, **ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์**, หน้า 22-23.

2.3.1.3.2 ความหมายของเงินได้ตามกฎหมายไทย

ตามที่ได้ศึกษาแนวคิดในทางทฤษฎีพื้นฐานทางภาษีอากรแล้วโดยการยอมรับว่าเงินได้เป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุด ความหมายของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรไทยจึงต้องบัญญัติให้สอดคล้องกับทฤษฎีดังกล่าวเพื่อให้ตรงกับความสามารถที่แท้จริง และยังได้รับเอาแนวคิดฐานภาษีเงินได้อย่างกว้าง¹⁷⁵ อันเป็นแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์มาบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 39 มุยบัญญัติว่า

" เงินได้พึงประเมิน " หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย

ดังนั้น "เงินได้พึงประเมิน" ตามบทวิเคราะห์ศัพท์ หมายถึง¹⁷⁶

1. เงินสด หรือตราสารที่มีค่าเสมือนเงินสด เงินก็หมายถึงเงินที่มีความหมายตามที่เราเข้าใจ หากตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน หมายความว่า วัตถุที่ใช้วัดราคาในการซื้อขายแลกเปลี่ยนกัน, วัตถุที่มีตราของรัฐใช้ชำระหนี้ได้ตามกฎหมาย ได้แก่เหรียญกษาปณ์และธนบัตร เช่น การได้รับเงินจากเงินเดือน หรือการขายของ หรือได้รับเช็ค

2. ทรัพย์สินที่ได้รับซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้ ทรัพย์สินที่ได้รับซึ่งไม่ใช่เงินหรือตราสารตามข้อ 1. หากมีการยกทรัพย์สินให้ เช่น ได้รถมา 1 คัน โดยการยกให้ หรือมีการได้รับหุ้น

¹⁷⁵ จิตรศักดิ์ รอดเจริญ, เรื่องเดียวกัน, หน้า 111.

¹⁷⁶ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประจำ, ภาษีสรรพากร, (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์, 2553), หน้า 1-018.

มา ส่วนการคำนวณมูลค่าของทรัพย์สิน ที่จะกำหนดมูลค่า ของเงินได้พึงประเมินจะใช้มาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร¹⁷⁷

3. ประโยชน์อย่างอื่นซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้ เงินได้พึงประเมินลักษณะนี้ ไม่ได้เป็นเงินหรือทรัพย์สิน เช่น กรณีที่ลูกจ้างของพนักงานของบริษัทได้พักอาศัยอยู่ในบ้านของบริษัท นายจ้างโดยไม่ต้องเสียค่าเช่า ถือว่าลูกจ้างนั้นได้ประโยชน์และประโยชน์นี้สามารถคิดคำนวณเป็นเงิน ได้ จึงถือว่ามีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้น ซึ่งตามหลักแล้วจะต้องคำนวณโดยใช้มาตรา 9 ทวิ แห่งประมวล รัษฎากร แต่เรื่องดังกล่าวในทางปฏิบัติกรมสรรพากรจะใช้วิธีโดยดูว่าบ้านหลังดังกล่าวเป็นบ้านของ บริษัทเองหรือไม่ หากว่าเป็นบ้านของทางบริษัทเอง กรมสรรพากรให้ถือว่าลูกจ้างมีเงินได้พึงประเมิน เกิดขึ้นเท่ากับร้อยละ 20 ของเงินเดือน หรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี(ถ้ามี) แต่ไม่รวมโบนัสที่จ่าย เป็นรายปี แต่ถ้าเป็นบ้านที่นายจ้างเช่ามาก็ให้ถือว่าลูกจ้างพนักงานมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นเท่ากับ ค่าจ้าง (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 23/2533 ลงวันที่ 26 เมษายน 2533)¹⁷⁸ แต่ถ้าหากว่าเป็นประโยชน์ที่ ไม่สามารถคำนวณได้เป็นเงินก็จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินไม่ได้ เช่น ให้ทำนาให้มีกำหนด 1 ปี แล้วจะ ยกลูกสาวให้¹⁷⁹

4. เงินภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้ยื่นออกให้แทนไม่ว่าทอดใดๆ

5. เครดิตภาษีเงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากบริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย เครดิตเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร คือ เงินภาษีที่รัฐบาลคืน ให้แก่ผู้เสียภาษีซึ่งได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เหตุที่มีการคืนเพราะว่าเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นมีที่มาจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือ

¹⁷⁷ มาตรา 9 ทวิ บัญญัติว่า “เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ถ้าจะตองตีราคาทรัพย์สินหรือประโยชน์ อื่นใดเป็นเงิน ให้ถือราคา หรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์นั้น”

¹⁷⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 126.

¹⁷⁹ มานะ พิทยาภรณ์, คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 ข้อความเบื้องต้นและภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัดการพิมพ์พระนคร, 2526), หน้า 127.

ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กำไรสุทธินั้นโดยทั่วไปจะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 (แต่หากเป็นกรณีบริษัท SMEs จะใช้อัตรากำหนดที่เริ่มต้นน้อยกว่านี้) เมื่อมีการนำกำไรหลังจากเสียภาษีแล้วมาจัดสรรจ่ายให้ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนแล้ว ก็ต้องเสียภาษีอีก จึงต้องมีการจัดความซ้ำซ้อนโดยให้ใช้วิธีเครดิตภาษีโดยวิธีการตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร¹⁸⁰

ข้อสังเกต อาจารย์วิทย์ ต้นตยกุล¹⁸¹ ได้ให้ความเห็นไว้ว่า ความหมายของเงินได้พึงประเมินที่ปรากฏตามประมวลรัษฎากรจะหมายถึงผลได้อันเกิดขึ้นเพราะมีการเปลี่ยนมือของทรัพย์สิน (Flow of Wealth) โดยมองว่าเงินได้จะเกิดขึ้นต่อเมื่อทรัพย์สินมีการเปลี่ยนมือเท่านั้น ดังนั้นมูลค่าของการบริโภคโดยไม่ต้องซื้อ (เช่น ค่าของผักในสวนครัวที่ปลูกเพื่อบริโภคเอง ค่าของการได้อยู่บ้านที่ปลูกเอง เป็นต้น) หรือการที่ทรัพย์สินเพิ่มมูลค่าโดยไม่มีการซื้อขายแลกเปลี่ยน (อาทิเช่น ที่ดินที่มืออยู่ราคาเพิ่มขึ้นจากเวลาที่ได้รับมา เป็นต้น) ซึ่งผลได้จากทรัพย์สินเปลี่ยนมืออาจแบ่งได้ 2 ประเภท ได้แก่ 1. ผลได้อันเกิดจากกิจการตามปกติหรือเงินได้ประจำ (Operating Gain or Recurrent Income) ได้แก่ เงินได้จากการขายสินค้าที่ผลิต หรือซื้อมาเพื่อขายตามปกติ และเงินได้ประจำจากอาชีพต่าง ๆ และ 2. ผลได้อันมีลักษณะเป็นทุน (Capital Gains) ซึ่งได้แก่ ผลได้จากการขายทรัพย์สินซึ่งได้มาโดยมิใช่เพื่อการค้า เช่น ผลกำไรจากการขายบ้านที่อยู่อาศัย กำไรจากการขายหุ้นที่ซื้อมาเพื่อจะได้รับเงินปันผลที่ไม่ได้คำนวณเป็นปกติธุระ เป็นต้น

ข้อสังเกตต่อมา อาจารย์กาญจนา นิมมานเหมินทร์¹⁸² ได้ให้ความเห็นว่า เมื่ออ่านมาตรา 39 และ มาตรา 40 ตามประมวลรัษฎากรแล้ว นิยามของ เงินได้พึงประเมิน มีลักษณะความหมายไม่ต่างจากนิยาม เงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์ของ Haig-Simon โดยจะเห็นได้จากวิธีเขียนมาตรา 40 ตรงที่วิธีการเขียนแบบรวมยอดใส่ในอนุมาตราที่เป็นเงินได้ประเภทเดียวแต่มีชื่อเรียก

¹⁸⁰ มานะ พิทยาภรณ์, เรื่องเดียวกัน, หน้า 119.

¹⁸¹ วิทย์ ต้นตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5. (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2528), หน้า 45-46.

¹⁸² กาญจนา นิมมานเหมินทร์, วิชาภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), หน้า 5-7.

ต่างๆกัน หรือมีวิธีกำหนดเงินได้เป็นอย่างอื่น ตัวอย่างเช่น ในมาตรา 40 (1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ตอนท้ายของมาตราที่เขียนว่า “...และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆบรรดาที่ได้เนื่องจากกรจ้างแรงงาน” นอกจากนี้ยังมีกรณีเงินได้หลายอย่างแต่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน ตัวอย่างเช่น ในมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรตอนท้ายของมาตราเขียนว่า “...หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว” ผลคือทำให้เงินได้มีความหมายกว้าง รวมเงินได้ทุกประเภท ไม่ว่าจะปรากฏอยู่ในรูปใดก็ตาม ที่แสดงถึงอำนาจการเพิ่มขึ้นของอำนาจที่จะได้สรรพสิ่งสำหรับอุปโภคบริโภค จึงสรุปได้ว่า เงินได้พึงประเมินของไทย ได้แก่ เงินได้ทุกชนิด แต่การจะต้องเสียภาษีหรือไม่ขึ้นอยู่กับว่ามีกำหนดในช้อยกเว้นไว้หรือไม่ ทำให้เงินได้หลายอย่างเป็นเงินได้พึงประเมิน เช่น ลากลอย หรือเงินที่ได้รับจากกิจกรรมผิดกฎหมาย เป็นต้น

2.3.3 หลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีในค่าเสียหาย

ภายหลังจากที่มีการศึกษาค่าเสียหาย ทำให้พบว่า ค่าเสียหายมีลักษณะเป็น รายได้ที่ได้รับของผู้ที่ได้รับความเสียหาย และนอกจากนี้ยังเป็นรายจ่ายของผู้ที่ก่อให้เกิดความเสียหาย หรืออาจมองได้อีกว่าเป็นผลเสียหายที่เกิดขึ้นของผู้ที่ได้รับความเสียหาย ความสัมพันธ์ระหว่างค่าเสียหายกับภาษีที่ชัดเจน คือ ค่าเสียหายบางอย่างจัดเก็บภาษีได้ บางอย่างเก็บไม่ได้ และรายจ่ายค่าเสียหาย หรือผลเสียหายบางอย่าง สามารถหักเป็นรายจ่าย หรือค่าใช้จ่ายได้ แต่บางอย่างไม่ได้¹⁸³

หลักโดยทั่วไปของการจัดเก็บภาษีในค่าเสียหาย เหตุผลสำคัญที่รัฐควรที่จะมีการจัดเก็บภาษีประเภทนี้หรือไม่จะต้องพิจารณาถึง แนวนโยบายแห่งรัฐ ในเบื้องต้นจึงต้อง พิจารณาถึงการจัดเก็บภาษี ว่าเหตุที่ต้องมีการจัดเก็บภาษีเพื่อใช้ในการบริหารจัดการประเทศชาติ ซึ่งเป็นสิ่งที่รัฐจะตอบแทนมาในรูปของ บริการต่าง ๆ เช่น ถนน โรงเรียน การดูแลรักษาพยาบาล และการปกป้องสิ่งแวดล้อม เป็นต้น¹⁸⁴ ดังนั้นภาษีจึงต้องถูกจัดเก็บจากการรายได้จากบุคคลที่ได้ใช้ประโยชน์จาก

¹⁸³ Bertram Harnett, “Torts and taxes,” *New York University Law Review*, 27 (October 1952): 614

¹⁸⁴ Kevin E. Murphy and Mark Higgins, *Concepts in Federal Taxation*, 2006 Ed., (Thomson South-Western) p 3

ทรัพย์สินดังกล่าวไม่ว่าทางตรง หรือทางอ้อม เมื่อมีการพิจารณาจะพบว่า ลักษณะของรายได้จากค่าเสียหายที่ได้รับซึ่งปรากฏออกมาหลายรูปแบบ ซึ่งในบางครั้งมีความจำเป็นที่จะต้องพิจารณาประเภทของค่าเสียหายเพื่อที่จะหาถึงความเป็นลักษณะว่าเป็นเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีหรือไม่ หรือควรได้รับการยกเว้นภาษี เช่น ในกรณีของค่าเสียหายที่ได้รับจากหมิ่นประมาทศาลสูงสหรัฐได้มีการตัดสินไว้ในคดี Hawkins v. Commissioner¹⁸⁵ ว่าค่าเสียหายจากการหมิ่นประมาทไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน (Gross Income) เพราะว่าขอบเขตในนิยามของเงินได้ไม่ครอบคลุมถึงรายได้ดังกล่าวด้วย¹⁸⁶ หรือในบางครั้งจะให้อยู่ในรูปของการยกเว้นภาษี ซึ่งวัตถุประสงค์ที่ประสงค์ในการกำหนดเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี ได้แก่ เพื่อความเป็นธรรมมิให้ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อน เพื่อส่งเสริมกิจการตามนโยบายของรัฐบาล เพื่อสะท้อนแนวคิดที่ดีทางสังคมและไม่เก็บเอาภาษีเงินที่ได้รับจากการชดเชย¹⁸⁷ เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีย่อมมีบทบาทสำคัญที่จะช่วยให้การจัดเก็บเป็นผลดีและสอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาล

การยกเว้นภาษีกับเงินที่ได้รับการชดเชย ซึ่ง ก็คือยกเว้นภาษีให้กับค่าเสียหายที่ได้รับ แต่ตามที่กล่าวมาข้างต้นว่า ค่าเสียหายบางประเภทก็ได้รับการยกเว้น บางประเภทไม่ได้รับการยกเว้น เช่น ในมาตรา 42 (13) ของประมวลรัษฎากรของไทย ยกเว้นให้เฉพาะ ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือในมาตรา 104 (a) (2) ของประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (The Internal Revenue Code : IRC) ก็ยกเว้นให้กับค่าสินไหมทดแทนที่ได้รับจากการบาดเจ็บ หรือเจ็บป่วยของบุคคล ไม่ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ซึ่งจะเห็นได้ว่าเหตุผลที่มีการยกเว้นไม่มีการจัดเก็บภาษี เพราะมองเห็นว่าการที่ผู้เสียหายได้รับความเสียหายเจ็บปวดจากสิ่งที่ได้รับก็มากพอแล้วไม่ควรที่จะเก็บภาษีจากการได้รับเงินชดเชยดังกล่าวอีก

แต่ในหลักการแล้ว ค่าเสียหายที่ได้รับมีหลายประเภท จึงจำเป็นต้องมีการแยกประเภทของค่าเสียหายออกมาให้ชัดเจนไม่ว่าจะเป็นค่าเสียหายที่ได้รับจากสัญญา หรือค่าเสียหายที่

¹⁸⁵ 86 F.3d 982

¹⁸⁶ Douglas A. Kalm, "Compensatory and Punitive Damages for a Personal Injury: To Tax or Not to Tax?," *Florida Tax Review* 2, 6 (1995): 331.

¹⁸⁷ วิทย์ ตันตยกุล, *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร*, หน้า 55-57.

ได้รับจากการละเมิด หากเป็นค่าเสียหายที่ได้รับในลักษณะที่เป็นการชดเชยส่วนของทุน (Return of Capital) จะไม่ถูกเก็บภาษี เปรียบเทียบกับ นาย A ซื้อหุ้นมา \$ 100 และขายไป \$ 150 จะเก็บภาษีในส่วนที่เกินจากการคืนทุน คือ \$ 50¹⁸⁸ แต่ถ้าหากว่าเป็นส่วนที่เกินจากการชดเชยทุนจะต้องถูกเก็บภาษี และถ้าหากเป็นการชดเชยกำไร หรือผลประโยชน์ที่ควรจะได้จะถูกเก็บภาษีทั้งสิ้น¹⁸⁹

การนำค่าเสียหายที่จ่ายไปหรือผลเสียหายที่เกิดขึ้นมาคิดคำนวณเป็นรายจ่าย เช่น ในกรณีที่ลูกจ้างไปทำละเมิดในทางการที่จ้างแก่บุคคลอื่น แล้วนายจ้างได้จ่ายค่าสินไหมทดแทน ความเสียหายแก่บุคคลภายนอกนั้นไป ในสถานการณ์เช่นนี้นายจ้างสามารถที่จะนำค่าเสียหายที่จ่ายไปมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในทางธุรกิจได้¹⁹⁰ หรือในกรณีที่ค่าเสียหายที่เกิดขึ้นจากการผิดสัญญาได้มีการหักออกเป็นค่าใช้จ่ายแล้วทำให้สามารถเก็บภาษีจากเงินที่ได้รับชดเชยได้¹⁹¹ แต่ค่าเสียหายก็ไม่ได้สามารถที่จะหักได้ในทุกกรณี ดังที่กล่าวมาข้างต้นนั้น เช่น หากเป็นผลเสียหายที่ได้รับคืนจากสัญญาประกันภัย หรือสัญญาคุ้มครองใดๆ (มาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร) จะไม่สามารถหักออกเป็นรายจ่ายได้ ซึ่งเหตุผลของการที่ยอมให้หักเป็นรายจ่ายก็คือเมื่อเป็นการประกอบกิจการเพื่อหารายได้แล้วเกิดความเสียหายขึ้นก็จะทำให้เกิดเป็นรายจ่ายไม่ว่าจะเป็นการจ่ายไปโดยตรง หรืออยู่ในรูปผลเสียหายที่เกิดขึ้น ซึ่งถูกมองว่าเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ หรือกิจการ ทว่าการยอมให้หักเป็นรายจ่ายหากมีการได้รับกลับคืนมาส่วนที่เกินกว่านั้นก็ต้องนำมาคำนวณจัดเก็บภาษี

¹⁸⁸ Mark W. Cochran, "Should Personal Injury Damages Awards Be Taxed," *Case Western Reserve Law Review*, 38 (1987) p. 44.

¹⁸⁹ Edward Yorio, "The taxation of damages: Tax and non-tax policy considerations," *Cornell Law Review* 62 (1977): 703.

¹⁹⁰ Bertram Harnett, "Torts and taxes," *New York University Law Review* 27: 616.

¹⁹¹ Edward Yorio, "The taxation of damages: Tax and non-tax policy considerations," *Cornell Law Review* 62: 726.

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าเสียหายในประเทศไทย

3.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้

ในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีในค่าเสียหายในประเทศไทย จำเป็นต้องศึกษาถึงรูปแบบการจัดเก็บภาษีทั่วไปในกรณีของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลเสียก่อน เพื่อให้สามารถที่จะเข้าใจถึงหลักการพื้นฐานของระบบการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันของบุคคลทั้งสองประเภทซึ่งมีความสัมพันธ์กับค่าเสียหายดังจะได้กล่าวต่อไปข้างหน้า

3.1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)

3.1.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Tax Payer)

ปกติแล้วบุคคลธรรมดาในทางกฎหมายแพ่ง คือ มนุษย์ผู้ซึ่งเกิดแล้วอยู่รอดเป็นทารก¹ แล้วหากมีเงินได้จะต้องเสียภาษีแต่ในทางภาษีอากรนั้นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีได้มีเพียงแต่บุคคลธรรมดาตามกฎหมายเท่านั้น ทว่าได้มีการขยายขอบเขตให้กว้างออกไปเพื่อประโยชน์ในทางภาษีอากร ได้แก่ 1. บุคคลธรรมดา 2. ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี 3. กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง และ 4. ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล²

¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 4 วรรคแรก ที่บัญญัติว่า “สภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารกและสิ้นสุดลงเมื่อตาย”

² โดยหลักแล้วเมื่อเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีย่อมต้องอยู่ในระบบการเสียภาษี แต่บุคคลเหล่านี้อาจได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยพระราชกฤษฎีกาผ่านการใช้อำนาจตามมาตรา 3 ประมวลรัษฎากร ด้วยเหตุผลหลายประการ

3.1.1.2 ขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี

เมื่อบุคคลดังกล่าวมีเงินได้เกิดขึ้นมีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย แต่มีชื่อว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นดังกล่าวจะต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทยทุกกรณี การเสียภาษีให้กับประเทศไทยจะต้องพิจารณาถึงขอบเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยหลักความสัมพันธ์ ได้แก่ 1. หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) เมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่อยู่ในประเทศใด บุคคลนั้นมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้นโดยไม่ต้องคำนึงว่าเงินได้ที่บุคคลนั้นจะได้รับจากการทำงาน หรือการทำธุรกิจในประเทศนั้นหรือไม่ หลักดังกล่าวมีชื่อเรียกอีกชื่อว่าเป็นหลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis) เพราะเป็นการจัดเก็บภาษีที่เกิดจากรายได้ทั่วโลก และ 2. หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) เมื่อบุคคลใดมีเงินได้จากแหล่งในประเทศ บุคคลนั้นมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่ต้องคำนึงถึงการถือสัญชาติของประเทศนั้น และไม่ต้องคำนึงถึงการมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ

การใช้หลักถิ่นที่อยู่ของประเทศไทยอยู่ใน ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสาม โดยให้ผู้ที่อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลาทั้งหมด 180 วันในปีภาษีนั้น และนอกจากนี้สำหรับเงินได้จากต่างประเทศ มีอยู่ 3 กรณีกล่าวคือ การมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เนื่องจาก 1. หน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ หรือ 2. กิจการที่ทำในต่างประเทศ 3. ทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ จากหลักการดังกล่าว แปลว่า หากได้รับค่าเสียหายไม่ว่าจากประเทศใดก็ตาม จะต้องอยู่ในระบบภาษีอากร ของประเทศไทย เมื่อนำเงินดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีที่เกิดเงินได้³

การใช้หลักแหล่งเงินได้ของประเทศไทยอยู่ในมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบุคคลใด มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษี เนื่องจาก 4 กรณี 1. หน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย หรือ 2. กิจการที่ทำในประเทศไทย หรือ 3. กิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือ 4. ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

³หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/696 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2530

3.1.1.3 ฐานภาษี

ฐานภาษี คือ จำนวนเงินหรือมูลค่าของทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่คิดคำนวณได้เป็นเงินที่จะต้องนำมาคำนวณเสียภาษีตามอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนด⁴

ฐานภาษีของบุคคลธรรมดา คือ เงินได้สุทธิ ซึ่งมาจากการนำเงินได้พึงประเมินมาหักออกด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ทำให้ต้องพิจารณา เงินได้พึงประเมิน ตามบทวิเคราะห์ศัพท์ ประมวลรัษฎากรมาตรา 39 เงินได้พึงประเมิน คือ เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ และเงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้ทราบว่าเงินได้พึงประเมิน หมายถึง 1. เงิน 2. ทรัพย์สิน 3. ประโยชน์ที่ได้รับซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้ 4. เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกให้แทนสำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ และ 5. เครดิตภาษีเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร ตามที่ได้กล่าวมาในบทที่ 2

3.1.1.3.1 ประเภทของเงินได้พึงประเมิน

ประเภทเงินได้พึงประเมิน ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 ได้แบ่งออกเป็นทั้งสิ้น 8 ประเภท ดังนี้

1. เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

⁴ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ, **ภาษีสรรพากร**, (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพานิชย์, 2553), หน้า 1-139.

2. เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือรับทำงานให้⁵
3. เงินได้จากค่าแห่งก๊อดวิลล์ (Good Will) ค่าสิทธิ (Royalty) และเงินปี
4. เงินได้ที่เป็นดอกเบี้ย เงินปันผล ผลได้จากทุนเนื่องจากการขายหลักทรัพย์
5. เงินได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ผิดสัญญาเช่าซื้อหรือการซื้อขาย

เงินผ่อน

6. เงินได้จากวิชาชีพอิสระ
7. เงินได้จากการรับเหมาทั้งค่าแรงและค่าของ
8. เงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่น ๆ นอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ 1 ถึง 7⁶

เหตุผลที่ต้องมีการแบ่งเงินได้ออกเป็น 8 ลักษณะเพื่อที่จะได้มีการเลือกปฏิบัติต่อลักษณะของเงินได้ที่มีความแตกต่างกันเพื่อให้มีความแตกต่างกันได้ เช่น ในรูปแบบของการ

⁵ ต้องเป็นเงินได้จากตำแหน่งหน้าที่การงานที่ทำในลักษณะของการรับจ้างทำของโดยคำนึงถึงผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ เป็นงานที่ทำคนเดียวและค่าใช้จ่ายต่ำเป็นส่วนใหญ่ เช่น ตัวแทนขายประกัน (โปรดดู ธีระพล ตันพานิช, “รู้จักและเข้าใจภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา,” **สรรพากรสาส์น** 46, 2 (กุมภาพันธ์ 2542): 11)

⁶ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 กำหนดลักษณะของการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาเงินได้ตาม มาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดไว้ 43 ประเภท อย่างไรก็ตามแม้เงินได้ที่เกิดขึ้นจะไม่สามารถจัดเข้าเข้าตามประเภทต่างๆได้ ก็ยังถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรได้อยู่ดี เช่น เงินรางวัลที่ได้รับ เงินได้จากค่าบิลเลียด หรือเงินได้จากการกระทำอันมิชอบด้วยกฎหมาย (โปรดดู กาญจนา นิมมานเหมินทร์, **วิชาภาษีอากร**, (กรุงเทพฯ: หอสมุดคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), หน้า 71.)

หักค่าใช้จ่าย เป็นต้น นอกจากลักษณะของเงินได้ทั้ง 8 ประเภทแล้ว ยังมีเงินได้พึงประเมินตามที่กฎหมายกำหนดอีกด้วย⁷ ได้แก่เงินได้พึงประเมิน ดังต่อไปนี้⁸

1. การส่งสินค้าไปต่างประเทศซึ่งมิใช่เพื่อการขาย ตามมาตรา 40 ทวิ
2. เครดิตภาษีเงินได้ที่ได้รับการได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรจากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 และ 47 ทวิ
3. การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ตามมาตรา 41 ทวิ
4. ค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้ยื่นออกให้แทน ตามมาตรา 39 และมาตรา 40 วรรคสอง

มีข้อสังเกตว่าเงินได้ดังกล่าวไม่มีลักษณะของการได้มาแต่อย่างใด กฎหมายจึงกำหนดให้เป็นเงินได้พึงประเมินโดยผลของกฎหมาย แต่อย่างไรก็ตามการแบ่งออกเป็นประเภทดังกล่าวมิได้มีวัตถุประสงค์เพื่อการจัดเก็บภาษี เพราะถ้าหากมีวัตถุประสงค์เช่นนี้ เงินได้ประเภทที่ไม่ได้ระบุไว้จะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ แต่ตามบทบัญญัติในการแบ่งแยกประเภทก็ได้มีการกำหนดไว้

⁷ จริงๆแล้วเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเงินได้พึงประเมินตามประเภทในมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร (โปรดดู ภาณุจนา นิมมานเหมินทร์, **วิชาภาษีอากร**, หน้า 72.)

⁸ ปกติสิ่งที่ได้รับจะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 จะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับแล้วจริง ไม่ใช่เป็นเพียงสิทธิเรียกร้องแต่ กรณีดังกล่าวเป็นข้อยกเว้นให้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินแม้จะไม่ได้รับมาจริงๆก็ตาม นอกจากนี้ยังมีค่าเช่าทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (5) วรรคสอง ที่ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินค่าเช่าทรัพย์สินในราคาอันสมควรให้เช่าตามปกติ หากมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีเงินได้แสดงเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินต่ำไป (โปรดดู มงคล ขนาดนิต, “ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ใช้เกณฑ์เงินสดจริงหรือ?”, **สรรพากรสารสิน** 55, 5 (พฤษภาคม 2551): 20-21.)

เมื่อหากเข้านิยามความหมายของประมวลรัษฎากรมาตรา 39 แล้ว และไม่ปรากฏอยู่ในที่ใดก็จะถือว่าเป็นเงินได้ในมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร⁹

3.1.1.3.2 เกณฑ์การคำนวณเงินได้พึงประเมิน

เมื่อทราบแล้วว่าเงินได้พึงประเมินของไทยได้แก่อะไรบ้าง สิ่งที่ต้องคำนึงถึงก็คือ เงินได้พึงประเมินดังกล่าวจะถูกนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีอากรเมื่อใด หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาจะใช้หลักเกณฑ์ในทางบัญชีสองแบบ ได้แก่ เกณฑ์สิทธิ และเกณฑ์เงินสด สำหรับบุคคลธรรมดาจะใช้เกณฑ์เงินสดในการคิด¹⁰ เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) คือ เกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายที่จะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดออกไปในงวดบัญชีนั้น ดังนั้น ตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวหากมีการขายสินค้าหรือบริการไปเป็นเงินเชื่อในงวดใด จะไม่ถือว่ามีรายได้เกิดขึ้นในงวดนั้น จะถือว่ามีรายได้ก็ต่อเมื่อมีการได้รับชำระราคาสินค้าหรือบริการแล้ว ในส่วนของรายจ่ายจะต้องมีการชำระแล้วจึงจะถือว่ามีรายจ่ายเกิดขึ้น¹¹ ตัวอย่างเช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1690/2548 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะเป็เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่น จะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว ไม่ใช่เป็นแต่เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหลัง เช็คจำนวน 16 ฉบับที่โจทก์ได้รับมาในปีภาษี 2534 เป็นเช็คที่ลงวันที่ล่วงหน้าส่งจ่ายเงินในปี 2535 และ 2536 โจทก์จึงยังไม่มีสิทธินำเช็คดังกล่าวไปเรียกเก็บเงินจากธนาคารในปีภาษี 2534 แม้โจทก์สามารถนำเช็คดังกล่าวไปซื้อขาย แลกเปลี่ยน ใช้หนี้หรือใช้เป็นหลักประกันในทางธุรกรรมได้ แต่ก็เป็สิทธิโดยชอบ

⁹วิทย์ ตันตยกุล, **กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร**, พิมพ์ครั้งที่ 5 ,(กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2528), หน้า 53.

¹⁰ ตามมาตรา 39 และตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรที่ว่า ให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่นๆ ภายในเดือนมีนาคมทุกปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง... ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหากได้รับเงินได้ในปีภาษีใดถือว่าเป็นเงินได้ของปีภาษีนั้น ซึ่งเป็นการแสดงว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้เกณฑ์เงินสด

¹¹ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, **คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร**, พิมพ์ครั้งที่ 8, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2554), หน้า 257-258.

ของโจทก์ที่จะเลือกใช้วิธีการดังกล่าวหรือไม่ก็ได้ ทั้งการชำระหนี้ด้วยเช็คคนั้น หนี้จะระงับสิ้นไปต่อเมื่อเช็คคนั้นได้ใช้เงินแล้วตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 321 วรรคสาม เมื่อโจทก์นำเช็คดังกล่าวไปเรียกเก็บเงินตามกำหนดที่ส่งจ่ายในปี 2535 และ 2536 เช็คจำนวน 16 ฉบับที่โจทก์ได้รับมาในปีภาษี 2534 ดังกล่าว จึงเป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในอนาคต ยังถือไม่ได้ว่าโจทก์ได้รับเงินได้พึงประเมินเป็นเงิน 2,245,000 บาท ตามเช็คที่ส่งจ่ายล่วงหน้าดังกล่าวนั้น ในปีภาษี 2534 ซึ่งจะต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2534 ด้วย¹²

3.1.1.3.3 ค่าใช้จ่าย

ค่าใช้จ่าย (Deduction) คือ ต้นทุน หรือเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ เนื่องจากเงินได้พึงประเมินเป็นเงินได้ที่บุคคลได้รับในปีภาษีซึ่งส่วนใหญ่ไม่ได้มาโดยไม่ต้องมีการลงทุน ผู้มีเงินได้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายลงทุนลงแรง ดังนั้นเพื่อความเป็นธรรมจึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามควรแก่กรณี เพื่อให้แสดงถึงฐานะความสามารถการเสียภาษีของผู้มีเงินได้อย่างแท้จริง ตามปกติก็จะให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและตามควร¹³ เว้นแต่จะเป็นเงินได้ที่ประมวลรัษฎากรไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่าย

การหักค่าใช้จ่ายแบ่งออกเป็น 2 วิธี ได้แก่

1. การหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา (Standard Deduction) เป็นการกำหนดอัตราหักลดแบบเป็นร้อยละของยอดเงินได้พึงประเมิน ไม่ว่าค่าใช้จ่ายที่แท้จริงจะมีมากกว่าหรือน้อยกว่าก็ตาม ซึ่งอาจกำหนดค่าใช้จ่าจ่ายต่ำสุดและค่าใช้จ่าจ่ายสูงสุดไว้ การกำหนดในลักษณะดังกล่าวมีข้อดีคือไม่จำเป็นต้องตรวจสอบรายละเอียดและหลักฐานการจ่าย ซึ่งได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร

¹² นอกจากนี้มี คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2506 ที่ตัดสินว่า เงินได้อันจะนำมาคำนวณภาษีนั้น จะเป็นเงินทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นก็ดี ก็ต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับ เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นในภายภาคหน้า

¹³ ปรีดา นาคเนาวิทิม, เศรษฐศาสตร์การบัญชี ตอน 2, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, (ม.ป.ป)), หน้า 141.

2. การหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควร (Necessary and Reasonable Expense) ตามปกติส่วนใหญ่จะใช้วิธีการเช่นนี้ในประเทศพัฒนาซึ่งจะให้ผลที่เป็นธรรมกว่าวิธีการเหมา แต่วิธีนี้จะลำบากในการตรวจสอบและเพิ่มภาระให้เจ้าหน้าที่ วิธีการนี้ใช้การหักค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปจริง การหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควร รายจ่ายดังกล่าว จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติ มีความเกี่ยวข้องและจำเป็นต่อการประกอบธุรกิจแต่ละประเภทหรือต่อเงินได้แต่ละชนิด และจะต้องมีจำนวนที่สมควรด้วย ซึ่งเงินได้พึงประเมินที่ใช้วิธีนี้ได้เพียงวิธีเดียว คือ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร (นอกเหนือจากที่ระบุไว้ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ซึ่งระบุไว้ 43 ประเภท) แต่ก็มีเงินได้บางประเภทที่สามารถให้สิทธิในการเลือกวิธีการหักค่าใช้จ่ายได้ เช่น เงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (5) เฉพาะกรณีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน เป็นต้น

3.1.1.3.4 ค่าลดหย่อน

ค่าลดหย่อน (Personal Allowance) นอกจากค่าใช้จ่ายแล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่บุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้ ค่าลดหย่อนแตกต่างกับค่าใช้จ่ายตรงที่ ค่าลดหย่อนเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีน้อยลง หรือไม่ต้องเสียภาษีได้ แต่ค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งเงินได้ ค่าลดหย่อนจำแนกได้เป็น 7 กรณี¹⁴ คือ 1. การหักลดหย่อนส่วนบุคคล 2. การหักลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต 3. การหักลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ 4. การหักลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อบ้านอยู่อาศัย 5. การหักลดหย่อนเงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม 6. การหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา และ 7. การหักลดหย่อนสำหรับเงินบริจาค

¹⁴ ไพจิตร โจนวนานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประจำ, ภาษีสรรพากร, หน้า 1-168.

3.1.1.3.5 เงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นการเสียภาษี

เงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี (Exclusion)

เงินได้พึงประเมินดังกล่าว กฎหมายไทยถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี การยกเว้นการเสียภาษีอากรมีวัตถุประสงค์ประการใดประการหนึ่งหรือหลายประการประกอบกันดังต่อไปนี้ 1. วัตถุประสงค์ทางการเงิน เพื่อส่งเสริมให้ประชาชนออมทรัพย์ หรือลงทุนกับรัฐ 2. วัตถุประสงค์ทางการบริหาร เพื่อควบคุมต้นทุนทางด้านการบริหาร เมื่อเทียบกับจำนวนภาษีเพียงเล็กน้อยที่ได้รับจากผู้มีรายได้ต่ำ หรือยุ่งยากในการตรวจสอบ 3. วัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจ เพื่อเพิ่มมาตรฐานการครองชีพ ขยายการบริโภค ส่งเสริมอำนาจซื้อสำหรับผู้มีรายได้น้อย หรือส่งเสริมการออมและการลงทุนสำหรับผู้มีรายได้สูง 4. วัตถุประสงค์ทางสังคม เพื่อมนุษยธรรมและประเพณีนิยม ส่งเสริมสวัสดิการสังคม และ 5. วัตถุประสงค์ทางการเมือง เพื่อตอบแทนให้ผลประโยชน์แก่บุคคลบางกลุ่มที่สนับสนุนทางการเมือง¹⁵

การยกเว้นการเสียภาษีมีบัญญัติไว้ใน มาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร และในอนุมาตรา 17 ยังให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงมีการออกกฎกระทรวงฉบับที่ 126 เพิ่มเติมอีกซึ่งในรูปแบบของการยกเว้นจะปรากฏออกมา 2 ลักษณะ กล่าวคือ 1. การยกเว้นในรูปแบบลักษณะของเงินได้ที่ได้รับมา นั่นคือ เป็นการได้รับเงินได้มาจริงแต่ให้ยกเว้นไม่ต้องนำไปคำนวณ เช่น ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (10) เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดก หรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี สมมุติว่า พ่อนำเงินมาให้ลูก แม้ว่าลูกจะได้รับเงินดังกล่าวมาแต่ลูกไม่ต้องนำเงินดังกล่าวที่ได้รับมาคิดคำนวณเพื่อเสียภาษี และ 2. การยกเว้นในรูปแบบค่าลดหย่อน คือ ไม่มีการได้รับเงินได้มาจริงแต่ให้นำไปหักออกจากเงินได้อื่น ๆ เช่น มาตรา 42 (43) แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้เท่าที่สมาชิกกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการจ่ายเป็นเงินสะสมเข้ากองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ ตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 300,000 บาทสำหรับปีภาษีนั้น สมมุติว่า ปีภาษีนั้นได้มีการจ่ายเงินเข้ากองทุนบำนาญ จำนวน

¹⁵ กาญจนา นิมมานเหมินทร์, *วิชาภาษีอากร*, หน้า 78-80.

50,000 บาท จะสามารถนำเงินที่จ่ายไป 50,000 บาท มายกเว้นภาษีได้ เห็นได้ว่า กรณีดังกล่าวไม่มีการได้รับเงินได้ใด ๆ

3.1.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax)

3.1.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล¹⁶ ได้แก่ 1. ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล 2. ห้างหุ้นส่วนจำกัด 3. บริษัทจำกัด 4. บริษัทมหาชนจำกัด 5. กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลหรือต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศ 6. กิจการร่วมค้า (Joint Venture)¹⁷ 7. มูลนิธิหรือสมาคมที่ไม่ใช่องค์การสาธารณกุศลตามประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง 8. นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและประกาศในราชกิจจานุเบกษา¹⁸ ซึ่งเป็นการนิยามศัพท์คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ไว้เป็นพิเศษตาม มาตรา 39 แห่งประมวล

¹⁶ จากบทวิเคราะห์ศัพท์ในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ในคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ดังนั้น หากมีการกล่าวถึงคำดังกล่าวในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จึงหมายถึงความหมายตามนิยาม เว้นแต่จะทำให้ปรากฏชัดเป็นอย่างอื่น

¹⁷ กรมสรรพากรได้กำหนดแนวทางปฏิบัติไว้เกี่ยวกับการเป็นกิจการร่วมค้าไว้ว่า กรณีที่จะถือว่าเป็นการเข้าร่วมกันดำเนินกิจการในรูปแบบของกิจการร่วมค้า จะต้องมีลักษณะดังนี้ (1) ได้ตกลงกันเข้าร่วมทุนกันไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน แรงงาน หรือเทคโนโลยีหรือร่วมกันในผลกำไรหรือขาดทุนอันจะพึงได้ตามสัญญาที่กระทำร่วมกับบุคคลภายนอก หรือ (2) ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอกโดยระบุในสัญญาว่าเป็น “กิจการร่วมค้า” หรือ (3) ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลโดยสัญญากำหนดให้ต้องรับผิดชอบร่วมกันในงานที่ทำไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน และต้องรับค่าตอบแทนตามสัญญาร่วมกันโดยสัญญาไม่ได้แบ่งแยกงานและค่าตอบแทนระหว่างกันไว้อย่างชัดเจน (มติ กพอ. ครั้งที่ 3/2530 วันที่ 29 มกราคม พ.ศ.2530 (ระเบียบวาระที่ 6))

¹⁸ กิจการร่วมทำ (Consortium) มีลักษณะเป็นการทำโครงการร่วมกัน มีการแบ่งแยกความรับผิดชอบในรูปแบบงานอย่างชัดเจน ไม่มีการแบ่งผลกำไรขาดทุน จึงไม่อยู่ในกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้เสียภาษีนิติบุคคลเป็นกรณีพิเศษ

รัฐฎากร ที่ได้กำหนดให้ องค์กรที่ไม่ใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแท้จริงตามกฎหมายไทยเป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล¹⁹

3.1.2.2 ขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี

การพิจารณาขอบเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยจากหลักความสัมพันธ์ไม่ได้ใช้เพียงแค่นิติบุคคลธรรมดาเท่านั้นแต่ใช้กับกรณีนิติบุคคลด้วย โดยหลักเกณฑ์ที่ใช้ได้แก่ 1. หลักถิ่นที่อยู่ ใช้ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กล่าวคือ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจดทะเบียนก่อตั้งในประเทศไทย และมีสาขาในต่างประเทศ จะต้องนำเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศมารวมกับเงินได้ในประเทศไทยเพื่อคำนวณภาษีด้วย 2. หลักแหล่งเงินได้ ใช้ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ กล่าวคือ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจดทะเบียนจัดตั้งในต่างประเทศ ให้นำเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้นมาเสียภาษี

3.1.2.3 ฐานภาษี

ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง คือ เงินได้ และในความหมายอย่างแคบ คือ กำไรสุทธิ (Net Profit) ซึ่งมีที่มาจากกำไรสุทธิหักด้วยรายจ่าย และคำว่า เงินได้ หรือรายได้ มีความหมายเดียวกันกับคำว่า เงินได้พึงประเมิน²⁰ ทำให้ทราบว่าแม้จะเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ต้องอยู่บนฐานความหมายของเงินได้พึงประเมินด้วย แต่ในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทหรือ

¹⁹ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, “ปุจฉา-วิสัชนา คำอธิบายประมวลรัษฎากร: บทที่ 2 หลักการใช้ประมวลรัษฎากร,” **สรรพากรสารสิน**, 46, 5 (พฤษภาคม 2542): 62.

²⁰ ปรากฏในหมายเหตุท้ายฎีกา ของ ท่านชัยสิทธิ ตราฐธรรม ใน คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1708/2536 เมื่อได้พิจารณามาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรจะพบว่า เงินได้พึงประเมินหมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ ซึ่งคำว่า หมวดนี้ก็คือ หมวด 3 ภาษีเงินได้ที่ประกอบด้วย ส่วนที่ 1 ข้อความทั่วไป ส่วนที่ 2 การเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา และส่วนที่ 3 การเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นอกจากนี้ มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ก็ได้บัญญัติว่า เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิ ดังนั้นด้วยเหตุผลดังกล่าว คำว่า เงินได้ ในมาตรา 65 จึงมีความหมายเดียวกับคำว่าเงินได้พึงประเมิน

ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องดำเนินไปตามหลักการของบัญชีการเงิน (Financial Accounting) ตามมาตรฐานการบัญชี (GAAP-Generally Accepted Accounting Principle) ที่จะต้องมีการปรับปรุงบัญชีตามข้อกำหนดในประมวลรัษฎากรเสียก่อนเพื่อให้เป็น บัญชีภาษีอากร (Tax Accounting) แล้วนำกำไรสุทธิที่ได้ไปเสียภาษี²¹

3.1.2.3.1 ประเภทของรายได้

รายได้ที่จะนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยปกติบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีกฎหมายบัญญัติให้มีสภาพเป็นบุคคลแต่มีอำนาจจำกัดเพียงดำเนินกิจการตามวัตถุประสงค์ในการจัดตั้ง และด้วยฐานภาษีที่ใช้ในการคำนวณก็มีการหักค่าใช้จ่ายที่เป็นรายจ่ายตามความเป็นจริงอยู่แล้ว รายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีเพียง 2 ประเภทได้แก่ รายได้จากกิจการ และรายได้เนื่องจากกิจการ

รายได้จากกิจการ (Operating Revenue) หมายถึงรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า หรือให้บริการตามปกติ เป็นรายได้ตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งหากเป็นกรณีของบริษัทจำกัดสามารถตรวจสอบได้จากหนังสือบริคณห์สนธิ ถ้าเป็นห้างหุ้นส่วนจำกัดสามารถตรวจสอบได้จากสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนว่ามีวัตถุประสงค์ในการประกอบกิจการใด รายได้จากการประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ ถือเป็นรายได้จากกิจการ

รายได้เนื่องจากกิจการ (Non-Operating Revenue) หมายถึงรายได้ที่นอกเหนือจากรายได้จากกิจการ เช่น รายได้จากดอกเบี้ย เงินปันผล หรือกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน เป็นต้น

รายได้ที่จะต้องนำมาคำนวณนั้นโดยหลักแล้วจะต้องเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจริง (Real Income) แต่บางในกรณี เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี รายได้บางอย่างแม้ว่าจะไม่ใช่รายได้

²¹ เพิ่มบุญ แก้วเขียว, “ปัญหาภาษีอากรกับการยอมรับ “รายจ่าย” ตามสัญญา,” เอกสารภาษีอากร 29, 342 (มีนาคม 2553): 102.

ที่เกิดขึ้นจริงแต่ประมวลรัษฎากรก็ถือเป็นรายได้ (Deemed Income) ที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี ซึ่งจะอยู่ 2 กรณีได้แก่²²

1. รายได้ตามมาตรา 70 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร ที่กล่าวว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่ หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น จะเห็นได้ว่าแม้การส่งออกดังกล่าวเป็นการส่งออกโดยไม่ได้ส่งไปขาย แต่กฎหมายถือว่านิติบุคคลผู้ส่งสินค้าออกไปนั้นได้ขายสินค้าแล้ว และถือว่ามีรายได้เกิดขึ้นเท่ากับราคาตลาดในวันที่ส่งสินค้านั้นไปต่างประเทศ²³โดยใช้ราคา F.O.B.²⁴ แต่มีข้อยกเว้นคือหากเป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะหรือเป็นของผ่านแดนหรือเป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักรหรือเป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร จะไม่ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทย

2. รายได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) ซึ่งเป็นรายได้ที่เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมิน ประกอบด้วย กรณีแรกการโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือกรณีที่สองการให้บริการแก่บุคคลอื่นโดยไม่คิดค่าบริการ หรือคิดค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือกรณีที่สุดท้ายการให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

²² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 392-393.

²³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 536/2531

²⁴ ราคา F.O.B. คือ ราคาที่ผู้ขายได้ขายสินค้าให้กับผู้ซื้อในราคาต้นทุนรวมค่ารับผิดชอบความเสี่ยงภัยนับจากโรงงานของผู้ขายจนถึงการบรรจุหีบห่อสินค้าบนระวางเรือ ณ ท่าเรือของประเทศผู้ขายเรียบร้อยแล้วตาม Incoterm 2012

รายได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี แม้ว่ารายได้จะเป็นรายได้ที่ได้รับมาจริงก็ตามแต่กฎหมายก็มีการกำหนดให้รายได้ดังกล่าวไม่ต้องนำมาคำนวณภาษี จากบทกฎหมายดังกล่าวเป็นการยอมรับว่าต้องเป็นเงินได้พึงประเมินก่อนแต่ไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยเหตุผลที่ปรากฏหลาย ๆ รูปแบบ คล้ายกับการยกเว้นในกรณีของบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 รายได้ที่ไม่ต้องนำมาคำนวณ เช่น มาตรา 65 ทวิ (13) แห่งประมวลรัษฎากร เงินค่าลงทะเบียนหรือเงินค่าบำรุงที่มูลนิธิหรือสมาคมได้รับจากสมาชิก หรือเงิน หรือทรัพย์สินที่มูลนิธิ หรือสมาคมได้รับจากการบริจาค หรือการให้โดยเสนหาได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี เป็นต้น

3.1.2.3.2 เกณฑ์การคำนวณรายได้

เกณฑ์การคำนวณรายได้ ใช้หลักการรับรู้รายได้ทางบัญชี เกณฑ์ที่ใช้ในการรับรู้รายได้ของภาษีเงินได้นิติบุคคล จะใช้เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) ตามมาตรา 65 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคิดคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้ว่าจะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าเกณฑ์การรับรู้รายได้ดังกล่าวจะพิจารณาว่าสิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้รับรู้เป็นรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและให้นำรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นมาหักออกจากรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นแม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น²⁵ แต่อย่างไรก็ตามผู้มีหน้าที่เสียภาษีนิติบุคคลสามารถที่จะขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายได้ และมีธุรกิจ 7 ประเภท²⁶ ได้แก่ การประกอบกิจการธนาคาร การประกอบกิจการประกันชีวิต การประกอบกิจการขายฝากสินค้า การประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน การประกอบกิจการให้เช่าซื้อหรือผ่อนชำระ

²⁵ ไพจิตร วจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประจำ, ภาษีสรรพากร, หน้า 2-039.

²⁶ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป. 1/2528 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ที่กรรมสิทธิ์ยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อและมีอายุเกิน 1 รอบ ระยะเวลาบัญชี การประกอบกิจการก่อสร้าง และ การประกอบกิจการสนามกอล์ฟหรือกิจการให้บริการระยะยาวแก่สมาชิก กิจการเหล่านี้เมื่อได้เงินได้ในลักษณะอื่นตามที่กำหนดไว้ก็จะสามารถใช้เกณฑ์ประเภทอื่นภายใต้บังคับแห่งกฎหมายได้โดยไม่ต้องขออนุญาตจากอธิบดีเสียก่อน²⁷

3.1.2.3.3 รายจ่าย

รายจ่าย (Expense) หมายถึง ต้นทุนที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ไม่ว่าจะจ่ายไปในการประกอบกิจการเพื่อก่อให้เกิดรายได้โดยตรง หรือเกี่ยวกับด้านอื่น ๆ สาระสำคัญของรายจ่ายนั้นมีผลต่อการคำนวณกำไรสุทธิ ส่งผลต่อกำไร หรือขาดทุนของกิจการ ดังนั้นรายจ่ายที่จะนำมาหักจากการคำนวณกำไรสุทธิได้จะต้องไม่ใช่รายจ่ายต้องห้าม ตามมาตรา 65 ตรี (1) ถึง (20) แห่งประมวลรัษฎากร รายจ่ายต้องห้ามที่ไม่ให้นำมาคำนวณ เช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นต้น

ประเภทของรายจ่าย แบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่

1. รายจ่ายเพื่อกำไร (Revenue Expense) หมายถึง ต้นทุนสินค้าหรือบริการที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อให้เกิดรายได้หรือเป็นรายจ่ายต่าง ๆ ที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อให้สินค้าหรือบริการพร้อมที่จะขาย ได้แก่ ต้นทุนขาย (ต้นทุนสินค้าหรือบริการ) ค่าใช้จ่ายในการขายและบริการ (ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการขายและบริการ) และดอกเบี่ยจ่าย (ดอกเบี่ยหรือค่าตอบแทนที่คิดให้เนื่องจากการใช้ประโยชน์จากเงินทุนหรือเงินกู้) โดยลักษณะของรายจ่าย อาจอยู่ในรูป รายจ่ายที่กิจการจ่ายไปแล้วไม่สามารถที่จะนำไปใช้ประโยชน์ต่อไปได้ เช่น เงินเดือนพนักงาน ค่าไฟฟ้า เป็นต้น หรือรายจ่ายที่จ่ายไปแล้ว สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้แต่ไม่เกิน 1 รอบระยะเวลาบัญชี เช่น ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง หรือ

²⁷ อมรศักดิ์ วงศ์พัฒนาลิน, ““เกณฑ์สิทธิ” ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร,” **สรรพากรสารสิน** 45, 47 (กรกฎาคม 2541): 69.

รายจ่ายเพื่อให้ทรัพย์สินคงสภาพเดิม เช่น ค่าซ่อมแซมหรือบำรุงรักษาทรัพย์สิน หรือรายจ่ายเพื่อเป็นการรักษาสภาพของทรัพย์สินให้มีอายุใช้งานตามมาตรฐานของทรัพย์สินนั้น เช่น ค่าเปลี่ยนยางรถยนต์ ค่าทาสีอาคาร²⁸ เป็นต้น

2. รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expense) หมายถึง รายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ตอบแทนอันมีผลก่อให้เกิดรายได้เป็นการถาวรต่อธุรกิจ ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อมเป็นเวลานานกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี²⁹ เช่น ค่าซื้อที่ดิน รายจ่ายค่าก่อสร้าง รายจ่ายค่าต่อเติมอาคาร เป็นต้น

จะสังเกตได้ว่า ค่าเสียหายที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้รับ ไม่มีบทบัญญัติในการยกเว้นไว้เหมือนกับมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ของบุคคลธรรมดา ทั้ง ๆ ที่เหตุผลในการยกเว้นให้กับบุคคลธรรมดาในค่าเสียหาย ก็คือการไม่ซ้ำเติมความทุกข์ทรมานจากการกระทำละเมิด แต่จะเห็นได้ว่าด้วยเหตุผลเดียวกันผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลควรที่จะได้รับการยกเว้นด้วย อย่างไรก็ตามแม้ว่านิติบุคคลจะไม่ได้รับการยกเว้นเหมือนบุคคลธรรมดา ทว่าหากมีความเสียหายเกิดขึ้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายได้ ถ้าหากไม่ต้องด้วยกรณีตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (12) ดังนั้นสภาพปัญหาดังกล่าวจะไม่มีผลกระทบมากแต่อย่างใด

3.2 การจัดเก็บภาษีค่าเสียหายกรณีสัญญา

การที่ต้องแยกออกซึ่งค่าเสียหายในกรณีสัญญากับค่าเสียหายในมูลละเมิด เพราะว่าหากเป็นค่าสินไหมทดแทนในกรณีตามสัญญา หรือเนื่องจากการผิดสัญญา จะไม่ได้รับการยกเว้นภาษี

²⁸ สมเดช โรจน์ศิริเสถียร และคณะ, **สุดยอดกลยุทธ์รายจ่ายต้องห้าม**, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: ธรรมนิติ เพรส, 2548), หน้า 350-351.

²⁹ วิโรจน์ เลาะห์พันธ์, **บัญชีภาษีอากร**, พิมพ์ครั้งที่ 7 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, 2522), หน้า

ค่าสินไหมทดแทนที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องเป็นค่าสินไหมทดแทนที่เกิดจากการทำละเมิดเท่านั้น³⁰

3.2.1 กรณีค่าเสียหายจากสัญญา

3.2.1.1 สิทธิในการเรียกค่าเสียหายจากสัญญา

3.2.1.1.1 กรณีผิดสัญญา

เมื่อเกิดการผิดสัญญาและประสงค์ที่จะเรียกค่าเสียหายนั้น ความเสียหายที่จะเรียกได้นั้นจะต้องมีต้นเหตุหรือมีผู้ก่อให้เกิดความเสียหายขึ้น ซึ่งก็คือลูกหนี้เป็นผู้ก่อให้เกิดความเสียหายโดยการที่ลูกหนี้ทำผิดในการไม่ชำระหนี้ตามที่ตกลงในสัญญา ลูกหนี้จึงต้องเป็นผู้รับผิดชอบใช้ค่าเสียหาย

ปกติแล้วผู้เข้าทำสัญญาย่อมต้องการให้ปฏิบัติตามผลแห่งสัญญาโดยการชำระหนี้แต่หากไม่สามารถที่จะปฏิบัติได้ หลักการทั่วไปเจ้าหนี้มีสิทธิเรียกร้องบังคับให้ลูกหนี้ชำระหนี้ โดยเฉพาะเจาะจงตามสัญญาได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 213 ที่บัญญัติว่า

“ถ้าลูกหนี้ละเลยเสียไม่ชำระหนี้ของตน เจ้าหนี้จะร้องขอต่อศาลให้สั่งบังคับชำระหนี้ก็ได้ เว้นแต่สภาพแห่งหนี้จะไม่เปิดช่องให้ทำเช่นนั้นได้

เมื่อสภาพแห่งหนี้ไม่เปิดช่องให้บังคับชำระหนี้ได้ ถ้าวัตถุแห่งหนี้เป็นอันให้กระทำการอันใดอันหนึ่ง เจ้าหนี้จะร้องขอต่อศาลให้สั่งบังคับให้บุคคลภายนอกกระทำการอันนั้นโดยลูกหนี้เสียค่าใช้จ่ายให้ก็ได้ แต่ถ้าวัตถุแห่งหนี้เป็นอันให้กระทำการใดกรรมอย่างใดอย่างหนึ่งไซ้ ศาลจะสั่งให้ถือเอาคำพิพากษาแทนการแสดงเจตนาของลูกหนี้ก็ได้

ส่วนหนี้ซึ่งมีวัตถุเป็นอันจะให้งดเว้นการอันใด เจ้าหนี้จะเรียกร้องให้รื้อถอนการที่ได้กระทำลงแล้วนั้นโดยให้ลูกหนี้เสียค่าใช้จ่าย และให้จัดการอันควรเพื่อปกัลภายหน้าด้วยก็ได้

³⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 244.

อนึ่งในบัญญัติวรรคทั้งหลายที่กล่าวมาก่อนนี้ หากกระทบกระทั่งสิทธิที่จะเรียกเอาค่าเสียหายไม่”

เมื่อมีการผิดสัญญาเจ้าหนี้ชอบที่จะร้องขอให้ศาลบังคับให้ลูกหนี้ปฏิบัติการชำระหนี้ตามสัญญาได้ด้วยวิธีการตามมาตรานี้ แต่ในบางกรณีก็ไม่อาจบังคับได้ เช่น สภาพแห่งหนี้ไม่เปิดช่องให้กระทำได้ หรือศาลไม่บังคับให้³¹ จะใช้วิธีการตามมาตรา 213 เช่น ให้บุคคลอื่นกระทำแทน แล้วให้ลูกหนี้เป็นผู้ออกค่าใช้จ่าย เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตามไม่ว่าจะเรียกร้องให้ชำระหนี้ได้หรือไม่ก็ตาม ยังสามารถที่จะเรียกค่าเสียหายได้หากยังมีความเสียหายปรากฏจากการไม่ชำระหนี้ นั้น ตามวรรคท้ายของมาตรา 213 หรือหากไม่ต้องการที่จะบังคับชำระหนี้แต่จะเรียกค่าเสียหายแทนการชำระหนี้ จะสามารถเรียกได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 215 ที่บัญญัติว่า

“เมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ให้ต้องตามความประสงค์อันแท้จริงแห่งมูลหนี้ที่ชำระ เจ้าหนี้จะเรียกเอาค่าสินไหมทดแทนเพื่อความเสียหายอันเกิดแต่การนั้นก็ได้”

ในการพิจารณาว่าสามารถที่จะเรียกสินไหมทดแทนได้หรือไม่จะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ ดังนี้

1. ลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ให้ต้องตามความประสงค์อันแท้จริงแห่งมูลหนี้³² คือกรณีดังต่อไปนี้

ไม่มีการชำระหนี้เลย คือ การที่ลูกหนี้ละเลยไม่ปฏิบัติการชำระหนี้ตามวัตถุประสงค์แห่งหนี้ กล่าวคือ ไม่กระทำการ หรือไม่งดเว้นกระทำการ หรือไม่ส่งมอบทรัพย์สิน

³¹ พระยาเทพวิฑูร และยล อธิกุล, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรียงมาตรา ว่าด้วยหนี้, (กรุงเทพมหานคร: กองทุนศาสตราจารย์จิตติ ดิงศภัทย์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), หน้า 65.

³² อาจจะเป็นการไม่ชำระหนี้อุปการก็ได้ เช่น ไม่ชำระดอกเบี้ยตามสัญญากู้ยืมเงิน (โปรดดู จี๊ด เศรษฐบุตร, หลักกฎหมายแพ่งลักษณะนิติกรรมและสัญญา แก้ไขเพิ่มเติมโดย นายจิตติ ดิงศภัทย์, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร : มิตรนราการพิมพ์, 2528), หน้า 357.)

มีการชำระหนี้แต่ไม่ถูกต้องตามความประสงค์ คือ การที่ลูกหนี้ปฏิบัติการชำระหนี้แต่ชำระหนี้ผิดสถานที่ ชำระหนี้ผิดเวลา³³ หรือชำระหนี้ชำระผิดบุคคล

2. เกิดความเสียหาย คือ ผลความเสียหายต้องเกิดขึ้นแน่นอนแท้จริง ไม่ใช่เพียงแต่การคาดคะเน การพิจารณาความเสียหายที่แน่นอนจะต้องพิจารณาจากทางปฏิบัติโดยแสดงให้เห็นชัดแจ้งถึงความเสียหาย³⁴ และจะต้องเป็นความเสียหายที่ไม่ไกลเกินกว่าเหตุมากด้วย³⁵

3. เกิดจากพฤติการณ์อันอาจโทษลูกหนี้ได้ หลักเกณฑ์ในข้อนี้ แม้ตามมาตรา 213 และมาตรา 215 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มิได้กล่าวไว้โดยชัดแจ้งดังเช่นกรณี การชำระหนี้พ้นวิสัยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 218 แต่เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การกำหนดสิทธิของเจ้าหนี้ในการเรียกค่าสินไหมทดแทนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไทยทั้งระบบ ต้องถือเป็นหลักกฎหมายทั่วไปว่า การที่จะมีสิทธิเรียกค่าสินไหมทดแทน ต้องเป็นความผิดของลูกหนี้หรือพฤติการณ์ที่ลูกหนี้ต้องรับผิดชอบ เช่นเดียวกับมาตรา 218³⁶ ดังนั้นลักษณะของพฤติการณ์ที่ลูกหนี้ต้องรับผิดชอบจึงมีลักษณะเดียวกับ มาตรา 218 ได้แก่ กรณีที่ลูกหนี้ใช้ความระมัดระวังต่ำกว่ามาตรฐานที่กฎหมายกำหนด หรือกรณีที่ลูกหนี้ไม่ได้ใช้ความสามารถในการ

³³ การชำระหนี้ผิดเวลานั้น อาจไม่ต้องถึงขั้น ผิดนัดก็ได้ เพียงแค่เจ้าหนี้ต้องเสียหายเพราะลูกหนี้ชำระหนี้ล่าช้า ก็สามารถเรียกค่าสินไหมทดแทนได้ และหากถึงขั้นผิดนัดปกติก็สามารถเรียกค่าสินไหมทดแทนตามมาตรา 215 ที่เป็นบททั่วไปแล้ว ยังมีบทกำหนดความรับผิดชอบเฉพาะในกรณีดังกล่าวเป็นพิเศษด้วยตามมาตรา 216 และ 217 (เพิ่มเติม โปรดดู เสนีย์ ปราโมทย์, ม.ร.ว., **ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้ เล่ม 2 (ภาค จบบริบูรณ์) พ.ศ. 2478 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2505**, (กรุงเทพมหานคร: ไทยวัฒนาพานิชย์, 2527), หน้า 604-605.)

³⁴ เสริม วินิจฉัยกุล, **คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะนิติกรรมและหนี้**, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์กรมสรรพสามิต, 2515), หน้า 161.

³⁵ เพิ่มเติม โปรดดู สุนทร มณีสวัสดิ์, **คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ : หนี้**, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555), หน้า 101-104.

³⁶ พรพรรณรายรัตน์ ศรีไชยรัตน์, **หนี้ : บทเบ็ดเสร็จทั่วไป**, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2554), หน้า 55-56.

ปฏิบัติการชำระหนี้ หรือพฤติการณ์ภายนอกที่มาจากกระทำของลูกหนี้เอง และย่อมรวมถึงพฤติกรรมของบุคคลที่อยู่ในความรับผิดชอบของลูกหนี้ด้วย³⁷

3.2.1.1.2 กรณีเลิกสัญญา

ปกติแล้วสัญญาเกิดจากหลักเสรีภาพในการทำนิติกรรมทำคำเสนอและคำสนองต้องตรงกันดังนั้นหากไม่ต้องการผูกพันตามสัญญาเดิมอีกต่อไป ก็สามารถเลิกสัญญาโดยการทำคำเสนอเลิกสัญญาและคำสนองเลิกสัญญาได้ตามหลักเสรีภาพในการทำนิติกรรมแลกเปลี่ยนเดียวกัน³⁸ แต่หากต้องการที่จะเลิกสัญญาเพียงฝ่ายเดียวต้องเป็นกรณีที่เกิดมูลหนี้ตามสัญญาขึ้นและลูกหนี้ละเลยไม่ชำระหนี้ หากเจ้าหนี้ไม่ต้องการบังคับชำระหนี้โดยเฉพาะเจาะจง หรือไม่สามารถบังคับได้ก็มีสิทธิในการบอกเลิกสัญญาฝ่ายเดียว ตามเงื่อนไขการเลิกสัญญาที่ได้บัญญัติหลักทั่วไปไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 386 ถึงมาตรา 394 ก็ โดยที่ มาตรา 386 ได้กำหนดลักษณะของสิทธิในการเลิกสัญญาฝ่ายเดียวไว้ 2 ประการคือ

1. สิทธิตามข้อสัญญา เป็นกรณีที่มีการระบุข้อตกลงไว้ในสัญญาที่ทำว่าหากเกิดเงื่อนไขใดขึ้นตามที่ตกลงกันจะให้สิทธิคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเลิกสัญญาฝ่ายเดียวได้³⁹ โดยสิทธิในการเลิกสัญญาสามารถที่จะตกลงกันโดยทำเป็นสัญญาใหม่แยกต่างหากจากสัญญาเดิมก็ได้

³⁷ ดารารพร ธีระวัฒน์, **กฎหมายหนี้ : หลักทั่วไป**, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555), หน้า 90-91.

³⁸ การเลิกสัญญาเป็นวิธีการระงับหนี้อย่างหนึ่ง และต้องกระทำโดยการแสดงเจตนาไปยังคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่ง การบอกเลิกสัญญากฎหมายมิได้กำหนดแบบของนิติกรรมไว้ จึงสามารถที่จะบอกเลิกสัญญากันโดยปริยายได้ (โปรดดู จิตตฤดี วีระเวสส์, **สรุปย่อหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เล่ม 1**, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์อภิชาติ, 2555), หน้า 220.)

³⁹ ตามหลักเสรีภาพในการทำนิติกรรม คู่สัญญาสามารถตกลงถึงสิทธิในการเลิกสัญญาอย่างไรก็ได้ เช่น เมื่อมีการผิดสัญญา หรือการชำระหนี้เป็นพันธีย หรือแม้แต่ไม่มีการผิดสัญญา หรือการชำระหนี้ยังเป็นพันธียก็ตาม (โปรดดู สุด สุตรา, “เลิกสัญญา,” **วารสารทนายความ** 15, 2 (สิงหาคม 2516): 26.)

2. สิทธิตามบทบัญญัติของกฎหมาย โดยมีหลักเกณฑ์ทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 387 ถึง มาตรา 389

การไม่ชำระหนี้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 387 เมื่อมีการชำระหนี้ไม่ถูกต้องตามความประสงค์ที่แท้จริงแห่งมูลหนี้ โดยเป็นความผิดของคู่สัญญาฝ่ายหนึ่ง คู่สัญญาอีกฝ่ายมีสิทธิในการบอกเลิกสัญญา และหนี้ที่ไม่มีชำระหนี้ต้องมีขนาดพอสมควร ด้วยการเลิกสัญญามีผลเป็นการทำลายสัญญา⁴⁰ โดยมี 2 กรณีคือ

กรณีแรกการชำระหนี้ตามเวลาเป็นสาระสำคัญโดยสภาพหรือโดยเจตนา สิทธิบอกเลิกสัญญาจะเกิดขึ้นทันทีโดยไม่ต้องบอกกล่าวกำหนดเวลาให้ลูกหนี้ชำระหนี้เสียก่อน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 388

กรณีที่สอง การชำระหนี้ตามกำหนดเวลาที่ไม่เป็นสาระสำคัญ หรือการชำระหนี้ที่ไม่มีกำหนดเวลาที่เจ้าหนี้และเจ้าหนี้ได้เรียกให้ลูกหนี้ชำระแล้ว สิทธิบอกเลิกสัญญาจะเกิดขึ้นเมื่อเจ้าหนี้ได้กำหนดเวลาตามสมควรให้ลูกหนี้ชำระแต่ลูกหนี้ก็ไม่ได้ชำระหนี้ในเวลาดังกล่าว ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 387

การชำระหนี้เป็นพันวิสัย ด้วยเหตุที่สามารถจะโทษลูกหนี้ได้ โดยไม่คำนึงว่าจะพันวิสัยทั้งหมด หรือเพียงบางส่วนแม้ว่าส่วนที่ยังเหลืออยู่จะเป็นประโยชน์เจ้าหนี้ก็ตาม กรณีนี้สามารถบอกเลิกสัญญาได้ทันทีโดยไม่ต้องบอกกล่าวกำหนดเวลา ตามประมวลกฎหมายแพ่งและ

⁴⁰ จิต เศรษฐบุตตร, **หลักกฎหมายแพ่งลักษณะนิติกรรมและสัญญา แก้ไขเพิ่มเติมโดย นายจิตติ ติงศภัทย์**, หน้า 358.) แต่อย่างไรก็ตามมีความเห็นอีกทางว่า ในกรณีที่ทำสัญญาไว้หลายข้อ หากมันเพียงผิดสัญญาข้อใดข้อหนึ่ง ก็เป็นการไม่ชำระหนี้ มีสิทธิเลิกสัญญาได้ โดยมีได้คำนึงถึงความสำคัญของข้อสัญญา (โปรดดู เสนีย์ ปราโมช, **ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้ เล่ม 1**, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสาส์น, 2509), หน้า 550.)

พาณิชย์ มาตรา 389⁴¹

นอกจากนี้ในเอกเทศสัญญาตามบทบัญญัติในบรรพ 3 นั้นก็ได้กำหนดให้มีการใช้สิทธิเลิกสัญญาไว้เป็นการเฉพาะอีกด้วย เช่น กรณีสัญญาซื้อขายได้บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 466 กรณีสัญญาจ้างทำของได้บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 593 มาตรา 596 และมาตรา 605 กรณีสัญญาเช่าซื้อได้บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 573 และมาตรา 574 เป็นต้น

เมื่อมีการเลิกสัญญาแล้วตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 391วรรคแรกที่บัญญัติว่า

“เมื่อคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งได้ใช้สิทธิเลิกสัญญาแล้ว คู่สัญญาแต่ละฝ่ายจำเป็นต้องให้อีกฝ่ายหนึ่งได้กลับคืนสู่ฐานะดังที่เป็นอยู่เดิม แต่ทั้งนี้จะเป็นที่เสื่อมเสียแก่สิทธิของบุคคลภายนอกหาได้ไม่”

ผลของการเลิกสัญญาได้แก่

ประการแรกคู่สัญญากลับคืนสู่ฐานะเดิมเสมือนดังว่ามีได้มีสัญญาต่อกันเลย⁴² ซึ่งจะต้องมีการคืนทรัพย์สินและเงิน⁴³ หากเป็นการใช้คืนเงินจะต้องใช้คืนดอกเบี้ยด้วย ตามแห่ง

⁴¹ อรรถยา สิงห์สงบ, กฎหมายว่าด้วยสัญญา, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), หน้า 205-206.

⁴² การเลิกสัญญาทำให้นิติสัมพันธ์ที่เกิดจากสัญญาสิ้นสุดลงระดับความผูกพันที่จะมีในอนาคต และย้อนกลับไประดับความผูกพันที่มีอยู่แรกแต่จุดที่ทำสัญญาด้วย จึงเหมือนว่าไม่ได้มีการทำสัญญากันเลย (โปรดดู สุบัน พูลพัฒน์, คำอธิบาย ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยนิติกรรมและสัญญา, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ), หน้า 535.) และด้วยผลของการเลิกสัญญาต้องกลับสู่ฐานะเดิมมิใช่ข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน สามารถตกลงยกเว้นเป็นอย่างอื่นได้ (โปรดดู คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3005-3006/2517)

⁴³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 292/2518 ตัดสินว่า คู่สัญญาเมื่อก่อนทำสัญญาอยู่ในฐานะอย่างไร ก็ให้คู่สัญญากลับไปอยู่ในฐานะอย่างนั้น ประดุจว่าไม่เคยมีนิติกรรมเกิดขึ้นในระหว่างคู่กรณี ปรากฏว่าคู่สัญญา มีการแสดงเจตนาเลิกสัญญาก่อนที่จะได้มีการชำระหนี้ต่อกัน ย่อมไม่มีสิ่งใดที่จะต้องคืนกัน

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 391 วรรค 2 เพราะในระหว่างที่เงินไม่อยู่ คู่สัญญาต้องขาดประโยชน์ด้วยสามารถหาดอกเบี้ยจากเงินจำนวนดังกล่าวได้ ฉะนั้นเพื่อที่จะให้กลับคืนสู่ฐานะเดิมโดยแท้จริง จึงต้องใช้ดอกเบี้ยนับแต่วันที่รับเงินไว้จนถึงวันที่ใช้คืน และเมื่อสัญญาไม่ได้ระบุอัตราของดอกเบี้ยไว้ ตาม มาตรา 7 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ระบุให้ใช้ในอัตราร้อยละครึ่งต่อปี⁴⁴ และหากวัตถุประสงค์แห่งนี้เป็นหนี้กระทำกร หรือเป็นการยอมให้ใช้ทรัพย์แล้ว โดยสภาพไม่อาจคืนให้แก่กันได้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 391 วรรค 3 ก็ให้ใช้ได้เป็นเงินตามควรค่าแห่งการนั้นๆ หรือถ้าในสัญญามีกำหนดว่าให้ใช้เงินตอบแทนก็ให้ใช้ตามนั้น⁴⁵ แต่อย่างไรก็ตามการกลับสู่ฐานะเดิมของคู่สัญญา จะบังคับให้ไปกระทบกระเทือนแก่สิทธิของบุคคลภายนอกผู้ได้สิทธิไปโดยชอบด้วยกฎหมายไม่ได้ และการที่บุคคลภายนอกจะรู้ถึงการมีอยู่ของสิทธิเลิกสัญญาหรือไม่ ไม่สำคัญ เพราะกฎหมายไม่ได้บังคับว่าบุคคลภายนอกจะต้องสุจริตและเสียค่าตอบแทนจึงจะได้การคุ้มครองตามมาตราดังกล่าว⁴⁶

การเลิกสัญญามีผลให้สัญญาระงับ เสมือนไม่เคยมีสัญญากันมาก่อน แต่ในกรณีที่สัญญาที่มีการปฏิบัติการชำระหนี้เป็นระยะๆ เช่น สัญญาเช่าทรัพย์ สัญญาเช่าซื้อ โดยสภาพจะมีผลเป็นการระงับไปในอนาคต ไม่มีผลย้อนกลับไป⁴⁷

ประการที่สองเกิดสิทธิในการเรียกค่าเสียหายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 391 วรรค 4 ที่บัญญัติว่า

“การใช้สิทธิเลิกสัญญานั้นหากกระทบกระทั่งถึงสิทธิเรียกร้องค่าเสียหายไม่”

⁴⁴ เสนีย์ ปราโมช, ม.ร.ว. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้ เล่ม 1 ภาค 1-2 พุทธศักราช 2478 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2505, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ, 2505), หน้า 555.

⁴⁵ พรณิภา อินทรเชียรศิริ, ร.ต.ท. “ปัญหาในการเลิกสัญญา,” วิทยานพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552, หน้า 27.

⁴⁶ ศักดิ์ สมองชาติ, คำอธิบาย นิติกรรมและสัญญา, พิมพ์ครั้งที่ 10, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ, 2551), หน้า 516.

⁴⁷ ศนันทกรณ โสติพันธุ์, อธิบายศัพท์นิติกรรม-สัญญา, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555), หน้า 96.

เมื่อได้มีการใช้สิทธิเลิกสัญญา เจ้าหนี้ก็ไม่มีหน้าที่ต้องชำระหนี้อีกต่อไป รวมถึงไม่มีสิทธิเรียกร้องให้ลูกหนี้ชำระหนี้ (เจ้าหนี้ไม่สามารถเรียกให้ชำระหนี้และเลิกสัญญาพร้อมกันได้) แต่หากมีความเสียหายเกิดขึ้น เจ้าหนี้มีสิทธิเรียกค่าเสียหายได้ โดยค่าเสียหายดังกล่าวเกิดจากการที่ลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ เมื่อมีการบอกเลิกสัญญายังคงมีความเสียหายอันเกิดจากการไม่ชำระหนี้ที่เกิดขึ้นกับคู่สัญญา ตามกฎหมายลักษณะหนี้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 213 และมาตรา 215 ถึง 218 คู่สัญญายังคงเรียกค่าเสียหายอันเกิดจากการไม่ชำระหนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 222 และมาตรา 223 อันเป็นค่าเสียหายที่มีอยู่ก่อนการบอกเลิกสัญญา ซึ่งค่าเสียหายจะเป็นจำนวนเท่าไรจะต้องพิสูจน์ให้ศาลเห็นที่แท้จริง เพื่อไม่ให้มีการยกขึ้นอ้างได้ว่า เมื่อมีการเลิกสัญญาคู่สัญญาไม่มีข้อผูกพันตามสัญญาอีกต่อไปจะอ้างความผูกพันตามสัญญานั้นอีกไม่ได้ กฎหมายจึงจำต้องบัญญัติว่า เมื่อมีการเลิกสัญญาแล้วการเลิกสัญญาไม่กระทบกระเทือนถึงสิทธิเรียกร้องค่าเสียหายอันเกิดจากการไม่ชำระหนี้ตามสัญญา⁴⁸ แต่มาตรานี้ไม่ใช่บทบัญญัติที่ให้สิทธิแก่คู่สัญญาที่จะเรียกค่าเสียหายจากการเลิกสัญญาเพียงแต่บัญญัติว่า การเลิกสัญญาไม่ได้ลบล้างความรับผิดชอบที่ได้เกิดขึ้นเท่านั้น ดังนั้นจึงไม่สามารถที่จะเรียกค่าเสียหายเพิ่มเติมเป็นพิเศษได้⁴⁹ สิทธิในการเรียกค่าเสียหายที่สามารถเรียกได้แม้มีการเลิกสัญญานั้นไม่ใช่การเรียกค่าเสียหายจากฐานของสัญญาที่ระงับไปแล้วแต่เป็นฐานของนิติกรรมการบอกเลิกสัญญาที่เกิดขึ้น⁵⁰

กรณีของมัดจำและเบี้ยปรับ ในส่วนของเบี้ยปรับเมื่อคู่กรณีบอกเลิกสัญญา สัญญาที่เกิดขึ้นย่อมระงับย้อนไปและในส่วนของเบี้ยปรับตามข้อตกลงก็เป็นส่วนหนึ่งของสัญญาย่อมสิ้นสุดลงเช่นกันเว้นแต่จะได้มีข้อตกลงให้เรียกเบี้ยปรับได้เมื่อใช้สิทธิเลิกสัญญาแล้ว และในกรณีกลุ่มสัญญาที่มีการปฏิบัติการชำระหนี้อย่างต่อเนื่องหรือเป็นระยะ ๆ ผลของการเลิกสัญญาจะระงับความผูกพันในอนาคตเท่านั้น ไม่ย้อนไประงับในขณะเริ่มทำสัญญา ดังนั้นจึงคงมีฐานสัญญาที่จะเรียกข้อตกลงเบี้ยปรับได้อยู่ สำหรับในกรณีของมัดจำนั้นมีข้อกำหนดบัญญัติไว้โดยเฉพาะแล้ว ตาม

⁴⁸ จตุพล หวังสู่วัฒนา, “ผลของการเลิกสัญญาต่างตอบแทน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2540), หน้า 51.

⁴⁹ อัครวิทย์ สุมาวงศ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยนิติกรรม-สัญญา, พิมพ์ครั้งที่ 7, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2554), หน้า 362-363.

⁵⁰ ศันนัทภรณ์ ไสดีพันธุ์, อธิบายศัพท์นิติกรรม-สัญญา, หน้า 40.

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 378 (2) ที่ให้รับมัดจำได้หากมีการเลิกสัญญาโดยฝ่ายที่รับมัดจำ เพราะความผิดของผู้วางมัดจำได้ แม้จะไม่มีฐานของสัญญารองรับก็ตาม⁵¹ อย่างไรก็ตามมีความเห็นว่า เมื่อมีการเลิกสัญญาเกิดขึ้น แม้จะไม่มีฐานของสัญญาอยู่แต่ก็สามารถที่จะเรียกมัดจำและเบี้ยปรับได้ ตามมาตรา 319 วรรคท้าย แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยถือว่าเป็นการเรียกค่าเสียหายที่เป็นสิทธิอันเกิดก่อนเลิกสัญญา⁵²

3.2.1.2 ประเภทของค่าเสียหายจากสัญญา

3.2.1.2.1 ค่าเสียหายตามปกติ

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มิได้นิยามคำว่า “ค่าเสียหาย” ไว้โดยตรง แต่มีประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 222 บัญญัติว่า

“การเรียกเอาค่าสินไหมทดแทนเพื่อความเสียหายเช่นที่ตามปกติย่อมเกิดแต่การไม่ชำระหนี้^{๕๓}

เจ้าหนี้จะเรียกค่าสินไหมทดแทนได้ แม้กระทั่งเพื่อความเสียหายอันเกิดแต่พฤติการณ์พิเศษหากว่าคู่กรณีที่เกี่ยวข้องได้คาดเห็นหรือควรจะได้คาดเห็นพฤติการณ์เช่นนั้นล่วงหน้าก่อนแล้ว”

ตามที่ได้พิจารณาถ้อยคำในตัวบทบัญญัติมาตรา 222 ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และความหมายของคำว่าค่าเสียหายในบทที่ 2 ความหมายของคำว่า “ค่าเสียหาย” ในความหมายทั่วไป คือ จำนวนเงินที่ถูกกำหนดขึ้นเพื่อทดแทนความเสียหายใดๆที่เกิดขึ้น⁵³ หรือเพื่อชดใช้ความเสียหายและให้ความพอใจแก่คู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งที่ได้รับ ความเสียหายจากการไม่ชำระ

⁵¹ ศันสน์ภรณ์ ไสดีพันธุ์, คำอธิบายนิติกรรม-สัญญา, พิมพ์ครั้งที่ 16, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2554), หน้า 469-471.

⁵² อัครวิทย์ สุมาวงศ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยนิติกรรม-สัญญา, หน้า 363.

⁵³ ความหมายตาม พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542

หนี้ หรือเพื่อชดเชยความเสียหาย ความเสียไป สิ้นไป ความไม่เจริญความเสื่อมใด ๆ ทั้งปวงให้หมดไป หรือให้ลดน้อยลงมากที่สุดเท่าที่จะทำได้

ความหมายของค่าเสียหายตามมาตรานี้ ต้องเป็น เงิน เท่านั้น โดย ท่านอาจารย์โสภณ รัตนกร⁵⁴ ได้ให้ความหมายของค่าเสียหายไว้ว่า จำนวนเงินที่ศาลสั่งให้ให้ลูกหนี้ชำระให้แก่เจ้าหนี้เพื่อชดเชยความเสียหาย ความเสียหายอาจเกิดขึ้นกับสิทธิใดๆก็ได้แต่ต้องชดเชยค่าเสียหายกันเป็นจำนวนเงิน นั่นคือการตีค่าความเสียหายออกมาเป็นจำนวนเงินแล้วให้ลูกหนี้ชดเชยจำนวนเงินนี้แก่เจ้าหนี้ และยังสอดคล้องกับแนวความคิดของท่านอาจารย์ ม.ร.ว. เส็นีย์ ปราโมทย์⁵⁵ ที่เห็นว่า ค่าเสียหายที่ทดแทนความเสียหายที่ได้รับอันเกิดจากการไม่ชำระหนี้ ตามมาตรา 222 นั้น จะต้องเป็นตัวเงิน ด้วยการไ้ค่าสินไหมทดแทนดังกล่าวเป็นการบังคับแทนการชำระหนี้โดยเฉพาะเจาะจงไม่ใช่การบังคับให้ส่งมอบทรัพย์สิน การกระทำหรืองดเว้นการกระทำตามวัตถุประสงค์แห่งหนี้ ค่าสินไหมทดแทนจึงเป็นอย่างอื่นไม่ได้นอกจากจะให้ใช้กันด้วยเงินเป็นวัตถุประสงค์ โดยศาลกำหนดตามจำนวนที่สมควรแก่ความเสียหายของเจ้าหนี้

คำว่า ค่าเสียหาย จากความเสียหายตามปกตินั้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 222 คือ ค่าสินไหมทดแทนเพื่อความเสียหายอันเป็นผลโดยตรงที่ตามปกติย่อมเกิดแต่การไม่ชำระหนี้ เป็นสิ่งที่ทุกคนสามารถที่จะคาดเห็นได้จากการไม่ชำระหนี้ นั้น ความเสียหายตามปกติที่เกิดขึ้น ได้แก่ ผู้ขายไม่ส่งมอบทรัพย์สินตามสัญญาซื้อขาย ค่าเสียหายที่เรียกได้คือราคาที่ผู้ซื้อต้องจ่ายเพิ่มขึ้นในการซื้อทรัพย์สินจากที่อื่น รวมทั้งค่าใช้จ่ายอื่นๆ หรือราคาที่สูงขึ้นของทรัพย์สินที่ผู้ขายไม่ส่งมอบ แต่ถ้าผู้ซื้อไม่รับซื้อทรัพย์สินตามสัญญา ทำให้ผู้ขายต้องขายทรัพย์สินให้ผู้อื่นในราคาต่ำกว่าเดิมก็เรียกค่าเสียหายที่ขาดกำไรจากผู้ซื้อได้⁵⁶ เป็นต้น

โดยทั่วไปในการกำหนดจำนวนค่าเสียหายนั้น ไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายให้อำนาจในการกำหนดค่าสินไหมทดแทนไว้เหมือนอย่างกรณีความเสียหายที่เกิดจากการกระทำ

⁵⁴ โสภณ รัตนกร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บทเบ็ดเสร็จทั่วไป, หน้า 165.

⁵⁵ เส็นีย์ ปราโมทย์, ม.ร.ว. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้ เล่ม 2 (ภาคจบบริบูรณ์) พ.ศ. 2478 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2505, พิมพ์ครั้งที่ 2, หน้า 844-846.

⁵⁶ โสภณ รัตนกร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บทเบ็ดเสร็จทั่วไป, หน้า 182.

มาตรา 438 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้นศาลจะเป็นผู้คำนวณให้ว่าเจ้าหนี้ควรจะ ได้รับเป็นเงินเท่าใดโดยถือความเสียหายที่ปรากฏเป็นหลัก ซึ่งแม้จะนำสืบไม่ได้ศาลก็ยังสามารถที่จะ กำหนดให้ได้⁵⁷

3.2.1.2.2 ค่าเสียหายอันเกิดแต่พฤติการณ์พิเศษ

ความเสียหายที่เกิดจากพฤติการณ์พิเศษเป็นความเสียหายที่ไม่อาจคาดคิดว่าจะเกิดขึ้นได้ เนื่องจากการไม่ชำระหนี้ ความเสียหายที่เกิดจากพฤติการณ์พิเศษนี้จะเรียกร่องเอา จากลูกหนี้ไม่ได้ เว้นแต่ลูกหนี้รู้มาก่อนล่วงหน้าแล้วว่า ถ้าลูกหนี้ไม่ชำระหนี้เจ้าหนี้จะได้รับความเสียหายพิเศษ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 222 วรรคสอง ใช้คำว่า “คาดเห็น” หรือ “ควรจะได้คาดเห็น” หมายความว่า ลูกหนี้ได้รู้หรือควรได้รู้ว่าความเสียหายจากพฤติการณ์พิเศษนั้นจะเกิดขึ้นแก่เจ้าหนี้ หากลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ เช่น นาย A เช่าบ้านของ นาย B เดือนละ 1,000 บาท ภายหลังหมดสัญญาเช่า นาย B บอกให้ นาย A ออกจากบ้านเช่าเพราะไม่ประสงค์จะให้ นาย A เช่าต่อไปเนื่องจากได้ทำสัญญาให้ นาย C เช่าต่อจาก นาย A เดือนละ 2,000 บาทซึ่งการทำสัญญาระหว่าง นาย B และ นาย C นี้ นาย A ก็รู้ แต่ก็ยังไม่ยอมออกจากบ้านเช่าตามกำหนด นาย B. จึงได้รับความเสียหายเดือนละ 2,000 บาท ซึ่งเป็นความเสียหายที่เกิดขึ้นจากพฤติการณ์พิเศษ โดย นาย A ได้รู้ความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นต่อ นาย B นี้ล่วงหน้าแล้ว นาย A จึงต้องชดใช้ค่าเสียหายเดือนละ 2,000 บาท ให้แก่ นาย B นับตั้งแต่ผิดนัดจนกว่า นาย A จะออกจากบ้านเช่า

การคาดเห็นอาจจะใช้การแจ้งให้ทราบล่วงหน้าเป็นวาจา หรือหนังสือ หรือเขียนไว้ในข้อสัญญา หรือสิ่งที่รู้กันโดยสภาพก็ย่อมเป็นสิ่งที่คาดเห็นได้ แต่สำคัญการที่ศาลจะให้ค่าเสียหายดังกล่าวหรือไม่ อยู่ที่ความสามารถในการนำสืบให้เห็นพฤติการณ์พิเศษนั้นให้เห็นได้อย่างชัดเจน⁵⁸

⁵⁷ เสนีย์ ปราโมทย์, ม.ร.ว. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้ เล่ม 2 (ภาคจบบริบูรณ์) พ.ศ. 2478 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2505, พิมพ์ครั้งที่ 2, หน้า 865-866.

⁵⁸ จิตติ เจริญจำ, “ยังไม่เป็นค่าเสียหาย ตามพฤติการณ์พิเศษ,” วารสารอัยการ 17, 200 (ตุลาคม 2537): 108.

ข้อสังเกต ในระบบกฎหมายไทยค่าเสียหายที่เกิดจากมูลสัญญา ทั้งนักกฎหมาย และศาลฎีกาของไทยเห็นว่า มีเฉพาะค่าเสียหายในเชิงทรัพย์สินที่เป็นตัวเงินเท่านั้น ไม่สามารถเรียกค่าเสียหายทางจิตใจได้⁵⁹

3.2.1.2.3 ค่าเสียหายที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า

เบี้ยปรับ (Penalty) ความหมายของเบี้ยปรับตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2525 หมายถึง เงินที่ศาลเรียกจากผู้แพคดี และพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 หมายถึง จำนวนเงินหรือการชำระหนี้เป็นอย่างอื่นที่มีไว้เป็นตัวเงิน ซึ่งลูกหนี้สัญญาว่าจะให้เจ้าหนี้เรียกเอาได้ เมื่อตนไม่ชำระหนี้ หรือไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควร และเงินค่าปรับที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรจะต้องเสียเพิ่มขึ้น จากจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้⁶⁰ และความหมายตาม Black's Law Dictionary⁶¹ ได้ให้ความหมายของเบี้ยปรับ ไว้ว่า เบี้ยปรับ คือ 1. จำนวนเงินที่จัดเก็บเพื่อการลงโทษผู้กระทำความผิด มีลักษณะเป็นโทษทางอาญา 2. จำนวนเงินที่เพิ่มพิเศษจากการกระทำผิดต่อหลักกฎหมายสัญญา 3. ค่าเสียหายเพิ่มที่กำหนดไว้เมื่อมีการผิดสัญญา นอกจากนี้ ยังมีผู้ทรงคุณวุฒิทางกฎหมายหลายท่านให้ความหมายของเบี้ยปรับไว้ดังนี้

ศาสตราจารย์ศักดิ์ สอนงชาติ ได้อธิบายว่า เบี้ยปรับ คือ ค่าเสียหาย หรือค่าสินไหมทดแทนความเสียหายที่คู่สัญญากำหนดไว้ล่วงหน้า โดยลูกหนี้ให้สัญญาว่า ถ้าลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ หรือไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควร ให้เจ้าหนี้ริบ หรือเรียกเอาเบี้ยปรับนั้นนั้นได้ กรณีการชำระหนี้เป็นการงดเว้นการอันใดอันหนึ่ง เมื่อลูกหนี้ฝ่าฝืนกระทำเมื่อใด เจ้าหนี้อย่อมมีสิทธิ ริบเบี้ยปรับได้นับแต่นั้นตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 379 ตอนท้าย⁶²

⁵⁹ ศันนัทภรณ์ โสติพันธ์, คำอธิบายกฎหมายลักษณะหนี้ (ผลแห่งหนี้), (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555), หน้า 285.

⁶⁰ เป็นการให้ความหมายเบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และตามความหมายในทางภาษี

⁶¹ Black's Law Dictionary (9th Ed. 2009), penalty

⁶² ศักดิ์ สอนงชาติ, คำอธิบาย นิติกรรมและสัญญา, หน้า 470.

ศาสตราจารย์หยุด แสงอุทัย ได้อธิบายว่า เบี้ยปรับได้แก่จำนวนเงินซึ่งมีลักษณะเป็นโทษในทางแพ่งซึ่งคู่สัญญาตกลงจะให้อีกฝ่ายหนึ่งในกรณีไม่ชำระหนี้ หรือกรณีชำระหนี้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ซึ่งจะเห็นได้จากมาตรา 379 ว่าเบี้ยปรับมี 2 ประเภท คือ เบี้ยปรับเพื่อการชำระหนี้ และ เบี้ยปรับเพื่อการชำระหนี้ไม่ถูกต้องสมควร⁶³

รองศาสตราจารย์ ดร.ศนันท์ภรณ์ โสติพันธ์ ได้อธิบายว่า เบี้ยปรับ คือ ค่าเสียหาย ที่กำหนดไว้ล่วงหน้าในเชิงลงโทษไม่ว่าจะกำหนดเป็นเงินจำนวนหนึ่ง กำหนดเป็นวิธีคิด เช่น การคำนวณเป็นอัตราดอกเบี้ย หรือเบี้ยปรับอาจกำหนดเป็นการชำระหนี้เป็นอย่างอื่นที่ไม่ใช่เงินก็ได้ ที่สำคัญเบี้ยปรับต้องกำหนดไว้เพื่อการไม่ชำระหนี้ หรือชำระหนี้แต่ไม่ถูกต้องสมควร⁶⁴

ซึ่งเมื่อพิจารณาความหมายตามพจนานุกรมและตามความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิทางกฎหมาย ผู้เขียนเห็นว่า เบี้ยปรับ คือ ข้อตกลงล่วงหน้าของคู่สัญญาในการชดเชยค่าเสียหาย หรือ ค่าสินไหมทดแทนความเสียหายไม่ว่าจะเป็นตัวเงินหรือชำระหนี้เป็นอย่างอื่นใด ในกรณีที่ไม่มีชำระหนี้หรือมีการชำระหนี้ไม่ถูกต้องตามสัญญา โดยวัตถุประสงค์เพื่อข่มขู่และลงโทษคู่สัญญา

อย่างไรก็ตามความหมายของเบี้ยปรับในความหมายดังกล่าวเป็นการพิจารณาในความหมายที่ใช้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เป็นสำคัญ แต่จากการศึกษาคำว่า เบี้ยปรับยังปรากฏอยู่ในกฎหมายพิเศษอื่น ๆ ด้วย โดยมีความหมาย ลักษณะและวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน โดยเบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เป็นเบี้ยปรับที่เกิดจากการตกลงเพื่อชดเชยความเสียหายแก่คู่กรณีที่เกิดจากการประพฤติดื้อต่อข้อตกลง แต่เบี้ยปรับตามกฎหมายพิเศษอื่นๆเป็นเบี้ยปรับที่เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมาย หากบุคคลใดไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติไว้จะถูก

⁶³ หยุด แสงอุทัย, กฎหมายแพ่งลักษณะมูลหนี้หนึ่ง, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2517), หน้า 245.

⁶⁴ ศนันท์ภรณ์ โสติพันธ์, อธิบายศัพท์นิติกรรม-สัญญา, หน้า 88.

เรียกเบี้ยปรับเป็นการลงโทษฐานฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติ⁶⁵ เช่น เบี้ยปรับตามกฎหมายภาษีอากร ซึ่ง ท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้ให้ความหมายไว้ว่า เบี้ยปรับ คือ เงินภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีเสียเพิ่มเติม เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษี หรือยื่นรายการแล้วไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือเนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น ไม่จัดให้มีใบกำกับภาษีและส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เบี้ยปรับนี้ส่วนใหญ่จะกำหนดเป็นจำนวนเท่าของภาษีที่ต้องชำระ เช่น 1 เท่า หรือ 2 เท่าของภาษีที่ต้องชำระ เป็นต้น⁶⁶ซึ่งคำว่า เบี้ยปรับ ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงหมายความว่า เบี้ยปรับ ที่เป็นค่าเสียหาย หรือค่าสินไหมทดแทนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้น

ดังนั้นเบี้ยปรับจึงเป็นการกำหนดจำนวนเงิน ขึ้นมาในสัญญาจำนวนหนึ่งว่า ถ้าหากมีการผิดสัญญา หรือการไม่ชำระหนี้เลย หรือมีการชำระหนี้ไม่ถูกต้องตามสมควร หรือมีการกระทำอันฝ่าฝืนมูลหนี้ ซึ่งโดยปกติจะกำหนดเป็นจำนวนเท่าใดที่แน่นอน หรือมีวิธีการคำนวณที่แน่นอนไว้⁶⁷ อาจตกลงเป็นการชำระหนี้ด้วยเงิน หรือเป็นอย่างอื่นได้ เช่น ทรัพย์สินอื่น ๆ การกระทำการ หรือการงดเว้นกระทำการ

วัตถุประสงค์ของการให้เบี้ยปรับ ได้แก่

1. มุ่งหมายให้เป็นการลงโทษลูกหนี้ในฐานะผิดสัญญา การกำหนดเบี้ยปรับมีลักษณะเป็นการลงโทษผู้ผิดสัญญาทางแพ่งประการหนึ่ง ในบรรดาหลากหลายรูปแบบที่กำหนดไว้ เช่น การกำหนดให้เรียกค่าเสียหาย การชดเชยค่าสินไหมทดแทน การเรียกให้ชำระดอกเบี้ย เป็นต้น สำหรับเบี้ยปรับถือเป็นบทลงโทษหนึ่งของกฎหมาย แต่เป็นการลงโทษที่เกิดจากข้อตกลงร่วมกันของ

⁶⁵ ทวีศักดิ์ อึ้งประภากร, “เบี้ยปรับในหนี้เงิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544), หน้า 52. และเบี้ยปรับในความหมายนี้จะมีลักษณะเป็นการให้เงินแก่รัฐเพื่อการลงโทษ เหมือนกับโทษทางอาญาโดยไม่ต้องมีการฟ้องคดีอาญา อาจเรียกได้ว่าเป็น ค่าปรับทางแพ่ง (Civil Penalty หรือ Pecuniary Penalty)

⁶⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมและดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, “เงินเพิ่ม,” เอกสารการภาษีอากร 23 (กุมภาพันธ์ 2547): 113-119.

⁶⁷ ศันนท์ภรณ์ ใสติพันธุ์, คำอธิบายนิติกรรม-สัญญา, หน้า 396-397.

คู่สัญญาโดยกำหนดไว้ล่วงหน้าในข้อสัญญาตามหลักสิทธิเสรีภาพในการทำสัญญาของบุคคล เพื่อเป็นการลงโทษลูกหนี้หรือคู่สัญญาฝ่ายที่ไม่ชำระหนี้ หรือชำระหนี้ไม่ถูกต้องตามสมควร ซึ่งถือเป็นผู้ผิดสัญญาทางแพ่ง โดยสามารถตกลงกำหนดค่าเสียหายกันโดยไม่ต้องคำนึงถึงค่าเสียหายที่แท้จริงก็ได้ บางกรณีจึงมีลักษณะเป็นการลงโทษลูกหนี้ โดยกำหนดจำนวนไว้สูงกว่าค่าเสียหายที่แท้จริงมาก ดังนั้นค่าเสียหายที่เพิ่มสูงมากกว่าค่าเสียหายที่เกิดขึ้นแท้จริง จึงถือเป็นค่าเสียหายเชิงลงโทษผู้ทำผิดสัญญา

2. มุ่งหมายให้เป็นค่าเสียหายที่กำหนดไว้ล่วงหน้า⁶⁸ การกำหนดเบี้ยปรับกันไว้ในสัญญาล่วงหน้าก่อนที่จะเกิดความเสียหายขึ้น โดยเป็นการคาดคะเนว่า เมื่อมีการผิดสัญญา ความเสียหายที่เจ้าหนี้จะได้รับคำนวณค่าเป็นเงินได้เท่าไรนั้น เป็นไปเพื่อความสะดวกที่จะไม่ต้องพิสูจน์ความเสียหายกันอีกในภายหลัง เมื่อมีการผิดนัดก็สามารถเรียกให้คู่ความฝ่ายที่ผิดนัด ชำระค่าเสียหายตามที่กำหนดกันไว้ล่วงหน้านั้นได้ทันที ไม่ต้องพิสูจน์กันอีกว่ามีความเสียหายเท่าไร และจะต้องกำหนดค่าเสียหายกันเป็นจำนวนใด ซึ่งการที่จะพิสูจน์จำนวนค่าเสียหายให้ปรากฏแก่ศาลนั้นในบางกรณีเป็นการยากที่จะหาพยานหลักฐานมาพิสูจน์ค่าเสียหายได้⁶⁹

ผู้เขียนเห็นว่า บทบัญญัติในเรื่องเบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ นอกเหนือจากแนวคิดเพื่อกำหนดค่าเสียหายไว้ล่วงหน้าแล้วยังมีวัตถุประสงค์เพื่อการลงโทษด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

ประการแรกแนวคิดเรื่องเบี้ยปรับ มีที่มาจาก ทฤษฎีประโยชน์ที่ได้รับจากการผิดสัญญา (Theory of Efficient Breach) โดยทฤษฎีนี้จะเปรียบเทียบประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามสัญญา และประโยชน์ที่ได้รับจากการผิดสัญญา คู่สัญญาจะถูกชักจูงให้ผิดสัญญาได้โดยง่าย

⁶⁸ มีความเห็นว่าค่าเสียหายที่กำหนดไว้ล่วงหน้า (Liquidated Damages) กับ เบี้ยปรับ (Penalty) มีความหมายคนละประการกัน เพราะเบี้ยปรับมีความหมายกว้างกว่าค่าเสียหายที่กำหนดไว้ล่วงหน้า เพราะเบี้ยปรับสามารถกำหนดให้สูงกว่าค่าเสียหายที่แท้จริงได้ (โปรดดู ไชยยศ เหมะรัชตะ, **กฎหมายว่าด้วยสัญญา**, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539), หน้า 424-425.

⁶⁹ กรองทอง หงษ์นิกร, “การเรียกเบี้ยปรับในกรณีที่มีการบอกเลิกสัญญา,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2551), หน้า 16-17.

เนื่องจากผลกำไรจากการผลิตสัญญาจะเกินกว่าผลกำไรที่คู่สัญญาจะได้รับจากการปฏิบัติตามสัญญา ตัวอย่างเช่น นาย A ทำสัญญาส่งมอบเหล็กชิ้นเล็กในการผลิต กาดม่น้ำ ในจำนวน 100,000 ชิ้น กับ นาย B ในราคา ชิ้นละ 100 บาท ภายหลังจากการส่งมอบไปแล้วจำนวน 10,000 ชิ้น นาย C ซึ่งมีความจำเป็นต้องใช้เหล็กดังกล่าว จำนวน 25,000 ชิ้น มาผลิตสินค้า มิฉะนั้นจะถูกบังคับให้ปิดโรงงาน จึงได้ติดต่อ นาย A ให้ทำการส่งสินค้าในครั้งเดียวโดยให้ราคาสูงถึง ชิ้นละ 150 บาท นาย A ตกลงส่งสินค้าให้กับนาย C ผลคือ ไม่สามารถส่งสินค้าให้กับ นาย A ได้ทันในคราวนั้น ทำให้ นาย B เสียหายไปทั้งสิ้น 1,000,000 บาท และนาย A ได้กำไรมา 1,250,000 บาท เมื่อนาย A ได้ชำระค่าเสียหายให้กับ นาย B แล้ว จะพบว่า นาย A ยังคงมีกำไรอีก 250,000 บาท จากการผลิตสัญญาดังกล่าว⁷⁰

ผลของการจูงใจให้มีการผลิตสัญญาตามหลักการและเหตุผลของทฤษฎีดังกล่าว ก่อให้มีการกำหนดเบี้ยปรับเพื่อเป็นการชดเชยบังคับไม่ให้ลูกหนี้ผลิตสัญญา และหากผลิตสัญญาจะเป็นการลงโทษลูกหนี้ฝ่ายนั้น

ประการต่อมาตามประวัติศาสตร์กฎหมายไทยจะพบว่า ในช่วงแรกคำว่า “Penalty” ไม่ได้แปลออกมาว่า “เบี้ยปรับ” ในช่วงก่อนการประกาศใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ครั้งแรกในปี พ.ศ. 2466 ร่างประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้แปลคำดังกล่าวว่า “ข้อปรับ” แล้วแก้เป็น “บทกำหนดโทษ” ต่อมาเป็น “ทัณฑ์บท” จนกระทั่งในปี 2465 กรมร่างกฎหมายก็ได้แก้คำดังกล่าว เป็นคำว่า “เบี้ยปรับ” ดังเช่นในปัจจุบัน⁷¹ ซึ่งจะเห็นได้ว่าด้วยลักษณะของคำแปลที่ออกมาตามหลักการแปลและระเบียบการแปล มุ่งเน้นว่าเบี้ยปรับมีลักษณะของการลงโทษอยู่อย่างชัดเจน

ประการสุดท้ายการที่เจ้าหนี้ไม่จำเป็นต้องพิสูจน์ความเสียหายที่เกิดขึ้นหรือไม่สามารถที่จะพิสูจน์ค่าเสียหายได้ ซึ่งโดยปกติแล้ว การจะกำหนดค่าเสียหายได้เจ้าหนี้จะต้องนำ

⁷⁰ Richard A. Posner, *Economic Analysis of Law*, 8th Ed., (United States of America: Aspen Publisher, 2010), p. 151.

⁷¹ สรุปจาก ทวีศักดิ์ อึ้งประภากร, “เบี้ยปรับในหนี้เงิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544), หน้า 35-43.

สืบถึงค่าเสียหายเพื่อให้ศาลคำนวณค่าเสียหายที่เกิดขึ้นจะได้กำหนดทดแทนความเสียหายแก่ลูกหนี้ได้ ดังนั้น หากมีการกำหนดเบี้ยปรับ ก็สามารถที่จะเรียกเบี้ยปรับที่กำหนดกันไว้ได้ทันที เพียงแต่หากศาลเห็นว่าสูงเกินไป หรือไม่ปรากฏความเสียหายก็อาจใช้ดุลยพินิจลด หรืองดได้⁷² ส่วนการที่กฎหมายไทยกำหนดให้กรณีที่มีค่าเสียหายมากกว่าเบี้ยปรับก็สามารถที่จะพิสูจน์ได้โดยนำเอาเบี้ยปรับมาเป็นฐานค่าเสียหายน้อยที่สุดได้ ก็เป็นเพียงการนำเบี้ยปรับมาชำระเป็นค่าเสียหายเท่านั้นไม่ทำให้วัตถุประสงค์ของเบี้ยปรับแปรเปลี่ยนไปอย่างไร และแม้ว่าบทบัญญัติเบี้ยปรับดังกล่าว จะร่างขึ้นตามทำนองประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน แต่สำหรับประเทศเยอรมันแล้ว การที่ศาลจะกำหนดเบี้ยปรับได้จะต้องปรากฏความเสียหายเกิดขึ้นเท่านั้น⁷³

ดังนั้น เบี้ยปรับจึงเป็นการกำหนดค่าเสียหายไว้ล่วงหน้าเพื่อเป็นการข่มขู่และลงโทษผู้กระทำผิดนั่นเอง และที่สำคัญวัตถุประสงค์ของเบี้ยปรับไม่ได้ต้องการที่จะให้เพื่อประมาณตามความเสียหายที่แท้จริง แต่เป็นการลงโทษป้องกันผู้ที่กระทำผิดสัญญา⁷⁴

3.2.1.2.4 ดอกเบี้ยในค่าเสียหาย

เมื่อค่าเสียหายที่เรียกเป็นหนี้เงินเพื่อทดแทนความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการผิดสัญญาหรือเลิกสัญญาแล้ว หากผู้ที่เป็นลูกหนี้ในหนี้เงินดังกล่าวผิดนัดผลคือสามารถที่จะเรียกดอกเบี้ยจากค่าเสียหายดังกล่าวได้ ร้อยละ 7.5 ต่อปี และสามารถเรียกดอกเบี้ยได้มากกว่าร้อยละ 7.5 ต่อปี โดยอาศัยเหตุอื่นอันชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้นถ้ามีการตกลงคิดดอกเบี้ยไว้สูงกว่าแต่ไม่เกินที่

⁷² เป็นดุลยพินิจของศาลที่อาจจะไม่ลด หรืองดเลยก็ได้ ที่สำคัญเบี้ยปรับสามารถที่จะกำหนดไว้สูงเพียงใดก็ได้ หากเป็นการริบกันนอกศาลโดยไม่ผ่านกระบวนการทางศาล ศาลจะไม่มีโอกาสในการใช้ดุลยพินิจดังกล่าวแต่อย่างใด (โปรดดู ไชยศ เหมะรัชตะ, *กฎหมายว่าด้วยสัญญา*, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539), หน้า 431-433.)

⁷³ Othmar Jearing, *BGB Buergerliches Gesetzbuch*, 5 Auflage, (Muechen : C.H. Beck Verlag, 1990), p. 372. อ้างใน ทวีศักดิ์ อึ้งประภากร, “เบี้ยปรับในหนี้เงิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544), หน้า 27.

⁷⁴ Charles T. McCormick, *Handbook on the Law of Damages*, 21st Ed., (United States of America : West Publishing Co., 1980), pp. 599-600.

กฎหมายกำหนด หรือมีเหตุตามกฎหมาย ทั้งสองกรณีย่อมถือว่ามีเหตุอื่นอันชอบด้วยกฎหมายที่จะเรียกดอกเบี้ยได้ ในทางตรงกันข้ามหากตกลงคิดดอกเบี้ยไว้ต่ำกว่า เมื่อมีการผิดนัดต้องเปลี่ยนแปลงเป็นร้อยละ 7.5 ต่อปี⁷⁵ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 224 ที่บัญญัติว่า “หนี้เงินนั้น ท่านให้คิดดอกเบี้ยในระหว่างผิดนัด ร้อยละเจ็ดกึ่งต่อปี ถ้าเจ้าหนี้อาจจะเรียกดอกเบี้ยได้สูงกว่านั้น โดยอาศัยเหตุอย่างอื่นอันชอบด้วยกฎหมาย ก็ให้คงส่งดอกเบี้ยนั้นต่อไป”

ในกรณีที่เรียกค่าสินไหมทดแทนความเสียหายเป็นเงินสำหรับราคาวัตถุที่เสื่อมลง หรือส่งมอบไม่ได้ ในกรณีที่ลูกหนี้ผิดนัดไม่ส่งมอบทรัพย์สินนั้น สามารถที่จะเรียกดอกเบี้ย ในค่าเสียหายดังกล่าวได้โดยเรียกได้นับแต่เวลาอันเป็นฐานที่ตั้งแห่งการกระทำความผิดราคา ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 225 ที่บัญญัติว่า “ถ้าลูกหนี้จำต้องใช้ค่าสินไหมทดแทนเพื่อราคาวัตถุ อันได้เสื่อมเสียไประหว่างผิดนัดก็ดี หรือวัตถุอันไม่อาจส่งมอบได้ เพราะเหตุอย่างใดอย่างหนึ่งอันเกิดขึ้นระหว่างผิดนัดก็ดี ท่านว่า เจ้าหนี้จะเรียกดอกเบี้ยในจำนวนที่จะต้องใช้เป็นค่าสินไหมทดแทน คิดตั้งแต่เวลาอันเป็นฐานที่ตั้งแห่งการกระทำความผิดราคานั้นก็ได้ วิธี เดียวกันนี้ ท่านให้ใช้ตลอดถึงการที่ลูกหนี้จำต้องใช้ค่าสินไหมทดแทน เพื่อการที่ราคาวัตถุตกต่ำเพราะวัตถุนั้นเสื่อมเสียลงในระหว่างเวลาที่ผิดนัดนั้นด้วย”

เวลาอันเป็นฐานที่ตั้งแห่งการกระทำความผิดราคา มีลักษณะเดียวกันกับ มาตรา 440 ปรากฏ 4 ความเห็น⁷⁶ ได้แก่ 1. เวลาที่มีการฟ้องคดี 2. เวลาที่ลูกหนี้ผิดนัด⁷⁷ 3. เวลาที่ทรัพย์สินนั้นสูญหายหรือเสียหาย⁷⁸ 4. เวลาที่ทรัพย์สินมีราคาขึ้นสูงสุดก่อนที่ทรัพย์สินนั้นสูญหายหรือถูก

⁷⁵ พระยาเทพวิฑูร และยล ธีรกุล, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรียงมาตรา ว่าด้วยหนี้, หน้า 93.

⁷⁶ ดาราพร ธีระวัฒน์, กฎหมายหนี้ : หลักทั่วไป, หน้า 72.

⁷⁷ กรมร่างกฎหมายได้ให้ตัวอย่างว่า ก.เป็นผู้ดูแลรักษาผ้าของ ข.ต้องส่งคืนใน วันที่ 1 กรกฎาคม 2468 ปรากฏว่า ก. ละเลยไม่ส่งมอบผ้า ต่อมาในวันที่ 1 สิงหาคม 2468 ผ้าตาย ก. ต้องใช้ค่าผ้าในวันที่ 1 กรกฎาคม 2468 และ ข. เรียกดอกเบี้ยได้ในวันนั้น (โปรดดู ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 1 และ 2 กับ อุทธรณ์ ฉบับร่างกฎหมาย หน้า 261-262. อ้างถึงใน ไสภณ รัตนากร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บทเบ็ดเสร็จทั่วไป, หน้า 210.)

⁷⁸ ในมูลหนี้ที่จะต้องมีการส่งมอบวัตถุ เมื่อยังมีวัตถุอันอยู่กับตัวลูกหนี้ ก็ยังมีหน้าที่ส่งมอบ แต่หากเป็นการพ้นวิสัย เพราะวัตถุสูญหาย หรือเหตุที่ลูกหนี้ต้องรับผิดชอบ จึงจะเรียกค่าสินไหมทดแทน ดังนั้นเวลาที่กระทำความผิดราคา

ทำลาย⁷⁹ ดังนั้น ด้วยเวลาอันเป็นฐานที่ตั้งแห่งการกะประมาณราคา มีความเห็นหลากหลาย ท่านอาจารย์ไพโรจน์ วายูภาพ จึงเห็นว่า ให้คิดแต่เวลาที่วัตถุนั้นเสื่อมเสีย หรือสูญหาย แต่ถ้าราคาวัตถุนั้นไม่คงที่ ตัวอย่างเช่น ทองคำที่มีราคาขึ้นลงเสมอ ให้เลือกเอาวันที่ทองคำมีราคาสูงสุดในระหว่างผินัด แล้วแต่เจ้าหนี้จะได้เลือกเอาราคาในวันใดที่คิดว่าดีที่สุดเป็นข้ออ้างในการฟ้อง⁸⁰ อย่างไรก็ตามศาลฎีกาทือเอา เวลาอันเป็นฐานที่ตั้งแห่งการกะประมาณราคา คือ วันที่พ้นวิสัย แต่ถ้าข้อเท็จจริงไม่ปรากฏว่า วันที่พ้นวิสัยเป็นวันใด ให้นำตั้งแต่วันฟ้องอันเป็นเวลาที่เกิดฟ้องบังคับให้จำเลยชำระหนี้ตามมาตรา 213⁸¹

ลักษณะของดอกเบี้ย ในความหมายทางเศรษฐศาสตร์ คือ ผลตอบแทนจากการใช้ปัจจัยการผลิตประเภทเงินทุน⁸² โดยเงินทุน คือ เงินที่ใช้เพื่อจัดหาสินค้าทุนมาใช้ในหน่วยผลิต เงินทุนจึงเป็นสิ่งสำคัญในการก่อให้เกิดสินค้าทุนในปัจจุบันการผลิต⁸³ ดังนั้น การใช้เงินทุน จึงจะต้องให้ประโยชน์ที่สำคัญแก่เจ้าของเงินทุนเป็น ดอกเบี้ย⁸⁴

ดอกเบี้ยในความหมายของกฎหมาย ด้วยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

จึงน่าจะเป็นเวลาพ้นวิสัยไม่ใช่เวลาผินัด (โปรดดูพระยาเทพวิฑูร และยล ธีรกุล, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรียงมาตรา ว่าด้วยหนี้, หน้า 97.) แต่อย่างไรก็ตามมาตรา 225 ใช้ภายหลังมีการผินัดแล้ว

⁷⁹ เวลาที่ของขึ้นราคาสูงสุดระหว่างผินัด ซึ่งเจ้าหนี้จะเรียกคืนเอาไปขาย หรือใช้ได้ประโยชน์ตามราคาที่มีอยู่ อันเป็นประโยชน์สูงสุดของเจ้าหนี้ (โปรดดู เสนีย์ ปราโมทย์, ม.ร.ว., ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้ เล่ม 2 (ภาค จบบริบูรณ์) พ.ศ. 2478 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2505, พิมพ์ครั้งที่ 2, หน้า 749.)

⁸⁰ ไพโรจน์ วายูภาพ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยหนี้, พิมพ์ครั้งที่ 9, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2554), หน้า 148.

⁸¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2625/2551

⁸² แสงจันทร์ ศรีประเสริฐ, เศรษฐศาสตร์จุลภาค 1, พิมพ์ครั้งที่ 7, (มหาสารคาม: โรงพิมพ์นางนวลออฟเซ็ท, 2539), หน้า 481.

⁸³ วันรักษ์ มิ่งมณีนาคิน, หลักเศรษฐศาสตร์จุลภาค, พิมพ์ครั้งที่ 19, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 213.

⁸⁴ แสงจันทร์ ศรีประเสริฐ, เศรษฐศาสตร์จุลภาค 1, หน้า 481.

ไม่ได้กำหนดนิยามของคำดังกล่าวไว้ แต่จากการ ศึกษาพบว่า ดอกเบี้ย เป็นดอกผลนิติบัญญัติ⁸⁵ ประเภทหนึ่งที่ได้มาเป็นการชั่วคราวแก่เจ้าทรัพย์จากผู้อื่น เพื่อการที่ได้ใช้ทรัพย์นั้น ไม่ว่าจะได้มาจากการได้ใช้ประโยชน์จากการกู้ยืมเงิน⁸⁶ หรือการผิदनัดชำระหนี้เงิน⁸⁷

ดังนั้น จากความหมาย ทางเศรษฐศาสตร์และกฎหมาย จึงเห็นว่าดอกเบี้ยเป็นค่าตอบแทนจากการใช้เงิน ไม่ว่าจะจากการกู้ยืมเงิน หรือการผิदनัดไม่ยอมชำระหนี้เงิน ไม่ว่าจะหนี้เงินนั้นจะเกิดจากนิติกรรม หรือนิติเหตุใด ๆ ก็ตาม

ดังนั้น ดอกเบี้ย จึงไม่ใช่ค่าเสียหาย หรือค่าสินไหมทดแทน ในความหมายของค่าเสียหาย หรือค่าสินไหมทดแทน เพราะไม่ใช่การชดเชยความเสียหายที่เกิดขึ้นจากความเสียหายในสัญญา หรือละเมิด หรือนิติเหตุอื่น ๆ โดยหลักเมื่อเกิดความเสียหายแล้วหากต้องชดใช้ค่าเสียหาย หรือค่าสินไหมทดแทนเป็นเงิน เมื่อผู้ได้รับความเสียหายยังไม่ได้รับการชำระหนี้เงิน ดอกเบี้ยก็คือ ค่าตอบแทนในการใช้ประโยชน์จากเงินค่าเสียหายดังกล่าว ที่ยังไม่ได้ชำระแก่ผู้เสียหาย เพียงเท่านั้นเอง

3.2.3 ภาวะภาษีกรณีสัญญา

บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติในเรื่องสัญญาไว้เป็นการเฉพาะ จึงต้องนำบทบัญญัติในส่วนรายละเอียดเกี่ยวกับสัญญาตามกฎหมายทั่วไป ได้แก่ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับ⁸⁸ ส่วนการพิจารณาภาวะภาษีที่เกิดขึ้นจะต้องอาศัยความสัมพันธ์ในการ

⁸⁵ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 148 วรรค 3 บัญญัติว่า “ดอกผลนิติบัญญัติ หมายถึง ทรัพย์หรือผลประโยชน์อย่างอื่นที่ได้มาเป็นการชั่วคราวแก่เจ้าของทรัพย์จากผู้อื่น เพื่อการที่ได้ใช้ทรัพย์นั้น และสามารถคำนวณและถือเอาได้เป็นรายวัน หรือตามระยะเวลาที่กำหนดไว้” เช่น ดอกเบี้ย กำไร ค่าเช่า ค่าปันผล เป็นต้น (โปรดดู ศรีราชา เจริญพานิช, คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยทรัพย์สิน, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555), หน้า 61.)

⁸⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 654

⁸⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 224

⁸⁸ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, “ปัจจุณา-วิสัยนา คำอธิบายประมวลรัษฎากร: บทที่ 2 หลักการใช้ประมวลรัษฎากร,” *สรรพากรศาสตร์*, 46, 5 (พฤษภาคม 2542): 62.

จัดเก็บภาษีปรับเข้ากับค่าเสียหายที่ได้รับมา หรือค่าเสียหายที่จ่ายออกไป โดยแยกพิจารณาทั้งในส่วน
ของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล

3.2.3.1 กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

3.2.3.1.1 ค่าเสียหายในฐานะรายได้

ลักษณะของค่าเสียหายที่เกิดขึ้นในกรณีสัญญาตามกฎหมายไทยไม่ว่าจะเป็นค่าเสียหายตามปกติ ค่าเสียหายในกรณีพิเศษ หรือค่าเสียหายที่กำหนดไว้ล่วงหน้า กฎหมายไทยก็ยอมรับว่ามีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรทั้งสิ้น⁸⁹ แต่อาจจะเข้าลักษณะประเภทของเงินได้ที่แตกต่างกัน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) ถึง (8) เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3353/2532 จำเลยทำสัญญาประนีประนอมยอมความกับโจทก์ยอมจ่ายเงินจำนวนหนึ่งแก่โจทก์ เนื่องจากโจทก์ฟ้องเรียกค่าเสียหายจากจำเลยว่า จำเลยเลิกจ้างโจทก์โดยไม่เป็นธรรม โดยอาศัยฐานที่โจทก์เป็นลูกจ้างและจำเลยเป็นนายจ้าง เงินค่าเสียหายที่โจทก์ได้รับจากจำเลยจึงเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตาม มาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งไม่ได้มีการบัญญัติไว้ชัดแจ้งดังเช่น มาตรา 40 (5) แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อพิจารณาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (5) ที่บัญญัติว่า

“เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การนิติสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

⁸⁹ มีความเห็นของท่านอาจารย์ชัยสิทธิ กล่าวไว้ว่า ตามมาตรา 42 (13) ที่ให้ยกเว้นค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทำให้ตีความได้ว่า ค่าสินไหมทดแทนทุกประเภทจากการละเมิดเป็นเงินได้พึงประเมิน นอกจากนี้จากการตีความตามเจตนารมณ์ ของมาตราดังกล่าวส่งผลให้ค่าเสียหายที่ได้รับจากสัญญาก็เป็นเงินได้พึงประเมินด้วย

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดย
ไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงิน
ได้ต่ำไป ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่
ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มี
เงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน 2
หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำ
สัญญาจนถึงวันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น”

การผิดสัญญาเช่าซื้อ ผู้ให้เช่าซื้อ สามารถเรียกค่าเสียหาย หรือค่าปรับ โดย
ไม่ต้องบอกเลิกสัญญา เช่น นาย A เช่าซื้อ ห้องชุดจาก นาย B โดยมีข้อตกลงในสัญญาว่าจะไม่นำ
ห้องชุดดังกล่าวไปให้ผู้อื่นเช่าช่วงต่อ นาย A ผิดสัญญา นำห้องชุดดังกล่าวไปให้ผู้อื่นเช่าช่วง นาย A
ต้องชดใช้ค่าปรับตามสัญญา ให้แก่ นาย B เงินจำนวนดังกล่าวเป็น เงินได้ตามมาตรา 40 (5) (ข)
เป็นต้น

ในกรณีเลิกสัญญาเช่าซื้อ โดยหลักของสัญญาเช่าซื้อซึ่งเป็นสัญญาต่อเนื่อง
ไม่มีผลย้อนหลังแม้จะเลิกสัญญาก็ตาม ซึ่งผู้เช่าซื้อที่มีสิทธิรับเงินที่ได้ใช้มาทั้งหมดและเรียกค่าเสียหาย
อื่นๆจากการกระทำผิดสัญญา และจากการที่ผู้เช่าซื้อได้ใช้สอยทรัพย์สินจนถึงวันที่ส่งมอบทรัพย์สินหรือ
ได้รับทรัพย์สินกลับคืนมา และนอกจากนี้ยังมีค่าเสียหายที่ฝ่ายผู้ขายได้รับจากสัญญาซื้อขายเงินผ่อนที่มี
ข้อตกลงให้ผู้ขายได้รับทรัพย์สินคืน หรือไม่ต้องส่งมอบด้วย เช่น นาย A ให้นาย B เช่าซื้อรถยนต์ โดยตก
ลงว่าเมื่อผ่อนชำระครบ 10 งวด งวดละ 50,000 บาท ต่อมา นาย B ผ่อนชำระได้ 5 งวด ก็ไม่ใช้เงิน
ต่อไป 2 คราว ติดกัน นาย A จึงบอกเลิกสัญญา และรับเงิน 250,000 ได้ โดยถือว่าเป็นเงินได้พึง
ประเมินของปีที่ได้รับ เป็นต้น

ดังนั้นจะพบว่ามีกรณีบัญญัติไว้ชัดเจนว่าหากเป็นกรณีที่เป็นค่าเสียหายที่

ได้รับจากการผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน หรือการผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่
ซื้อมานั้น จะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (5) (ข) และ(ค) แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับค่าเสียหายกรณีอื่นๆ เมื่อไม่สามารถปรับเข้ากับประเภทเงินได้ ตาม
มาตรา 40 (1) ถึง (7) แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องปรับเข้าเงินได้ประเภทอื่นๆตาม มาตรา 40 (8)
แห่งประมวลรัษฎากร คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 2166/2544 ได้ตัดสินไว้ตอนหนึ่งว่า โจทก์ทำสัญญาจะ
ซื้อจะขายที่ดินกับบริษัท ต่อมาบริษัทผิดสัญญา โจทก์จึงฟ้องเรียกค่าเสียหายและเงินมัดจำคืน ศาล
แพ่งพิพากษตามยอมให้บริษัทชดใช้เงินจำนวนดังกล่าวให้โจทก์ เมื่อโจทก์นำสืบไม่ได้ว่าสัญญาจะซื้อ
จะขายที่ดินดังกล่าว โจทก์ได้ทำในนามคณะบุคคล เงินได้จำนวน 48 ล้านบาท ตามสัญญา
ประนีประนอมยอมความจึงเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรและตามหนังสือตอบ
ข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค 0802/ม.20496 ลงวันที่ 10 พ.ย. 2537 เงินชดเชยที่ได้รับจากการ
ยกเลิกสัญญาเช่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8)

เห็นได้ว่าเงินได้ที่เป็นค่าเสียหายจากการผิดสัญญานั้นหากเป็นเงินได้ที่ไม่เข้า
กับเงินได้ในแต่ละประเภทตาม มาตรา 40 (1) ถึง (7) จะถือว่าเป็นเงินได้ตาม มาตรา 40 (8) ซึ่งเมื่อ
พิจารณาในมาตราดังกล่าวแล้วจะพบว่า มาตรานี้ได้บัญญัติไว้ถึง เงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์
การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกเหนือที่ระบุไว้ใน มาตรา 40 (1) ถึง (7) ดังนั้น
การอื่น จะต้องมีการกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้⁹⁰ไม่ว่าจะกระทำเป็นประจำใน
ลักษณะถาวร หรือกระทำเพียงชั่วคราว ดังนั้นในทางปฏิบัติส่วนใหญ่เมื่อได้รับเงินได้มาและไม่
สามารถที่จะจัดเข้าประเภทของเงินได้อื่นได้ จะถือว่าเป็นเงินได้ประเภท 40 (8) เสมอ⁹¹ ดังนั้น
ค่าเสียหายที่ได้รับก็เช่นเดียวกัน

ดังนั้นในกรณีค่าเสียหายทั้งในกรณีที่ผิดสัญญาหรือในกรณีเลิกสัญญาไม่ว่า
จะเป็นค่าเสียหายที่เกิดตามปกติ ค่าเสียหายอัดเกิดแต่พฤติการณ์พิเศษ หรือค่าเสียหายที่ตกลงกันไว้

⁹⁰ มานะ พิชยาภรณ์, คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์
อักษรสาส์น, 2522), หน้า 131.

⁹¹ สุเกตุ อภิชาติบุตร, คำอธิบายประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 2,
(กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสาส์น, 2517), หน้า 61.

ล่วงหน้าซึ่งในกรณีกฎหมายไทยมีแต่เฉพาะกรณีของเบี้ยปรับ กรณีของการยกเว้นค่าเสียหายในกรณีค่าสินไหมทดแทนนั้น จะเห็นได้ว่าค่าเสียหายที่ได้รับการยกเว้นนั้นจะเป็นค่าเสียหายที่เป็นค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดเท่านั้นดังปรากฏตามบทบัญญัติ ประมวลรัษฎากรมาตรา 42 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้” และในอนุมาตราที่ 13 ของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด เงินที่ได้จากการประกันภัย หรือการฌาปนกิจสังเคราะห์” และไม่ได้มีข้อยกเว้นให้ในกรณีของมูลหนี้ตามสัญญาแต่อย่างใด

นอกจากนี้กรณีประเภทดอกเบี้ยในค่าเสียหายที่ได้รับจากหลักที่ได้ศึกษามา หากมีการกำหนดดอกเบี้ยเอาไว้ในกรณีที่มีการผิดสัญญาหากมีการชำระหนี้เป็น หนี้เงิน (Money Debt) จะคิดในวันที่มีการผิดนัดชำระหนี้ซึ่งเป็นการผิดสัญญาหากผู้ต้องเสียหายตัดสินใจเรียกให้ชำระค่าเสียหายจากการไม่ชำระหนี้ หรือชำระหนี้ไม่ถูกต้อง อย่างไรก็ตามหากเป็นกรณีที่วัตถุประสงค์แห่งหนี้เป็นการกระทำการ หรืองดเว้นกระทำการซึ่งโดยสภาพย่อมไม่สามารถเรียกดอกเบี้ยได้เพราะไม่ใช่หนี้เงิน อย่างไรก็ตามค่าเสียหายในกรณีผิด หรือเลิกสัญญานั้นเป็นหนี้เงิน จึงสามารถเรียกดอกเบี้ยได้หากมีการผิดนัด โดยปกติหนี้ดอกเบี้ยจะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร เช่น สัญญากู้ยืมเงิน หากมีการผิดสัญญาไม่ชำระหนี้ตามกำหนด จะต้องเสียดอกเบี้ยตามที่ตกลงไว้ หรือไม่ได้ตกลงจะคิดไว้ที่ 7.5% ตามกฎหมาย ซึ่งจะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากเป็นสัญญาบางประเภทที่ไม่มีลักษณะคล้ายกับการกู้ยืมเงินก็จะเป็นเงินได้ในประเภทนั้น เช่น ดอกเบี้ยจากค่าเสียหายตามกฎหมายแรงงานจะเป็นเงินได้ตาม มาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ปรากฏตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค. 0706/1202 ลงวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2549 การเลิกจ้างที่ไม่มีเหตุอันสมควรและไม่เป็นธรรมเป็นผลให้บริษัทต้องจ่ายค่าเสียหาย เป็นค่าชดเชยสินจ้างแทนการบอกกล่าวล่วงหน้า และค่าเสียหายจากการเลิกจ้างไม่เป็นธรรม พร้อมดอกเบี้ยในอัตรา ร้อยละ 7.5 % ต่อปี ซึ่งเงินชดใช้พร้อมดอกเบี้ยที่ได้รับ เป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

3.2.3.1.2 ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย

เมื่อบุคคลธรรมดาได้มีการจ่ายค่าเสียหายออกไปในฐานะรายจ่าย ปกติในฐานะของการหักค่าใช้จ่ายของบุคคลธรรมดา จะใช้วิธีการคิดคำนวณแบบเหมาจ่ายตามลักษณะของประเภทเงินได้ที่ได้รับมาดังนั้นไม่ว่าจะได้มีการจ่ายค่าเสียหายออกไปหรือไม่ ไม่เป็นประเด็นที่ต้องพิจารณาเนื่องด้วยว่าผลที่เกิดขึ้นไม่มีความแตกต่างกัน สมมติว่า ได้รับเงินได้ประเภทที่ 1 ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร มาเพียงอย่างเดียว เป็นเงินเดือน เดือนละ 20,000 บาท เงินได้พึงประเมินที่จะนำมาคำนวณภาษี ในปีภาษีนั้นคือ 20,000 คูณ 12 เท่ากับ 240,000 บาท เมื่อมาหักออกด้วยค่าใช้จ่ายแบบเหมา จะได้ทั้งหมดร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ตามบทบัญญัติ มาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร นั่นคือ ไม่ว่าจะการจ่ายค่าเสียหายจะจ่ายเป็นจำนวนเท่าไรก็ไม่สามารถที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้เนื่องจากคิดค่าใช้จ่ายเป็นการคิดแบบเหมา (Standard Deduction) หรือในกรณีที่มีการหักค่าใช้จ่าย ที่สามารถเลือกได้ หรือต้องหักค่าใช้จ่ายตามจริงตามมาตรา 43 ถึง 46 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 11 พ.ศ. 2502 ซึ่งเป็นการหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควร (Necessary and Reasonable Expense) โดยให้แสดงหลักฐานเพื่อใช้ค่าใช้จ่ายที่แท้จริงมาคำนวณ และในการคำนวณค่าใช้จ่ายจะเห็นได้ว่า ในพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว ได้ระบุวิธีการเอาไว้⁹² ซึ่งจะแสดงให้เห็นว่า หากมีสิทธิที่จะเลือกใช้การพิสูจน์รายจ่ายแล้วทำให้หลักฐานที่ปรากฏมีมูลค่าน้อยกว่าที่เหมาจ่ายจะทำให้เสียประโยชน์ได้ และในประเด็นของค่าเสียหาย จะพบว่ามีการนำบทบัญญัติมาตราของภาษีเงินได้นิติบุคคลมาใช้โดยอนุโลมโดยให้นำ มาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่ง เป็นบทกำหนดถึงการคำนวณกำไรสุทธิ และขาดทุนสุทธิของภาษีเงินได้นิติ

⁹² บัญญัติไว้ในทำนองว่า เว้นแต่ผู้มีเงินได้จะแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 21) พ.ศ. 2517 และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 161) พ.ศ. 2502 มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นก็ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

บุคคล โดยกำหนดให้ รายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย จึงแปลความได้ว่าในการคิดค่าใช้จ่ายนั้น จะต้องพิจารณารายจ่ายต้องห้ามของบทบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตราดังกล่าวด้วย แต่เมื่อเป็นการใช้บทบัญญัติของภาษีเงินได้นิติบุคคลมาบังคับโดยอนุโลม จึงต้องนำมาใช้เท่าที่สภาพแห่งบุคคลธรรมดาจะพึงมีได้ เช่น ค่าใช้จ่ายที่ต้องห้ามตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากประกันภัยหรือสัญญาคุ้มครองชีวิตหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ⁹³ โดยคำอธิบายเรื่องวิธีการหักค่าใช้จ่าย ด้วยมีความเหมือนกันกับการหักรายจ่ายกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงได้อธิบายไว้ในส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว

ในส่วนการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ที่ได้รับจากสัญญาประกันภัยในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2166/2544 ข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่าเงินที่โจทก์ได้รับ จากการผิดสัญญาจะซื้อจะขาย จำนวน 48,000,000 บาท เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) การหักค่าใช้จ่ายเป็นไปตามมาตรา 46 และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2511 มาตรา 8 ทวิ ซึ่งให้นำมาตรา 65 ตรี มาใช้บังคับโดยอนุโลม ดังนั้น การจ่ายเงินจำนวน 7,570,000 บาท รับฟังไม่ได้ว่าเกี่ยวกับการจะซื้อจะขายที่ดินอันเป็นผลให้โจทก์ ได้รับเงินจำนวน 48,000,000 บาท จึงเป็นรายจ่ายซึ่งไม่ใช่รายจ่ายเพื่อกิจการโดยเฉพาะ (แต่อย่างไรก็ตามในคดีนี้ข้อเท็จจริงเบื้องต้นรับฟังได้ว่า เจ้าพนักงานได้คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยได้นำเงินจำนวนดังกล่าวมาคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินและหักค่าใช้จ่ายให้ได้แก่ เงินมัดจำจำนวน 15,000,000 บาท กับค่านายหน้าจำนวน 2,000,000 บาท และค่าทนายความจำนวน 6,000,000 บาท)

⁹³ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค. 0804/8411 ลงวันที่ 16 มิถุนายน 2518 วินิจฉัยว่า กรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นผู้มีเงินได้ และมีสิทธิคำนวณค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควร แต่จะนำผลขาดทุนสุทธิของปีก่อนมาหักค่าใช้จ่ายไม่ได้ เพราะผลขาดทุนสุทธิปีก่อนมิใช่ค่าใช้จ่ายอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินของปีปัจจุบัน ทั้งมาตรา 65 ตรี (12) ได้ห้ามถือเป็นรายจ่ายและลักษณะการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีลักษณะการจัดเก็บเป็นปี ดังนั้นจะนำบทบัญญัติดังกล่าวมาอนุโลมใช้ไม่ได้ (อ้างใน มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, **กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 เอกสารการสอน**, ปรับปรุงครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2547), หน้า 265.)

3.2.3.2 กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล

3.2.3.2.1 ค่าเสียหายในฐานะรายได้

กรณีของภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ในกรณีที่ได้รับค่าเสียหายมาเป็นรายได้ ตามความหมายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และแม้จะมีการแบ่งประเภท เงินได้ของค่าเสียหายตาม มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร เหมือนกัน แต่ไม่เป็นสาระสำคัญที่จะต้อง พิจารณาเพราะว่านิติบุคคลจะหักรายจ่ายที่เกิดขึ้นตามหลักการทางบัญชี ไม่มีรูปแบบการหักแบบ เหมาะจ่าย ตามประเภทเงินได้ดังเช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การคำนึงรายได้ ซึ่งจะต้องพิจารณา เพียงว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นเพราะกิจการ หรือเกี่ยวเนื่องกับกิจการหรือไม่ โดยการรับรู้ รายได้ใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้ ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้น

โดยปกติในการคิดคำนวณรายรับรายจ่ายเพื่อหากำไรสุทธิในการคำนวณ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งจะใช้เกณฑ์สิทธิในทางบัญชี ดังนั้น ลักษณะของรายได้กับรายจ่ายจะใช้ หลักการจับคู่รายรับและรายจ่าย (Matching Principle) คือ รายจ่ายที่เกิดจะต้องจับคู่กับรายได้ที่เกิด จากรายจ่ายนั้น ๆ ดังนั้นเมื่อได้รับความเสียหาย และได้รับการชดเชยค่าเสียหายกลับมาจากการผิด สัญญาหรือเลิกสัญญา จะเป็นรายได้⁹⁴ ของผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับในการคำนวณ โดยในการ คิดคำนวณจะต้องไปจับคู่กับต้นทุนในค่าเสียหายที่ได้รับเสียก่อน หากมีจำนวนมากกว่าก็ถือเป็น รายได้ส่วนเกินที่จะนำไปคำนวณกำไรสุทธิต่อไป เช่น บริษัท A จัดงานแสดงให้บุคคลซื้อบัตร โดยจ้าง นักร้องมาจากบริษัท C ซึ่งบริษัท A ได้เสียค่าใช้จ่ายในการเตรียมการแสดงไป 1,000,000 บาท โดย คาดหวังกำไรจากการจัดงานครั้งนี้ 300,000 บาท โดยได้แจ้งให้บริษัท C ทราบในผลกำไรที่จะได้รับ ครั้งนี้ด้วย แต่บริษัท C ผิดสัญญา บริษัท A จึงเรียกค่าเสียหายจากการผิดสัญญา ในค่าเสียหาย ตามปกติ 1,000,000 บาท และค่าเสียหายอันเกิดแต่พฤติการณ์พิเศษ 300,000 บาท ดังนั้นรายจ่ายที่

⁹⁴ ท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมได้ให้ความเห็นว่า ค่าเสียหายที่ได้รับจากการผิด หรือเลิกสัญญาเป็น รายได้ เพราะตามมาตรา 65 ตรี (12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มกันใด ๆ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ดังนั้นหากค่าเสียหายดังกล่าวไม่ได้รับกลับคืนจะถือเป็นรายจ่ายได้ เมื่อตีความตามเจตนารมณ์แล้ว ในทางกลับกันค่าเสียหายที่ได้รับมาจึงถือเป็นรายได้

เกิดขึ้น คือ 1,000,000 บาท และต้องเอาค่าเสียหายทั้งหมด 1,300,000 บาท มาจับคู่กับรายจ่ายดังกล่าวทำให้ 300,000 บาท เป็นรายได้ของกิจการ เพื่อหักกับรายจ่ายอื่น ๆ (ถ้ามี) ของกิจการหากำไรสุทธิ ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อไป

ในเรื่องเลิกสัญญา ก็เช่นเดียวกัน ปรากฏตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค. 0706/3551 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2549 ที่ตอบคำถามว่า เงินชดเชยที่บริษัทได้รับจากการเลิกสัญญาโดยมิชอบ และได้รับค่าเสียหายมาทั้งสิ้น 12,500,000 บาท โดยตกลงที่จะจ่ายในปี 2548 แต่ได้รับจริงในปี 2549 จะต้องนำมาคิดคำนวณโดยถือเป็นรายได้โดยใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้ และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528

ข้อสังเกตสัญญาบางประเภทที่การเลิกสัญญาไม่มีผลย้อนหลัง เช่น สัญญาเช่าซื้อ ผลของสัญญาทำให้ได้รับผลประโยชน์ที่ได้รับมาแล้วและทรัพย์สินกลับคืนมาด้วย ตาม หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค. 0706/3995 ลงวันที่ 29 เมษายน 2546 การรับรู้รายได้เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทผู้ให้เช่าซื้อจะต้องใช้เกณฑ์สิทธิ และเมื่อทำการยึดรถและจำหน่ายออกไป จะต้องรับรู้รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจำหน่ายรถยนต์ที่ยึด หากรายได้จากการขายรถที่ยึดรวมกับเงินค่างวดที่บริษัทผู้ให้เช่าซื้อได้รับชำระไว้แล้วมีจำนวนมากกว่ารายได้ที่บริษัทผู้ให้เช่าซื้อได้รับรู้เป็นรายได้ไว้แล้ว ผลต่างดังกล่าวถือเป็นประโยชน์จากการขาย แต่ในทางกลับกัน หากรวมแล้วมีจำนวนน้อยกว่าจำนวนรายได้ที่รับรู้เป็นรายได้ไว้แล้วจะสามารถหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจำหน่ายรถยนต์ได้ และเมื่อดำเนินการฟ้องเรียกค่าเสียหายที่เป็นผลขาดทุนจากการจำหน่ายรถยนต์คันที่ยึด และได้รับค่าเสียหายมาบริษัทสามารถรับรู้เป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระค่าเสียหายได้

นอกจากนี้ ค่าเสียหายที่ตกลงกันไว้ล่วงหน้า อย่างเบี่ยงปรับ ก็เช่นเดียวกัน ปรากฏตาม ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3143/2536 ที่ตัดสินว่า ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2519 โจทก์ทำสัญญาจะซื้อที่ดินและอาคารจากบริษัท ส. ในราคา 36,000,000 บาท ชำระราคาครบถ้วนแล้วและโจทก์ได้ลงบัญชีที่ดินและอาคารดังกล่าวเป็นทรัพย์สินของโจทก์ ต่อมาบริษัท ส. ผิดสัญญาไม่จัด

ทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ให้โจทก์ จึงตกลงใช้ค่าปรับให้โจทก์เป็นเงิน 15,000,000 บาท โดยจะชำระให้เสร็จภายใน 5 ปี และโจทก์ได้ลงบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันว่าบริษัท ส. เป็นลูกหนี้โจทก์ในเงินค่าปรับจำนวนดังกล่าวนอกจากนี้ยังได้หมายเหตุไว้ในงบกำไรขาดทุนและขาดทุนสะสมของรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันว่าโจทก์จะได้รับชดใช้เงินจำนวนดังกล่าวจากบริษัท ส. ภายใน 5 ปี และบริษัท ส. ก็หมายเหตุไว้ในงบกำไรขาดทุนของตนว่า บริษัทจะชำระค่าปรับจำนวนดังกล่าวให้โจทก์ภายใน 5 ปี ดังนั้น การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ว่าโจทก์มีเงินได้เป็นค่าปรับจากบริษัท ส. จำนวน 15,000,000 บาทในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2519 นั้น จึงชอบด้วยกฎหมาย โจทก์ซึ่งใช้ระบบบัญชีเกณฑ์สิทธิมีหน้าที่ต้องนำค่าปรับดังกล่าวพร้อมดอกเบี้ยมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย⁹⁵ ซึ่งสอดคล้องกับหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร กค. 0702/4895 ลงวันที่ 22 มิถุนายน 2552 บริษัทฯ เป็นรัฐวิสาหกิจสังกัดกระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ได้ทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดิน อาคาร สำนักงาน เครื่องจักร และทรัพย์สินอื่นๆ บริเวณที่ตั้งโรงงานนิคมอุตสาหกรรมสระบุรี จังหวัดสระบุรี กับ บริษัท ส. "ผู้จะซื้อ" เป็นเงินตามสัญญาจะซื้อจะขายทั้งสิ้น 821,710,000 บาท รวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว โดยสัญญาดังกล่าวได้แยกการซื้อทรัพย์สิน แต่ละรายการไว้อย่างชัดเจน เนื่องจากทรัพย์สินที่ขายมีทั้ง อสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์ รวมอยู่ด้วย ซึ่งในวันทำสัญญา ผู้จะซื้อได้ชำระราคาค่าที่ดินให้บริษัทฯ เป็นเงินจำนวน 40,000,000 บาท สำหรับค่าที่ดินส่วนที่เหลือและค่าอาคารสำนักงานและโรงงาน เครื่องจักรและทรัพย์สินอื่นๆ ที่ยังไม่ชำระอีกจำนวน 781,710,000 บาท ซึ่งรวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้จะซื้อนำมาชำระ ให้กับบริษัทฯ ก่อนโอนกรรมสิทธิ์ภายใน 15 วัน นับจากวันลงนามในสัญญา ต่อมาผู้จะซื้อไม่สามารถนำเงินส่วนที่เหลือมาชำระ หนี้ตามเงื่อนไขได้ บริษัทฯ จึงแจ้งยืนยันการบอกเลิกสัญญาและริบเงินค่าที่ดินจำนวน 40,000,000 บาท ดังกล่าว บริษัทฯ ดังนั้น กรณีมีการผิดสัญญาและบริษัทฯ ได้รับเงินค่าที่ดินซึ่งถือว่าเป็นหลักประกันตามสัญญา หลักประกันที่ถูกริบดังกล่าวเข้า

⁹⁵ ในกรณีที่หนี้เบี้ยปรับแล้วเป็นรายได้ในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2519 แล้ว หากไม่ได้รับการชำระหนี้ตามเวลาที่กำหนด จะสามารถจำหน่ายหนี้ดังกล่าวออกเป็นหนี้สูญ ตามหลักเกณฑ์ ในบทบัญญัติ มาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ (โปรดดู ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล), (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T. Training Center), หน้า 197.)

ลักษณะเป็นเบี้ยปรับในการไม่ปฏิบัติตาม สัญญา ถือเป็นรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ของ บริษัทฯ มีหน้าที่นำเงินได้ดังกล่าวไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค. 0702/396 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2551 ค่าปรับที่ได้รับจากการผิดสัญญา หากตามสัญญาได้กำหนดค่าปรับไว้ในกรณีมีการผิดสัญญา โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสิทธิที่จะได้รับค่าปรับตามสัญญาจากคู่สัญญา เงินค่าปรับดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นค่าปรับจากการผิดสัญญา ถือเป็นเงินได้ตาม มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องนำเงินค่าปรับดังกล่าวมารับรู้เป็นรายได้ในรายการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผิดสัญญา และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค. 0804/10630 ลงวันที่ 6 มิถุนายน 2522 สัญญาระหว่างบริษัทผู้ผลิตและบริษัทระบุให้บริษัทมีสิทธิซื้อสินค้าจากผู้ผลิตเพื่อขายแต่เพียงผู้เดียวในประเทศไทย ถ้าบริษัทผู้ผลิตตกลงขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทยโดยไม่ผ่านบริษัท บริษัทผู้ผลิตจะต้องชดใช้เงินจำนวนหนึ่งเป็นค่าทดแทนที่บริษัทจะต้องเสียสิทธิในการขายสินค้า ดังนั้น เงินทดแทนที่บริษัทได้รับมีลักษณะเป็นเบี้ยปรับ บริษัทต้องนำไปคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

จะสังเกตได้ว่าค่าเสียหายที่ได้รับของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นไม่มีการยกเว้นโดยไม่ให้ถือว่าเป็นเงินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษี เหมือน มาตรา 42 (13) แห่งประมวลรัษฎากร ดังเช่นในเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และในมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ในส่วนการคำนวณกำไรสุทธิก็ไม่ได้มีการบัญญัติให้ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ ซึ่งแปลว่าไม่ว่าอย่างไรก็ตามจะต้องนำค่าเสียหายที่ได้รับมาคำนวณเป็นรายได้เสมอ

3.2.3.2.2 ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย

ค่าเสียหายที่เกิดขึ้นจากการทำสัญญา จะสามารถแบ่งเป็นสองกรณี ได้แก่ กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นผู้ก่อให้เกิดความเสียหายจากการผิดสัญญา หรือเลิกสัญญากับกรณีได้รับความเสียหายจากสัญญา

กรณีนิติบุคคลเป็นผู้ก่อให้เกิดความเสียหาย หรือได้รับความเสียหายจาก

สัญญาโดยปกติแล้ว การหักจ่ายที่เกิดขึ้นของภาษีเงินได้นิติบุคคล ใช้จ่ายดังกล่าวดังกล่าว จะต้องเป็นรายจ่ายที่เพื่อกำไร กล่าวคือ เป็นรายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อทำให้เกิดรายได้ อันเป็นการหา กำไร หรือเป็นรายจ่ายเพื่อที่จะให้สินค้าหรือกิจการพร้อมที่จะขาย ได้แก่ ต้นทุนขาย ค่าใช้จ่ายในการ ขายและบริหาร และดอกเบี้ยจ่าย เมื่อค่าเสียหายที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการขายและ การบริหารกิจการ จึงสามารถที่จะหักเป็นรายจ่ายในกิจการได้ ซึ่งอาจเรียกได้ว่า เป็นผลเสียหายอัน เกิดจากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากกิจการ⁹⁶ เช่น บริษัท A ทำสัญญาซื้อขายส่งสินค้า ให้บริษัท B แต่เนื่องจากโรงงานของบริษัท A มีปัญหา ทำให้ผลิตสินค้าส่งบริษัท B ไม่ทัน บริษัท A เป็นผู้ผิด สัญญา จึงต้องจ่ายค่าเสียหาย ให้กับบริษัท B ดังนี้ ค่าเสียหายที่บริษัท A จ่ายให้ บริษัท B จึงเป็นผล เสียหายอันเกิดจากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากกิจการ สามารถหักเป็นรายจ่ายได้

ค่าเสียหายในกรณีผิดสัญญา ปรากฏตาม หนังสือตอบข้อหารือ กรมสรรพากรเลขที่ กค. 0706/7453 ลงวันที่ 1 สิงหาคม 2546 บริษัท ช. ได้เช่าที่ดินของการรถไฟแห่งประเทศไทย ณ สามเหลี่ยมย่านพหลโยธิน ถนน พหลโยธิน กรุงเทพมหานคร ระยะเวลาเช่า 30 ปี สิ้นสุดสัญญาเช่าวันที่ 18 ธันวาคม 2551 ต่อมาวันที่ 26 มีนาคม 2546 การรถไฟฯ กับบริษัทฯ ได้มี บันทึกข้อตกลงทั้งสองฝ่ายเนื่องจากตรวจพบว่าบริษัทฯ ต่อเติมดัดแปลงอาคารและสิ่งปลูกสร้างใน สถานที่เช่าโดยไม่ได้รับอนุญาตจากผู้ให้เช่าก่อน การรถไฟฯ จึงริบเงินประกัน และได้มีการเจรจาให้ บริษัทฯจ่ายเงินชดเชยจากการต่อเติมดัดแปลงอาคารและ สิ่งปลูกสร้างตามบันทึกข้อตกลงของทั้งสอง ฝ่ายซึ่งจะทำให้สัญญาเช่าที่ดินมีผลผูกพันต่อไปโดยการรถไฟฯ จะออกใบเสร็จรับเงินการรับเงิน ค่าชดเชยดังกล่าวให้บริษัทฯ ดังนี้ เงินค่าชดเชย ดังกล่าวเป็นรายจ่ายค่าปรับตามสัญญา บริษัทฯ ย่อม นำมาถือเป็น รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) และ (18) แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด

สำหรับค่าเสียหายในกรณีเลิกสัญญา ตัวอย่างเช่น หนังสือตอบข้อหารือ กรมสรรพากรเลขที่ กค. 0702/4345 ลงวันที่ 21 สิงหาคม 2546 บริษัทฯ จ่ายค่าชดเชยจากการยกเลิก

⁹⁶ หากค่าเสียหายที่เกิดขึ้นไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ จะไม่ถือว่าเป็นรายจ่าย และจะถูกห้ามหักเป็นรายจ่ายตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี ที่กำหนดให้รายการใน (13) รายจ่ายซึ่งไม่ใช่รายจ่ายเพื่อกำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

สัญญาเช่าตามสัญญาประนีประนอมยอมความแก่ผู้เช่า บริษัทฯ มีสิทธินำเงินชดเชย มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ไม่ต้องห้ามตาม ตามมาตรา 65 ตี (13) และ (18) แห่งประมวลรัษฎากร

รายจ่ายที่เป็นเบี่ยงปรับที่เกิดจากการตกลงกำหนดค่าเสียหายไว้ล่วงหน้าก็ถือเป็นผลเสียหายอันเกิดจากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากกิจการ เช่นเดียวกัน อย่างไรก็ตาม แม้ใน มาตรา 65 ตี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้ เบี่ยงปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญาไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยความหมายของคำดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ได้วินิจฉัยไว้ว่า การห้ามนำเบี่ยงปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นการตัดสิทธิผู้เสียภาษี ฉะนั้นจึงต้องวินิจฉัยคำว่า “เบี่ยงปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา” ตามความหมายอย่างแคบ กล่าวคือ หมายถึงเบี่ยงปรับและหรือเงินเพิ่ม ค่าปรับทางอาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น⁹⁷ ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า คำว่าเบี่ยงปรับ ตามมาตราดังกล่าว มีความหมายจำกัดเพียงแค่เบี่ยงปรับที่เป็นบทลงโทษในทางแพ่งที่เกิดจากกฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีเสียเพิ่มเติม⁹⁸ เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรเท่านั้น⁹⁹ ไม่ใช่เบี่ยงปรับจากการผิดสัญญาตามกฎหมายแพ่งแต่อย่างใด ผลคือเบี่ยงปรับที่กำหนดในทางสัญญาที่กำหนดไว้

⁹⁷ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 10/2528 เรื่อง เบี่ยงปรับและเงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญาตามมาตรา 65 ตี (6) แห่งประมวลรัษฎากร

⁹⁸ โฉมรา บุญยพล, **คำอธิบายกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร**, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2526), หน้า 44.

⁹⁹ ดังนั้น หากเป็นเบี่ยงปรับหรือเงินเพิ่ม หรือค่าปรับทางอาญาตามกฎหมายอื่นสามารถหักเป็นรายจ่ายเพื่อคำนวณกำไรสุทธิได้ เช่น ค่าปรับกฎหมายจราจร ค่าปรับกฎหมายป่าไม้ ค่าปรับจากภาษีสรรพสามิต เป็นต้น สามารถที่จะหักเป็นรายจ่ายได้ (โปรดดู สมเดช โรจน์ศรีเสถียร และคณะ, **เอาชนะภาษีให้ได้ภายใน 100 วัน**, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2552), หน้า 602. และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค. 0706/472 ลงวันที่ 17 มกราคม 2550 ที่วินิจฉัยว่า ค่าอากรที่ชำระขาด และค่าปรับอากรอีกสองเท่า จากการสำแดงราคาสินค้านำเข้าต่ำกว่าความเป็นจริงที่คณะกรรมการเปรียบเทียบของกรมศุลกากรได้วินิจฉัยให้ บริษัทฯ ชำระบริษัทฯ มีสิทธินำค่าอากรและค่าปรับอากรดังกล่าว มาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทฯ ได้ เนื่องจากเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการของบริษัทฯ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (6) แห่งประมวลรัษฎากร)

สามารถหักเป็นรายจ่ายได้

นอกจากผลเสียหายดังกล่าวนี้ต้องผลเสียหายอันเกิดจากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากกิจการแล้วภาษีเงินได้นิติบุคคลได้กำหนดยกเว้นรายการที่ห้ามมิให้หักเป็นรายจ่ายได้เพิ่มเติมอีก ปรากฏตาม มาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดผลเสียหายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย ในการคำนวณกำไรสุทธิ ที่บัญญัติว่า “ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิ ยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน” ผลเสียหายเป็นรายจ่ายอย่างหนึ่งที่เกิดขึ้นกับทรัพย์สินของกิจการด้วยเหตุผลต่าง ๆ ที่ไม่อาจคาดหมายหรืออาจป้องกันได้อันเป็นรายจ่ายที่มีรายจ่ายตามปกติของกิจการ ส่วนคำว่า อันอาจได้กลับคืน หมายความว่า ถึงสิทธิที่บริษัทที่มีอยู่

ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่หนังสือ กค 0811/6941 ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2543 ที่ว่า ห้างฯ ได้ทำสัญญากับบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ โดยห้างฯ ตกกลงเป็นตัวแทนของบริษัทฯ ในการหาลูกค้ามาเข้าซื้อรถยนต์และเป็นผู้จัดเก็บค่างวดให้กับบริษัทฯ และมีเงื่อนไขว่าห้างฯ จะเป็นผู้ค้าประกันร่วมในสัญญาเช่าซื้อทุกฉบับ ห้างฯ ได้รับผลตอบแทนเป็นค่านายหน้า ในกรณีที่ลูกค้าผู้เช่าซื้อรถยนต์ไม่สามารถชำระค่างวด บริษัทฯ จะบอกเลิกสัญญาเช่าซื้อและนำรถยนต์ออกประมูลขาย ฟ้องเรียกค่าเสียหายจากลูกค้าผู้เช่าซื้อ ค่าเสียหายส่วนที่เหลือ ห้างฯ จะต้องรับผิดชอบในฐานะผู้ค้าประกันร่วม

ค่าเสียหายจากการค้าประกันสัญญาเช่าซื้อรถยนต์ดังกล่าว ถือเป็นผลเสียหายอัน เนื่องจากการประกอบกิจการที่ไม่มีหลักประกันห้างฯ ย่อมหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่มี รายจ่ายเกิดขึ้นได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร และหากมีการชำระหนี้ในในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค 0802/12655 ลงวันที่ 31 ก.ค. 2539 บริษัททำสัญญาขายส่งรถยนต์ให้บริษัท จ. ในเวียดนามแต่เพียงผู้เดียว ต่อมาบริษัทจำเป็นต้องขายส่งรถดังกล่าวให้ผู้อื่นอย่างเร่งด่วน บริษัทจึงตัดยอดรถของ บริษัท จ. ออกเป็นจำนวน 20,000 คัน

บริษัท จ. ยินยอมแต่ต้องจ่ายค่าเสียหายเป็นการชดเชยให้ ดังนี้เงินดังกล่าว บริษัทลงรายจ่ายในการคำนวณสุทธิได้

3.3 การจัดเก็บภาษีค่าเสียหายกรณีละเมิด

3.3.1 กรณีค่าเสียหายจากละเมิด

ดังที่ทราบดีว่าละเมิดเป็นบ่อเกิดแห่งหนี้ประเภทหนึ่งที่เกิดจากการกระทำที่ก้ำกึ่งลงไปกระทบกระเทือนในสิทธิเด็ดขาด อันเป็นสิทธิที่ต้องรับรองและคุ้มครองไว้อย่างที่สุด เมื่อมีการกระทำละเมิดย่อมก่อให้เกิดความเสียหายและต้องการชดเชยในความเสียหายดังกล่าว ดังนั้นจึงมีการบัญญัติกฎหมายด้วยวัตถุประสงค์ให้เกิดความชัดเจนในการคุ้มครองสิทธิดังกล่าวรวมทั้งขอบเขตของการค่าเสียหายที่ได้รับ ซึ่งกฎหมายไม่ว่าจะเป็นระบบคอมมอน ลอว์ หรือระบบซีวิล ลอว์ จะมีลักษณะคล้ายกัน แม้ว่าแหล่งกำเนิดความเป็นกฎหมาย (Source of Law) จะมาจากคนละที่กันก็ตาม แต่อย่างไรก็ตามการกระทำที่เป็นการละเมิดตามระบบคอมมอน ลอว์ จะมีความหมายที่กว้างกว่า เพราะเน้นที่การกระทำผิดหน้าที่ซึ่งผู้กระทำมีต่อบุคคลอื่นโดยไม่ได้กำหนดลักษณะของความเสียหายไว้¹⁰⁰

3.3.1.1 สิทธิในการเรียกค่าเสียหายจากละเมิด

ละเมิดเป็นการกระทำที่เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมายไม่ใช่เจตนา¹⁰¹ ด้วยเหตุดังกล่าวการกระทำที่เป็นการทำละเมิดของไทยกฎหมายได้กำหนดลักษณะเอาไว้ในมาตรา 420 ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทที่ว่า

¹⁰⁰ สุขุม ศุภนิติย์, คำอธิบายกฎหมายลักษณะละเมิด, พิมพ์ครั้งที่ 6, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), หน้า 12-13.

¹⁰¹ วารีนาสกุล, คำอธิบายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะ ละเมิด จัดการงานนอกสั่ง ลากมิควรได้, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ พลสยาม พรินติ้ง, 2554), หน้า 5.

“ผู้ใดจงใจหรือประมาทเลินเล่อ ทำต่อบุคคลอื่นโดยผิดกฎหมายให้เขาเสียหายแก่ชีวิตก็ดี แก่ร่างกายก็ดี อนามัยก็ดี เสรีภาพก็ดี ทรัพย์สิน หรือสิทธิอย่างหนึ่งอย่างใด ท่านว่าผู้นั้นทำละเมิด จำต้องใช้ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการนั้น”

ดังนั้นการกระทำใดที่จะเป็นการทำละเมิดจะต้องประกอบด้วย

1. กระทำต่อบุคคลอื่น คือ การลงมือทำด้วยการเคลื่อนไหวร่างกาย หรือไม่เคลื่อนไหวร่างกายด้วยรู้สำนึก¹⁰² ทำต่อบุคคลอื่นซึ่งทั้งผู้กระทำและผู้ถูกกระทำจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้

2. กระทำโดยผิดกฎหมาย คือ การกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายทั้งกรณีที่ถูกกฎหมายบัญญัติไว้ชัดแจ้งว่าการกระทำนั้นเป็นความผิดและกรณีที่ไม่มีการบัญญัติไว้โดยตรงว่าการกระทำนั้นเป็นความผิดแต่ไม่มีอำนาจอันชอบธรรมที่จะทำได้¹⁰³

3. กระทำโดยจงใจ หรือประมาทเลินเล่อ การกระทำโดยจงใจ คือ การกระทำที่มุ่งต่อผลความเสียหายให้เกิดขึ้นโดยไม่คำนึงว่าจะเกิดความเสียหายขึ้นมากหรือน้อยกว่าที่ประสงค์ไว้¹⁰⁴ ส่วนการกระทำโดยประมาทเลินเล่อ คือ การกระทำที่ไม่จงใจแต่ขาดความระมัดระวังโดยบุคคลในภาวะเช่นนั้นต้องมีตามวิสัยและพฤติการณ์ ซึ่งผู้กระทำสามารถใช้ความระมัดระวังเช่นนั้นได้แต่

¹⁰² ปกติการงดเว้น(omission)ไม่เคลื่อนไหวร่างกายเป็นเสรีภาพของบุคคลแต่หากบุคคลดังกล่าวมีหน้าที่บางประการที่จะต้องทำ ซึ่งหากทำหน้าที่นั้นแล้วความเสียหายจะไม่เกิด การงดเว้นจึงเป็นการกระทำตามความหมายนี้ด้วย โดยหน้าที่เหล่านั้นได้แก่ หน้าที่ตามกฎหมายบัญญัติ, หน้าที่ตามคำสั่งหรือระเบียบ, หน้าที่ตามสัญญา, หน้าที่ตามวิชาชีพ และหน้าที่ตามความสัมพันธ์ครั้งก่อน (โปรดดู ศนันท์กรณ์ โสติพันธุ์, คำอธิบายกฎหมายละเมิด จัดการงานนอกสั่ง และลามิควรไต้, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2553), หน้า 60-63.)

¹⁰³ วารี นาสกุล, คำอธิบายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะ ละเมิด จัดการงานนอกสั่ง ลามิควรไต้, หน้า 55.

¹⁰⁴ จิตติ ดิงศภักดิ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 2 ว่าด้วยมูลหนี้, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2526), หน้า 178.

หาได้ใช้เพียงพอไม่¹⁰⁵

4. เกิดความเสียหาย คือ การกระทำจะต้องก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้อื่น¹⁰⁶ หากการกระทำดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดความเสียหายจะไม่ใช่ละเมิดเลย ความเสียหายดังกล่าวต้องเป็นความเสียหายที่แน่นอนมืออยู่จริง¹⁰⁷ เกิดกับสิทธิในชีวิต ร่างกาย อนามัย เสรีภาพ ทรัพย์สิน หรือสิทธิอื่นๆ ไม่เพียงแต่น่าจะเกิด หรือน่าจะเสียหายเท่านั้น ลักษณะของความเสียหายไม่จำเป็นจะต้องสามารถคำนวณออกมาเป็นมูลค่าทางเศรษฐกิจได้ และความเสียหายที่ได้รับจะปรากฏในปัจจุบันหรือในอนาคตก็ได้ แต่ต้องเป็นผลที่ได้รับจากการกระทำนั้น โดยที่เป็นความเสียหายที่กฎหมายให้การยอมรับและคุ้มครอง

5. ผลความเสียหายสัมพันธ์กับการกระทำ ตามหลักความสัมพันธ์ระหว่างการกระทำและผล (Causation in fact) ในกฎหมายไทยใช้ทฤษฎีหลัก 2 ทฤษฎี ได้แก่ ทฤษฎีความเท่ากันแห่งเหตุ (Equivalence of Conditions Theory) หรือทฤษฎีเงื่อนไข (Condition Theory) คือ หากไม่มีการกระทำดังกล่าวผลย่อมไม่เกิด และทฤษฎีมูลเหตุเหมาะสม (Adequacy Theory) คือ เหตุ

¹⁰⁵ จะเห็นว่าความหมายของประมาทเลินเล่อในทางแพ่งจะมีความหมายเหมือนกับทางอาญา แต่จะแตกต่างกันตรงที่ในทางอาญาจะรับผิดชอบเฉพาะประมาทเลินเล่อในบางกรณีเท่านั้นแต่ทางแพ่งเป็นมูลค่าความรับผิดชอบโดยทั่วไป(โปรดดู จิตติ ดิงศภิษฐ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญา ภาค 1, พิมพ์ครั้งที่ 11, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2555), หน้า 269-270.) อย่างไรก็ตามมีความเห็นแย้งว่าประมาทเลินเล่อในทางแพ่งอยู่ที่การทำให้เกิดความเสียหายโดยไม่ระมัดระวังตามที่คนธรรมดาควรระวังเท่านั้นดังนั้นประมาทเลินเล่อในทางแพ่งอาจจะไม่ถึงขนาดที่จะเป็นความผิดทางอาญาก็ได้(โปรดดู ประมูล สุวรรณศรี, คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2510), หน้า 193-194)

¹⁰⁶ คำพิพากษาฎีกาที่ 670/2496

¹⁰⁷ ความเสียหายที่แน่นอน คือ ความเสียหายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการทำละเมิดของผู้ทำละเมิด ที่กฎหมายยอมรับรัฐให้เรียกค่าสินไหมทดแทนได้ รวมถึงความเสียหายที่จะเกิดขึ้นในอนาคตอย่างแน่นอนด้วย (โปรดดู วิชามันสกุล, “ความรับผิดเพื่อละเมิดในการกระทำของตนเอง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2516), หน้า 114.) ถ้าหากเป็นความเสียหายที่ไม่แน่นอนไม่ใช่เพียงแต่เป็นความเสียหายที่เรียกค่าสินไหมทดแทนไม่ได้แต่จะไม่ใช่ ความรับผิดละเมิดเลย (โปรดดู จิต เศรษฐบุตร, **หลักกฎหมายแพ่งลักษณะละเมิด**, (กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอนคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553), หน้า 74.)

ที่เกิดเหมาะสมเพียงพอที่จะเกิดผลขึ้น ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่า ทฤษฎีเงื่อนไขจะให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายด้วยผู้ที่ก่อความเสียหายจะต้องรับผิดชอบในความเสียหายทุกสิ่งที่ได้ก่อให้เกิดขึ้นและง่ายแก่การคำนวณค่าเสียหายของผู้พิพากษา แต่ข้อเท็จจริงในบางคดีอาจทำให้ผู้ก่อความเสียหายต้องรับผิดชอบมากเกินไป¹⁰⁸ ดังนั้นจึงใช้ทั้งสองทฤษฎีร่วมกัน โดยใช้ทฤษฎีเงื่อนไขเป็นหลัก โดยพิจารณาก่อนว่าความเสียหายต้องเป็นผลโดยตรงจากการกระทำ แล้วใช้ทฤษฎีมูลเหตุเหมาะสมเป็นข้อยกเว้น¹⁰⁹ โดยพิจารณาว่าความเสียหายที่เกิดขึ้นต้องได้สัดส่วนกับการกระทำ และหากมีเหตุอื่นมาแทรกแซงจนทำให้ความเสียหายขยายไปมากขึ้น ผู้ก่อความเสียหายจะรับผิดชอบเพียงการกระทำที่ได้สัดส่วนเท่านั้น

พื้นฐานของละเมิดของไทยนำมาจากประมวลกฎหมายแพ่งของเยอรมันทั้งหมดแบบคำต่อคำ ซึ่งทำให้รูปแบบการตีความการกระทำละเมิดจึงสามารถที่จะใช้ของประเทศดังกล่าวเทียบเคียงได้ แต่อย่างไรก็ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 420 อันเป็นแม่บทลักษณะละเมิดที่กำหนดการกระทำที่เป็นความรับผิดชอบละเมิดแต่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ยังได้กำหนดความรับผิดเพื่อการกระทำละเมิดด้วยตนเองไว้เฉพาะเรื่อง ได้แก่ การใช้สิทธิเกินส่วนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 421 การหมิ่นประมาท ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 433 และความเสียหายที่เกิดจากทรัพย์ ได้แก่ ความเสียหายอันเกิดจากสัตว์ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 433 ความเสียหายจากโรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง และต้นไม้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 434 ความเสียหายอันเกิดจากของตกลงหรือทิ้งขว้างจากโรงเรือน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 436 ความเสียหายอันเกิดจากยานพาหนะ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 437 ความเสียหายอันเกิดจากทรัพย์อันตราย ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 437 ความเสียหายที่เกิดจากทรัพย์นั้น แม้ผู้ที่เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองหรือผู้รับเลี้ยงรับรักษาไม่ได้เป็นผู้ทำละเมิดโดยตรงดังเช่น ประมวล

¹⁰⁸ สุรศักดิ์ มณีศรี, “ปริมณฑลของความรับผิดทางละเมิดในมาตรา 420 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์,” (วิทยานิพนธ์ นิติศาสตร์มหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2524), หน้า 231.

¹⁰⁹ วารีน นาสกุล, คำอธิบายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะ ละเมิด จัดการงานนอกสั่ง ลากมิดควรได้, หน้า 101.

กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 420 แต่กฎหมายบัญญัติให้ต้องรับผิด¹¹⁰ หรือในกรณีอื่น ๆ ได้แก่ ที่กล่าวมาเป็นความรับผิดเพื่อการทำละเมิดของตนเองนอกจากนี้ยังมีกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ต้องรับผิดเพื่อการทำละเมิดของบุคคลอื่นด้วยเหตุความสัมพันธ์กับผู้กระทำละเมิด ที่ปรากฏในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้แก่ ความรับผิดในการกระทำละเมิดของลูกจ้าง ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 425 ความรับผิดในการกระทำละเมิดของตัวแทน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 427 ความรับผิดในการกระทำละเมิดของผู้รับจ้าง ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 428 ความรับผิดในการกระทำละเมิดของผู้ไร้ความสามารถ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 429 ความรับผิดในการกระทำละเมิดของผู้ที่อยู่ในความดูแล ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 430 ความรับผิดในการกระทำละเมิดของผู้แทนนิติบุคคล ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 76 ความรับผิดเพื่อละเมิดของผู้ร่วมกระทำ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 432 นอกจากนี้ยังมีความรับผิดเพื่อละเมิดของหน่วยงานของรัฐที่กฎหมายบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติว่าด้วยความรับผิดทางการละเมิดของเจ้าหน้าที่รัฐ พ.ศ. 2539 อีกด้วย

เมื่อการกระทำครบองค์ประกอบของการทำละเมิด ซึ่งไม่ว่าจะเป็นการละเมิดในกรณีทั่ว ๆ ไป กรณีเฉพาะเกี่ยวกับทรัพย์สินหรือวัตถุสิ่งของ การใช้สิทธิเกินส่วน หรือการหมิ่นประมาทผลของการทำละเมิด คือ ความเสียหายที่เกิดขึ้นแก่ผู้เสียหาย ก่อนนั้นขึ้นตามกฎหมายที่ผู้ทำละเมิดมีหน้าที่ต้องชดเชยค่าสินไหมทดแทนและเกิดสิทธิแก่ผู้เสียหายที่จะเรียกร้องค่าสินไหมทดแทน¹¹¹ โดยหลักทั่วไปของการใช้ค่าสินไหมทดแทนปรากฏในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 438 ที่บัญญัติว่า

¹¹⁰ เพ็ง เพ็งนิตติ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยละเมิด, พิมพ์ครั้งที่ 6, (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด จีรวิธานพิมพ์, 2552), หน้า 321.

¹¹¹ เมื่อกฎหมายกำหนดให้บุคคลต้องรับผิดในการละเมิดแล้ว แม้ว่าในดับบทกฎหมายในมาตรานั้นจะไม่ได้ใช้คำว่าให้ใช้ค่าสินไหมทดแทน เช่น ใน มาตรา 436 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่ใช้ถ้อยคำว่า “ต้องรับผิดชอบในความเสียหาย” แต่เป็นที่เข้าใจได้ว่าตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย คือ การให้ใช้ค่าสินไหมทดแทน ดังนั้น จึงต้องนำบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะละเมิด หมวด 2 ว่าด้วย “ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด” มาใช้บังคับด้วย (เพิ่มเติม โปรดดู ไพจิตร ปุณณพัตน์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะละเมิดและหลักกฎหมายลักษณะละเมิด เรื่องข้อสันนิษฐานความรับผิดทางกฎหมาย, พิมพ์ครั้งที่ 13, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2553), หน้า 144-145.)

“ค่าสินไหมทดแทนจะพึงใช้โดยสถานใดเพียงใดนั้น ให้ศาลวินิจฉัยตาม
พฤติการณ์และความร้ายแรงแห่งละเมิด

อนึ่ง ค่าสินไหมทดแทนนั้น ได้แก่การคืนทรัพย์สินอันผู้เสียหายต้องเสียไป
เพราะละเมิด หรือใช้ราคาทรัพย์สินนั้น รวมทั้งค่าเสียหายอันจะพึงบังคับให้ใช้เพื่อความเสียหายอย่าง
ใดๆ อันได้เกิดขึ้นด้วยนั้น”

ดังนั้น ในการกำหนดค่าสินไหมในกรณีละเมิดจึงเป็นอำนาจของศาล
โดยเฉพาะให้ใช้ดุลพินิจตามแนวทางที่กฎหมายกำหนดไว้ กล่าวคือ ศาลจะกำหนดสถานใด (วิธีการ
ใด ตามประเภทความเสียหาย) เพียงใด (จำนวนค่าเสียหายที่ให้) ขึ้นอยู่กับ พฤติการณ์แห่งการละเมิด
(สภาพแวดล้อมข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับการกระทำละเมิด) และความร้ายแรงแห่งการละเมิด (ระดับความ
เสียหายที่มาจากลักษณะการทำละเมิด)¹¹² ผลของการให้ดุลพินิจศาลในการกำหนดค่าเสียหายทำให้
แม้ผู้เสียหายไม่สามารถที่จะพิสูจน์มูลค่าความเสียหายได้ชัดเจนแต่ศาลก็อาศัยพฤติการณ์และ
สิ่งแวดล้อมแห่งการละเมิดกำหนดเองได้และด้วยอำนาจในการใช้ดุลพินิจกำหนดตามพฤติการณ์และ
สิ่งแวดล้อมโดยทฤษฎีแนวคิดในการใช้ค่าเสียหายนั้นมีอยู่ 4 แบบ¹¹³ คือ

1. การใช้ค่าเสียหายในเรื่องละเมิดเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับการชดใช้เพื่อทดแทน
ความเสียหายเพียงอย่างเดียว (Compensatory Idea of Tort) โดยมองว่าการชดใช้ค่าเสียหายแยก
ออกจากการลงโทษอย่างชัดเจน การลงโทษเป็นหน้าที่ของกฎหมายอาญา ซึ่งแนวคิดนี้การชดใช้
ค่าเสียหายอาจมีการแปรเปลี่ยนให้มากขึ้นตามสถานการณ์เรียกว่า “Aggravated Damages”

¹¹² การให้ความหมายของพฤติการณ์และสิ่งแวดล้อมแห่งละเมิดอาจมีความแตกต่างกันบ้าง เช่น
อาจารย์ศันนักร ใสติพันธ์ ให้ความหมายของพฤติการณ์ เป็นลักษณะข้อเท็จจริงของเรื่องนั้น เช่น เป็นการทำให้ตาย
เป็นการทำให้ทรัพย์สินเสียหาย และความร้ายแรงแห่งละเมิด เป็น การพิจารณาว่าจงใจ ประมาทเลินเล่อ หรือต่าง
ฝ่ายต่างประมาท(โปรดดู ศันนักร ใสติพันธ์, คำอธิบายกฎหมายละเมิด จัดการงานนอกสั่ง และลามิควร
ได้, หน้า 305-307.) แต่อย่างไรก็ตามในการพิจารณาของศาลจะใช้ทั้งสองคำควบคู่กันไปโดยไม่แยกความหมายของ
แต่ละคำจึงไม่ก่อให้เกิดปัญหาในการใช้

¹¹³ จิตติ ติงศภัทย์ และคณะ, “ทัศนะจากคำพิพากษาศาลฎีกา,” วารสารนิติศาสตร์ 3, 9 (2520), หน้า
192-193.

2. การใช้ค่าเสียหายมีวัตถุประสงค์ซับซ้อน คือ ชดใช้เพื่อทดแทนความเสียหาย(Compensatory Idea) และชดใช้เพื่อให้เกิดความพึงพอใจแก่ผู้เสียหาย (Idea of Satisfaction) ดังนั้นเพื่อให้เกิดความพอใจ ค่าเสียหายย่อมมากกว่าปกติ แต่ไม่ใช่การลงโทษ ในลักษณะ Aggravated Damages

3. การใช้ค่าเสียหายมีวัตถุประสงค์สองประการ คือ ชดใช้เพื่อทดแทนความเสียหาย(Compensatory Idea) และชดใช้เพื่อให้เกิดความพึงพอใจแก่ผู้เสียหาย (Idea of Satisfaction) ดังนั้นการใช้ค่าเสียหายจะมีการแยกกันโดยกำหนดเพื่อเป็นการลงโทษ (Punitive Damages)

4. การใช้ค่าเสียหายมีวัตถุประสงค์หลายประการ (Cluster of Ideas) คือ ชดใช้เพื่อทดแทนความเสียหาย (Compensatory Idea) ชดใช้เพื่อให้เกิดความพึงพอใจ แก่ผู้เสียหาย (Idea of Satisfaction) และความคิดที่จะทำให้ประชาชนหลีกเลี่ยงการทำความเสียหาย (Deterrent Idea) โดยการป้องกันไม่ให้เกิดการทำละเมิดซึ่งอาจเป็นการกำหนดโดยเฉพาะเพื่อลงโทษการกระทำบางอย่าง(Specific Deterrence) หรือไม่ได้ลงโทษการกระทำบางอย่างแต่ให้ทางเลือกว่าจะกระทำการนั้นหรือไม่ หากกระทำจะต้องยอมชดใช้ค่าเสียหาย (General Idea) หรือผสมกันทั้งสองอย่าง

ด้วยลักษณะของการชดใช้ซึ่งบางครั้งก็เป็นเงินซึ่งเป็นวัตถุกลาง บางครั้งก็เป็นการห้ามกระทำการละเมิดต่อไปซึ่งไม่เกี่ยวกับการชดใช้ แม้กฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้โดยตรง แต่ศาลสามารถใช้อดุลพินิจกำหนดได้โดยอาศัยมาตรา 438¹¹⁴

นอกจากนี้ด้วยแนวคิดในการชดใช้ค่าเสียหายข้างต้น และความไม่ชัดเจนของมาตรา 438 วรรคแรกที่บัญญัติว่า “ค่าสินไหมทดแทนจะพึงใช้โดยสถานใดเพียงใดนั้น ให้ศาลวินิจฉัยตามควรแก่พฤติการณ์และความร้ายแรงแห่งละเมิด” ส่งผลให้ศาลกำหนดแนวทางที่สำคัญของการใช้มาตรา 438 ไว้ 2 แนวทาง ได้แก่

¹¹⁴ ชูชีพ บินทะสิริ, “การละเมิดสิทธิส่วนตัว,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525), หน้า 84-85.

แนวทางแรก ศาลสามารถใช้มาตรา 438 กำหนดค่าเสียหายนอกเหนือจากความเสียหายที่แท้จริงและกำหนดค่าเสียหายเพื่อลงโทษได้ ปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาหลายฉบับ ได้แก่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 366/2474 ศาลตัดสินว่า แม้โจทก์จะสืบไม่ได้ว่า ได้เสียหายไปมากน้อยเท่าใดก็ดี ตาม มาตรา 438 แห่งประมวลแพ่งให้ศาลวินิจฉัยตามควรแก่พฤติการณ์และความร้ายแรงแห่งละเมิด คดีนี้ก็ปรากฏว่าจำเลยได้ทำการถูกฉกรรจ์ร้ายแรงมาก เพราะฉะนั้นที่ศาลล่างกำหนดค่าสินไหมมา 2,500 บาท นั้นสมควรแล้วจึงตัดสินยืนตาม

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 336/2475 ศาลตัดสินว่า ในชั้นที่จำเลยต้องทำคดีอาญาว่าจุดคร่ากระทำอนาจารจำเลยยังให้การและพยานสืบว่า จำเลยกับโจทก์เคยลักลอบร่วมประเวณีกันซึ่งทวีความเสียหายชื่อเสียงเกียรติยศแก่โจทก์อยู่ชั่วชีวิต จึงให้จำเลยให้สินไหมทดแทนหรือเบี้ยค่าขวัญให้โจทก์ 1,500 บาท เพื่อให้สมแก่เหตุที่เจ้าทุกข์ระกำใจ และเป็นเยี่ยงอย่างสำหรับป้องกันไม่ให้กระทำความผิดชนิดนี้อีกในภายหน้า

นอกจากนี้ยังมีปรากฏในคดีปกครองที่อาศัยการกำหนดค่าสินไหมทดแทนเพื่อการลงโทษโดยใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 438 โดยอนุโลม ได้แก่

คำพิพากษาศาลปกครองที่ 60-77/2552 ตอนหนึ่งความว่า ในกรณีค่าเฉลี่ยความเข้มข้นของก๊าซซัลเฟอร์ไดออกไซด์ในบรรยากาศโดยทั่วไปในเวลา 1 ชั่วโมง เกินกว่า 1,300 ไมโครกรัมต่อลูกบาศก์เมตร ในช่วงระหว่างเดือนกรกฎาคม พ.ศ. 2538 ถึงเดือนสิงหาคม พ.ศ. 2541 ซึ่งเป็นช่วง ที่มีข้อกำหนดมิให้มีการปล่อยอากาศค่าเฉลี่ยความเข้มข้นของก๊าซซัลเฟอร์ไดออกไซด์ในบรรยากาศโดยทั่วไปในเวลา 1 ชั่วโมง เกินกว่า 1,300 ไมโครกรัมต่อลูกบาศก์เมตรใช้บังคับ แต่ผู้ถูกฟ้องคดีได้ฝ่าฝืนกฎหมาย นอกจากเป็นกรณีที่ทำให้ผู้ฟ้องคดีได้รับความเสียหายแล้วยังเป็นการละเมิดซึ่งมีพฤติกรรรมร้ายแรง และไม่ปรากฏว่าผู้ถูกฟ้องคดีต้องได้รับโทษใดๆ จึงเห็นสมควรกำหนดค่าเสียหายเพื่อเป็นการลงโทษเพื่อให้ผู้ถูกฟ้องคดีใช้ความระมัดระวังในการดำเนินการมากขึ้น เห็นควรกำหนดค่าเสียหายให้แก่ผู้ฟ้องคดีรายละ 1,200 ต่อครั้ง

แนวทางที่สองศาลไม่สามารถใช้มาตรา 438 กำหนดค่าเสียหาย นอกเหนือจากความเสียหายที่แท้จริงได้ แต่บทบัญญัติดังกล่าวให้ศาลมีอำนาจในการกำหนดจำนวนค่าเสียหายได้ แม้ไม่สามารถนำสืบได้ถึงจำนวนค่าเสียหาย ด้วยเหตุผลที่ว่าก่อนที่ศาลจะกำหนดค่าสินไหมทดแทน จะต้องวินิจฉัยว่าจำเลยได้มีการกระทำละเมิด และโจทก์จะต้องนำพยานหลักฐานนำสืบเพื่อให้ปรากฏความดังกล่าวแก่ศาล และเมื่อสืบได้แล้วจะต้องสืบให้ปรากฏถึงความเสียหายที่เกิดมีมูลค่าเท่าใด หากโจทก์ไม่สามารถที่จะนำสืบได้ ศาลจึงวินิจฉัยกำหนดมูลค่าค่าสินไหมทดแทนให้ตามพฤติการณ์และความร้ายแรงแห่งละเมิด¹¹⁵ ซึ่งผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวทางนี้ ด้วยเหตุผลเพิ่มเติมที่ว่าระบบซีวิล ลอว์ ที่ประเทศไทยใช้ มีพื้นฐานจากการกำหนดค่าสินไหมทดแทนเพื่อชดเชยเยียวยาความเสียหาย ไม่ใช่มาจาก หมายเรียกซึ่งมาจากกฎหมายอาญา เหมือนกับ ระบบคอมมอน ลอว์ และบทบัญญัติมาตรา 438 นำมาบทบัญญัติกฎหมายของประเทศสวิส ซึ่งภายใต้กฎหมายสวิสศาลจะไม่สามารถให้ค่าเสียหายเชิงลงโทษได้¹¹⁶ นอกจากนี้ คำว่าพฤติกรรม และความร้ายแรง เป็นเพียงเกณฑ์ในการวัดเพื่อประเมินค่าสินไหมทดแทนให้ตรงกับความเป็นจริงมากที่สุด ไม่ใช่ต้องการให้ศาลมีอำนาจขยายขอบเขต การชดใช้ค่าสินไหมทดแทนให้เกินความจริงเพื่อลงโทษผู้กระทำละเมิดแต่อย่างใด ซึ่งหากเป็นเช่นนั้นจริง คงไม่มีความจำเป็นที่จะมีการบัญญัติถึงคำว่า ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการลงโทษ ในกฎหมายละเมิดแบบพิเศษ เช่น พระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ. 2545 เป็นต้น¹¹⁷

¹¹⁵ จิตติ ติงศภักดิ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 2 มาตรา 354 ถึง มาตรา 452, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2526), หน้า 295.

¹¹⁶ F. Dessemontet and T. Ansay, *Introduction to Swiss Law*, (United States of America: Kluwer Law, 1981), p. 137.

¹¹⁷ มีผู้เห็นด้วยกับแนวทางนี้และโต้แย้ง ว่าคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 366/2474 เป็นการชดเชยความเสียหาย โดยให้เป็นทั้งค่าเสียหายที่คำนวณเป็นเงินได้และคำนวณเป็นเงินไม่ได้ ทั้งโจทก์ไม่สามารถนำสืบถึงจำนวนค่าเสียหายศาลจึงนำพฤติการณ์และความร้ายแรงของจำเลยอันเป็นความประพฤตินอกอุกอาจและที่รุนแรงของจำเลยมาเป็นปัจจัยที่กำหนดค่าเสียหายจึงมีมูลค่าสูง และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 336/2475 ค่าเสียหายที่ศาลให้เป็นการกำหนด ค่าเสียหายทางศีลธรรม (Moral Damages) อันเป็นค่าเสียหายอันมิใช่ตัวเงิน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 446 และเมื่อพิจารณาประกอบพฤติการณ์และความร้ายแรงแล้ว การถูกขูดคร่ำกระทำนาราย่อมร้ายแรง (เพิ่มเติมโปรดดู ปริญญาวัน ชมเสวก, “ค่าเสียหายเชิงลงโทษในคดีละเมิด,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 100-102.) แต่อย่างไรก็ตามในคำพิพากษาศาล

3.3.1.2 ประเภทค่าเสียหายจากละเมิด

3.3.1.2.1 ค่าเสียหายในกรณีความเสียหายต่อชีวิต

ค่าเสียหายในกรณีละเมิดจนเป็นเหตุทำให้ผู้อื่นถึงแก่ความตาย ตามมาตรา 443 ที่บัญญัติว่า

“ในกรณีทำให้เขาถึงตายนั้น ค่าสินไหมทดแทนได้แก่ค่าปลงศพรวมทั้งค่าใช้จ่ายอันจำเป็นอย่างอื่น ๆ อีกด้วย

ถ้ามิได้ตายในทันที ค่าสินไหมทดแทนได้แก่ค่ารักษาพยาบาลรวมทั้งค่าเสียหายที่ต้องขาดประโยชน์ที่ตามมาหาได้เพราะไม่สามารถประกอบกิจการนั้นด้วย

ถ้าว่าเหตุที่ตายลงนั้น ทำให้บุคคลหนึ่งคนใดต้องขาดไร้อุปการะตามกฎหมายไปด้วยไซ้

ท่านว่าบุคคลคนนั้นชอบที่จะได้รับค่าสินไหมทดแทนเพื่อการนั้น”

และในมาตรา 445 ที่บัญญัติว่า

“ในกรณีทำให้เขาถึงตาย หรือให้เสียหายแก่ร่างกาย หรืออนามัยก็ดี ในกรณีทำให้เขาเสียเสรีภาพก็ดี ถ้าผู้ต้องเสียหาย มีความผูกพันตามกฎหมาย จะต้องทำการงานให้เป็นคุณแก่บุคคล ภายนอกในครัวเรือน หรืออุตสาหกรรมของบุคคลภายนอกนั้นไซ้ ท่านว่าบุคคลผู้จำต้องใช้ค่าสินไหมทดแทนนั้นจะต้องใช้ค่าสินไหม ทดแทนให้แก่บุคคลภายนอก เพื่อที่เขาต้องขาดแรงงานอันนั้นไปด้วย”

สำหรับค่าสินไหมทดแทนแก่ชีวิต เนื่องจากว่าชีวิตไม่อาจคืนกันได้ด้วยชีวิต (การที่ได้รับโทษในทางอาญา ในโทษประหารชีวิตไม่ใช่การชดเชยการคืนชีวิตแต่เป็นกระบวนการใน

เชิงแก้แค้นทดแทน) การชดใช้ค่าสินไหมทดแทนจึงทำได้เพียงการใช้เงินทดแทนเท่านั้น¹¹⁸ ค่าเสียหายที่เกิดจากการตาย สามารถจำแนกออกเป็น 6 ประเภท¹¹⁹ ดังนี้

1. ค่าปลงศพ

ค่าปลงศพในที่นี้หมายถึง ค่าใช้จ่ายในการจัดการศพโดยตรงตามประเพณีและลัทธิศาสนา¹²⁰ จนกว่างานศพจะเสร็จสิ้นโดยอาจเป็นค่าใช้จ่ายที่ได้จัดการแล้ว หรือจะจัดการต่อไปก็ได้ ได้แก่ ค่าทำศพ ค่าจ้างหมอเย็บศพ ค่าโลงศพ ค่าชื้อดยากันศพเน่า ค่าฌาปนกิจศพ เป็นต้น แต่ในส่วนของหนังสือแจกในงานศพ หรือค่าพาหนะที่บิดามารดาเดินทางไปงานศพ จะไม่ใช่ค่าปลงศพ แต่จะเป็นค่าใช้จ่ายอย่างอื่น ผู้มีสิทธิเรียกร้องค่าปลงศพได้แก่ทายาทของผู้เสียชีวิตหรือบุคคลอื่นซึ่งมีอำนาจหน้าที่จัดการศพเท่านั้น¹²¹ โดยสามารถฟ้องเรียกค่าปลงศพได้ตามความเป็นจริงสมควรแก่ฐานะานุรูปของผู้เสียชีวิตและของทั้งบิดามารดา บุตร สามี หรือภรรยาผู้เสียชีวิต ค่าปลงศพเป็นสิทธิเฉพาะตามกฎหมายที่สามารถเรียกได้เสมอแม้ว่าในความเป็นจริงผู้มีหน้าที่จัดการศพจะไม่ได้จ่ายค่าใช้จ่ายในการจัดการศพเองก็ตาม ที่สำคัญในส่วนของผู้ทำละเมิดหากมีการมอบเงินให้โดยไม่ได้ยอมรับผิดว่าความตายเกิดจากการทำละเมิดของตน จะไม่ถือว่าเป็นค่าสินไหมทดแทนความเสียหาย แต่เป็นการให้ในลักษณะร่วมทำบุญอันเป็นสำนึกในด้านศีลธรรมเท่านั้น¹²²

¹¹⁸ ศนันทกรณ์ ใสติพันธุ์, คำอธิบายกฎหมายละเมิด จัดการงานนอกสั่ง และลามิควรได้, หน้า 316-317.

¹¹⁹ ในตัวบทมาตรา 443 ใช้คำว่า “ได้แก่” ซึ่งแปล มาจากร่างตัวบทภาษาอังกฤษว่า “include” ที่แปลว่า รวมถึง ดังนั้น ค่าสินไหมทดแทนจึงมิได้มีจำกัดเพียงที่บัญญัติไว้ในมาตรานี้เท่านั้น

¹²⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1648/2509, 1666/2514, 1437/2526

¹²¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1649 กำหนด ให้ทายาท หรือบุคคลอื่นที่ผู้ตาย, ทายาท หรือศาลตั้งขึ้นเป็นผู้มีหน้าที่จัดการศพ

¹²² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4367/2528

2. ค่าใช้จ่ายอันจำเป็นอย่างอื่น

ค่าใช้จ่ายอันจำเป็นอย่างอื่นเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับงานศพ แต่ไม่ใช่ค่าปลงศพ การพิจารณาก็จะคำนึงถึงประเพณีศาสนาและฐานานุรูปเช่นเดียวกันกับค่าปลงศพ จนบ้างครั้งศาลจะพิจารณาควบคู่กันไปกับค่าปลงศพ ค่าใช้จ่ายอันจำเป็นอย่างอื่นที่ศาลเคยให้ เช่น ค่าพาหนะที่บิดามารดาและญาติผู้เสียชีวิตเดินทางไปจัดการศพผู้เสียชีวิต¹²³ ค่าอาหารและเครื่องดื่มแขกในงานศพ ค่าหนังสือแจกงานศพ ค่าของที่ระลึก เงินถวายพระภิกษุที่สวดอภิธรรม และค่าส่งศพกลับคืนภูมิลำเนา เป็นต้น ค่าใช้จ่ายที่ศาลไม่มองว่าเป็นค่าใช้จ่ายอันจำเป็นอย่างอื่น เช่น ค่าทำบุญครบ 100 วัน ค่าสร้างเจดีย์เก็บกระดูกผู้เสียชีวิต¹²⁴ และค่าสร้างกุฏิทำบุญให้ผู้ตาย เป็นต้น

ในกรณีที่ผู้ถูกกระทำละเมิดไม่ว่าจะตายทันที หรือกรณีที่ยังไม่ตายในทันที แต่ต่อมาได้เสียชีวิตลงค่าเสียหายทั้งสองส่วนนี้จะสามารถเรียกได้เสมอ ลักษณะของค่าปลงศพและค่าใช้จ่ายอันจำเป็นอย่างอื่นเป็น ค่าเสียหายที่ได้รับ ประเภททดแทนความเสียหาย (Compensatory Damages) และแม้ว่าค่าใช้จ่ายต่างๆเหล่านี้จะมีผู้มาช่วยตามประเพณี ผู้ทำละเมิดก็ยังไม่พ้นจากความรับผิดชอบแต่อย่างใด¹²⁵

3. ค่ารักษาพยาบาลก่อนตาย

ในกรณีที่ผู้ถูกทำละเมิดไม่ได้เสียชีวิตลงในทันทีได้เข้ารับรักษาตัวที่โรงพยาบาลก่อนเสียชีวิต สามารถเรียกร้องค่ารักษาพยาบาลได้ แม้ว่าในเวลาต่อมาผู้ถูกกระทำละเมิด

¹²³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2437/2522 ค่าเดินทางของญาติจากต่างจังหวัดมาร่วมงานศพไม่ใช่ค่าเดินทางไปจัดการศพ

¹²⁴ เมื่อก่อนมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1169-1170/2509 ตัดสินไว้ว่าค่าเจดีย์บรรจุอัฐิ ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายอันสมควร ต่อมาคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2707/2516 กล่าวว่าหากได้ทำไปตามสมควรแก่ฐานะทางสังคมจะสามารถเรียกได้ แต่อย่างไรก็ตามมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1437/2526 ตัดสินไว้ว่า ค่าอนุสาวรีย์ไว้เก็บกระดูกผู้ตาย ไม่ถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายในการปลงศพหรือค่าใช้จ่ายอันจำเป็นอื่น

¹²⁵ วารีนาสกุล, **คำอธิบายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะ ละเมิด จัดการงานนอกสั่ง ลากมิดควรได้**, หน้า 296.

จะเสียชีวิตลง เพราะค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นผลโดยตรงจากการทำละเมิด การเรียกค่ารักษาพยาบาลดังกล่าวเป็นสิทธิของทายาทที่สามารถเรียกร้องได้ตามสมควร ทั้งในส่วนที่เสียไปแล้ว และคาดว่าจะต้องเสีย¹²⁶ แม้ว่าผู้เสียชีวิตหรือทายาทมีสิทธิได้รับค่ารักษาพยาบาลจากแหล่งเงินอื่น เช่น ประกันสุขภาพ ประกันสังคม สิทธิตามกฎหมายคุ้มครองผู้ประสบภัยจากรถ สิทธิตามกฎหมายแรงงาน และสวัสดิการข้าราชการหรือพนักงานรัฐวิสาหกิจ¹²⁷ หรือแม้จะมีผู้อื่นออกให้ด้วยอัยาศัยโมตรี เป็นต้น ความรับผิดของผู้กระทำละเมิดไม่ได้สิ้นสุดลงด้วยเหตุดังกล่าว ทายาทยังคงเรียกค่ารักษาพยาบาลจากผู้ทำละเมิดได้ ค่ารักษาพยาบาล เช่น ค่ารักษา ค่าห้องพัก ค่าอุปกรณ์ทางการแพทย์ ค่ายา นอกจากนี้ยังรวมถึง ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการรักษาพยาบาลด้วย เช่น ค่าจ้างพยาบาลไข้ ค่าจ้างรถแท็กซี่ภรรยาไปไข้ และค่าจ้างรถแท็กซี่นั่งไปทำงานในขณะรักษาตัว¹²⁸ เป็นต้น อย่างไรก็ตามหากผู้ถูกทำละเมิดเสียชีวิตลงในทันทีที่จะไม่มีการรักษาพยาบาลย่อมไม่สามารถเรียกค่ารักษาพยาบาลได้แน่แท้

4. ค่าขาดประโยชน์นำมาหาได้ก่อนตาย

ในกรณีที่ผู้ถูกทำละเมิดไม่ได้เสียชีวิตลงในทันทีและต้องรักษาตัวในโรงพยาบาล หรือที่อื่นจนไม่สามารถประกอบกิจการในช่วงระหว่างถูกทำละเมิดจนถึงวันที่เสียชีวิต¹²⁹ ทายาทมีสิทธิเรียกค่าเสียหายจากการที่ผู้เสียหายต้องขาดประโยชน์นำมาหาได้ ค่าเสียหาย

¹²⁶ ไพจิตร บุญญพันธุ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะละเมิดและหลักกฎหมายลักษณะละเมิด เรื่องข้อสันนิษฐานความรับผิดทางกฎหมาย, หน้า 196.

¹²⁷ ในอดีตเคยมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 884/2515 ตัดสินไว้ว่า ข้าราชการผู้มีสิทธิเบิกค่ารักษาพยาบาลจากทางราชการ และเบิกไปแล้ว จะฟ้องเรียกค่ารักษาพยาบาลจากผู้กระทำละเมิดอีกไม่ได้ และมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2455/2519 (ประชุมใหญ่ครั้งที่ 18/2519) ตัดสินว่า แม้เป็นข้าราชการได้รับเงินค่ารักษาพยาบาลจากทางราชการแล้ว ก็ยังมีสิทธิที่จะเรียกค่ารักษาพยาบาลจากจำเลยผู้ต้องรับผิดในผลแห่งการละเมิดอีกได้ เพราะสิทธิที่จะได้รับเงินดังกล่าวจากทางราชการ เป็นสิทธิที่รัฐกำหนดให้แก่ข้าราชการ ไม่เกี่ยวกับความรับผิดของจำเลย

¹²⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 450/2516

¹²⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4352/2550

ลักษณะนี้เป็นประโยชน์ที่ผู้เสียหายจะได้รับหากมีการประกอบอาชีพการงานตามปกติ¹³⁰ โดยไม่จำกัดลักษณะของงาน เช่น ค่าตอบแทนจากการเป็นลูกจ้าง ดังนั้นถ้าไม่มีการขาดประโยชน์เพราะไม่สามารถประกอบกิจการงาน เช่น ผู้ตายไม่มีรายได้ หรือมีรายได้ที่ไม่ต้องทำมาหาได้ และการละเมิดไม่กระทบกระเทือน¹³¹ อาทิ ค่าเช่าจากทรัพย์สิน ผู้ทำละเมิดไม่ต้องชดใช้ ค่าขาดประโยชน์ทำมาหาได้ หากผู้ถูกทำละเมิดถึงแก่ความตายในทันทีย่อมไม่มีค่าขาดประโยชน์ทำมาหาได้ก่อนตาย และกฎหมายไม่เปิดช่องให้เรียกร้องค่าขาดประโยชน์ทำมาหาได้หลังจากเสียชีวิต¹³²

5. ค่าขาดไร้อุปการะ

ค่าขาดไร้อุปการะเป็นค่าเสียหายที่ผู้ทำละเมิดจะต้องชดใช้ให้แก่บุคคลซึ่งผู้ถูกทำละเมิดมีหน้าที่ต้องอุปการะตามกฎหมาย¹³³ ได้แก่ สามีภรรยาที่ชอบด้วยกฎหมาย ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1416 วรรค 2 บิดามารดาที่ชอบด้วยกฎหมาย ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1563 บุตรที่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งได้แก่ บุตรผู้เยาว์ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1564 วรรคแรก บุตรผู้ซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วแต่ทุพพลภาพและหาเลี้ยงตัวเองไม่ได้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1564 วรรค 2 บุตรบุญธรรม ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1598/28 ผู้รับบุตรบุญธรรม ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1598/28 รวมทั้งทารกในครรภ์มารดาหากภายหลังคลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารก ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 15 วรรค 2 บุคคลเหล่านี้เป็นบุคคลที่กฎหมายให้การ

¹³⁰ สุขุม ศุภนิติย์, คำอธิบายกฎหมายลักษณะละเมิด, หน้า 243.

¹³¹ ไพจิตร บุญญพันธุ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะละเมิดและหลักกฎหมายลักษณะละเมิด เรื่องข้อสันนิษฐานความรับผิดชอบทางกฎหมาย, หน้า 197. ซึ่งผู้เขียนเห็นว่ารายได้ที่ไม่ต้องทำมาหาได้มีลักษณะเป็นรายได้ที่ไม่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรง (Unearn Income)

¹³² เนื่องด้วยถูกมองว่าหากผู้ถูกทำละเมิดเสียชีวิต ผู้เสียชีวิตไม่อาจนำรายได้ดังกล่าวไปใช้ได้แล้ว (โปรดดู สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เรื่องการวิเคราะห์กฎหมายด้วยวิธีทางเศรษฐศาสตร์: การคิดค่าเสียหายในคดีละเมิด : ภายใต้โครงการวิจัยเรื่องการวิเคราะห์กฎหมายด้วยวิธีทางเศรษฐศาสตร์ (สถาบันวิจัยเพื่อพัฒนาประเทศไทย, 2553), หน้า 3-16.)

¹³³ จะต้องเป็นผู้มีสิทธิได้รับตามกฎหมายเท่านั้น ผู้ที่มีสิทธิได้รับตามข้อเท็จจริง เช่น ภริยาน้อย, ภริยาที่อยู่กินกันโดยไม่มีภรรยาจดทะเบียน หรือบุตรโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไม่มีสิทธิเรียกร้องดังกล่าว

รับรองไว้เป็นหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกัน ด้วยเหตุนี้หากแม้บุคคลดังกล่าวไม่ได้มีการอุปการะเลี้ยงดูกันในทางข้อเท็จจริง เช่น เด็กอายุ 4 ขวบ ถูกทำละเมิดถึงตาย¹³⁴ บิดามารดาก็ยังสามารถที่จะเรียกร้องค่าชดเชยอุปการะได้ และในทางกลับกันหากเป็นบุคคลที่กฎหมายไม่ได้รับรับรอง แต่ได้มีการอุปการะเลี้ยงดูกันในทางข้อเท็จจริง เช่น บุตรนอกกฎหมายที่บิดาอุปการะเลี้ยงดูรับรองโดยพฤตินัย เมื่อบิดาถูกทำละเมิดถึงตาย บุตรย่อมไม่สามารถเรียกร้องค่าชดเชยอุปการะได้¹³⁵ สิทธิในการเรียกร้องค่าชดเชยอุปการะไม่ต้องคำนึงถึงความจำเป็นและฐานะทางเศรษฐกิจของผู้สิทธิได้รับอุปการะ เนื่องด้วยมุ่งหมายถึงการอุปการะเลี้ยงดูเป็นสำคัญ¹³⁶ อย่างไรก็ตามเพื่อรักษามาตรฐานการครองชีพของผู้มีสิทธิได้รับอุปการะให้ใกล้เคียงกันกับตอนที่ผู้อุปการะยังมีชีวิตอยู่¹³⁷ ในการกำหนดจำนวนค่าชดเชยอุปการะศาลจะพิจารณาฐานะความเป็นอยู่ของทั้งผู้ตายและผู้มีสิทธิได้รับอุปการะประกอบด้วย โดยลักษณะการให้ค่าชดเชยอุปการะอาจเรียกให้จ่ายเป็นก้อน หรือให้จ่ายเป็นรายเดือนหรือรายปีก็ได้ แต่จะไม่เกินกว่าเวลาที่มีสิทธิจะได้รับหรือเวลาที่ควรมีสิทธิจะได้รับค่าอุปการะเลี้ยงดูจะสังเกตได้ว่าค่าชดเชยอุปการะนี้กฎหมายกำหนดให้ในเฉพาะกรณีถูกทำละเมิดจนเสียชีวิตเท่านั้น

¹³⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 413-414/2515

¹³⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 508/2519 คำพิพากษานี้ยังมีการตัดสินเพิ่มเติมด้วยว่าแม้จะใช้ในฐานกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 4 ก็ไม่ได้ และในปัจจุบันหากบิดามารดาได้สมรสกันในภายหลัง หรือจดทะเบียนรับรองบุตร หรือศาลมีคำพิพากษาว่าเป็นบุตรโดยชอบ ให้มีผลย้อนไปถึงวันที่เด็กเกิด บุตรย่อมมีสิทธิที่จะเรียกค่าชดเชยอุปการะได้แม้เงื่อนไขจะเกิดภายหลังการทำละเมิด หรือมีคำพิพากษาภายหลังจากบิดาตายแล้วก็ตาม

¹³⁶ ไพจิตร ปุณฺณพินธุ์, , คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะละเมิดและหลักกฎหมายลักษณะละเมิด เรื่องข้อสันนิษฐานความรับผิดชอบทางกฎหมาย, หน้า 201 เพิ่มเติม โปรดดู คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 215/2513 และ 625/2515

¹³⁷ สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เรื่องการวิเคราะห์กฎหมายด้วยวิธีทางเศรษฐศาสตร์: การคิดค่าเสียหายในคดีละเมิด : ภายใต้โครงการวิจัยเรื่องการวิเคราะห์กฎหมายด้วยวิธีทางเศรษฐศาสตร์, หน้า 5-31.

หากมีการทำละเมิดแต่ผู้ถูกทำละเมิดไม่เสียชีวิตแม้ว่าจะทุพพลภาพจนไม่สามารถที่จะประกอบการทำงานหาเงินมาอุปการะผู้ที่มีสิทธิได้รับอุปการะเลยก็ตาม ก็ไม่สามารถที่จะเรียกได้¹³⁸

6. ค่าชดใช้การขาดแรงงานของบุคคลภายนอก

ค่าชดใช้การขาดแรงงานเป็นค่าความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ที่มีความสัมพันธ์ตามกฎหมายกับผู้ถูกละเมิด ในการที่ผู้ถูกละเมิดจะต้องทำงานให้เป็นคุณ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 445 กำหนดให้สามารถเรียกร้องค่าเสียหายจากการขาดแรงงานได้ใน 2 กรณีคือ

ค่าเสียหายที่ขาดแรงงานในครัวเรือน

ก่อนถูกทำละเมิดจนเสียชีวิต ผู้ถูกทำละเมิดได้ทำงานให้แก่บุคคลภายนอกในครัวเรือน ไม่ว่าจะ เป็นงานบ้าน หรืองานประเภทอื่น¹³⁹ ในครอบครัว ส่งผลให้อาจต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจ้างคนอื่นมาทำแทน จึงสามารถเรียกร้องค่าขาดแรงงานในครอบครัวได้ เช่น ค่าจ้างคนมาทำหน้าที่ซักผ้า ทำครัว กวาดบ้านถูบ้าน เป็นต้น ผู้ที่มีสิทธิเรียกค่าเสียหายที่ขาดแรงงานในครัวเรือน ได้แก่ สามีภริยาซึ่งมีหน้าที่ช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูกันและกันตามความสามารถของตน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1461 และบิดามารดาผู้ใช้อำนาจปกครองมีสิทธิให้บุตรทำงานตามสมควรแก่ความสามารถและฐานะานุรูป ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1567(3)

ค่าเสียหายที่ขาดแรงงานการทำอุตสาหกรรม

ก่อนถูกทำละเมิดจนเสียชีวิต ผู้ถูกทำละเมิดมีความผูกพันตามกฎหมายที่จะต้องทำงานให้แก่บุคคลภายนอกครัวเรือนในอุตสาหกรรมของบุคคลนั้น เช่น ผู้เสียชีวิตเป็นลูกจ้าง

¹³⁸ มีความเห็นว่า แม้ไม่มีการตายแต่ผู้ถูกทำละเมิดไม่สามารถจะอุปการะได้ด้วยเหตุจากการละเมิด ผู้ที่มีสิทธิได้รับอุปการะสามารถที่จะฟ้องเรียกเรียกค่าขาดไร้อุปการะได้โดยอาศัย ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 420 และ 438 (โปรดดู สุขุม ศุภนิคย์, **คำอธิบายกฎหมายลักษณะละเมิด**, หน้า 248)

¹³⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1812/2535 ตัดสินไว้ว่า ก่อนตายผู้ตายกับสามีได้ร่วมประกอบกิจการร้านอาหารกับ ป. โดยผู้ตายทำหน้าที่ดูแลร้านอาหาร ถือได้ว่าผู้ตายเป็นผู้ทำกรงานในครัวเรือนให้แก่สามี

ภายใต้สัญญาจ้างแรงงาน ทำงานให้แก่นายจ้างในโรงงานอุตสาหกรรม นายจ้างสามารถเรียกค่าจ้างค่า
ขาดแรงงานจากผู้ทำละเมิดได้ เท่ากับจำนวนค่าจ้างที่นายจ้างต้องชำระให้ลูกจ้างโดยไม่ได้รับการ
ทำงานตอบแทน ซึ่งจะนับตั้งแต่เวลาที่ลูกจ้างถูกละเมิดจนไม่สามารถทำงานได้จนถึงเสียชีวิต
เนื่องจาก ตามกฎหมายสัญญาจ้างแรงงานจะสิ้นสุดลงเมื่อลูกจ้างเสียชีวิตนายจ้างจึงไม่อาจเรียกค่า
จ้างค่าขาดแรงงานหลังจากนั้นได้¹⁴⁰ ด้วยเหตุผลดังกล่าวหากผู้ถูกทำละเมิดเสียชีวิตลงทันที นายจ้างย่อม
ไม่สามารถที่จะเรียกค่าขาดแรงงานการทำอุตสาหกรรมได้เลย¹⁴¹ จะต่างกับกรณีค่าขาดแรงงานใน
ครัวเรือนที่สามารถจะเรียกได้โดยค่านึงว่าจะเสียชีวิตทันทีหรือไม่

จะเห็นได้ว่า ในกรณีค่าเสียหายแต่ละประเภทที่ได้รับจะมีการจ่ายให้กับ
บุคคลแต่ละคน โดยแยกเป็นค่าเสียหายที่เกิดกับตัวของผู้เสียชีวิต ได้แก่ ค่าปลงศพ หรือค่าใช้จ่ายที่
เกี่ยวข้อง เป็นการทดแทนให้กับทายาท ส่วนค่ารักษาพยาบาล ค่าขาดประโยชน์ทำมาหาได้ก่อนตาย
จะทดแทนในรูปของมรดก และค่าเสียหายที่เกิดกับผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียชีวิต ได้แก่ ค่าขาดไร้อุปการะ
จะให้กับผู้มีสิทธิได้ตามกฎหมาย ค่าเสียหายที่ขาดแรงงานในครัวเรือนให้แก่ สามีภรรยา หรือผู้ใช้
อำนาจปกครอง และค่าเสียหายจากการขาดแรงงานในการทำอุตสาหกรรมจะตกแก่ นายจ้าง

มาตรา 443 ได้นำหลักการมาจากประมวลกฎหมายแพ่งของเยอรมันมาตรา
844 และประมวลกฎหมายลักษณะหนี้ของประเทศสวิส¹⁴² ซึ่งไม่ได้มีการบัญญัติไว้ถึงค่าเสียหายที่ไม่
เป็นตัวเงิน หรือค่าเสียหายที่ไม่อาจคำนวณเป็นเงินได้ (non-pecuniary loss) ในกรณีสูญเสียแก่ชีวิตไว้

¹⁴⁰ สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เรื่องการวิเคราะห์กฎหมายด้วยวิธี
ทางเศรษฐศาสตร์: การคิดค่าเสียหายในคดีละเมิด : ภายใต้โครงการวิจัยเรื่องการวิเคราะห์กฎหมายด้วยวิธี
ทางเศรษฐศาสตร์, หน้า 4-12. เพิ่มเติมโปรดดู คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2664/2525

¹⁴¹ มีความเห็นว่า สิทธิในการรับค่าขาดแรงงานการทำอุตสาหกรรมเป็นสิทธิที่เกิดจากสัญญา ที่ลูกจ้าง
จะต้องผูกพันทำงานให้นายจ้าง เมื่อลูกจ้างถึงแก่ความตาย แม้นนายจ้างไม่ต้องจ่ายสินจ้าง แต่ก็คงขาดการงาน จึง
ยังได้รับความเสียหายอยู่นั่นเอง(โปรดดู คัดัด สมองชาติ, คำอธิบายโดยย่อ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
ว่าด้วย ละเมิด และความรับผิดทางละเมิด, พิมพ์ครั้งที่ 8, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2551), หน้า
198)

¹⁴² จิตติ ดิงศภทิพย์, เรื่องเดียวกัน, หน้า 312

แต่ในระบบคอมมอน ลอร์ จะมีการกำหนดขึ้นโดยศาลจากลักษณะความเสียหาย ได้แก่¹⁴³ “loss for pain and suffering” (การสูญเสียจากความเจ็บปวดทุกข์ทรมาน) “loss of amenities” หรือ “loss of enjoyment of life” (การสูญเสียความสนุกสนานในชีวิต) และ “loss of expectation of life” หรือ “loss value life” (การสูญเสียความคาดหวังในการมีชีวิต)¹⁴⁴ ในการคิดมูลค่าจะใช้มูลค่าของชีวิตที่ประมาณได้จากวิธีการทางเศรษฐมิติเรียกว่ามูลค่าทางสถิติของชีวิต (Value of statistical life หรือ VSL) โดยจะแบ่งเป็นสามประเภทตามลักษณะของข้อมูล ได้แก่ 1. การประมาณโดยใช้ข้อมูลที่สะท้อนความเต็มใจที่จะแลกเปลี่ยนเงินกับความเสียหาย (Revealed preference method) 2. การประเมินมูลค่าสมมุติ (Contingent valuation method) และ 3. การวิเคราะห์ห่อภิมาณ (Meta analysis) นอกจากนี้ในการคิดมูลค่าความเจ็บปวดและทุกข์ทรมานก็ใช้วิธีดังกล่าวเช่นเดียวกันแต่จะใช้ข้อมูลความเสี่ยงในการได้รับบาดเจ็บความเสียหายในการได้รับความตายจึงเรียกรวมกันว่า มูลค่าทางสถิติของการบาดเจ็บ (Value of statistical Injury หรือ VSI)¹⁴⁵ อย่างไรก็ตามแม้ค่าความเสียหายที่เกิดกับจิตใจในความเสียหายจากการเสียชีวิตนั้นกฎหมายไทยไม่มีการบัญญัติไว้¹⁴⁶ แต่กลับมีบัญญัติไว้ในส่วนของความเสียหายต่อร่างกายและสิทธิเสรีภาพ

¹⁴³ Tamara Relis, “It’s not About the Money!”: A Theory on Misconceptions of Plaintiffs’ Litigation Aims, *University of Pittsburgh Law Review* Spring, 2007 No. 68 701

¹⁴⁴ ในบางครั้งจะเรียกค่าเสียหายประเภทนี้ว่า “Hedonic Damages” (ค่าเสียหายเกี่ยวกับความสุขสบาย) และในส่วนของ loss of expectation of life แม้ว่าประเทศอังกฤษจะเป็นผู้คิดค้นขึ้นมาแต่ในปัจจุบันได้มีการยกเลิกไปโดย Administration of Justice Act 1982 อย่างไรก็ตามประเทศในระบบคอมมอนด์ลอร์บางประเทศก็ยังคงมีการให้ค่าเสียหายที่เป็น loss of expectation of life อยู่ (เพิ่มเติม โปรดดู Andrew Jay McClurg, *It’s a Wonderful Life: The Case for Hedonic Damages in Wrongful Death Cases*, *Notre Dame Law Review* Vol 66 1990 57)

¹⁴⁵ สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ, **รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เรื่องการวิเคราะห์กฎหมายด้วยวิธีทางเศรษฐศาสตร์: การคิดค่าเสียหายในคดีละเมิด : ภายใต้อำนาจการวิจัยเรื่องการวิเคราะห์กฎหมายด้วยวิธีทางเศรษฐศาสตร์**, หน้า 3-17 – 3-25.

¹⁴⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 789/2502 วินิจฉัยว่า “สามีไม่มีสิทธิฟ้องเรียกค่าเสียหายทางจิตใจที่เกิดจากความว่าเหวเพราะสูญเสียภรรยา ผู้เคยปฏิบัติให้ชีวิตของสามีมีความสุข เพราะไม่มีกฎหมายบัญญัติให้เรียกร้องได้” โดยเหตุผลที่กฎหมายไม่บัญญัติให้เรียก เพราะความเจ็บปวดทุกข์ทรมาน ความหวังในการมีชีวิต หรือความสุขในชีวิต เป็นความเสียหายเฉพาะตัวที่ผู้เสียหายเท่านั้นเรียกได้ เมื่อผู้เสียหายถึงแก่ความตายแล้ว ความเสียหายลักษณะ

3.3.1.2.2 ค่าเสียหายในกรณีความเสียหายต่อร่างกายหรืออนามัย

ค่าเสียหายในกรณีละเมิดที่เป็นเหตุให้ผู้อื่นเสียหายแก่ร่างกายและอนามัย ตามมาตรา 444 ที่บัญญัติว่า

“ในกรณีทำให้เสียหายแก่ร่างกายหรืออนามัยนั้น ผู้ต้องเสียหายชอบที่จะได้ ชดใช้ค่าใช้จ่ายอันตนต้องเสียไป และค่าเสียหายเพื่อการที่เสียความสามารถประกอบกิจการงานสิ้นเชิง หรือแต่บางส่วน ทั้งในเวลาปัจจุบันนั้นและในเวลาอนาคตด้วย

ถ้าในเวลาพิพากษาคดี เป็นพันวิสัยจะหยั่งรู้ได้แน่ว่าความเสียหายนั้นได้มี แท้จริงเพียงใด ศาลจะกล่าวในคำพิพากษาว่ายังสงวนไว้ซึ่งสิทธิที่จะแก้ไขคำพิพากษานั้นอีกภายใน ระยะเวลาไม่เกินสองปีก็ได้”

กรณีนี้เป็นกรณีที่มีการกระทำละเมิดโดยที่ผู้เสียหายยังมีชีวิตอยู่ เพียงแต่ทำให้เสียหายแก่ร่างกายหรืออนามัย¹⁴⁷ ไม่เกี่ยวกับเสรีภาพ ทรัพย์สิน หรือสิทธิอื่นอย่างอื่น¹⁴⁸ ซึ่งสามารถ จำแนกออกเป็น 4 ประเภทดังนี้

1. ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียหายต้องเสียไป

ในกรณีที่ผู้เสียหายถูกทำละเมิดแก่ร่างกายหรืออนามัย ผู้เสียหายย่อมมี ค่าใช้จ่ายต่างๆที่ต้องเสียไปในปัจจุบันรวมทั้งจะต้องเสียในอนาคต เพื่อใช้เยียวยาแก้ไขให้ร่างกายหรือ อนามัยฟื้นคืนสภาพเดิม ซึ่งก็คือ ค่ารักษาพยาบาลและค่าใช้จ่ายอย่างอื่นอันจำเป็นที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ค่ารักษาพยาบาลทั้งภายในโรงพยาบาลและภายนอกโรงพยาบาล ค่าจ้างคนเฝ้าไข้ ค่าจ้างคนใช้มา เลี้ยงดูบุตรแทนผู้เสียหายที่ไม่สามารถเลี้ยงเอง¹⁴⁹ ค่าพาหนะเดินทางของผู้เสียหายเองหรือของผู้ที่

นี้จึงไม่ตกแก่ทายาท และแม้ว่าความทุกข์ใจจะเป็นของทายาทมิได้สืบทอดจากผู้ตายก็ตาม แต่ก็ไกลเกินกว่าการ ยอมรับของกฎหมาย(โปรดดู ศนันทภรณ์ โสทธิพันธุ์, เรื่องเดียวกัน, หน้า 315-316)

¹⁴⁷ ร่างกาย หมายถึง เนื้อตัวร่างกาย ส่วนอนามัย หมายถึง ปกติสุขไร้โรคภัยไม่ว่ากายหรือจิตใจ

¹⁴⁸ ไพจิตร บุญญพันธุ์, , คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะละเมิดและหลัก กฎหมายลักษณะละเมิด เรื่องข้อสันนิษฐานความรับผิดชอบทางกฎหมาย, หน้า 207

¹⁴⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1721/2513

เกี่ยวข้องในการรักษาพยาบาลหรือฟื้นฟูสภาพ รวมทั้งค่าที่หักในการไปผ่าตัดประคบผู้เสียหาย และกิจกรรมเพื่อฟื้นฟูจิตใจของผู้ถูกกระทำละเมิดในกรณีที่ถูกผู้เสียหายได้รับความกระทบกระเทือนจิตใจอย่างรุนแรง¹⁵⁰ เป็นต้น ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ไม่ต้องคำนึงว่าจะสูงขนาดไหนเพียงรับฟังได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายอันจำเป็นในการรักษา¹⁵¹ และแม้ว่าในต้วบทกฎหมายจะใช้คำว่า “ค่าใช้จ่ายอันตนต้องเสียไป” ก็มีความหมายเพียงว่า เป็นค่าใช้จ่ายตามปกติที่ต้องชำระเท่านั้น¹⁵² ไม่ได้หมายถึงว่าผู้ถูกทำละเมิดจะต้องเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายเองเท่านั้นจึงจะเรียกได้ ค่าใช้จ่ายในส่วนนี้จึงสามารถที่จะได้รับจากแหล่งอื่นได้ เช่น สวัสดิการข้าราชการ นายจ้าง หรือบุคคลอื่น เป็นต้น โดยไม่ทำให้ผู้ทำละเมิดพ้นจากความรับผิดชอบแต่อย่างใด

2. ค่าขาดประโยชน์ทำมาหาได้ในระหว่างเจ็บป่วย และค่าความสามารถประกอบกิจการในอนาคต

การกระทำละเมิดที่เกิดแก่ร่างกายหรืออนามัยจนไม่สามารถประกอบกิจการได้ตามปกติ สามารถเรียกค่าขาดประโยชน์ทำมาหาได้ ซึ่งเป็นค่าขาดประโยชน์ที่เกิดจากการขาดประโยชน์จากการทำงานในปัจจุบัน¹⁵³ แต่ต้องเป็นค่าขาดประโยชน์ทำมาหาได้ของผู้เสียหาย

¹⁵⁰ สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เรื่องการวิเคราะห์กฎหมายด้วยวิธีทางเศรษฐศาสตร์: การคิดค่าเสียหายในคดีละเมิด : ภายใต้โครงการวิจัยเรื่องการวิเคราะห์กฎหมายด้วยวิธีทางเศรษฐศาสตร์, หน้า 4-16.

¹⁵¹ การรักษาในโรงพยาบาลเอกชน หรือแม้แต่ค่าตัวเครื่องบินไปรักษากับผู้เชี่ยวชาญถึงต่างประเทศก็สามารถเรียกได้หากเป็นค่าใช้จ่ายอันจำเป็น แต่ไม่เกินความจริง(โปรดดู คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2416/2534 และ 1182/2526)

¹⁵² พจน์ ปุษปาคม, ละเมิด, (กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, กรุงเทพมหานคร, 2530), หน้า 589

¹⁵³ ค่าขาดประโยชน์ทำมาหาได้ก็คือ ค่าเสียหายเพื่อการที่เสียความสามารถประกอบกิจการสิ้นเชิง หรือแต่บางส่วนในปัจจุบัน ตามที่ปรากฏในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 444 แต่อย่างไรก็ตามมีผู้เห็นว่า ค่าเสียหายเพื่อการเสียความสามารถในการประกอบกิจการนั้นไม่ใช่ค่าขาดประโยชน์ทำมาหาได้ (loss of earning) เป็นเรื่องเสียความสามารถประกอบกิจการ ที่ยอมต้องขาดประโยชน์ไปด้วยในตัว จึงมีความหมายกว้าง(เพิ่มเติม

เท่านั้น¹⁵⁴ โดยลักษณะความเสียหายที่เกิดขึ้นเป็นเพียงชั่วคราวและไม่รุนแรง เช่น แขนหัก ขาหัก หรือ บาดเจ็บเพียงเล็กน้อย

หากการกระทำละเมิดส่งผลให้เกิดความเสียหายเป็นการถาวรหรือรุนแรง มากจนไม่สามารถทำให้กลับคืนดังเดิมได้ เช่น ร่างกายพิการ หรือประสาทพิการเป็นอัมพาต จนอาจ ทำให้ผู้เสียหายไม่อาจประกอบกิจการงานได้ตลอดไปในอนาคตโดยสิ้นเชิงหรือเพียงบางส่วน หรือไม่สามารถประกอบกิจการงานเดิมได้อีกและจำต้องเปลี่ยนไปประกอบกิจการงานใหม่ซึ่งมีผลตอบแทนลดลงก็ ตาม¹⁵⁵ จะสามารถเรียกค่าเสียหายความสามารถประกอบกิจการงานในอนาคตนอกเหนือจากค่าขาด ประโยชน์ทำมาหาได้ในระหว่างเจ็บป่วยได้อีก

การเสียความสามารถในการประกอบกิจการงานทั้งในปัจจุบันและในอนาคต นั้น ลักษณะของงานที่ทำ ไม่จำเป็นต้องเป็นงานที่ทำประจำ หรือเป็นงานวิชาชีพ เพียงแค่เป็นงานที่ใช้ใน การดำรงชีพก็เพียงพอ หรือแม้กระทั่งขณะถูกทำละเมิดจะไม่มีการทำงานเลยก็สามารถที่จะเรียกได้ นอกจากนี้ยังสามารถเรียกค่าเสียหายในกรณีสูญเสียความก้าวหน้าในอาชีพได้ด้วย¹⁵⁶ แต่ค่าเสียหาย กรณีนี้ใช้เฉพาะกับการงานเท่านั้นไม่รวมถึงการเรียนการศึกษาดังนั้นการขาดการเรียนแล้วสอบไล่ตก และค่าเล่าเรียนที่เสียไปจึงไม่สามารถเรียกได้¹⁵⁷

โปรดดู ไพจิตร บุญญพันธุ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะละเมิดและหลักกฎหมาย ลักษณะละเมิด เรื่องข้อสันนิษฐานความรับผิดชอบทางกฎหมาย, หน้า 209)

¹⁵⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2341/2548 ตัดสินว่า ค่าขาดประโยชน์ทำมาหาได้ ของมารดาที่ต้องเสียไป เพราะต้องมาเฝ้าบุตรผู้ถูกทำละเมิดที่โรงพยาบาล มิใช่ค่าเสียหายที่ผู้ถูกทำละเมิดสามารถเรียกร้องได้

¹⁵⁵ สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เรื่องการวิเคราะห์กฎหมายด้วยวิธี ทางเศรษฐศาสตร์: การคิดค่าเสียหายในคดีละเมิด : ภายใต้โครงการวิจัยเรื่องการวิเคราะห์กฎหมายด้วยวิธี ทางเศรษฐศาสตร์, หน้า 4-16.

¹⁵⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4018/2533 ตัดสินไว้ว่า การที่ผู้ถูกทำละเมิดไม่ได้รับการเลื่อนขั้นเงินเดือนเพราะ ได้รับบาดเจ็บจนต้องลางานเพื่อรักษาตัวจนเกินสิทธิ เป็นผลโดยตรงจากการละเมิด และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 450/2516 ตัดสินไว้ว่า ผู้ถูกทำละเมิด ต้องพิการไปตลอดชีวิต สูญเสียสมรรถภาพในการรับราชการ และเสีย บุคลิกลักษณะที่จะสอบเข้าเป็นนายทหารสัญญาบัตรได้ เป็นการทำลายความก้าวหน้า จึงกำหนดค่าเสียหายส่วนนี้ ให้

¹⁵⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1052/2506

3. ค่าชดเชยการขาดแรงงานแก่บุคคลภายนอก

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 445 บัญญัติให้นำมาใช้ในกรณีความเสียหายที่เกิดแก่ร่างกายหรืออนามัยด้วย ดังนั้น การกระทำละเมิดจนเป็นเหตุให้ผู้เสียหายต้องพักรักษาตัวและไม่สามารถทำกรงานในครัวเรือน หรือ ในอุตสาหกรรมของบุคคลภายนอก จึงต้องชดเชยค่าความเสียหายที่เกิดขึ้นกับบุคคลภายนอกผู้ที่มีความสัมพันธ์ตามกฎหมายกับผู้ถูกละเมิด ซึ่งได้กล่าวมาแล้วในส่วนของค่าสินไหมทดแทนกรณีถึงแก่ชีวิต

4. ค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน

ค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน ได้มีการบัญญัติไว้ใน มาตรา 446 ว่า

“ในกรณีทำให้เขาเสียหายแก่ร่างกายหรืออนามัยก็ดี ในกรณีทำให้เขาเสียเสรีภาพก็ดี ผู้ต้องเสียหายจะเรียกร้องเอาค่าสินไหมทดแทนเพื่อความที่เสียหายอย่างอื่นอันมิใช่ตัวเงินด้วยอีกก็ได้ สิทธิเรียกร้องอันนี้ไม่โอนกันได้ และไม่ตกสืบไปถึงทายาท เว้นแต่สิทธินั้นจะได้รับสภาพกันไว้โดยสัญญาหรือได้เริ่มฟ้องคดีตามสิทธินั้นแล้ว

อนึ่ง หญิงที่ต้องเสียหาย เพราะผู้ใดทำผิดอาญาเป็นทุรศีลธรรม แก่ตนก็ย่อมมีสิทธิเรียกร้องทำนองเดียวกันนี้”

ค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน คือ ค่าเสียหายที่ไม่อาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ อย่างชัดเจนดังที่ได้อธิบายไว้แล้วในบทที่ 2 ในกรณีที่ถูกรกระทำละเมิดจนได้รับความเสียหายแก่ร่างกายและและอนามัย ผู้เสียหายสามารถเรียกร้องค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินได้นอกจากค่าเสียหายต่างๆ ที่กล่าวแล้วข้างต้น ซึ่งจะเห็นได้ว่าข้อจำกัดของการเรียกค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินถูกจำกัดอยู่ที่ ความเสียหายที่เกิดจากการกระทำให้เกิดความเสียหายแก่ ร่างกาย อนามัย และเสรีภาพ หรือในกรณีหญิงที่โดนกระทำละเมิดโดยผิดอาญาอันเป็นทุรศีลธรรมแก่ตนเท่านั้นส่วนในกรณีที่

ความเสียหายที่เกิดแก่ทรัพย์สิน หรือสิทธิอื่นย่อมไม่สามารถเรียกค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินได้¹⁵⁸

จากการศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกาของไทยพบว่า ค่าเสียหายไม่เป็นตัวเงิน ในความเสียหายที่เกิดแก่ร่างกายและอนามัยที่ศาลให้แบ่งได้เป็น ค่าความเจ็บปวดและทุกข์ทรมาน (pain and suffering) เช่น ค่าเสื่อมสุขภาพ ค่าทนทุกข์ทรมานทางกายและจิตใจที่ต้องเข้ารับการ รักษาพยาบาลเป็นเวลานาน¹⁵⁹ ต้องเสียโฉมหรือทุพพลภาพ¹⁶⁰ เป็นต้น และค่าการสูญเสียความรื่นรมย์ ในชีวิต (loss of amenities of life)

ในการกำหนดค่าสินไหมทดแทนเพื่อความเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน ศาลจะ กำหนดตามพฤติการณ์และความร้ายแรงแห่งละเมิด ทั้งนี้เนื่องจากโจทก์และจำเลยย่อมไม่สามารถนำ สืบว่าค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินคิดเป็นจำนวนเท่าใด แต่โจทก์และจำเลยสามารถนำสืบให้เห็น ลักษณะและความรุนแรงของความเสียหาย ผ่านสภาพทางร่างกายและอนามัยของโจทก์ หรือ พยานหลักฐานอื่น ๆ ได้ อย่างไรก็ตามการกำหนดค่าเสียหายโดยอาศัยหลักการดังกล่าวขึ้นกับดุลยพินิจ ของผู้พิพากษาเป็นหลัก ซึ่งอาจทำให้ค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินซึ่งถูกกำหนดโดยผู้พิพากษาที่มี ประสบการณ์หรือความคิดเห็นต่างกันมีความแตกต่างกันสูง แม้ว่าคดีที่ตัดสินนั้นจะมีความคล้ายคลึง กันก็ตาม

ความพิเศษของค่าเสียหายในร่างกายหรืออนามัยนั้น ศาลสามารถที่จะ กำหนดค่าเสียหายเพิ่มเติมในภายหลังได้หากเกิดกรณี พันวิสัยที่จะหยั่งรู้ได้ถึงค่าเสียหายในขณะ พิพากษา

¹⁵⁸ แต่อย่างไรก็ตาม มีความเห็นว่า แม้จะไม่ใช่กรณีความเสียหายที่เกิดแก่ ร่างกาย อนามัย เสรีภาพ หรือ กรณีที่หญิงโดนกระทำผิดอาญาอันเป็นทุรศีล ก็สามารถเรียกค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินได้ โดยอาศัย มาตรา 438 วรรคสอง (โปรดดู วิชา มหาคุณ, **หลักกฎหมายละเมิด ศึกษาจากคำพิพากษา**, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ วิญญูชน, 2523), หน้า 121 และพจนี ปุษาปาคม, **เรื่องเดียวกัน**, หน้า 602)

¹⁵⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3357/2538 ผู้เสียหายเป็นเด็กนักเรียน ต้องผ่าตัดหลายครั้งอยู่โรงพยาบาลถึง 129 วัน และต้องไปรักษาตัวที่บ้านอีกหลายเดือน ได้รับความทุกข์ทรมานเพราะบาดแผลเป็นเวลานานขาดเรียน และ เรียนช้าขึ้น เป็นความทุกข์ทรมานทางกายและจิตใจจึงมีสิทธิเรียกค่าเสียหาย

¹⁶⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 247/2538 ค่าเสียหายเพราะร่างกายพิการ ทำให้สังคมรังเกียจ อับอายขายหน้า ไม่ได้เล่นกีฬา ไม่ได้สมรส ขาดความสุขสำราญความรู้สึกที่ดีเป็นค่าความเสียหายเกี่ยวกับความรู้สึกด้านจิตใจ

3.3.1.2.3 ค่าเสียหายในกรณีความเสียหายต่อทรัพย์สิน

ค่าเสียหายในกรณีละเมิดเกิดความเสียหายต่อทรัพย์สินมีบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 438 วรรค 2 ที่ว่า

“อนึ่ง ค่าสินไหมทดแทนนั้น ได้แก่การคืนทรัพย์สินอันผู้เสียหายต้องเสียไปเพราะละเมิด หรือใช้ราคาทรัพย์สินนั้น รวมทั้งค่าเสียหายอันจะพึงบังคับให้ใช้เพื่อความเสียหายอย่างใดๆ อันได้เกิดขึ้นด้วยนั้น”

และใน มาตรา 439 ที่บัญญัติว่า

“บุคคลผู้จำต้องคืนทรัพย์สินอันผู้อื่นต้องเสียไปเพราะละเมิดแห่งตนนั้น ยังต้องรับผิดชอบตลอดถึงการที่ทรัพย์สินนั้นทำลายลงโดยอุบัติเหตุ หรือการคืนทรัพย์สินตกเป็นพันวิสัยเพราะเหตุอย่างอื่นโดยอุบัติเหตุ หรือทรัพย์สินนั้นเสื่อมเสียลงโดยอุบัติเหตุด้วย เว้นแต่เมื่อการที่ทรัพย์สินทำลายหรือตกเป็นพันวิสัยจะคืน หรือเสื่อมเสียนั้น ถึงแม้ว่าจะมิได้มีการทำละเมิด ก็คงจะต้องตกไปเป็นอยุ่อย่างนั้นอยู่เอง”

ในกรณีของการชดเชยความเสียหายให้แก่ทรัพย์สิน ค่าสินไหมทดแทนที่สามารถเรียกร้องได้แบ่งออกเป็น 3 ประเภท

1. การคืนทรัพย์สิน (restitution) ในกรณีที่ผู้ทำละเมิดเอาทรัพย์สินไปหรือทำให้ทรัพย์สินเสียหาย ผู้เสียหายสามารถเรียกร้องให้ผู้ทำละเมิดคืนทรัพย์สินให้แก่ผู้เสียหายได้
2. การชดเชยค่าเสียหายเท่ากับราคาทรัพย์สิน ในกรณีที่ผู้ทำละเมิดไม่สามารถใช้คืนทรัพย์สินได้เพราะทรัพย์สินที่ถูกละเมิดนั้นเสื่อมสภาพหรือสูญหายไป หรือไม่อาจทำให้ทรัพย์สินที่ถูกละเมิดคงสภาพเดิม ซึ่งการคืนราคาทรัพย์สินจะแยกออกเป็น 2 กรณี คือการคืนราคาทรัพย์สินทั้งหมดในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นพันวิสัยที่จะคืน หรือคืนราคาทรัพย์สินบางส่วนในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นบุบสลาย ทำให้ราคาทรัพย์สินลดลง¹⁶¹
3. ค่าเสียหายอื่น ไม่ว่าผู้กระทำละเมิดจะสามารถคืนทรัพย์สินให้ได้ หรือใช้ราคาทรัพย์สิน ผู้กระทำละเมิดยังต้องชดเชยค่าเสียหายที่เป็นผลโดยตรงจากการทำละเมิดในทรัพย์สินนั้น

¹⁶¹ ศนันทกรณ โสติพันธุ์, คำอธิบายกฎหมายละเมิด จัดการงานนอกสั่ง และลามิควรได้, หน้า 308-309.

เช่น ในกรณีการขั้รถชนรถยนต์ของผู้อื่นจนได้รับความเสียหาย หากปรากฏว่าผู้ถูกละเมิดต้องนั่งแท็กซี่ไปทำงานในขณะที่รถกำลังซ่อม ผู้ทำละเมิดจะต้องชดใช้ค่าใช้จ่ายในค่าแท็กซี่ดังกล่าวด้วย

ความรับผิดจากการไม่สามารถคืนทรัพย์สินและช้อยกเว้นความรับผิดที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 439 จะใช้เฉพาะกรณีที่มีการละเมิดโดยการเอาทรัพย์สินไปเท่านั้น ไม่รวมถึงกรณีที่ผู้กระทำละเมิดทำลาย หรือทำให้ทรัพย์สินนั้นเสียหายโดยไม่ได้เอาทรัพย์สินนั้นไป แม้ว่าในตัวอย่างจะใช้คำว่า “บุคคลผู้จำต้องคืนทรัพย์สินอันผู้อื่นต้องเสียไปเพราะละเมิดแห่งตนนั้น” เพราะเมื่อพิจารณาจากต้นร่างตัวอย่างที่เป็นภาษาอังกฤษจะใช้คำว่า “A person who is bound to return a thing of which he has deprived another by an unlawful act” เห็นได้ชัดว่าต้องมีการเอาทรัพย์สินนั้นไปและครอบครองโดยไม่มีอำนาจอันเป็นการละเมิดเสียก่อน โดยที่ความรับผิดในกรณีนี้ได้ขยายขอบเขตค่อนข้างกว้าง คือ ต้องรับผิดในความเสียหายจากอุบัติเหตุ หรือภัยธรรมชาติ ที่เกิดขึ้นกับตัวทรัพย์สินที่เอาไปแม้จะเป็นเหตุสุดวิสัยก็ตาม เพราะหากไม่มีการทำละเมิด ความเสียหายดังกล่าวย่อมไม่เกิดขึ้น เว้นแต่จะเข้าช้อยกเว้นที่ผู้กระทำละเมิดจะพิสูจน์ได้ว่าความเสียหายดังกล่าวยังคงเกิดขึ้นไม่ว่าจะมีการทำละเมิดหรือไม่ก็ตาม ดังนั้นหากเป็นกรณีทำให้เสียหายในทรัพย์สินปกติที่ไม่ได้เกิดจากการเอาไป พึงพิจารณาเพียงบททั่วไปตามมาตรา 438 เท่านั้น

3.3.1.2.4 ค่าเสียหายในกรณีความเสียหายต่อเสรีภาพ

ในกรณีการขูดเซยให้แก่ความเสียหายต่อเสรีภาพ ผู้เสียหายสามารถเรียกร้องค่าเสียหายได้ 2 ประเภทตามมาตรา 445 และ 446 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

1. ค่าชดใช้การขาดแรงงาน ซึ่งสามารถเรียกร้องได้ในกรณีที่ความเสียหายต่อเสรีภาพที่เกิดขึ้นเป็นเหตุให้ผู้ถูกละเมิดไม่สามารถทำงานให้แก่บุคคลในครอบครัว หรือไม่สามารถทำงานให้แก่บุคคลภายนอกครอบครัวเรือนหรืออุตสาหกรรมของคนภายนอกครัวเรือนได้ตามที่ได้มีการอธิบายไว้ในตอนต้น เช่น นาย A ถูกกักขังหน่วงเหนี่ยวจนไม่สามารถทำงานได้ ในกรณีเช่นนี้บุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กับนาย A ตามกฎหมายมีสิทธิเรียกร้องค่าเสียหายจากการขาดงานทั้งในครัวเรือน ที่ต้องจ้างบุคคลอื่นมาทำให้ หรือการขาดการทำงานให้นายจ้างของนาย A ได้
2. ค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นผลมาจากความเสียหายต่อเสรีภาพ

ตามที่ได้มีการกล่าวเอาไว้ซึ่งมีลักษณะอย่างเดียวกัน เช่น การนำนาย A ไปกักขัง มีผลให้ต่อมา นาย A เกิดความหวาดกลัวต้องใช้ชีวิตอยู่ด้วยสภาพจิตใจที่ย่ำแย่ ทุกข์ทรมาน ก็สามารถที่จะเรียกค่าเสียหายในส่วนนี้ได้ เป็นต้น ค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินไม่จำกัดเพียงบุคคลธรรมดา นิติบุคคลก็สามารถเรียกได้เช่นกัน¹⁶² ดังที่เคยกล่าวมาสิทธิเรียกร้องนี้เป็นสิทธิส่วนตัวโดยสภาพจึงไม่ตกทอดแก่ทายาท เว้นแต่จะได้รับสภาพไว้โดยสัญญาหรือได้มีการฟ้องคดีตามสิทธิไว้ก่อนแล้ว

3.3.1.2.5 ค่าเสียหายในกรณีความเสียหายต่อสิทธิอื่นๆ

ปกติแล้วการทำละเมิดต่อชีวิต ร่างกาย อนามัย เสรีภาพ ทรัพย์สิน ก็เป็นการละเมิดต่อสิทธิอยู่แล้ว แต่เนื่องด้วยกฎหมายต้องการคุ้มครองให้เกิดความครอบคลุมถึงการล่วงเกินสิทธิในทุกกรณี จึงได้มีการบัญญัติไว้ถึงสิทธิอื่นๆที่นอกเหนือจากกรณีดังกล่าวด้วย อย่างไรก็ตามสิทธิเหล่านี้ที่ได้รับความคุ้มครองต้องอยู่ในลักษณะสิทธิเด็ดขาด (Absolute right) เท่านั้น ไม่รวมถึงสิทธิสัมพัทธ์ (Relative Right) ด้วย การละเมิดสิทธิอื่นๆ เช่น นาย A ต้องการสมัครลงเลือกตั้ง นาย B กลับไปแจ้งความเท็จว่านาย A ใช้วุฒิการศึกษาปลอม ทำให้ถูกตัดสิทธิครั้งนี้ นาย A สามารถเรียกค่าเสียหายในกรณีดังกล่าวได้

ค่าเสียหายในกรณีความเสียหายต่อสิทธิต่างๆไม่มีบทบัญญัติไว้โดยเฉพาะ จึงต้องใช้หลักตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 438 ในการกำหนดค่าเสียหายโดยการคำนึงถึงพฤติการณ์และความร้ายแรงแห่งการละเมิด แต่ไม่สามารถเรียกค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินได้¹⁶³ ค่าเสียหายในกรณีดังกล่าวที่ศาลไทยให้ เช่น เจ้าหน้าที่กรมศุลกากรปลอมเอกสารเป็นผลให้กรม

¹⁶² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 809/2487 ตัดสินไว้ว่า การขัดขวางงานมหรสพวัดให้วัดต้องล้มเลิกงานโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เป็นการทำให้วัดเสียเสรีภาพในการดำเนินงานภายในขอบเขตของกฎหมาย ส่งผลให้วัดเสียหายขาดประโยชน์และในกรณีเช่นนี้สามารถเรียกค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินได้อีกด้วย

¹⁶³ ในทางปฏิบัติศาลมักจะกำหนดความเสียหายแก่สิทธิอื่นๆไปในทำนองความเสียหายแก่ทรัพย์สินและมักจะกำหนดให้เป็นค่าเสียหายที่เป็นเงินทดแทนความเสียหายเพราะเป็นผลดีในการคิดค่าเสียหาย (โปรดดู วิชา มั่นสกุล, ความรับผิดเพื่อละเมิดในการกระทำของตนเอง, (วิทยานิพนธ์ นิติศาสตร์มหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2516), หน้า 158)

ศุลกากรไม่เรียกเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่เสียภาษี ด้วยเข้าใจผิดว่าบุคคลนั้นเข้าหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษี เจ้าหน้าที่ผู้กระทำละเมิด ต้องชดใช้ค่าเสียหายในค่าภาษีอากรที่กรมศุลกากรไม่สามารถเรียกเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ เป็นต้น¹⁶⁴

3.3.1.2.6 ดอกเบี้ยในค่าสินไหมทดแทน

เมื่อเกิดความเสียหายจากการละเมิดและมีการเรียกค่าเสียหายเป็นเงินแล้วยังสามารถที่จะเรียกดอกเบี้ยได้ แต่เป็นดอกเบี้ยที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมายโดยตรงไม่สามารถที่จะตกลงกันได้เหมือนในกรณีสัญญา¹⁶⁵ ตามหลักการแล้วหากเป็นหนี้เงิน¹⁶⁶ ตามมาตรา 224 บัญญัติว่า “หนี้เงินนั้นท่านให้คิดดอกเบี้ยในระหว่างผิดนัด ร้อยละเจ็ดกึ่งต่อปี” และหนี้ที่เกิดจากการกระทำละเมิด ไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าผิดนัดเมื่อไหร่ ด้วยมาตรา 206 บัญญัติว่า “หนี้อันเกิดแต่มูลละเมิดนั้น ลูกหนี้ได้ชื่อว่าผิดนัดมาแต่เวลาที่ได้ทำละเมิด” ดังนั้น ด้วยข้อสันนิษฐานเด็ดขาดตามมาตรานี้เมื่อพิสูจน์ได้ว่าเป็นการทำละเมิด มูลหนี้ดังกล่าวจึงเกิดขึ้นโดยถึงกำหนดชำระและผิดนัดทันที¹⁶⁷ ส่งผลให้ต้องรับผิดในดอกเบี้ยร้อยละ 7.5 ต่อปี จากการผิดนัด

แม้ว่าหลักการทั่วไป ผู้เสียหายจะเรียกดอกเบี้ยผิดนัดในวันที่ทำละเมิด แต่อย่างไรก็ตามในกรณีค่าสินไหมทดแทนในการใช้ราคาทรัพย์สิน ตามมาตรา 440 ที่บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีที่ต้องใช้ราคาทรัพย์สินอันได้เอาของเขาไปก็ดี ในกรณีที่ต้องใช้ราคาทรัพย์สินอันลดน้อยลงเพราะบุบสลายก็ดี ฝ่ายผู้ต้องเสียหายจะเรียกดอกเบี้ยในจำนวนเงินที่จะต้องใช้คิด

¹⁶⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6489/2543

¹⁶⁵ เว้นเสียแต่ว่าจะมีการแปลงหนี้ใหม่จากมูลหนี้ละเมิดเป็นมูลหนี้ตามสัญญา ซึ่งสามารถที่จะตกลงคิดดอกเบี้ยได้เองโดยสภาพ

¹⁶⁶ หนี้เงิน หมายถึง หนี้ที่ลูกหนี้จะต้องชำระหนี้ด้วยการส่งมอบเงินตราแก่เจ้าหนี้ (Money) ดังนั้น การทำละเมิดแล้วต้องชำระค่าสินไหมทดแทนด้วยการส่งคืนทรัพย์สินเฉพาะสิ่ง หรือการจัดการตามควรเพื่อให้ชดเชยกลับคืนดีแทนการใช้ค่าเสียหาย ไม่ใช่หนี้เงินที่ต้องเสียดอกเบี้ย (โปรดดู ทรัพย์ ฎีกาฎีกานานกุล, ดอกเบี้ยในมูลละเมิด, วารสารกฎหมาย คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์, ปีที่ 1 ฉบับที่ 1, มกราคม, 2517, หน้า 56)

¹⁶⁷ มัลลิกา ลับไพรี, “ดอกเบี้ย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525), หน้า 116.

ตั้งแต่วิธีการอันเป็นฐานที่ตั้งแห่งการประมาณราคานั้นได้”

ซึ่งมีความหมายว่า ผู้เสียหายที่เป็นลูกหนี้ในมูลละเมิดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 439 ที่จะต้องคืนราคาทรัพย์สินเป็นเงินแทนตัวทรัพย์สินที่ถูกทำลายลง หรือพ้นวิสัยที่จะคืนทั้งหมด หรือคืนราคาทรัพย์สินเพียง บางส่วน แทนราคาทรัพย์สินที่บุบสลาย โดย ให้คิดจาก เวลาอันเป็นฐานที่ตั้งแห่งการประมาณราคา ซึ่งจะมีลักษณะเดียวกันกับ บทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 225 ที่ปรากฏเป็น 4 ความเห็น กล่าวคือ 1. วันที่มีการฟ้องคดี ด้วยการคำนวณราคาทรัพย์สินในวันฟ้องจะใกล้เคียงกับความยุติธรรมที่สุด¹⁶⁸ 2. วันที่ลูกหนี้ผิดนัด 3. วันที่ทรัพย์สินนั้นสูญหายหรือเสียหาย¹⁶⁹ ด้วยวันที่เอาทรัพย์สินไปนั้น ทรัพย์สินนั้นยังคงมีอยู่จึงไม่ต้องใช้ราคาแทนตัวทรัพย์สิน แต่เมื่อสูญหายหรือเสียหายจึงเกิดหนี้ต้องใช้ราคาแทน 4. วันที่ทรัพย์สินมีราคาขึ้นสูงสุดก่อนที่ทรัพย์สินนั้นสูญหายหรือถูกทำลาย¹⁷⁰ ด้วยเป็นวันที่ผู้เสียหายได้รับประโยชน์สูงสุด หากทรัพย์สินนั้นยังคงอยู่ หรือไม่ถูกทำลาย ย่อมสามารถได้กำไรสูงสุดจากวันดังกล่าวได้ ผู้เขียนเห็นว่า น่าจะให้ใช้ วันที่ทรัพย์สินนั้นสูญหายหรือเสียหาย และไม่มีสิทธิเลือกใช้วันที่ทำละเมิด เพราะวันที่ทำละเมิดและผิดนัดคือ วันที่เอาทรัพย์สินนั้นไปและต้องคืนทรัพย์สิน ไม่ใช่วันที่ทรัพย์สินสูญหายหรือสูญหายจนต้องใช้ราคา และกฎหมายก็ได้บัญญัติไว้ชัดเจนให้ใช้ เวลาอันเป็นฐานที่ตั้งแห่งการประมาณราคา ไว้เฉพาะแล้ว มิได้ประสงค์จะให้ใช้วันที่ทำละเมิดแต่อย่างใด¹⁷¹

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในส่วนของดอกเบี้ยในค่าเสียหายในเรื่องของสัญญา

¹⁶⁸ จรัญ ภักดีธนากุล, *ดอกเบี้ยในมูลละเมิด, วารสารกฎหมาย คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์, ปีที่ 1 ฉบับที่ 1, มกราคม, 2517, หน้า 59*

¹⁶⁹ ศักดิ์ สนองชาติ, *คำอธิบายโดยย่อ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วย ละเมิด และความรับผิดทางละเมิด, หน้า 188*

¹⁷⁰ ส่วนกรณีวันที่ราคาทรัพย์สินขึ้นสูงอีกหลังจากทรัพย์สินสูญหายหรือถูกทำลายลงแล้วจะใช้ตามมาตรา 440 มาบังคับไม่ได้ (โปรดดู จิตติ ดิงศภิษฐ์, *คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรียงมาตรา ว่าด้วย จัดการงานนอกสั่ง ลามมิควรถได้ ละเมิด, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2555), หน้า 251-252*)

¹⁷¹ มีความเห็นว่า เมื่อกฎหมาย บัญญัติว่า “ก็ได้” ตามมาตรา 440 แสดงว่า มิใช่บทบังคับ แต่ให้สิทธิแก่เจ้าหนี้ที่จะเลือกในวันที่ผิดนัดตามหลักทั่วไปก็ได้ (โปรดดู ไพจิตร ปุณณพันธ์, *คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะละเมิดและหลักกฎหมายลักษณะละเมิด เรื่องข้อสันนิษฐานความรับผิดทางกฎหมาย, หน้า 173*)

ข้างต้น ดอกเบี้ยจึงไม่ใช่ค่าสินไหมทดแทน เพราะไม่ใช่การชดเชยความเสียหายที่เกิดขึ้นจากความเสียหายในการกระทำละเมิด โดยหลักเมื่อเกิดความเสียหายแล้วหากต้องชดใช้ค่าสินไหมทดแทนเป็นเงิน เมื่อผู้ที่ได้ความเสียหายยังไม่ได้รับการชำระหนี้เงิน ดอกเบี้ยก็คือ ค่าตอบแทนในการใช้ประโยชน์จากเงินค่าเสียหายดังกล่าว ที่ยังไม่ได้ชำระแก่ผู้เสียหาย เท่านั้น

3.3.2 กรณีละเมิดที่มีบทกำหนดให้ค่าเสียหายเชิงลงโทษตามกฎหมายพิเศษ¹⁷²

ด้วยความต้องการให้มีนำค่าเสียหายเชิงลงโทษมาใช้ในประเทศไทย ส่งผลให้มีการบัญญัติกฎหมายเฉพาะบางฉบับที่มีบทบัญญัติอย่างชัดเจนที่ให้อำนาจแก่ศาลในการให้ค่าเสียหายเชิงลงโทษได้ในบางสภาพการณ์ โดยกฎหมายที่บัญญัติให้นำค่าเสียหายเชิงลงโทษมาใช้ ได้แก่

3.3.2.1 พระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ. 2545

มาตรา 13 บัญญัติว่า “ในการกำหนดค่าสินไหมทดแทนเมื่อมีการฟ้องคดีตามมาตรา 8 (2) ศาลมีอำนาจกำหนดตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) นอกจากกำหนดค่าสินไหมทดแทนเฉพาะในความเสียหายที่เกิดขึ้นอย่างแท้จริง ศาลอาจมีคำสั่งให้ผู้ละเมิดสิทธิในความลับทางการค้าคืนผลประโยชน์ที่ได้จาก หรือเนื่องจากการละเมิดโดยคิดรวมเข้าไปในค่าสินไหมทดแทนได้

(2) ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดค่าสินไหมทดแทนตาม (1) ได้ให้ศาลกำหนดค่าสินไหมทดแทนให้แก่ผู้ควบคุมความลับทางการค้าตามจำนวนที่ศาลเห็นสมควร

(3) ในกรณีที่ปรากฏหลักฐานชัดเจนว่าการละเมิดสิทธิในความลับทางการค้าเป็นการกระทำโดยจงใจหรือมีเจตนาถั่นแกล้ง เป็นเหตุให้ความลับทางการค้าดังกล่าวสิ้น

¹⁷² สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เรื่องการพัฒนากฎหมายว่าด้วยการกำหนดค่าเสียหายในเชิงลงโทษมาใช้ในประเทศไทย, (สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, 2553), หน้า 22-26.

สภาพการเป็นความลับทางการค้า ให้ศาลมีอำนาจสั่งให้ผู้ละเมิดจ่ายค่าสินไหมทดแทนเพื่อการลงโทษเพิ่มขึ้นจากจำนวนที่ศาลกำหนดตาม (1) หรือ (2) ได้ แต่ต้องไม่เกินสองเท่าของค่าสินไหมทดแทนตาม(1) หรือ (2)”

ความลับทางการค้า คือ ข้อมูลการค้าที่มีประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ที่เป็นความลับ ยังไม่รู้จักกันโดยทั่วไป หรือยังเข้าถึงไม่ได้ในกลุ่มบุคคลที่ต้องเกี่ยวข้องกับข้อมูลนั้นโดยเป็นข้อมูลที่ได้มีการใช้มาตรการที่เหมาะสมในการรักษาไว้เป็นความลับ¹⁷³ โดยการละเมิดสิทธิในความลับทางการค้า คือ การกระทำที่เป็นการเปิดเผย เอาไป หรือใช้ความลับทางการค้า โดยที่เจ้าของความลับไม่ได้ยินยอม ซึ่งมีลักษณะขัดต่อแนวทางปฏิบัติในเชิงพาณิชย์ที่สุจริตต่อกัน¹⁷⁴ ทั้งนี้ผู้กระทำละเมิดจะต้องรู้ หรือควรจะได้รู้ถึงว่าการกระทำนั้นเป็นการขัดต่อแนวทางปฏิบัติดังกล่าว¹⁷⁵ และหากการละเมิดความลับทางการค้านั้นเกิดจากการจงใจ หรือเจตนาถลันแกล้งเป็นเหตุให้ความลับดังกล่าวสิ้นสภาพความลับสามารถที่จะได้รับค่าสินไหมทดแทนเชิงลงโทษได้

พระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ. 2545 เป็นกฎหมายไทยฉบับแรกที่ได้มีการบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษรอย่างชัดเจน ให้มีการชดเชยค่าเสียหายเพื่อการลงโทษเมื่อมีการละเมิดต่อความลับทางการค้า แต่คดีส่วนมากศาลจะยกฟ้องเพราะยังไม่เข้าลักษณะละเมิดสิทธิในความลับทางการค้า เช่น ขาดองค์ประกอบการเป็นข้อมูลที่เป็นความลับทางการค้าเพราะเป็นข้อมูลการค้าที่ผู้ควบคุมความลับทางการค้าไม่มีมาตรการรักษาความลับ¹⁷⁶ หรือโจทก์ซึ่งมีภาระการพิสูจน์

¹⁷³ พระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ. 2545 มาตรา 3

¹⁷⁴ พระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ. 2545 มาตรา 6 วรรค 2 ได้ให้ความหมายของการกระทำที่ขัดต่อแนวปฏิบัติในเชิงพาณิชย์ที่สุจริตต่อกันว่า ให้หมายความรวมถึง การผิดสัญญา และการละเมิดหรือการกระทำที่เป็นการจงใจให้ละเมิดความลับอันเป็นที่ไว้นับถือใจกัน การดิดินบน การข่มขู่ การขู่โกง การลักทรัพย์ การรับของโจร หรือการจารกรรม โดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์หรือวิธีการอื่นใดด้วย โดยการให้ความหมายดังกล่าวเป็นเพียงการให้ความหมายเชิงยกตัวอย่างของการกระทำที่ขัดต่อแนวปฏิบัติในเชิงพาณิชย์ที่สุจริตต่อกัน ซึ่งยังมีกรณีอื่นๆอีก (โปรดดู สุรพล ไตรเวทย์, คำอธิบายพระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ. 2545, (กรุงเทพฯ: มานนคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2546), หน้า 55.)

¹⁷⁵ พระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ. 2545 มาตรา 6

¹⁷⁶ คำพิพากษาศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศกลางที่ 9/2549

นำสืบไม่ได้ว่าจำเลยละเมิดสิทธิหรือเปิดเผย เอาไป หรือใช้ความลับทางการค้าอย่างไร นอกจากนี้ในคดีที่ศาลได้วินิจฉัยว่ามีการละเมิดสิทธิในความลับทางการค้า มีเพียงการกำหนดค่าสินไหมทดแทนเฉพาะในความเสียหายที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้น โดยยังไม่ได้มีการนำหลักการคิดค่าสินไหมทดแทนเพื่อการลงโทษ มาใช้แต่อย่างใด

อย่างไรก็ตามคำพิพากษาศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศกลางที่ 98/2551 บริษัทโจทก์ผลิตและขายเครื่องจักรบรรจุภัณฑ์ของเหลว เช่น น้ำดื่ม ยา ซอส จำเลยที่ 2 เคยเป็นพนักงานของโจทก์ในตำแหน่งผู้จัดการโรงงาน ต่อมาได้ไปก่อตั้งและเป็นกรรมการบริษัทจำเลยที่ 1 โจทก์คัดค้านกระบวนการผลิตเครื่องจักรบรรจุภัณฑ์ของเหลวระบบโรตารี จำเลยที่ 1 ได้นำแบบแปลนมาผลิตคล้ายกับเครื่องจักรรุ่นนี้ของโจทก์ โจทก์ได้แจ้งความว่าจำเลยกระทำความผิดตามพระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ. 2545 และมาฟ้องคดีนี้เรียกค่าเสียหายด้านอุตสาหกรรม ได้แก่ ค่างานวิจัยและออกแบบผลิตภัณฑ์ จำนวน 11,604,865 บาท ค่ากระทำการทดลอง จำนวน 3,136,151 บาท ค่าเสียหายด้านพาณิชย์กรรม ฯลฯ รวมค่าเสียหาย 1,220,146,181 บาท และดอกเบี้ยร้อยละ 7.5 ต่อปี นับแต่วันฟ้องจนกว่าจะชำระเสร็จ

ศาลวินิจฉัยว่า แบบของเครื่องจักรโรตารี ข้อมูลรายชื่อลูกค้า เป็นข้อมูลการค้าและเป็นความลับทางการค้า ตามพระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ. 2545 มาตรา 3 การที่จำเลยมีบัญชีรายชื่อลูกค้าของโจทก์โดยเป็นการเอาไปซึ่งความลับทางการค้าของโจทก์โดยไม่ได้ได้รับความยินยอมเป็นการละเมิดสิทธิในความลับทางการค้าของโจทก์ ส่วนความเสียหายของโจทก์ที่เรียกมาหลายรายการแต่โจทก์ไม่ได้นำสืบแสดงพยานหลักฐานถึงรายละเอียดในการคิดค่าเสียหายว่ามีอย่างใดบ้าง เป็นผลโดยตรงจากการที่จำเลยละเมิดสิทธิอย่างไร ดังนั้น อาศัยอำนาจตามมาตรา 13 (2) กำหนดค่าสินไหมทดแทนให้แก่โจทก์ตามที่เห็นสมควร โดยพิจารณาจากแบบแปลนชิ้นส่วนเครื่องจักรและบัญชีรายชื่อลูกค้า ให้จำเลยร่วมกันใช้สินไหมทดแทนแก่โจทก์ 1,000,000 บาท (โจทก์ฟ้องเรียก 1,220,146,181 บาท) ดอกเบี้ยร้อยละ 7.5 ต่อปี นับแต่วันฟ้องจนกว่าจะชำระเสร็จ และให้รับผิดชอบใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ โดยกำหนดค่าทนายความให้ 50,000 บาท และคิดค่าขึ้นศาลให้ใช้

แทนตามทฤษฎีที่ใจทักชนะคดี และห้ามจำเลยกระทำการใดๆ เป็นการละเมิดสิทธิในความลับทาง การค้าของโจทก์อีกต่อไป

3.3.2.2 พระราชบัญญัติส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ พ.ศ. 2550

มาตรา 16 บัญญัติว่า “คนพิการที่ได้รับหรือจะได้รับความเสียหายจากการ กระทำในลักษณะที่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อคนพิการตามมาตรา 15 มีสิทธิร้องขอต่อ คณะกรรมการให้มีคำสั่งเพิกถอนการกระทำ หรือห้ามมิให้กระทำ การนั้นได้ คำสั่งของคณะกรรมการ ให้เป็นที่สุด

การร้องขอตามวรรคหนึ่ง ไม่เป็นการตัดสิทธิผู้ร้องในอันที่จะฟ้องเรียก ค่าเสียหายฐานละเมิดต่อศาลที่มีเขตอำนาจ โดยให้ศาลมีอำนาจกำหนดค่าเสียหายอย่างอื่นอันมิใช่ ตัวเงินให้แก่คนพิการที่ถูกเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมได้ และหากการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อ คนพิการนั้นเป็นการกระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง ศาลจะกำหนดค่าเสียหายใน เชิงลงโทษให้แก่คนพิการไม่เกินสี่เท่าของค่าเสียหายที่แท้จริงด้วยก็ได้

หลักเกณฑ์และวิธีการในการร้องขอ และการวินิจฉัยตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไป ตามระเบียบที่คณะกรรมการกำหนด”

กฎหมายฉบับนี้เป็นกฎหมายที่กำหนดถึงสิทธิประโยชน์และคุ้มครองคน พิการจากการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อคนพิการเพราะเหตุสภาพทางกาย หรือสุขภาพ¹⁷⁷ ซึ่งคน พิการ ก็คือ บุคคลซึ่งมีข้อจำกัดในการปฏิบัติกิจกรรมในชีวิตประจำวันหรือเข้าไปมีส่วนร่วมทางสังคม เนื่องจากมีความบกพร่องทางการเห็น การได้ยิน การเคลื่อนไหว การสื่อสาร จิตใจ อารมณ์ สติปัญญา การเรียนรู้ หรือความบกพร่องอื่นใด ประกอบกับมีอุปสรรคในด้านต่างๆและมีความจำเป็นพิเศษเป็น

¹⁷⁷ สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา ปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภานิติบัญญัติแห่งชาติ, พระราชบัญญัติส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ พ.ศ. 2550, (กรุงเทพมหานคร: สำนักการพิมพ์ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา ปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภานิติบัญญัติแห่งชาติ, 2551), ภาคผนวก หน้า 1.

พิเศษที่จะต้องได้รับความช่วยเหลือด้านใดด้านหนึ่ง เพื่อให้สามารถปฏิบัติกิจกรรมในชีวิตประจำวัน หรือเข้าไปมีส่วนร่วมทางสังคมได้อย่างบุคคลทั่วไป ทั้งนี้ตามประเภทและหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรี กระทรวงการพัฒนาสังคมและความมั่นคงของมนุษย์ประกาศกำหนด¹⁷⁸ และรัฐมนตรีได้ออกประกาศ กระทรวง กำหนดให้ความพิการแบ่งเป็น 6 ประเภท ได้แก่ ความพิการทางการเห็น ความพิการทางการได้ยินหรือสื่อความหมาย ความพิการทางการเคลื่อนไหวหรือทางร่างกาย ความพิการทางจิตใจหรือพฤติกรรม หรือออทิสติก ความพิการทางสติปัญญา และความพิการทางการเรียนรู้¹⁷⁹ ส่วนการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดนโยบาย กฎ ระเบียบ มาตรการ โครงการ หรือวิธีปฏิบัติของหน่วยงานของรัฐ องค์กรเอกชน หรือบุคคลใด รวมถึงการกระทำหรืองดเว้นการกระทำที่ทำให้คนพิการต้องเสียสิทธิประโยชน์ที่ควรจะได้รับเพราะความพิการนั้นด้วย แต่หากเป็นการเลือกปฏิบัติตามความจำเป็นและสมควรแก่กรณีเพราะมีเหตุผลสนับสนุนในทางวิชาการ จารีตประเพณี หรือ สาธารณะประโยชน์ จะไม่ถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม ทว่าผู้กระทำการดังกล่าวจะต้อง จัดให้มีมาตรการเยียวยาหรือรักษาสิทธิตามความจำเป็นเท่าที่จะกระทำได้¹⁸⁰

สิทธิของคนพิการเมื่อมีการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเกิดขึ้นจะสามารถเรียกค่าเสียหายได้โดยจะเป็นค่าเสียหายที่เป็นตัวเงินรวมทั้งค่าเสียหายทางจิตใจด้วย อย่างไรก็ตาม หากการเลือกปฏิบัติดังกล่าวเป็นการกระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง จะสามารถเรียกค่าเสียหายเชิงลงโทษโดยมีเพดานขั้นสูงให้ศาลกำหนดได้ไม่เกินสี่เท่าของค่าเสียหายที่แท้จริง แต่ในปัจจุบันไม่ปรากฏว่ามีคดีขึ้นสู่ศาลแต่อย่างใด

¹⁷⁸ พระราชบัญญัติส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ พ.ศ. 2550 มาตรา 4

¹⁷⁹ ประกาศกระทรวงการพัฒนาสังคมและความมั่นคงของมนุษย์ เรื่อง ประเภทและหลักเกณฑ์ความพิการ ลงวันที่ 30 เมษายน พ.ศ. 2552 ลงประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 29 พฤษภาคม พ.ศ. 2552 ให้มีผลใช้บังคับถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา

¹⁸⁰ พระราชบัญญัติส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ พ.ศ. 2550 มาตรา 15

3.3.2.3 พระราชบัญญัติวิธีพิจารณาคดีผู้บริโภค พ.ศ. 2551

มาตรา 42 บัญญัติว่า “ถ้าการกระทำที่ถูกร้องเกิดจากการที่ผู้ประกอบการธุรกิจกระทำโดยเจตนาเอาเปรียบผู้บริโภคโดยไม่เป็นธรรมหรือจงใจให้ผู้บริโภคได้รับความเสียหายหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงไม่นำพาคู่ความเสียหายที่จะเกิดแก่ผู้บริโภคหรือกระทำการอันเป็นการฝ่าฝืนต่อความรับผิดชอบในฐานะผู้มีอาชีพหรือธุรกิจอันย่อมเป็นที่ไว้วางใจของประชาชนเมื่อศาลมีคำพิพากษาให้ผู้ประกอบการธุรกิจชดเชยค่าเสียหายแก่ผู้บริโภค ให้ศาลมีอำนาจสั่งให้ผู้ประกอบการธุรกิจจ่ายค่าเสียหายเพื่อการลงโทษเพิ่มขึ้นจากจำนวนค่าเสียหายที่แท้จริงที่ศาลกำหนดได้ตามที่เห็นสมควร ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงพฤติการณ์ต่างๆ เช่น ความเสียหายที่ผู้บริโภคได้รับผลประโยชน์ที่ผู้ประกอบการธุรกิจได้รับ สถานะทางการเงินของผู้ประกอบการธุรกิจ การที่ผู้ประกอบการธุรกิจได้บรรเทาความเสียหายที่เกิดขึ้น ตลอดจนการที่ผู้บริโภคมีส่วนในการก่อให้เกิดความเสียหายด้วย

การกำหนดค่าเสียหายเพื่อการลงโทษตามวรรคหนึ่ง ให้ศาลมีอำนาจกำหนดได้ไม่เกินสองเท่าของค่าเสียหายที่แท้จริงที่ศาลกำหนด แต่ถ้าค่าเสียหายที่แท้จริงที่ศาลกำหนดมีจำนวนเงินไม่เกินห้าหมื่นบาท ให้ศาลมีอำนาจกำหนดค่าเสียหายเพื่อการลงโทษได้ไม่เกินห้าเท่าของค่าเสียหายที่แท้จริงที่ศาลกำหนด”

ในอดีตบทบัญญัติในพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค พ.ศ. 2522 ขาดมาตรการทางกฎหมายเฉพาะเพื่อคุ้มครองผู้บริโภคในด้านการเยียวยาความเสียหายต้องอาศัยบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่ง หรือการลงโทษผู้กระทำผิดตามกฎหมายอาญา¹⁸¹ แต่ในกฎหมายฉบับปัจจุบันนี้นอกจากศาลจะกำหนดค่าเสียหายที่แท้จริงเพื่อการเยียวยาความเสียหายแล้วได้ยังมีวิธีเฉพาะในการกำหนดค่าเสียหายเพื่อการลงโทษได้

เงื่อนไขที่ศาลสามารถที่จะกำหนดค่าเสียหายเพื่อการลงโทษเพิ่มเติมจากค่าเสียหายที่แท้จริงได้จะต้องเป็นความเสียหายที่เกิดจากการผู้ประกอบการธุรกิจ กระทำโดยเจตนาเอา

¹⁸¹ สุขุม ศุภนิธย์, คำอธิบายคุ้มครองผู้บริโภค, พิมพ์ครั้งที่ 7, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552), หน้า 337.

เปรียบผู้บริโภคโดยไม่เป็นธรรม หรือจงใจให้ผู้บริโภคได้รับความเสียหาย หรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงไม่นำพาดำเนินการที่จะเกิดแก่ผู้บริโภค หรือกระทำการกันเป็นการฝ่าฝืนต่อความรับผิดชอบในฐานะผู้มีอาชีพหรือธุรกิจอันยอมเป็นที่ไว้วางใจของประชาชน เพราะว่า การกระทำดังกล่าวของผู้ประกอบธุรกิจ เป็นการกระทำที่ร้ายแรงสมควรได้รับการลงโทษในทางแพ่งเพื่อการปรับปรุงพัฒนาธุรกิจของผู้ประกอบธุรกิจให้ดียิ่งขึ้นอันเป็นผลดีต่อผู้บริโภคโดยทั่วไป¹⁸² ตัวอย่างเช่น นาย A ผู้บริโภค นำรถยนต์ส่งซ่อมที่อู่ของ นาย B ผู้ประกอบธุรกิจ โดยราคาอะไหล่ที่ต้นทุนอยู่ที่ 20,000 บาท แต่ นาย B กลับนำอะไหล่เทียม จากประเทศจีนราคาต้นทุน อยู่ที่ 2,000 บาท มาเปลี่ยนให้แทน เมื่อใช้ได้ไม่นานก็ชำรุดเกิดความเสียหาย เป็นการกระทำโดยมีเจตนาเอาเปรียบผู้บริโภค หรือ นาย A ผู้ประกอบธุรกิจ ขายผลิตภัณฑ์อาหารสำเร็จรูปโดยรู้อยู่แล้วว่าเป็นอันตรายแก่ผู้บริโภค เมื่อ นาย A ซื้อมาบริโภค เกิดการเจ็บป่วยต้องเข้ารับรักษาตัวในโรงพยาบาล เป็นการกระทำโดยจงใจให้ผู้บริโภคได้รับความเสียหาย เป็นต้น¹⁸³

อำนาจศาลกำหนดค่าเสียหายเพื่อการลงโทษมี 2 ระดับ ได้แก่

1. ถ้าค่าเสียหายที่แท้จริงที่ศาลกำหนดมีจำนวนเงินไม่เกินห้าหมื่นบาท ให้ศาลมีอำนาจกำหนดค่าเสียหายเพื่อการลงโทษได้ไม่เกินห้าเท่าของค่าเสียหายที่แท้จริง
2. ถ้าค่าเสียหายที่แท้จริงที่ศาลกำหนดมีจำนวนเงินเกินห้าหมื่นบาท ศาลมีอำนาจกำหนดได้ไม่เกินสองเท่าของค่าเสียหายที่แท้จริงที่ศาลกำหนด

ปัจจุบันมีคดีผู้บริโภคที่ศาลเริ่มกำหนดค่าเสียหายเชิงลงโทษบ้างแล้ว โดยกำหนดค่าเสียหายให้โจทก์ตามคำฟ้องก่อนจำนวนหนึ่ง แล้วจึงกำหนดค่าเสียหายอีกจำนวนหนึ่งเพื่อ

¹⁸² นอกจากนี้ค่าเสียหายเพื่อการลงโทษเป็นการใช้อำนาจของศาลโดยตรง ไม่จำเป็นต้องมีคำขอศาลก็สามารถให้ได้ (โปรดดู ไพโรจน์ วายุภาพ, คำอธิบายกฎหมายวิธีพิจารณาคดีคุ้มครองผู้บริโภค, (กรุงเทพมหานคร: ร้านสวัสดิการหนังสือกฎหมายปณรัชช, 2552), หน้า 160.)

¹⁸³ ไพโรจน์ อัจฉริยา, เคล็ด(ไม่)ลับในการใช้สิทธิฟ้องคดีผู้บริโภค, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2553), หน้า 78.

เป็นการลงโทษเนื่องจากผู้ประกอบการเจตนาเอาัดเอาเปรียบผู้บริโภคอีกจำนวนหนึ่ง แต่ก็ไม่ได้กล่าวชัดเจนว่าให้เป็นก็เท่าของค่าเสียหายที่แท้จริง¹⁸⁴

3.3.2.4 พระราชบัญญัติความรับผิดต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ไม่ปลอดภัย พ.ศ. 2551

มาตรา 11 บัญญัติว่า “นอกจากค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิดตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ศาลมีอำนาจกำหนดค่าสินไหมทดแทนเพื่อความเสียหายตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ด้วย

(1) ค่าเสียหายสำหรับความเสียหายต่อจิตใจอันเป็นผลเนื่องมาจากความเสียหายต่อร่างกายสุขภาพ หรืออนามัยของผู้เสียหาย และหากผู้เสียหายถึงแก่ความตาย สามี่ ภริยา บุพการี หรือผู้สืบสันดานของบุคคลนั้นชอบที่จะได้รับค่าเสียหายสำหรับความเสียหายต่อจิตใจ

(2) หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าผู้ประกอบการได้ผลิต นำเข้า หรือขายสินค้า โดยรู้อยู่แล้วว่าสินค้านั้นเป็นสินค้าที่ไม่ปลอดภัย หรือมิได้รู้เพราะความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง หรือเมื่อรู้ว่าสินค้าไม่ปลอดภัยภายหลังจากการผลิต นำเข้า หรือขายสินค้านั้นแล้วไม่ดำเนินการใดๆ ตามสมควรเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความเสียหาย ให้ศาลมีอำนาจสั่งให้ผู้ประกอบการจ่ายค่าสินไหมทดแทนเพื่อการลงโทษเพิ่มขึ้นจากจำนวนค่าสินไหมทดแทนที่แท้จริงที่ศาลกำหนดได้ตามที่ศาลเห็นสมควร แต่ไม่เกินสองเท่าของค่าสินไหมทดแทนที่แท้จริงนั้น ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงพฤติการณ์ต่างๆ เช่น ความร้ายแรงของความเสียหายที่ผู้เสียหายได้รับ การที่ผู้ประกอบการรู้ถึงความไม่ปลอดภัยของสินค้า ระยะเวลาที่ผู้ประกอบการปกปิดความไม่ปลอดภัยของสินค้าการดำเนินการของผู้ประกอบการเมื่อทราบว่าสินค้านั้นเป็นสินค้าที่ไม่ปลอดภัยผลประโยชน์ที่ผู้ประกอบการได้รับ สถานะทางการเงินของผู้ประกอบการการที่ผู้ประกอบการได้บรรเทาความเสียหายที่เกิดขึ้นตลอดจนการที่ผู้เสียหายมีส่วนในการก่อให้เกิดความเสียหายด้วย”

¹⁸⁴ คำพิพากษาฉบับที่ 583/2552 ศาลแขวงพิษณุโลก

ความรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นจากสินค้าไม่ปลอดภัย ถูกสร้างขึ้นมา ด้วยเหตุผลเพื่อการปกป้องประเทศจากการกีดกันทางการค้าและให้ความคุ้มครองแก่ผู้บริโภคตาม แนวทางสากล¹⁸⁵ โดยกำหนดให้สินค้าที่อยู่ภายใต้กฎหมายนี้ ได้แก่ สंहาริมทรัพย์ที่ผลิตหรือนำเข้าเพื่อ ขาย ผลิตผลเกษตรกรรม¹⁸⁶ ส่วนสินค้าที่ไม่อยู่ภายใต้กฎหมายนี้ ได้แก่ บริการ อสังหาริมทรัพย์ สินค้าดิจิทัลหรือโปรแกรมคอมพิวเตอร์ และสินค้าเกษตรกรรมที่สร้างขึ้นในประเทศไทยโดยไม่ได้ผลิต ในโรงงานตามกฎหมายว่าด้วยโรงงาน¹⁸⁷ ซึ่งสินค้านี้ดังกล่าวหากเป็นสินค้าที่ไม่ปลอดภัย กล่าวคือ เป็น สินค้าที่ก่อ หรือเพียงอาจก่อให้เกิดความเสียหายเพราะความบกพร่องในการผลิต หรือการออกแบบ หรือในการแจ้งเตือน โดยพิจารณาถึงสภาพ ลักษณะการใช้งาน และการเก็บรักษา ตามปกติธรรมดาที่ ควรคาดหมายได้แล้ว เมื่อมีผู้ที่ได้รับความเสียหายไม่ว่าจะเป็น ผู้ซื้อ ผู้ใช้ หรือบุคคลอื่น ที่เกี่ยวกับ ความไม่ปลอดภัยของสินค้านั้นก็ตาม มีสิทธิในการเรียกค่าเสียหายได้¹⁸⁸

โดยค่าเสียหายที่เรียกได้ก็คือ

1. ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
2. ค่าเสียหายสำหรับความเสียหายต่อจิตใจ

ค่าเสียหายสำหรับความเสียหายต่อจิตใจของผู้เสียหาย อันเป็นผล เนื่องมาจากความเสียหายต่อร่างกายสุขภาพ หรืออนามัย

ค่าเสียหายสำหรับความเสียหายต่อจิตใจของสามี ภรรยา บุพการี หรือ ผู้สืบสันดานของผู้เสียหาย หากเป็นกรณีที่ผู้เสียหายถึงแก่ความตาย

แม้ว่าโดยปกติแล้วค่าเสียหายต่อจิตใจ ศาลสามารถกำหนดได้ในฐานะค่า

¹⁸⁵ พงศ์เดช วานิชกิตติกุล, คำอธิบายพระราชบัญญัติความรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นจาก สินค้าที่ไม่ปลอดภัย พ.ศ. 2551, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท รุ่งการพิมพ์ (1977) จำกัด, 2552), หน้า 6.

¹⁸⁶ พระราชบัญญัติความรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ไม่ปลอดภัย พ.ศ. 2551 มาตรา 4

¹⁸⁷ พงศ์เดช วานิชกิตติกุล, คำอธิบายพระราชบัญญัติความรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นจาก สินค้าที่ไม่ปลอดภัย พ.ศ. 2551, หน้า 10-12.

¹⁸⁸ พงศ์เดช วานิชกิตติกุล, เรื่องเดียวกัน, หน้า 18-19.

สินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดต่อร่างกายหรืออนามัยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 446 ได้อยู่แล้ว แต่อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติศาลมักไม่มีการกำหนดค่าเสียหายดังกล่าวให้ ดังนั้นเพื่อความชัดเจนในการบังคับใช้กฎหมายจึงมีการบัญญัติถึงขอบเขตของความเสียหายทางจิตใจ¹⁸⁹ และการเรียกค่าเสียหายทางจิตใจไว้โดยชัดแจ้ง¹⁹⁰

3. ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการลงโทษ เพิ่มเติมจากค่าสินไหมทดแทนที่แท้จริง แต่มีเพดานขั้นสูงไม่เกิน 2 เท่า ของค่าสินไหมทดแทนที่แท้จริง โดยได้มีการกำหนดตัวอย่างของพฤติการณ์ต่าง ๆ ที่ศาลอาจใช้เป็นแนวทางในการกำหนดค่าสินไหมทดแทนเพื่อการลงโทษไว้ เช่น ความร้ายแรงของความเสียหายที่ผู้เสียหายได้รับ หรือผลประโยชน์ที่ผู้ประกอบการได้รับ เป็นต้น¹⁹¹

ในปัจจุบัน ผู้เสียหายจำนวนหนึ่งได้ฟ้องคดีที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่ไม่ปลอดภัยเองแล้วตั้งแต่มีกการประกาศใช้พระราชบัญญัติวิธีพิจารณาคดีผู้บริโภค พ.ศ. 2551 เมื่อเดือนสิงหาคม พ.ศ. 2551 เพราะคดีความเสียหายที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ไม่ปลอดภัยก็อาจเป็นคดีผู้บริโภคประเภทหนึ่งได้

ประเด็นปัญหาสำคัญก็คือ แม้กฎหมายทั้งสองฉบับต่างกำหนดค่าเสียหายเชิงลงโทษไว้ก็ตาม ค่าเสียหายเชิงลงโทษที่กำหนดไว้ยังมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ พระราชบัญญัติความรับผิดต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ไม่ปลอดภัย พ.ศ. 2551 กำหนดไว้เพียงไม่เกินสองเท่าของค่าสินไหมทดแทนที่แท้จริง แต่พระราชบัญญัติวิธีพิจารณาคดีผู้บริโภค พ.ศ. 2551 กำหนดไว้ 2

¹⁸⁹ มานิตย์ จุมปา, คำอธิบายกฎหมายความรับผิดต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ไม่ปลอดภัย, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554), หน้า 409-410.

¹⁹⁰ ศักดา ธนิตกุล, กฎหมายความรับผิดต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ไม่ปลอดภัย, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2553), หน้า 157.

¹⁹¹ พระราชบัญญัติความรับผิดต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ไม่ปลอดภัย พ.ศ. 2551 มาตรา 4 “ความเสียหายต่อจิตใจ” หมายความว่า ความเจ็บปวด ความทุกข์ทรมาน ความหวาดกลัว ความวิตกกังวล ความเศร้าโศกเสียใจ ความอับอาย หรือความเสียหายต่อจิตใจอย่างอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน

อัตรา คือไม่เกินสองเท่าของค่าเสียหายที่แท้จริงที่ศาลกำหนด แต่ถ้าค่าเสียหายที่แท้จริงที่ศาลกำหนดไม่เกินห้าหมื่นบาท ให้ศาลมีอำนาจกำหนดค่าเสียหายเพื่อการลงโทษได้ไม่เกินห้าเท่าของค่าเสียหายที่แท้จริง ดังนั้น ผู้เสียหายที่จะฟ้องร้องคดีต่อไปคงต้องพิจารณาว่าตนจะใช้สิทธิตามกฎหมายใดในการฟ้องร้อง

3.3.3 ภาวะภาษีกรณีละเมิด

3.3.3.1 กรณีละเมิดของบุคคลธรรมดา

3.3.3.1.1 ค่าเสียหายในฐานะรายได้

ตามที่ได้กล่าวมาในส่วนของภาวะภาษีในกรณีสัญญาว่า กฎหมายไทยยอมรับให้ค่าเสียหายที่ได้มาไม่ว่ากรณีใด ๆ เป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ก็มีกรณียกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพราะว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (13) กำหนดให้ค่าสินไหมทดแทนกรณีละเมิดไม่ต้องนำมาคำนวณรวมกับเงินได้ประเภทอื่น โดยเหตุผลของการยกเว้นมาจากมุมมองที่ว่าผู้ที่ได้รับความเสียหายจากการกระทำละเมิดเป็นที่ได้รับความเสียหายที่เกิดจากการถูกล่วงละเมิดสิทธิเด็ดขาดที่ควรมีและใช้ตามปกติ ถือว่าเป็นผู้ด้อยโอกาสทางสังคมประเภทหนึ่ง ดังนั้นภาครัฐจึงใช้มาตรการทางภาษีดังกล่าวมาใช้เพื่อลดภาระให้กับผู้ด้อยโอกาสทางสังคมโดยตรง¹⁹² ซึ่งจะเห็นได้จาก

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 408/2550 พิพากษาให้จำเลยทั้งสองพร้อมบริวาร ออกจากอาคารพิพาทของโจทก์ ให้จำเลยทั้งสองร่วมกันส่งมอบอาคารดังกล่าวแก่โจทก์ในสภาพซ่อมแซมดีแล้วและใช้ค่าเสียหายจนกว่าจะส่งมอบเสร็จแก่โจทก์ ชันบังคับคดีปรากฏว่า ต. เข้าอาคารพิพาทบางส่วนจากจำเลยทั้งสอง ต. จึงเป็นบริวารของจำเลยทั้งสองและถือได้ว่า ต. ได้ครอบครองอาคารพิพาทแทนจำเลยทั้งสองตลอดมาถือไม่ได้ว่าจำเลยทั้งสองได้ส่งมอบอาคารพิพาทให้แก่โจทก์

¹⁹² มานิต นิธิประทีป และชื่นชม ทองเย็น, “สิทธิประโยชน์ทางภาษีของไทย (11),” **สรรพากรศาสตร์** 51, 6 (มิถุนายน 2547):

เสร็จสิ้น ต่อมา ต. ได้นำฎุญแจห้องในอาคารพิพาทมอบให้แก่โจทก์ต่อหน้าศาล จึงถือได้ว่าจำเลยทั้งสองได้ส่งมอบอาคารพิพาทให้แก่โจทก์เสร็จสิ้นในวันดังกล่าว โจทก์จึงมีสิทธิเรียกค่าเสียหายได้จนถึงวันดังกล่าว

เงินหรือประโยชน์จากการให้เช่าทรัพย์สินเป็นเงินได้พึงประเมินตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (5) (ก) ที่จะนำไปคำนวณภาษีเงินได้ แต่เงินค่าเสียหายที่โจทก์ได้รับตามคำพิพากษาถือเป็นเงินค่าสินไหมทดแทนกรณีละเมิดที่จำเลยทั้งสองอยู่อาศัยในอาคารพิพาทโดยไม่มีสิทธิ ซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (13) จำเลยทั้งสองจึงไม่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีแทนโจทก์และไม่มีสิทธิหักภาษีเงินได้ดังกล่าวจากโจทก์ได้

จากคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้จะพบว่า เงินค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าได้รับในระหว่างที่สัญญาเช่ายังไม่ครบอายุจะถือว่าเป็นเงินที่ได้จากสัญญาเช่าซึ่งจะต้องตกอยู่ในบังคับเป็นเงินได้พึงประเมิน มาตรา 40 (5) (ก) และหากว่าสัญญาเช่าครบอายุแล้วผู้เช่ายังคงอยู่อาศัยต่อไปโดยที่ผู้ให้เช่าไม่ยอมให้อยู่ การอยู่อาศัยต่อไปนั้นก็เป็นการอยู่อาศัยต่อไปโดยไม่มีสิทธิ ถือเป็นภาระละเมิดสิทธิของผู้ให้เช่า ผู้ให้เช่าย่อมมีสิทธิเรียกค่าเสียหายจากผู้เช่าได้ ค่าเสียหายที่ผู้ให้เช่าได้รับจากผู้เช่าถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ให้เช่า ดังนั้นค่าเสียหายดังกล่าวได้รับยกเว้นจากการนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 42 (13)¹⁹³

ข้อสังเกต เมื่อมีการเข้าข้อยกเว้นของการคำนวณภาษี จะไม่มีการกล่าวถึงลักษณะของความเป็นเงินได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดในมาตรา 40 และอย่างไรก็ตาม ลักษณะรูปแบบของการละเมิดมีการจ่ายค่าเสียหายในหลายลักษณะแต่กฎหมายไทยก็ไม่ได้ให้ความสำคัญใด ๆ กับรูปแบบที่แตกต่างของลักษณะของค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด ขอเพียงเป็นการละเมิดก็เพียงพอแล้ว โดยไม่ว่าค่าเสียหายดังกล่าวจะเป็นค่าเสียหายที่คำนวณเป็นเงินได้ หรือค่าเสียหายที่ไม่อาจคำนวณเป็นเงินได้ก็ตาม แต่อย่างไรก็ตามเมื่อมีค่าสินไหมทดแทนเพื่อการลงโทษ

¹⁹³ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 244-245.

เข้ามาบีบบทบาทแต่กฎหมายไทยก็ยังคงเว้นให้เพราะเป็นการตีความเพื่อประโยชน์แก่ผู้เสียหายอากร แต่ก็ยังไม่มีความชัดเจนนักจึงเป็นปัญหาที่ต้องพิจารณากันต่อไป

3.3.3.1.2 ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย

ค่าใช้จ่ายกรณีบุคคลธรรมดาทำละเมิดบุคคลอื่น หรือต้องรับผิดชอบในการละเมิดของบุคคลอื่น

ในกรณีที่บุคคลธรรมดาไปทำละเมิดแก่บุคคลอื่น การนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นค่าใช้จ่ายก็จะมีลักษณะเดียวกันกับการหักค่าใช้จ่ายของการผิดสัญญาข้างต้นที่ได้กล่าวเอาไว้แล้วนั่นคือหากคิดค่าใช้จ่ายแบบเหมา จะไม่มีการคำนึงถึง ความเสียหาย หรือการจ่ายค่าเสียหายที่เกิดขึ้น แต่หากใช้วิธีคิดแบบหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควร จะต้องนำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม ดังที่ได้กล่าวไว้แล้ว เช่น นาย A ประกอบกิจการขนส่ง ขณะขับรถด้วยความประมาท ชนรถนาย B ได้รับความเสียหาย หากนาย A เลือกใช้วิธีการหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรที่เกิดขึ้นและสามารถพิสูจน์ได้ว่า ค่าสินไหมทดแทนที่เกิดขึ้นก่อให้เกิดรายได้ในกิจการขนส่งได้อย่างไร

กรณีความรับผิดเพื่อการละเมิดของบุคคลอื่นในกรณีบุคคลธรรมดา อาจเกิดจากความสัมพันธ์ในฐานะ นายจ้าง หรือบิดามารดา หรือผู้ที่ต้องดูแลบุคคลในปกครอง เมื่อบุคคลเหล่านั้นได้กระทำละเมิดจะส่งผลให้บุคคลธรรมดาผู้มีความสัมพันธ์เหล่านั้นต้องร่วมรับผิดชอบค่าใช้จ่ายค่าสินไหมทดแทนให้แก่ผู้ถูกกระทำละเมิด เช่น นาย A ลูกจ้าง นาย B ผู้ประกอบกิจการโรงงานน้ำแข็ง ได้ขับรถขนของไปส่งน้ำแข็งให้ลูกค้าในกิจการของนาย B แต่นาย A ขับรถด้วยความประมาท ชนกับรถยนต์ของ นาย C ได้รับความเสียหาย นาย C ฟ้องเรียกค่าสินไหมทดแทนจาก นาย A และ นาย B ในฐานะ นายจ้าง นาย B จ่ายค่าสินไหมทดแทน ค่าสินไหมทดแทนดังกล่าวเป็นรายจ่ายจากการประกอบกิจการให้แก่ นาย C หากนายจ้างเลือกหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 46 ประกอบพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 ร้อยละ 80 จะไม่ต้องพิจารณา แต่ถ้าหากเป็นการหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรจะต้องแสดงหลักฐานในการจ่ายค่าสินไหมทดแทนแก่กรมสรรพากร และเมื่อได้รับเงินได้จากการได้เบี่ยคืนกลับมา เงินได้ดังกล่าว หากเกินกว่ารายจ่ายจะ

ถือเป็นเงินได้ ข้อสังเกต เมื่อได้รับเงินได้กลับคืนมาแล้วจะไม่ได้รับการยกเว้นไม่ให้คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพราะว่า ในมาตรา 42 (13) แห่งประมวลรัษฎากร ให้ยกเว้นค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด หมายถึงการได้รับ ค่าสินไหมทดแทนจากการที่ถูกระงับการละเมิดโดยบุคคลผู้ทำละเมิด หรือบุคคลอื่นผู้มีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องร่วมชดใช้แทนผู้ทำละเมิด ไม่ใช่กรณีที่ผู้ชดใช้ค่าสินไหมทดแทนให้ผู้ถูกทำละเมิดใช้สิทธิไล่เบียดในหนี้ค่าสินไหมทดแทนที่ได้จ่ายไปดังกล่าว หรือในกรณีของตัวการตัวแทน เช่น นาย A ใช้ให้ นาย B ขับรถไปรับบุตรของตนที่โรงเรียน ระหว่างทางได้ไปทำละเมิด นาย C พอนาย A ชดใช้ค่าสินไหมทดแทนไปแล้ว แม้วานาย A จะไม่สามารถหักจ่ายได้เนื่องด้วยไม่ได้เกี่ยวข้องกับกิจการ แต่เมื่อได้รับค่าสินไหมทดแทนจากการไล่เบียดแล้วส่วนที่เกินจากการชดใช้จะถือเป็นเงินได้ และไม่ได้รับการยกเว้นเช่นเดียวกัน

ค่าใช้จ่ายกรณีบุคคลธรรมดาถูกทำละเมิด

เมื่อบุคคลธรรมดาถูกทำละเมิดไม่ว่าจะเป็นการละเมิดต่อทรัพย์สิน ร่างกาย หรือสิทธิอื่น ๆ ค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้จะเป็นแบบเหมาจ่ายซึ่งจะไม่จำเป็นต้องพิจารณาค่าใช้จ่ายแต่อย่างไร แต่หากเป็นการหักค่าใช้จ่ายที่ใช้รูปแบบตามจำเป็นและสมควรจะต้องพิจารณาตามความสัมพันธ์กับประเภทของเงินได้ แต่อย่างไรก็ตามเมื่อรายได้ที่ได้รับจากการกระทำละเมิดได้รับการยกเว้นแล้ว ดังนั้น เสมือนว่าไม่มีการได้รับเงินได้ รายจ่ายที่เกิดขึ้นจะไม่สามารถก่อให้เกิดเงินได้ดังกล่าวขึ้นได้จึงไม่สามารถที่จะหักรายจ่ายดังกล่าวออกได้แต่อย่างใด เช่น นาย A มีรถที่ใช้ในกิจการขนส่งสินค้า ปรากฏว่า นาย B ได้กระทำละเมิดจนรถคันดังกล่าวเสียหาย ค่ารักษาพยาบาล ค่าซ่อมรถที่เกิดขึ้น ค่าเช่ารถคันอื่น ค่าเช่ารถที่เกิดขึ้นแม้จะเป็นต้นทุนจากการทำละเมิดก่อให้เกิดเงินได้ก็ตาม แต่เมื่อได้รับเงินได้มาจะไม่สามารถที่จะหักออกเป็นค่าใช้จ่ายได้ เพราะได้รับการยกเว้นเงินได้ไปแล้ว อย่างไรก็ตามค่าใช้จ่ายดังกล่าวก็อาจสามารถก่อให้เกิดเงินได้จากกิจการขนส่งอีกส่วนหนึ่งด้วย

3.3.3.2 กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล

3.3.3.2.1 ค่าเสียหายในฐานะรายได้

ตามที่ได้กล่าวมาในข้างต้นว่า ค่าเสียหายจากการทำละเมิด ถูกมองว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายไทยและเมื่อเป็นเงินได้พึงประเมิน ดังนั้นเมื่อนิติบุคคลได้รับเงินได้ดังกล่าวมา จะต้องนำมาคำนวณเป็นกำไรขาดทุนด้วย และค่าเสียหายที่ได้รับจากการทำละเมิดนั้น ในส่วนของนิติบุคคลไม่ได้มีการยกเว้นไม่ให้นำมาคำนวณกำไรขาดทุน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ เหมือนกับของบุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (13) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น การได้รับค่าสินไหมทดแทนกรณีละเมิดจึงต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้เสมอ ด้วยเหตุผลที่ว่า เมื่อผลเสียหายที่เกิดขึ้นสามารถหักออกเป็นรายจ่ายได้ การได้รับรายได้ต้องนำมาคำนวณเสมอ นอกจากนี้ในกรณีที่รับค่าชดเชยเกินกว่าผลเสียหายที่ได้ทำประกันไว้ ส่วนต่างดังกล่าวก็ถือเป็นรายได้เช่นเดียวกัน และโดยลักษณะของการกระทำละเมิดแก่นิติบุคคลจะถูกจำกัดไว้เพียงความเสียหายที่เกิดแก่ทรัพย์สิน หรือการหมิ่นประมาทเท่านั้น

3.3.3.2.1 ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย

ค่าใช้จ่ายกรณีนิติบุคคลทำละเมิดบุคคลอื่น หรือต้องรับผิดชอบในการละเมิดของบุคคลอื่น

การทำละเมิดโดยตัวนิติบุคคลนั้นอาจเกิดขึ้นได้น้อย แต่การรับผิดชอบเนื่องจากการกระทำของบุคคลอื่นเป็นกรณีที่เกิดขึ้นได้บ่อย โดยเฉพาะในฐานะนายจ้าง เช่น นาย A พนักงานขับรถของบริษัท ได้ขับรถโดยประมาทในทางการที่จ้างไปชนกับรถยนต์ของ นาย B ทำให้นาย B เรียกร้องให้บริษัทในฐานะ นายจ้าง ร่วมรับผิดชอบกับ นาย A ดังนี้เมื่อบริษัทได้จ่ายค่าสินไหมทดแทนให้กับ นาย B แล้ว รายจ่ายดังกล่าวถือว่าเป็นเงินที่ใช้ในการประกอบกิจการและไม่มีข้อยกเว้นจึงสามารถหักเป็นรายจ่ายได้ และเมื่อได้รับรายได้กลับมาก็ต้องถือเป็นรายได้เช่นเดียวกัน

ค่าใช้จ่ายกรณีนิติบุคคลอื่นทำละเมิด

เมื่อบุคคลอื่นมาทำละเมิด รายจ่ายที่เกิดขึ้นถือเป็นผลเสียหาย เป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตี (12) ในกรณีผลเสียหายนั้น เช่น ทรัพย์สินได้รับความเสียหายจากอัคคีภัยหรืออุทกภัย หรือการทำละเมิด สำหรับกรณีที่ไม่สามารถถือเป็นรายจ่ายได้ ได้แก่ รายจ่ายสำหรับผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใดๆ เช่น บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำรถยนต์ไปประกันไว้กับบริษัทประกันภัย ต่อมารถยนต์ถูกขโมย (ถูกทำละเมิด) แล้วได้รับค่าสินไหมทดแทนจำนวนหนึ่งหรือทั้งหมด กรณีเช่นนี้บริษัทจะต้องนำค่าสินไหมทดแทนที่ได้รับหักค่าเสียหายของทรัพย์สิน ถ้ามีค่าเสียหายยังขาดอยู่จึงจะนำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ¹⁹⁴ กฎหมายเพียงกำหนดไว้ว่า ผลเสียหายนั้นอาจได้กลับคืน แม้ผลเสียหายนั้นจะไม่สามารถได้กลับคืนมาจริงๆ เช่น บริษัทประกันภัยล้มละลาย ก็ยังสามารถนำมาหักออกโดยถือเป็นการจำหน่ายหนี้สูญได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9) และจะสังเกตได้ว่าตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตี (12) ผลเสียหายดังกล่าวจะต้องได้รับกลับคืนมาจากการประกัน หรือสัญญาคุ้มครองกันใดๆ เท่านั้น หากผลเสียหายที่ได้รับกลับคืนมาไม่ได้มาจากการประกัน หรือสัญญาคุ้มครองกัน เช่น รถยนต์คันดังกล่าวไม่ได้มีการทำประกันไว้ แต่เมื่อเกิดการละเมิด ค่าซ่อมแซมที่บริษัทจะต้องจ่ายไป บริษัทสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ และถ้าในภายหลังได้รับการชำระหนี้ละเมิดจะต้องถูกนำมาคำนวณเป็นรายได้¹⁹⁵

ในแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ที่ กค. 0802/5209 กค. 0802/208 กค. 0702/3601 พนักงานของบริษัทได้กระทำละเมิดเบียดบังเอาทรัพย์สินของบริษัทไป และถูกดำเนินคดีฟ้องศาลจนถึงที่สุด แต่ไม่ได้ทรัพย์สินที่ถูกเบียดบังกลับมา กรณีถือเป็นผลเสียหาย กรณีถือเป็นผลเสียหายอันเนื่องมาจากการประกอบกิจการ บริษัทยอมหักเป็นรายจ่ายได้ไม่ต้องห้ามตาม มาตรา 65 ตี (12) แต่หากมีการชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณรวมเป็นเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และในหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค. 0702/6718 ลงวันที่ 20 สิงหาคม 2552 พนักงานการเงินของบริษัทฯ ได้ขออนุญาตโดยการนำเช็คของบริษัทไปเข้าบัญชีส่วนตัว โดย

¹⁹⁴ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประจำ, **ภาษีสรรพากร**, หน้า 2-211.

¹⁹⁵ กาญจนา นิมมานเหมินทร์, **วิชาภาษีอากร**, หน้า 429.

ที่พนักงานดังกล่าวมีผู้ค้าประกันการทำงาน ถือว่าเป็นผลเสียหาย อันอาจได้รับกลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มกันใดๆ บริษัทจะต้องฟ้องผู้ค้าประกันให้ชดใช้ความเสียหายอันอาจได้รับกลับคืนเนื่องจากประกันหรือสัญญาคุ้มกันใดๆ จึงนำผลเสียหายดังกล่าวมาลงเป็นรายจ่ายไม่ได้ ต้องรอจนกว่าจะได้รับชดใช้จากผู้ค้าประกัน หากผลเสียหายมากกว่าที่บริษัท ได้รับคืนผลต่างดังกล่าว นำมาหักเป็นรายจ่ายได้ แต่ถ้าได้รับชดใช้มากกว่าผลเสียหาย ผลต่างถือเป็นรายได้

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค. 0802/10559 ลงวันที่ 5 สิงหาคม 2530 บุคคลกลุ่มหนึ่งได้ปลอมเช็คของลูกค้านาคาร์แล้วถอนเงินออกจากบัญชีของลูกค้านาคาร์ ลูกค้านาคาร์ได้แจ้งต่อธนาคารว่าตนมิได้สั่งจ่ายจำนวนเงินดังกล่าว ธนาคารจึงแจ้งความต่อกองปราบปรามในวันสิ้นระยะเวลาบัญชีปี 2522 ธนาคารได้บันทึกผลขาดทุนในบัญชีค่าใช้จ่ายพัสดุดังนี้ ธนาคารจะนำบันทึกผลขาดทุนในบัญชีค่าใช้จ่ายพัสดุดังกล่าวมาลงเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป หรือตัดเป็นค่าใช้จ่ายเป็นงวดๆ ภายในสองปีไม่ได้ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (9) แต่เมื่อคดีถึงที่สุด และธนาคารทราบว่าธนาคารจะต้องรับผิดชอบและจ่ายเงินให้ลูกค้าเป็นจำนวนเท่าใดเป็นจำนวนที่แน่นอน ธนาคารจึงตัดเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นได้ตามหนังสือกรมสรรพากร เลขที่ กค 0804/21950 ลงวันที่ 29 ตุลาคม 2522 และต่อมามีคำพิพากษาในคดีแพ่ง ลงวันที่ 2 สิงหาคม 2528 ว่า นาย ฮ. กระทำการละเมิดต่อธนาคาร เป็นเหตุให้ธนาคารได้รับความเสียหาย จำเลยต้องใช้เงินจำนวน 15 ล้านบาทเศษ คดีถึงที่สุดแล้วจำเลยไม่มีทรัพย์สินที่จะบังคับคดีเป็นกรณีที่ธนาคารได้ปฏิบัติตามหนังสือตอบของกรมสรรพากรที่กล่าวข้างต้น จึงทำให้ธนาคารนำผลขาดทุนจากการกระทำละเมิดตามจำนวนดังกล่าว มาถือเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในวันที่ 13 มีนาคม 2530 ได้โดยธนาคารจะต้องไม่ได้รับผลเสียหายดังกล่าวกลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มกันใด ๆ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (12)

ผลของการห้ามหักผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกัน หรือสัญญาคุ้มกันใดๆ เป็นค่าใช้จ่ายขัดต่อหลักความเสมอภาคในทางภาษีอากรและสร้างภาระแก่ผู้เสียภาษี เช่น

ในกรณีที่ บริษัท A ไม่ได้ทำประกัน หรือสัญญาคุ้มกันใด แล้วมีผู้กระทำ

ละเมิดต่อทรัพย์สินของบริษัท เกิดความเสียหาย 500,000 บาท แล้วในปีนั้น บริษัท มีกำไรทั้งสิ้น 1,000,000 บาท สมมุติว่าบริษัทไม่มีค่าใช้จ่ายอื่น จะเห็นได้ว่า บริษัทสามารถนำผลเสียหายดังกล่าว มาหักเป็นรายจ่ายได้ และหากได้รับการใช้ค่าเสียหายกลับคืนก็สามารถนำมา จับคู่กับรายจ่าย (Matching) หากมีส่วนเกินรายจ่ายก็จะถือว่าส่วนเกินเป็นรายได้ ดังนั้น หากในกรณีนี้ ในปีภาษีเดียวกัน บริษัทได้รับการชดใช้จากผู้กระทำละเมิดมา 500,000 บาท จะทำให้บริษัท A มีกำไรสุทธิที่ใช้ในการคำนวณภาษี เท่ากับ $1,000,000 - (500,000 + 500,000) = 1,000,000$ บาท

ด้วยข้อเท็จจริงเดียวกัน แต่เป็นกรณีที่ บริษัท A ได้ทำประกัน หรือสัญญาคุ้มครองไว้ จะเห็นได้ว่า บริษัทไม่สามารถนำผลเสียหายดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายได้ เพราะกฎหมายห้ามไว้ และเมื่อมีการจ่ายเงินประกันกลับคืนมาให้กับ บริษัท A จำนวน 500,000 บาท จะต้องนำเงินที่ได้รับจากบริษัท ประกันมาคำนวณเป็นรายได้ของบริษัท A ดังนั้น ทำให้บริษัท A มีกำไรสุทธิที่ใช้ในการคำนวณภาษี เท่ากับ $1,000,000 + 500,000 - 0 = 1,500,000$ บาท

ซึ่งจะเห็นว่า การทำประกันกับไม่ทำประกันกลับให้ผลในการหักค่าใช้จ่าย ต่างกัน หากมีการทำประกันหรือสัญญาคุ้มครอง กลับทำให้ต้องรับภาระเพิ่มมากขึ้นเกินกว่าความเป็นจริง ทั้งๆที่วัตถุประสงค์ที่แท้จริงของผลเสียหายจะต้องหักค่าใช้จ่ายได้ เพราะเป็นความเสียหายที่เกิดจากการดำเนินกิจการ หรือเป็นผลให้เกิดเงินได้ แล้ว

อย่างไรก็ตามกรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ใน คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.58/2538¹⁹⁶ เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการตัดมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่ของทรัพย์สินที่สูญหายหรือชำรุดจนไม่สามารถใช้งานได้ มีดังต่อไปนี้

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำ กรณีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับการตัดมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่ของทรัพย์สินที่สูญหายหรือชำรุดจนไม่สามารถใช้งานได้ กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

¹⁹⁶ ข้อสังเกตคำสั่งกรมสรรพากรเป็นเพียงแนวปฏิบัติเท่านั้นไม่มีสภาพบังคับเหมือนกฎหมาย

ข้อ 1 กรณี ที่ทรัพย์สินชำรุดจนไม่สามารถใช้งานได้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะนำมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่ของทรัพย์สินนั้น ตัดเป็นรายจ่ายทั้งจำนวนไม่ได้ แต่หากได้ทำลายหรือขายไปซึ่งทรัพย์สินนั้น ก็มีสิทธิ์ตัดต้นทุนที่เหลืออยู่เป็นรายจ่ายได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่ขายทรัพย์สินนั้นไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องนำราคาขายทรัพย์สินดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

ข้อ 2 กรณี ที่ทรัพย์สินสูญหาย ซึ่งถือเป็นผลเสียหายจากการประกอบกิจการ และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ประสงค์จะตัดต้นทุนที่เหลืออยู่ของทรัพย์สินนั้นเป็นรายจ่ายทั้งจำนวน ได้ดังนี้

(ก) กรณีที่ทรัพย์สินที่สูญหายนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้มีการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ ไว้ กรณีดังกล่าวถือเป็นผลเสียหายอันอาจได้รับกลับคืนเนื่องจากการประกันหรือ สัญญาคุ้มครองกันใด ๆ ดังนี้ เมื่อทรัพย์สินได้รับความเสียหายและกำลังรอการชดใช้จากบริษัทประกันภัย แต่ได้สิ้นสุดระยะเวลาบัญชีไปก่อน เช่นนี้บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะตัดผลเสียหายดังกล่าวเป็นรายจ่ายทันทีไม่ได้ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะต้องรอจนกว่าจะได้รับค่าสินไหมที่ได้รับชดใช้จากบริษัทประกันภัยเสียก่อน ถ้าผลเสียหายมากกว่าค่าชดใช้ผลต่างถือเป็นผลเสียหายที่มีสิทธิ์หักเป็นรายจ่ายได้ แต่ถ้าค่าชดใช้สูงกว่าความเสียหาย ผลต่างถือเป็นรายได้ จึงต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

(ข) กรณีทรัพย์สินที่สูญหายนั้น ไม่มีการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ มูลค่าของต้นทุนที่เหลืออยู่ของทรัพย์สินนั้น ถือเป็นผลเสียหายจากการประกอบกิจการ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีสิทธิ์ตัดเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวน ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะต้องหลักฐานที่เชื่อถือได้ เพื่อแสดงให้เห็นว่าทรัพย์สินนั้นได้สูญหายจริง

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค 0706/1435 ลงวันที่ 21 กุมภาพันธ์ 2549 ผู้จัดการฝ่ายขายได้ยกยอกสินค้าและเงินสดของบริษัท โดยบริษัทและพนักงานอัยการได้ดำเนินการฟ้องร้องในข้อหายกยอกและฉ้อโกง ต่อมาในวันที่ 1 มีนาคม 2547 ได้มีการรับสารภาพในชั้นศาลพร้อมทั้งยินยอมผ่อนชำระค่าเสียหายแก่บริษัท ให้แล้วเสร็จในสามปี ดังนี้ ผลเสียหายดังกล่าวมีอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใดๆ บริษัท มีสิทธินำมาหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผลเสียหายดังกล่าวเกิดขึ้น คือ รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2546 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน 2547 เนื่องจากรับสารภาพ วันที่ 1 มีนาคม 2547 และต้องนำเงินที่ได้รับมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีด้วยบริษัท

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค 0702/4625 ลงวันที่ 4 สิงหาคม 2551 กรณีรถยนต์ตามสัญญาเช่าซื้อ ซึ่งบริษัทได้ทำประกันภัยรถยนต์ไว้ เมื่อรถยนต์สูญหายไปเพราะถูกฉ้อโกง เป็นผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใดๆ ซึ่งเป็นรายจ่ายต้องห้ามไม่ให้นำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อรถยนต์สูญหาย บริษัทฯจะต้องรอกจนกว่าจะได้รับค่าสินไหมทดแทนจากบริษัทประกันภัยเสียก่อน ถ้าผลเสียหายมากกว่าค่าสินไหมทดแทน ผลต่างถือเป็นผลเสียหายที่เป็นรายจ่ายที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ถ้าผลเสียหายน้อยกว่าค่าสินไหมทดแทนผลต่างถือเป็นรายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับการชดเชยค่าเสียหายนั้น

ในกรณีคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวใช้ในกรณีที่ทรัพย์สินสูญหายเท่านั้น ไม่ได้ให้ใช้กับกรณีทรัพย์สินชำรุดเสียหายด้วย ดังนั้น หากผลเสียหายได้รับการชดเชยจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ ผลเสียหายที่เกิดขึ้นจะไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายได้เลย และเงินที่ได้รับก็ถือเป็นรายได้เพื่อคำนวณภาษีด้วย แม้ว่าจะสามารถนำทรัพย์สินที่เสียไปทำลายได้ก็ตามแต่ ก่อนการทำลายจะต้องมีการแจ้งสรรพากรพื้นที่เป็นลายลักษณ์อักษรก่อนการทำลาย 30 วัน และเชิญผู้สอบบัญชีมาเป็นพยานในการทำลาย จึงจะสามารถนำมูลค่าที่เหลือมาตัดเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวน

บทที่ 4

การจัดเก็บภาษีในค่าเสียหายจากต่างประเทศ

วิวัฒนาการการจัดเก็บภาษี จากค่าเสียหาย มีการพัฒนาขึ้นมาเรื่อย ๆ ดังจะเห็นได้ว่าการแยกประเภทค่าเสียหายโดยพิจารณาจากความหมายของ เงินได้เพื่อคุณลักษณะของ ค่าเสียหายว่า ค่าเสียหายประเภทใดควรเก็บหรือไม่ควรเก็บภาษี

4.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ชาวอินเดีย และชาวเอสกีโมเป็นชนเผ่าดั้งเดิมที่อยู่ในดินแดนอเมริกาแต่แรก และในปี 1942 คริสโตเฟอร์ โคลัมบัส ค้นพบทวีปอเมริกา การรุกรานยึดครองจากประเทศยุโรปจึงได้เริ่มต้นขึ้น จนกระทั่งปีค.ศ. 1607 ประเทศอังกฤษประสบความสำเร็จในการก่อตั้งอาณานิคม และผ่านไปอีก 150 ปี มีอาณานิคมทั้งสิ้น 13 แห่งในอเมริกาเหนือ และมีการอพยพคนอังกฤษมาอยู่อาศัยในอาณานิคมของตนเองด้วยปัญหาภายในประเทศอังกฤษในด้าน เศรษฐกิจ ศาสนา และการปกครอง ในปี 1764 ประเทศอังกฤษเข้าแทรกแซงอาณานิคมมากขึ้นโดยการออกกฎหมายจัดเก็บภาษีและวิตรอนสิทธิของชาวอาณานิคมมากขึ้นสร้างความไม่พอใจ ในปี ค.ศ. 1773 เกิดเหตุการณ์งานเลี้ยงน้ำชาบอสตัน (The Boston Tea Party) โดยชาวอาณานิคมแมชซาชูเซตปลอมเป็นอินเดีย และโยนใบชาจากเรือของบริษัทอังกฤษลงทะเลส่งผลให้อังกฤษออกกฎหมาย ลงโทษอาณานิคมดังกล่าว อันเป็นจุดสำคัญที่สร้างสงครามปฏิวัติปีค.ศ. 1775 ระหว่างอาณานิคมและประเทศอังกฤษ และมีการประกาศอิสรภาพในปีถัดมาของ 13 อาณานิคม แยกตนเองเป็นประเทศสหรัฐอเมริกา จนกระทั่งปี 1783 ประเทศอังกฤษทำสนธิสัญญาสงบศึกและยอมรับเอกราชของประเทศสหรัฐอเมริกา¹

ระบบคอมมอน ลอว์ ที่พัฒนาจากประเทศอังกฤษก็ได้มีการสืบทอดต่อมาที่ประเทศสหรัฐอเมริกาด้วยและรวมทั้งระบบภาษีแต่ด้วยกฎหมายภาษีเป็นการวิตรอนสิทธิที่สำคัญจึงต้องมีการ

¹ สรุปจากหนังสือ ประวัติศาสตร์สหรัฐอเมริกา 1 (โปรดดู อรรถวิทย์ ปานนาค, **ประวัติศาสตร์สหรัฐอเมริกา** 1, พิมพ์ครั้งที่ 7, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547), หน้า 11-133.)

บัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษร โดยได้บัญญัติในรัฐธรรมนูญ ปี 1789 เพื่อให้รัฐบาลสหพันธ์มีอำนาจในการจัดเก็บภาษี อย่างไรก็ตามในช่วงแรกจะยังไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ แต่จะเป็นภาษีจากการบริโภคเป็นหลัก² มาถึงในปี ค.ศ. 1815 แม้จะมีการเริ่มจัดเก็บภาษีเงินได้ไว้ แต่ก็ไม่สามารถที่จะจัดเก็บได้ด้วยเลยจนกระทั่งปี ค.ศ. 1862 เริ่มปรากฏต้นแบบของโครงสร้างภาษีเงินได้ในยุคปัจจุบัน เช่น อัตราภาษีก้าวหน้า การหักภาษี ณ ที่จ่าย เป็นต้น แต่ในปี ค.ศ. 1872-1913 รัฐบาลสหพันธ์กลับถูกจำกัดให้มีการจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่ เป็นภาษีสรรพสามิต ภาษีสุรา และภาษีการบริโภค³ จนกระทั่งมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในปี 1913 จากการอนุมัติการแปรญัตติครั้งที่ 16 (The 16th Amendment) ของรัฐธรรมนูญประเทศสหรัฐอเมริกา ในปี ค.ศ. 1913 มาตรา 1 ที่กล่าวไว้ว่า “สภาคองเกรสมีอำนาจในการกำหนดและจัดเก็บภาษีบนฐานเงินได้ไม่ว่าจะได้รับมาจากแหล่งใดก็ตามโดยไม่จำเป็นต้องจัดสรรให้กับรัฐต่างๆและไม่ต้องคำนึงถึงจำนวนประชากรหรือเขตพื้นที่ต่างๆ”⁴ เป็นผลให้มีการนำหลักการดังกล่าวมาบัญญัติเป็นกฎหมายภาษีปี 1913⁵ อันเป็นฐานสำคัญต่อประมวลรัษฎากรฉบับต่อมาจนถึงปัจจุบัน

ประเทศสหรัฐอเมริกาประกอบด้วยรัฐทั้งสิ้น 50 รัฐ ซึ่งมีอำนาจอธิปไตยเป็นของตนเอง และมีอำนาจอธิปไตยส่วนกลางที่เป็นของสหพันธ์ด้วย ดังนั้นระบบการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกาจึงมีระดับการจัดเก็บภาษีที่สำคัญ 2 ระดับ ได้แก่ ภาษีสระดับสหพันธ์ (Federal Tax) และภาษีสระดับรัฐ (State Tax) แต่เพื่อความสอดคล้องเป็นหนึ่งเดียวกันและเหตุผลในการบริหารประเทศ อำนาจในการจัดเก็บภาษีบางอย่างในระดับรัฐจึงถูกจำกัดโดยรัฐธรรมนูญและโอนมาให้แก่ระดับ

² Daniel Q. Posin and Donald B. Tobin, *Principles of Federal Income Taxation of Individuals*, 7th Ed., (United States of America: Thomson/West, 2005), pp. 11-12.

³ Joshua D. Rosenberg and Dominic L. Daher, *The Law of Federal Income Taxation*, (United States of America: Thomson/West, 2008), p. 9.

⁴ “The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration.”

⁵ Laurie L. Malman and another, *The Individual Tax Base : Cases, Problems and Policies in Federal Taxation*, (United States of America: West Group, 2002), p. 3.

สหพันธ์จัดเก็บแทน โดยภาษีอากรที่สหพันธ์จัดเก็บตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา⁶ ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีการโอน ภาษีการจ้างงาน และภาษีสรรพสามิต และภาษีระดับรัฐหลักๆ ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีการขาย ภาษีการใช้ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีสรรพสามิต และภาษีมรดก⁷

4.1.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้ในระดับสหพันธ์⁸ ซึ่งเป็นภาษีเงินได้ที่ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บได้เป็นจำนวนมากที่สุด เพื่อนำไปเป็นค่าใช้จ่ายในการในการบริหารประเทศ จัดสรรทรัพยากร กระจายรายได้ จัดทำบริการสาธารณะ ใช้เป็นเครื่องมือควบคุมพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจและสังคม หรือรองรับนโยบายต่าง ๆ ของประเทศ⁹

4.1.1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีที่ทำรายได้ให้กับสหพันธ์ได้ถึงประมาณครึ่งหนึ่งของรายได้ของสหพันธ์¹⁰ ซึ่งกล่าวได้ว่าเป็นรายได้หลักในการบริหารประเทศ จึงถือได้ว่าเป็นภาษีหลักที่มีความสำคัญต่อประเทศสหรัฐอเมริกายิ่ง

⁶ Internal Revenue Code : IRC

⁷ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, รายงานวิจัยเรื่อง บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2552), หน้า 105-108.

⁸ แม้ว่าในระดับรัฐจะมีการจัดเก็บภาษีเงินได้เช่นเดียวกับระดับสหพันธ์ แต่ก็เพียงนำมาบริหารจัดการดูแลภายในรัฐของตนเป็นสำคัญ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงมุ่งประเด็นศึกษาเพียงภาษีเงินได้ในระดับสหพันธ์ ดังนั้น เมื่อกล่าวถึงภาษีเงินได้ต่อไปจะหมายถึงแต่เพียงภาษีเงินได้ในระดับสหพันธ์ (Federal Income Tax) เท่านั้น

⁹ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, เรื่องเดียวกัน, หน้า 105-106

¹⁰ Philip D. Oliver, Tax Policy : Readings and Materials, 2nd Edition, (Newyork : Foundation Press, 2004), p 5

4.1.1.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ด้วยเหตุผลในการแก้ปัญหาประเด็นทางการเมืองมากกว่าการพัฒนาทางเหตุผลของกฎหมาย สภาคองเกรสได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกามาตรา 1 ให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มี 6 ประเภท ได้แก่ บุคคลผู้สมรสที่รวมรายได้และยังอยู่กินกันฉันสามีภรรยา หัวหน้าครอบครัว บุคคลที่ยังไม่ได้สมรส บุคคลที่สมรสแต่แยกรายได้ เด็กอายุต่ำกว่า 18 ปีที่มีรายได้จากการลงทุน และกองมรดกหรือกองทรัสต์ โดยที่มีอัตราภาษีแตกต่างกันถึง 4 ระดับ¹¹

4.1.1.1.2 ขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี

ขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีความพิเศษกว่าประเทศอื่นตรงที่ใช้ถึง 3 หลักเกณฑ์ในการกำหนดขอบเขต ได้แก่

1. หลักถิ่นที่อยู่ ปรากฏในมาตรา 7701 (b) (1) (a) และ Treas Reg. Sec. 1.1-1 (b) (1999) ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ ให้ผู้ที่ได้รับใบอนุญาตให้อาศัยอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา (Green Card) ในปีภาษีใดให้ถือว่าเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาในปีนั้นทันที โดยไม่ต้องคำนึงถึงระยะเวลาที่ได้อยู่ในปีภาษีแต่อย่างใด หรือบุคคลที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาอย่างน้อย 31 วัน ในปีภาษีนั้น โดยที่จะต้องอยู่รวมกันอย่างน้อย 183 วัน ใน 3 ปีภาษี (รวมปีปัจจุบัน) ซึ่งการอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา หมายถึง การอยู่ใน ภายในรัฐ 50 รัฐ รวมถึงเขตโคลัมเบียในประเทศสหรัฐอเมริกา หรือพื้นน้ำอาณาเขตราชอาณาจักร หรืออาณาเขตทางทะเลหรือพื้นดินชั้นล่างสุดใต้ทะเล ที่มีสิทธิในการสำรวจหรือใช้ทรัพยากรตามกฎหมายระหว่างประเทศ อย่างไรก็ตามการอาศัยอยู่ในราชอาณาจักรของประเทศสหรัฐอเมริกาไม่รวมถึงหมู่เกาะที่เป็นเครือจักรภพของประเทศสหรัฐอเมริกา และน่านฟ้าอาณาเขต

¹¹ Joshua D. Rosenberg and Dominic L. Daher, *The Law of Federal Income Taxation*, p. 25.

2. หลักสัญชาติ ประเทศสหรัฐอเมริกาจะใช้หลักนี้ในการจัดเก็บจากเงินได้ทั้งหมดที่เกิดขึ้นทั่วโลก หากบุคคลนั้นมีสัญชาติอเมริกา หรือเป็นพลเมืองของประเทศสหรัฐอเมริกา¹² ดังนั้นหากมีสัญชาติ หรือเป็นพลเมืองสหรัฐอเมริกาแล้ว ไม่ว่าจะอยู่ที่ใดก็ตามจะต้องเสียภาษีให้กับประเทศสหรัฐอเมริกาจนกว่าจะมีการสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง

3. หลักแหล่งเงินได้ หลักนี้จะจัดเก็บเฉพาะเงินได้ที่มีจุดเกาะเกี่ยวกับประเทศสหรัฐอเมริกาเท่านั้นโดยใช้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีบุคคลธรรมดาที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ หรือมีสัญชาติ หรือเป็นพลเมืองของประเทศสหรัฐอเมริกา มีเงินได้จากการค้า หรือธุรกิจ ในประเทศสหรัฐอเมริกา รวมทั้งกรณีเงินได้จากการลงทุน (Passive Income) ที่มีประสิทธิภาพต่อการจัดการการค้า หรือธุรกิจ ในประเทศสหรัฐอเมริกา¹³

4.1.1.1.3 ฐานภาษี

ฐานภาษีที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็คือ เงินได้สุทธิ (Taxable Income) โดยวิธีการคิดให้ได้เงินได้สุทธิ เงินได้ที่ได้รับมาทั้งหมดของหลักแหล่งต่างๆของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาข้างต้น โดยคิดจาก เงินได้ที่ได้รับมาทุกประเภท (All Source of Income) หักออกจาก เงินได้ที่ได้รับยกเว้น (Exclusion from Income) จะได้ เงินได้พึงประเมิน (Gross Income) มาคิดคำนวณโดยหักด้วย ค่าใช้จ่ายในทางการค้า หรือธุรกิจ (Trade or Business Expense) หรือค่าใช้จ่ายของทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ (Expense for Production of Income) หรือ ค่าใช้จ่ายเฉพาะอื่น ๆ (Other Specifically Allowable Deductions)¹⁴ จะได้ เงินได้ที่ได้รับการ

¹² IRC Section 1

¹³ Richard S. Lehman and Associates, U.S. Taxation of Foreign Investors, [Online], 13 November 2012. Available from: http://www.lehmantaxlaw.com/u.s.taxation_english.pdf

¹⁴ ค่าใช้จ่ายที่หักเพื่อเป็นเงินได้ที่ปรับปรุงแล้ว (Adjusted Gross Income หรือ AGI) จะเรียกอีกอย่างว่า Above-the-line ส่วนค่าใช้จ่ายที่หักหลังจากการเป็นเงินได้ที่ปรับปรุงแล้ว จะเรียกอีกอย่างว่า Below-the-line ซึ่งจะสังเกตว่า line หรือ เส้นที่ใช้แบ่ง ในที่นี้คือเงินได้ที่ปรับปรุงแล้ว นั่นเอง (เพิ่มเติมโปรดดู Laurie L. Malman and

ปรับปรุง (Adjusted Gross Income หรือ A.G.I.) นำมาหักกับ ค่าใช้จ่ายส่วนตัว (Personal Deductions) และหักจาก ค่าลดหย่อนส่วนตัวและของผู้อยู่ในอุปการะ (Personal and Dependency Exemption) จะได้ เงินได้สุทธิ (Taxable Income)¹⁵

(1) ประเภทเงินได้พึงประเมิน

การหาคำนิยามของความเป็นเงินได้ ในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นที่สำคัญยิ่ง ในการที่จะศึกษากันต่อไปถึงลักษณะของค่าเสียหายแต่ละประเภทที่ประเทศสหรัฐอเมริกา บัญญัติให้มีความหมายรวมเป็นเงินได้ที่จะนำมาประเมินในการเสียภาษีหรือไม่ อย่างไร

จากประวัติศาสตร์ความหมายของเงินได้ (The Net Income) ซึ่งได้มีคำนิยามไว้ในกฎหมายภาษี (Tax Act) ในปี ค.ศ. 1913 ว่า เงินได้ที่จะต้องเสียภาษี ประกอบด้วย ผลประโยชน์, กำไร และรายได้ที่ได้รับมาจาก เงินเดือน ค่าจ้าง หรือค่าบริการ ไม่ว่าจะประเภทใดก็ตาม และไม่ว่าจะได้รับจาก การจ่าย การอาชีพ วิชาชีพ ธุรกิจ การค้าขายหรือการทำสัญญาในทรัพย์สินไม่ว่าจะเป็นสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ มูลค่าที่เพิ่มมาจากความเป็นเจ้าของ ในการใช้ หรือผลประโยชน์ สังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ รวมทั้ง ดอกเบี้ย ค่าเช่า เงินปันผล หลักทรัพย์ หรือทางธุรกรรมในธุรกิจที่ถูกต้องตามกฎหมายที่ก่อให้เกิดผลประโยชน์หรือกำไร หรือผลประโยชน์ กำไร หรือเงินได้ที่ได้รับมาจากแหล่งเงินได้ใดก็ตาม¹⁶

ในปี ค.ศ. 1920 ศาลสูงของสหรัฐอเมริกาได้มีการตัดสินในคดี Eisner v.

others, *The Individual Tax Base : Cases, Problems and Policies in Federal Taxation*, (United States of America: West Group, 2002), p. 18.)

¹⁵ Daniel Q. Posin and Doniel B. Tobin, *Principle of Federal Income Taxation*, p. 49.

¹⁶ The net income of taxable person shall include gains, profits, and income derived from salaries, wages, or compensation for personal services of whatever kind and in whatever from paid, or from professions, vocations, businesses, trade, commerce, or sales, or dealings in property, whether real or personal property; and also from interest, rent, dividends, securities, or the transaction of any lawful business carried on for gain or profit, or gains or profits and income derived from any source whatever (Tax Law of October 3, 1913.H.R.3321 II, Sub. B., Emphasis added)

Macomber¹⁷ และได้มีการให้คำนิยามของเงินได้ไว้ว่า “ผลประโยชน์ที่ได้รับจากทุน หรือจากแรงงาน หรือจากทั้งสองสิ่งผสมกัน โดยมีเงื่อนไขที่จะต้องเป็นกำไรที่ได้รับจากการขาย หรือการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์ที่เป็นทุน” ซึ่งกรณีคำพิพากษาดังกล่าวเป็นการได้รับหุ้นปันผล โดยศาลสูงให้ความเห็นว่าผู้ถือหุ้นไม่ได้รับอะไรจริงจากบริษัทมีเพียงแต่กำไรสะสมเท่านั้น ในขณะที่ผู้ถือหุ้นร่ำรวยขึ้นเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของทุนในขณะที่ได้มีการรับรู้ หรือได้รับเงินได้ จากการทำธุรกรรมดังกล่าว¹⁸ และต่อมาในปี ค.ศ. 1927 ได้มีการแสดงความชัดเจนของคำนิยามโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (The Board of Tax Appeal) ในคดี Hawkins v. Commissioner ซึ่งมีสาระสำคัญว่า ภาษีฐานเงินได้เป็นการจัดเก็บภาษีโดยปริมาณของการจัดเก็บต้องตามหลักความสามารถในการจ่าย (Ability To Pay) ซึ่งชี้ให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจของบุคคลหนึ่งในระหว่างปี

ภายหลัง เมื่อได้มีการบัญญัติประมวลรัษฎากรขึ้นมาในปี 1939 ก็ได้มีการนำเอาบทของคำนิยามของเงินได้ดังกล่าวมาบัญญัติไว้ในมาตรา 22 (a) ซึ่งไม่มีความแตกต่างกันเท่าไร แต่มีความแตกต่าง คือ ในมาตรา 22 (a) ไม่ได้ใช้คำว่า Net Income แต่ใช้คำว่า Gross Income ต่อมาในปี 1955 ศาลฎีกาของสหรัฐอเมริกาได้มีการตัดสินคดีระหว่าง Commissioner v. Glenshaw Glass¹⁹ โดยได้มีการขยายคำนิยามของเงินได้ให้กว้างมากขึ้น โดยในคดีดังกล่าวศาลภาษี

¹⁷ 252 U.S. 189, 207 (1926) คดีนี้ Myrtle Macomber เป็นเจ้าของหุ้น 2,200 ได้รับหุ้นปันผลมาในรูปแบบหุ้นสามัญอีกจำนวน 1,100 หุ้น ศาลมองว่า แม้ ในรัฐบัญญัติ ภาษีเงินได้ ปี 1916 จะแสดงให้เห็นว่า คำว่า “net income” จะรวมถึง ที่ได้รับด้วย (ซึ่งคำดังกล่าวสอดคล้องกับคำว่า “gross income” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 61 ในกฎหมายปัจจุบัน) แต่การได้รับหุ้นปันผลดังกล่าวยังไม่ถือเป็นเงินได้เพราะผู้ถือหุ้นไม่ได้รับทรัพย์สินที่แท้จริงจากสินทรัพย์ของบริษัทในการที่จะแยกออกมาเพื่อการใช้ประโยชน์ และผู้ถือหุ้นยังไม่ได้มีการรับรู้ที่จะถือว่ามี การเกิดขึ้นของเงินได้จริง ๆ

¹⁸ ธนะศักดิ์ จรรยาพูน, “ปัญหาภาษีอากรเกี่ยวกับหุ้นปันผล,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะ นิติศาสตร์บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539), หน้า 80.

¹⁹ 348 U.S. 426, 431-32 (1955) .ในคดีนี้ศาลได้ตัดสินว่า ค่าเสียหายที่ชดเชยการบาดเจ็บของบุคคลที่ไม่ ถูกเก็บภาษีอยู่บนฐานของทฤษฎีที่ว่า การคืนทุน (Return of Capital) ดังนั้น จึงเห็นได้ว่า ค่าเสียหายที่ชดเชยการ

ได้ตัดสินใจให้ เงินจำนวน \$ 324,529.94 ที่ได้ทดแทนในฐานะค่าเสียหายเชิงลงโทษจะต้องถูกเสียภาษี ซึ่งจากข้อสังเกตจะเห็นได้ว่า การที่สภาคอนเกรสส์บัญญัติกฎหมายดังกล่าวขึ้นมา โดยให้ความหมายของคำว่า “รายได้ หรือกำไร และเงินได้ที่ได้รับไม่ว่าจากจากแหล่งใดก็ตาม” ทำให้ทุกอย่างถูกเก็บเป็นเงินได้หมด แม้ว่าโจทก์จะสงสัยว่าค่าเสียหายดังกล่าวจะรวมด้วยหรือไม่แต่ศาลดูเจตนาของคอนเกรสส์ว่าให้จัดเก็บจากรายได้ทุกประเภท หากไม่ได้มีการยกเว้น เทียบกับคดี *Helvering v. Bruun*²⁰ โดยที่ค่าตีที่เพิ่มขึ้นที่ได้มาแบบสลับหล่นถูกจัดเก็บภาษีด้วยคำจำกัดความดังกล่าว คดี *Eisner* บอกให้แต่ความอย่างแคบ เงินได้ที่เกิดจากการค้าธุรกิจ แต่ศาลก็แต่ความว่ายังงี้ก็เป็นเงินได้ แค่ว่าลักษณะของการได้มาในรูปหุ้นไม่ใช่ลักษณะสำคัญ ยังไม่ได้รับมาจริง ๆ แต่ก็ไม่ได้ตอบคำถามในเรื่อง *Gross Income* และก็ไม่สามารถกล่าวได้ว่าคดีเหล่านี้จะให้คำตอบของ ความหมายของเงินได้ดังกล่าวใน อนาคต

อย่างไรก็ตามในปัจจุบันความหมายของเงินได้ถูกบัญญัติไว้ในมาตรา 61²¹

บาดเจ็บของบุคคลจึงหมายถึงที่เป็นการชดเชยความเสียหายเท่านั้น ส่วนในเรื่องของค่าเสียหายเชิงลงโทษไม่อาจพิจารณาว่าเป็นการคืนทุนตามวัตถุประสงค์ในทางภาษีอากรได้

²⁰ 309 U.S. 461, 60 S.Ct. 631, 84 L.Ed. 864 (1940) คดีนี้ผู้เช่าและผู้ให้เช่าตกลงกันในเรื่องที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นเวลา 99 ปีโดยในข้อสัญญาระบุให้ผู้เช่าสามารถที่จะปรับปรุงหรือก่อสร้างสิ่งปลูกสร้างขึ้นมาใหม่ได้ โดยในการเช่าปีที่ 14 ผู้เช่าได้รับสิ่งปลูกสร้างเก่าและสร้างสิ่งปลูกสร้างใหม่ขึ้นมาแทนที่ 4 ปีต่อมา สัญญาเช่าโดนยกเลิกเพราะผู้เช่าผิดสัญญาไม่ชำระค่าเช่า ดังนี้ มูลค่าของตึกใหม่ที่หักกับมูลค่าตึกเก่าเกิดขึ้นก็ถูกยอมรับว่าเป็นเงินได้

²¹ IRC Section 61

(a) General definition Except as otherwise provided in this subtitle, gross income means all income from whatever source derived, including (but not limited to) the following items:

- (1) Compensation for services, including fees, commissions, fringe benefits, and similar items;
- (2) Gross income derived from business;
- (3) Gains derived from dealings in property;
- (4) Interest;
- (5) Rents;
- (6) Royalties;
- (7) Dividends;

ว่า

“(a) ความหมายทั่วไป-เว้นแต่จะบัญญัติยกเว้นไว้ เงินได้พึงประเมิน หมายถึง เงินได้ทุกประเภทไม่ว่าจะมาจากแหล่งใดก็ตาม ประกอบด้วย (แต่มิใช่ข้อจำกัด)

(1) ค่าสินไหมทดแทนสำหรับการให้บริการ, ประกอบด้วย ค่าธรรมเนียม, ค่านายหน้า, ผลประโยชน์นอกเหนือจากการจ้างงาน และอย่างอื่นที่คล้ายกัน

(2) เงินได้รวมที่ได้รับจากรัฐกิจ

(3) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการทำข้อตกลงในทรัพย์สิน

(4) ดอกเบี้ย

(5) ค่าเช่า

(6) ค่าสิทธิ

(7) เงินปันผล

(8) ค่าอุปการะเลี้ยงดูและค่าเลี้ยงชีพ

(9) เบี้ยเลี้ยงชีพ

(10) เงินได้จากประกันชีวิต หรือจากการบริจาค

(11) บำนาญ

(12) เงินได้จากการยกเลิกหนี้

(13) เงินได้รวมจากการกระจายหุ้นของห้างหุ้นส่วน

(14) เงินได้ที่เกี่ยวกับผู้ตาย และ

(8) Alimony and separate maintenance payments;

(9) Annuities;

(10) Income from life insurance and endowment contracts;

(11) Pensions;

(12) Income from discharge of indebtedness;

(13) Distributive share of partnership gross income;

(14) Income in respect of a decedent; and

(15) Income from an interest in an estate or trust

(15) เงินได้จากดอกเบี้ยในกองมรดก หรือกองทรัสต์”

ความหมายของเงินได้เป็นความหมายแบบกว้าง แม้ว่าจะมีลักษณะเฉพาะ 15 ประเภท แต่ก็ยังเป็นเพียงการให้ตัวอย่างเท่านั้นแม้เงินได้ที่ได้รับไม่อยู่ใน 15 ประเภทนี้ก็ยังคงอยู่ในความหมายของเงินได้ ข้อสังเกต นิยามเงินได้ลักษณะดังกล่าวก็ยังคงเป็นความหมายแบบกว้างและพิจารณาการเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่ง (an Accession to wealth) ในความหมายแบบเชิงเศรษฐศาสตร์ ประกอบด้วย เช่น นาย A ยืมเงิน \$ 5,000 จากธนาคาร เงินดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นเงินได้ เพราะไม่ได้ทำให้ นาย A มีความมั่งคั่งเพิ่มมากขึ้นจากฐานะก่อนยืม ด้วยเมื่อมีการยืมเงินแล้ว ในเวลาเดียวกันก็เกิดหนี้ที่จะต้องชดใช้คืนทันที เมื่อรายได้เป็นการเพิ่มขึ้นและนาย A ก็ไม่มีสิ่งใดเพิ่มขึ้นจากการทำธุรกรรมดังกล่าว แต่ความหมายของการเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่งก็ไม่ได้แสดงออกอย่างเจเนมากและยังคงเป็นปัญหาอยู่ เช่น นาย A ซื้อที่ดินมา \$ 3,000 ต่อไร่ ต่อมามีการสำรวจน้ำมันและพบว่าม่น้ำมันในที่ดินดังกล่าว ทำให้ราคาที่ดิน ของ นาย A เพิ่มขึ้นเป็น \$ 10,000 ต่อไร่ ถึงแม้ว่า นาย A จะมีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น ในปีดังกล่าว แต่กลับไม่ถูกเก็บภาษีจนกว่าจะมีการโอนซึ่งทรัพย์สิน ทั้งที่ควรจะเป็นเงินได้พึงประเมินและควรถูกจัดเก็บภาษีแล้วก็ตาม²²

(2) เกณฑ์การคำนวณเงินได้พึงประเมิน

เกณฑ์การคำนวณเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกาที่ใช้เกณฑ์ในทางบัญชี ซึ่งสามารถที่จะเลือกได้ระหว่างเกณฑ์สิทธิ หรือเกณฑ์เงินสด ซึ่งส่วนใหญ่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะใช้เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) แต่หากต้องการเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์ทางบัญชีที่เลือกไว้แล้วจะต้องได้รับความยินยอมจากสรรพากร²³

ความหมายของเงินสด (Cash) ไม่ใช่หมายถึงเพียงแค่ “เงิน” ที่อยู่ในลักษณะสื่อกลางที่ใช้ในการแลกเปลี่ยนเพียงอย่างเดียวเพราะเงินได้พึงประเมิน (Gross Income) ประกอบไปด้วยเงินได้ที่เกิดขึ้นในทุกรูปแบบ ไม่ว่าจะอยู่ในรูปตัวเงิน ทรัพย์สิน หรือบริการ ดังนั้น ไม่ว่าจะ

²² Larry D. Ward, *Problems and Solutions for Basic Federal Income Taxation*, (United States of America: Thompson/West, 2007), pp. 204-205.

²³ Joshua D. Rosenberg and Dominic L. Daher, *The Law of Federal Income Taxation*, p. 234.

บริการ อาหาร ที่พัก หรือทรัพย์สินอื่น ก็ถือว่าเป็น “เงินสด”²⁴ ที่ใช้เกณฑ์ดังกล่าวได้ทั้งสิ้น เช่น หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ 80-52 1980-1 C.B. 100 สมาชิกของสโมสรการแลกเปลี่ยน (Barter Club) ได้รับสิทธิในสินเชื่อ (Credit Units) มาจากการแลกเปลี่ยนกับสมาชิกคนอื่น เพื่อใช้ในการแลกซื้อสินค้าหรือบริการ เมื่อสิทธิดังกล่าวมีมูลค่าก็จะถือว่ามีเงินได้เกิดขึ้นและสามารถใช้เกณฑ์เงินสดได้ ดังนั้นจะเห็นได้ว่า ในประเภทของเงินได้รวมที่ได้รับและค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการคำนวณภาษี ไม่จำเป็นต้องอยู่ในรูปของเงินสดเสมอไป สำคัญอยู่ที่มีคุณค่าสามารถตีราคาเป็นตัวเงิน (Money) ได้ และเมื่อใช้เกณฑ์เงินสดการรับรู้เงินได้ที่ได้รับจริงในปีภาษีนั้น และรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในปีภาษีที่จ่ายออกไปจริง²⁵

(3) ค่าใช้จ่าย

การคำนวณเงินได้สุทธิ (Taxable Income) ของประเทศสหรัฐอเมริกาต้องอาศัยฐานของหลักความสามารถ เช่นเดียวกัน จึงต้องมีการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น แต่ค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้มี 2 ลักษณะได้แก่ ค่าใช้จ่ายในเชิงธุรกิจ และค่าใช้จ่ายส่วนบุคคล

ลักษณะแรกค่าใช้จ่ายในเชิงธุรกิจ (Business Expense)

แบ่งตามประเภทของผู้เสียภาษี คือ ผู้เสียภาษีที่ประกอบกิจการทางการค้าหรือธุรกิจ (Trade or Business) จะสามารถหักค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็น (Ordinary and Necessary Expenses) ได้ทั้งหมด²⁶ และผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ประกอบกิจการทางการค้า หรือธุรกิจ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายจากทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ (Production of Income) จะสามารถหักค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็นได้ หากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นดังกล่าวเป็นผลในการก่อหรือสะสมเงินได้ หรือเกี่ยวข้องในการจัดการ การป้องกันการสูญเสีย หรือการบำรุงรักษาทรัพย์สินที่ก่อเงินได้²⁷

²⁴ Treas. Section 1.61-1 (a)

²⁵ Joshua D. Rosenberg and Dominic L. Daher, *The Law of Federal Income Taxation*, p. 235.

²⁶ IRC Section 162 (a)

²⁷ Section 212 (1)-(2)

ลักษณะของการประกอบกิจการทางการค้า หรือธุรกิจ (Trade or Business) ค่อนข้างกว้าง ได้มีคำพิพากษาศาลสูง (Supreme Court) ตัดสินไว้ในคดี Higgins v. Commissioner²⁸ ว่า การประกอบกิจการของบุคคลธรรมดาในการซื้อขายหลักทรัพย์จำนวนมากไม่ถือว่าเป็นการประกอบกิจการทางการค้า หรือธุรกิจ แต่ในคดี Commissioner v. Groetzinger²⁹ ตัดสินว่า นักพนันที่เล่นการพนันเต็มเวลาและมีรายได้จากการพนันเพียงอย่างเดียว เป็นการประกอบกิจการทางการค้า หรือธุรกิจ ดังนั้นจะเห็นได้ว่า การประกอบกิจการทางการค้า หรือธุรกิจ ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นรายกรณีไป

ในส่วนของ ค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็น (Ordinary and Necessary Expenses) มีหลักเกณฑ์เปรียบเทียบ (Benchmark) ที่สำคัญในการพิจารณาดังนี้ คือ 1. เป็นการใช้จ่ายตามประเพณีอันเป็นส่วนสำคัญทางการค้า หรือธุรกิจ 2. เป็นการใช้จ่ายโดยสมัครใจหรือไม่สมัครใจ และ 3. เป็นการใช้จ่ายที่เหมาะสมสัมพันธ์กับการก่อเงินได้³⁰

ข้อจำกัดในการหักค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็น แม้ว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะเกิดขึ้นจริง แต่ค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะไม่สามารถหักได้ ได้แก่

1. ค่าใช้จ่ายส่วนบุคคล หรือค่าใช้จ่ายทางครอบครัว³¹ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวไม่ได้เป็นค่าใช้จ่ายในการแสวงหากำไรอันเกิดจากทางการค้า หรือธุรกิจ แต่อย่างไรก็ตามกฎหมายยังอนุญาตให้หักได้จากส่วนอื่น

2. ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับนโยบายสาธารณะ ด้วยเหตุผลในทางนโยบายสาธารณะแม้ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการค้า หรือธุรกิจหรือไม่ก็ตาม ได้แก่ 1. ค่าปรับและค่าลงโทษ 2. สินบนและเงินได้โตะ 3. ค่าเสียหายจำนวน 3 เท่า ภายใต้กฎหมายป้องกันการผูกขาด 4.

²⁸ 312 U.S. 212 (1941)

²⁹ 480 U.S. 23 (1987) โดยในคดีดังกล่าวผู้พิพากษา Blackmun ได้กล่าวไว้ว่า กิจกรรมที่จะเป็นการประกอบกิจการทางการค้า หรือธุรกิจนั้นจะต้องกระทำเป็นปกติธรรมดาและต่อเนื่อง ซึ่งมีวัตถุประสงค์สำคัญเพื่อแสวงหารายได้หรือกำไร ดังนั้น หากเป็นกิจกรรมที่ทำเป็นครั้งเป็นคราว งานอดิเรก หรือกิจกรรมนันทนาการเพื่อความบันเทิง จะไม่ถือเป็นการประกอบกิจการทางการค้า หรือธุรกิจ

³⁰ Joshua D. Rosenberg and Dominic L. Daher, *The Law of Federal Income Taxation*, p. 131.

³¹ Section 262

ค่าใช้จ่ายในทางการเมืองและการวิ่งเต้น

3. ค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน ค่าใช้จ่ายในการลงทุนคือค่าใช้จ่ายที่ทำให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินที่มีอายุการใช้งาน 1 ปี ขึ้นไป แม้ว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะหักเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการค้า หรือธุรกิจได้แต่ก็สามารถที่จะนำมาหักเป็นค่าเสื่อมราคา (Depreciation) ได้

4. ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี เนื่องด้วยเงินที่ได้รับก็ได้รับยกเว้นภาษีไปแล้ว หากให้หักรายจ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ดังกล่าวอีก จะทำให้ได้รับประโยชน์ทวีคูณ

ลักษณะที่สอง ค่าใช้จ่ายส่วนบุคคล (Personal Expense)

ค่าใช้จ่ายส่วนบุคคลที่เกิดขึ้นสามารถที่จะหักออกได้แม้ว่า จะไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการก่อเงินได้ หรือธุรกิจการค้า³²ซึ่งจะสามารถหักได้ใน 2 ประเภท คือ หักเป็นค่าใช้จ่ายแบบรายการ (Itemized Deductions) หรือ ค่าใช้จ่ายแบบเหมา (Standard Deduction)

ประเภทแรก ค่าใช้จ่ายแบบรายการ (Itemized Deductions)

1. ค่าใช้จ่ายทางการแพทย์ (Medical Care Expense) ค่าเสียหายจากอุบัติเหตุ โดยอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการรักษาพยาบาลที่จ่ายออกไปในปีภาษีนั้น หากค่ารักษาพยาบาลดังกล่าวไม่ได้รับการชดเชยกลับจากการประกันภัยไว้³³ ไม่ว่าจะเป็นของตัวผู้เสียภาษีคู่สมรส หรือผู้ที่ต้องอุปการะ³⁴โดยนิยามของ ค่าใช้จ่ายทางการแพทย์ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการวินิจฉัยรักษา บรรเทา เยียวยา หรือป้องกันโรค หรือสำหรับเป้าหมายในผลทางโครงสร้าง หรือหน้าที่

³² Jonh K. McNulty and Daniel J Lathrope, *Federal Income Taxation of Individuals in a Nutshell*, 7th Ed., (United States of America: Thomson/West, 2004), p. 244.

³³ Marvin A. Chirelstein, *Federal Income Taxation : A Law Student's Guide to the Leading Cases and Concepts*, 10th Ed., (United States of America : Foundation Press, 2005), p. 188.

³⁴ ผู้ที่ต้องอุปการะ เช่น บุตร บิดา มารดา ปู่ ย่า ตา ยาย พ่อเลี้ยง แม่เลี้ยง หรือใครก็ตามที่อาศัยอยู่ในบ้านของผู้เสียภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องดูแลโดยฐานะความสัมพันธ์ เป็นต้น (โปรดดู Jonh K. McNulty and Daniel J Lathrope, *Federal Income Taxation of Individuals in a Nutshell*, p. 272.)

ของร่างกาย รวมทั้ง ค่าประกันที่จ่ายไปอันเป็นผลจากการรักษาดังกล่าว และค่าใช้จ่ายในการเดินทางด้วย³⁵

2. ค่าภาษี (Taxes) เพื่อเป็นการขจัดความซ้ำซ้อน จากการจัดเก็บภาษีในระดับรัฐ ในอดีต อนุญาตให้ภาษีทุกประเภทที่จ่ายไปหรือที่เกิดขึ้น ทว่าในปัจจุบันได้มีการจำกัดในการหักค่าใช้จ่าย ซึ่งยังคงเป็นภาษีส่วนใหญ่ในระดับรัฐ ที่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายได้ เช่น ภาษีในอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ ภาษีเงินได้ เป็นต้น แต่มีเพียงบางส่วนที่ไม่อนุญาตให้หักค่าภาษีที่จ่ายเป็นค่าใช้จ่าย เช่น ภาษีขายส่วนบุคคล (Personal Sales Taxes)³⁶ เป็นต้น

3. ค่าดอกเบี้ย (Interest) ดอกเบี้ย คือ มูลค่าของเงินจำนวนหนึ่งตามสัญญาที่ได้จ่ายเพื่อการใช้เงินที่ยืม รวมถึงค่าสินไหมทดแทนที่จ่ายเพื่อการใช้ หรือผิดนัดชำระหนี้เงิน³⁷ โดยกฎหมายกำหนดให้ดอกเบี้ยทั้งหมดที่ได้จ่าย หรือมีความรับผิดชอบเกิดขึ้นในปีภาษีที่มีมูลหนี้เกิดขึ้น³⁸

4. การบริจาคเพื่อการกุศล (Charitable Contribution) การบริจาคเพื่อการกุศลอาจปรากฏในรูปเงินหรือสิ่งของก็ได้ การบริจาคที่จะสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ต้องเป็นการบริจาคให้กับองค์กรเพื่อการศึกษา ศาสนา วิทยาศาสตร์ หรืออื่น ๆ ที่เข้าหลักเกณฑ์การเป็นผู้รับบริจาคตามกฎหมาย³⁹ โดยจำนวนที่สามารถหักได้เท่ากับมูลค่าของเงิน หรือสิ่งของที่บริจาค อันไม่ได้รับกลับคืน หากได้รับกลับคืนจะไม่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ เว้นแต่จะเป็นส่วนล้ำมูลค่า (Excess

³⁵ IRC Section 213 (e)

³⁶ John K. McNulty and Daniel J. Lathrope, *Federal Income of Individuals in A Nutshell*, (United States of America : West Group, 1999), p. 209.

³⁷ Revenue Ruling 69-188, 1969-1 C.B. 54. "For tax purposes, interest has been defined by the Supreme Court of the United States as the amount one has contracted to pay for the use of borrowed money, and as the compensation paid for the use or forbearance of money."

³⁸ IRC Section 163 (a)

³⁹ Marvin A. Chirelstein, *Federal Income Taxation : A Law Student's Guide to the Leading Cases and Concepts*, p. 190.

Value Rule)⁴⁰ เช่น นาย A ซื้อบัตรงานการกุศล 100 \$ ซึ่งมีอาหารให้ในงาน จะไม่สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายได้ เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่ามูลค่าของอาหารที่ได้รับน้อยกว่าค่าบัตร⁴¹ โดยให้หักค่าใช้จ่ายเท่ากับส่วนล้ามูลค่าที่เกินมาจากส่วนที่ได้รับประโยชน์กลับคืนดังกล่าว⁴² เป็นต้น

5. การสูญเสียจากอุบัติเหตุหรือการลักทรัพย์ (Casualty and Theft Losses)

ในส่วนค่าเสียหายที่เกิดขึ้นหรือจากอุบัติเหตุหรือการลักทรัพย์ หรือจากลักษณะอื่นที่คล้ายกัน โดยที่ค่าเสียหายดังกล่าวจะต้องไม่ได้รับกลับคืนมาจากการประกันภัย แต่อย่างไรก็ตามค่าใช้จ่ายประเภทนี้มีการจำกัดไว้ที่เกิน \$ 100 แต่ไม่เกิน 10 % ของเงินได้ที่ได้รับการปรับปรุงแล้ว (A.G.I) เช่น นาย A ได้รับความเสียหาย \$ 15,000 ดังนั้น ส่วนเกิน \$100 เท่ากับ \$ 14,900 ดังนั้น หากผู้เสียหายมีเงินได้ที่ได้รับการปรับปรุงแล้ว \$ 130,000 จะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ เท่ากับ \$ 14,900 - (10 % ของ \$ 130,000 = \$ 13,000) คือ \$ 1,900 แต่หากผู้เสียหายมีเงินได้ที่ได้รับการปรับปรุงแล้ว \$ 30,000 จะลดได้เท่ากับ \$ 14,900 - (10 % ของ \$ 30,000 เท่ากับ \$ 3,000) คือ \$ 11,900⁴³ ทั่วข้อจำกัดดังกล่าวใช้ในกรณีที่ทรัพย์สินส่วนตัวเท่านั้นหากเป็นการหักค่าใช้จ่ายในทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจจะให้หักได้เต็มจำนวน⁴⁴

6. ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด (Miscellaneous Itemized Deduction) ค่าใช้จ่าย

เบ็ดเตล็ดจะไม่ได้ให้หักเต็มจำนวนแต่จะต้องหักออก 2% ของเงินได้ที่ได้รับการปรับปรุงแล้ว เช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้มีเงินได้ที่ได้รับการปรับปรุงแล้ว (A.G.I) \$ 43,000 โดยระหว่างปีภาษี มีค่าใช้จ่ายทางธุรกิจที่ไม่ได้คืน ได้แก่ ค่าวัสดุ ค่าคอมพิวเตอร์และค่าเดินทาง รวม \$ 5,200 ดังนั้น จึงสามารถหักค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดได้ \$ 5,200 - [2% ของ \$ 43,000 เท่ากับ \$ 860] คือ \$ 4,340 เป็นต้น ค่าใช้จ่าย

⁴⁰ John K. McNulty and Daniel J. Lathrope, *Federal Income of Individuals in A Nutshell*, pp. 248-249.

⁴¹ Revenue Ruling 83-104, 1983-2 C.B. 46.

⁴² Revenue Ruling 67-246, 1967-2 C.B. 104.

⁴³ John K. McNulty and Daniel J. Lathrope, *Federal Income of Individuals in A Nutshell*, p. 222.

⁴⁴ Income Tax Regulations Section 1.165-7 (b) (1)

เบ็ดเตล็ดตามปรกติได้แก่⁴⁵

- 1) ค่าใช้จ่ายของลูกจ้างทางธุรกิจที่ไม่ได้คืน
- 2) ค่าธรรมเนียมสมาคม หรือวิชาชีพ และการลงชื่อเป็นสมาชิก
- 3) ค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์ กับเงินลงทุน หรือทรัพย์สิน
- 4) ค่าที่ปรึกษาการลงทุน และค่าธรรมเนียมการให้คำปรึกษา
- 5) ค่าธรรมเนียมการเตรียมคืนภาษี
- 6) ค่าธรรมเนียมการฝากเงิน
- 7) การสูญพันธ์ที่ขยายมาจากเงินได้จากการพนัน

โดยที่ค่าใช้จ่ายที่ลูกจ้างไม่ได้คืน⁴⁶มักจะเป็นค่าใช้จ่ายที่มีจำนวนมากที่สุด

ประเภทที่สอง ค่าใช้จ่ายแบบเหมา (Standard Deduction)

การหักค่าใช้จ่ายส่วนบุคคลจะต้องใช้วิธีหักค่าใช้จ่ายแบบรายการที่เกิดขึ้นจริง แต่อย่างไรก็ตามกฎหมายก็กำหนดให้สิทธิในการเลือกหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาแทนการหักค่าใช้จ่ายแบบรายการได้ ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่า ค่าใช้จ่ายส่วนบุคคลจะสามารถเลือกได้ว่าจะหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา หรือค่าใช้จ่ายแบบรายการ หากปรากฏว่า ค่าใช้จ่ายแบบรายการมีมากกว่า ค่าใช้จ่ายแบบเหมา ก็ให้เลือกวิธีหักค่าใช้จ่ายแบบรายการ ในทางกลับกันหากไม่มีค่าใช้จ่ายแบบรายการ หรือค่าใช้จ่ายแบบเหมา มีมากกว่าค่าใช้จายแบบรายการก็ให้เลือกวิธีหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา⁴⁷

โดยปกติค่าใช้จ่ายแบบเหมาจะหมายรวมถึง ค่าใช้จ่ายแบบเหมาพื้นฐาน (Basic Standard Deduction) ค่าใช้จ่ายแบบเหมาเพิ่มเติม (Additional Standard Deduction)

⁴⁵ Ana Cruz and others, *Fundamentals of Taxation 2007*, (United States of America : McGraw-Hill Irwin, 2007), p. 5-30.

⁴⁶ ค่าใช้จ่ายที่ลูกจ้างไม่ได้คืน เช่น ค่าอุปกรณ์รักษาความปลอดภัยที่จำเป็นต่อคนทำงาน ค่าพาหนะโดยสารที่ไม่ได้รับคืนจากนายจ้าง เป็นต้น

⁴⁷ J. Martin Burke and Michael K. Friel, *Taxation of Individual Income*, 8th Edition, (United States of America: Matthew Bender & Company, Inc., 2007), p. 16.

ค่าใช้จ่ายภาษีสังหาริมทรัพย์ในกรณีที่ปีภาษีเริ่มต้นปี 2008 หรือ 2009 ค่าใช้จ่ายในการสูญเสียจากภัยพิบัติ และค่าใช้จ่ายภาษีขายรถยนต์ โดยที่ ค่าใช้จ่ายแบบเหมาพื้นฐาน ให้หักได้เป็นจำนวน \$ 4,400 สำหรับกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นหัวหน้าครอบครัว (Head of Household) ให้หักได้ \$ 3,000 ในกรณีอื่น ๆ และให้หักได้ 200 % หากคู่สมรสยื่นแบบร่วมกันทั้งในกรณีที่อยู่ด้วยกัน หรือแยกกันอยู่ และหากเข้าเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนดจะสามารถหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาเพิ่มเติมได้อีก ได้แก่ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอายุเกินกว่า 65 ปี ก่อนปีภาษีนั้น ให้หักเพิ่มได้อีก \$ 600 และหากมีความพิการทางสายตาในปีภาษีนั้น ให้หักเพิ่มได้ \$ 600 นอกจากนี้หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้มีการสมรส หรือแยกกันอยู่จะสามารถหักได้เป็น \$ 750 ⁴⁸

(4) ค่าลดหย่อน (Personal and Dependency Exemption)

ผู้เสียภาษีมีสิทธิในการหักค่าลดหย่อนสำหรับตนเองได้ \$ 2,000 หากผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นภาษีร่วมกันกับคู่สมรสและคู่สมรสไม่มีเงินได้และไม่ได้อยู่ในอุปการะของผู้เสียภาษีคนอื่น จะสามารถหักได้อีก \$ 2,000 สำหรับคู่สมรส อย่างไรก็ตาม ในการหักค่าลดหย่อนสำหรับตนเอง หากมีเงินได้ที่ได้รับการปรับปรุง (A.G.I.) เกินกว่าระดับที่กำหนด (Threshold Amount) จะต้องลดค่าลดหย่อนลงแบบปรับปรุงตามอัตราส่วน (Applicable Percentage) โดยคำนวณลดลง ร้อยละ 2 ของทุก ๆ \$ 2,500 ที่เกินระดับที่กำหนดไว้ และหากเป็นคู่สมรสที่แยกยื่นภาษีจะให้ ร้อยละ 2 ของทุก ๆ \$ 1,250 แทน แต่ไม่ว่ากรณีใดจะต้องไม่เกิน ร้อยละ 100⁴⁹ เช่น นาย A และนาง B แต่งงานกัน แต่แยกยื่นภาษี โดย นาย A มีเงินได้ที่ได้รับการปรับปรุงแล้ว \$100,000 ซึ่งเกินกว่าระดับที่กำหนดไว้ที่ \$ 5,000 ดังนั้น นาย A จะถูกลดค่าลดหย่อนลง ร้อยละ 20 คือ 20% ของ \$2,000 เท่ากับ \$400 ดังนั้น นาย A จะหักค่าลดหย่อนได้เพียง \$ 1,600 เป็นต้น

⁴⁸ IRC Section 63

⁴⁹ IRC Section 151

(5) เงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นภาษี

ตามความหมายของเงินได้พึงประเมิน (Gross Income) ซึ่งเป็นการให้ความหมายเงินได้อย่างกว้าง หากเข้านิยามแล้วย่อมถือเป็นเงินได้ทั้งหมด แต่อย่างไรก็ตามด้วยเหตุผลหลายอย่าง จำเป็นต้องมีการจำกัดการเป็นเงินได้ไว้โดยการยกเว้นไม่ให้ถือว่ารายได้บางประเภทเป็นเงินได้พึงประเมิน โดยการยกเว้นความเป็นเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกาปรากฏตั้งแต่มตรา 101 ถึง 140 ของประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา เช่น ค่าสินไหมทดแทนที่ได้รับจากการบาดเจ็บหรือสวัสดิการที่ลูกจ้างได้รับ เป็นต้น

4.1.1.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

4.1.1.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

การจัดตั้งหน่วยธุรกิจ (Business Entity) ภายใต้กฎหมายแห่งรัฐ หรือกฎหมายเมื่อนอก ได้แก่ องค์กรในรูปแบบ บริษัท (Corporation) หรือห้างหุ้นส่วน (Partnership) ทั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ และห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัทจำกัด (Limited Liability Company) หรือ กองทรัสต์ธุรกิจ⁵⁰ โดยนิยามของคำว่า บริษัท (Corporation) ปรากฏในประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 7701 (a) (3) “คำว่า “บริษัท” ให้หมายรวมถึง สมาคม บริษัทร่วมหุ้น และบริษัทประกัน”⁵¹ ซึ่งจะต้องเสียภาษีในระดับบริษัท ส่วนนิยามคำว่าห้างหุ้นส่วน ปรากฏในประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 7701 (a) (2) ห้างหุ้นส่วนให้หมายรวมถึง องค์กร กลุ่ม กลุ่มสถาบัน กิจการร่วมค้า หรือกิจการที่ไม่ได้อยู่ในรูปแบบบริษัทอื่นที่ได้ดำเนินการในธุรกิจ การเงิน หรือการร่วมทุน ซึ่งจะจัดเก็บภาษีในระดับผู้เป็นหุ้นส่วน (Pass-Through Entity) และหน่วยธุรกิจอื่นที่ไม่ปรากฏจะถูกถือว่าเป็นห้างหุ้นส่วน

เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีหน่วยธุรกิจสามารถที่จะเลือกการเสีย

⁵⁰ Paul R. McDaniel, Martin J. McMahon, Jr. and Daniel L. Simmons, *Federal Income Taxation of Corporations*, 5th Ed., (United States of America: Foundation Press, 2006), p 40.

⁵¹ Internal Revenue Code Section 7701 (a) (3) Corporation. The Term “corporation” includes associations, joint-stock companies, and insurance companies.

ภาษีได้ว่าจะเสียในระดับบริษัท หรือผู้ถือหุ้น (Check-The-Box Regulation) โดยทั่วไปแล้ว ผู้ประกอบกิจการที่มีสมาชิกตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป สามารถเลือกที่จะเป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนก็ได้ และผู้ประกอบกิจการที่มีสมาชิกเพียงคนเดียว สามารถเลือกที่จะเป็นบริษัท หรือไม่ต้องมีหน่วยภาษีแยกจากตนเอง (Sole Proprietorship) ก็ได้

4.1.1.2.2 ขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี

หลักถิ่นที่อยู่ โดยปกติแล้วบริษัทส่วนใหญ่ในประเทศสหรัฐอเมริกาจะจัดตั้งขึ้นภายใต้กฎหมายของแต่ละรัฐ และบริษัทที่จัดตั้งโดยสภาคอนเกรสจะอยู่ภายใต้กฎหมายหลักของสหพันธ์ และในรัฐที่มีกิจการซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นธนาคาร และกิจการสาธารณะ⁵² แต่ถึงอย่างไรก็ตาม แม้จะเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นภายใต้กฎหมายของรัฐก็จะต้องเสียภาษีนิติบุคคลของสหพันธ์ด้วยเหมือนกัน เมื่อมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาโดยจะต้องเสียภาษีจากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นทั่วโลก⁵³

หลักแหล่งเงินได้ ในกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศไม่ได้จัดตั้งภายใต้กฎหมายของสหพันธ์ หรือภายใต้กฎหมายแห่งรัฐ ก็จะไม่ถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา⁵⁴ จะต้องเสียภาษีเพียงแค่งานการค้า หรือธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกา รวมทั้งกรณีเงินได้จากการลงทุน (Passive Income) ที่มีประสิทธิภาพต่อการจัดการการค้า หรือธุรกิจ ในประเทศสหรัฐอเมริกา⁵⁵

⁵² Paul E. Lund, *Federally Chartered Corporation and Federal Jurisdiction*, Florida State University Law Review 36 (2009): 317-323.

⁵³ Daniel Shaviro, *The Rising Tax-Electivity of U.S. Corporate Residence*, [Online], 13 November 2012. Available from: http://www.law.nyu.edu/ecm/div3/groups/public/@nyu_law_website/_alumni/documents/documents/ecm_pro_066815.pdf

⁵⁴ Richard S. Lehman and Associates, *U.S. Taxation of Foreign Investors*, [Online], 13 November 2012. Available from: http://www.lehmantaxlaw.com/u.s.taxation_english.pdf

⁵⁵ IRC Section 882

4.1.1.2.3 ฐานภาษี

ภาษีเงินได้นิติบุคคลใช้หลักการพื้นฐานภาษีอากรเช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้น ภาษีเงินได้พึงประเมิน การหักค่าใช้จ่าย หรือหลักการทางบัญชี ก็ใช้หลักการเดียวกัน เว้นแต่จะมีการบัญญัติไว้โดยเฉพาะ⁵⁶

(1) ประเภทรายได้

สิ่งที่จะถือเป็นรายได้ ของภาษีเงินได้นิติบุคคลใช้ความหมายเดียวกับบุคคลธรรมดา (Gross Income ตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 61) ดังนั้นรายได้ที่ได้รับของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทุกประเภทนั้นจะเป็นสิ่งใดก็ตามจะถือเป็นเงินได้หมดไม่ว่าจะเป็นลาภลอย (Windfall) หรือแม้แต่เงินผิดกฎหมาย (Illegal Activity) เว้นแต่ว่าจะมีกฎหมายกำหนดไว้เฉพาะว่ารายได้ประเภทใดไม่ถือว่าเป็นรายได้⁵⁷

(2) เกณฑ์การคำนวณรายได้

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถที่จะเลือกกฎเกณฑ์ในทางบัญชีในการรับรู้รายได้ ส่วนใหญ่จะเลือกใช้เกณฑ์สิทธิ⁵⁸ แต่ในกรณีเป็นโรงงานผลิต จะถูกบังคับให้ใช้เกณฑ์สิทธิ

การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิจะใช้การจับคู่ (Matching) ระหว่างรายได้กับรายจ่ายที่เกิดขึ้น ดังนั้นรายได้ที่ได้รับในปีภาษีใดจะต้องหักค่าใช้จ่ายในปีภาษีที่ได้รับเว้นแต่จะอยู่

⁵⁶ Paul R. McDaniel, Martin J. McMahon, Jr and Daniel L. Simmons, *Federal Income Taxation of Corporations*, p. 2.

⁵⁷ Joshua D. Rosenberg and Dominic L. Daher, *The Law of Federal Income Taxation*, pp. 40-42.

⁵⁸ Karen C. Burke, *Federal income Taxation of Corporation and Stockholders*, 6th Edition, (United States of America : Thomson/West, 2007), p.38.

ภายใต้กระบวนการทางบัญชีอื่น รวมถึงสิทธิเรียกร้อง และความรับผิดที่เกิดขึ้นด้วย⁵⁹ แต่ทั้งสิทธิเรียกร้องหรือความรับผิดจะต้องมีความแน่นอน (Fix)⁶⁰ ได้แก่ เมื่อหนี้ถึงกำหนดชำระ (Payment is Due) หรือเมื่อหนี้ถูกก่อขึ้น (Payment is made)⁶¹

(3) ใช้จ่าย

การหักรายจ่ายจะสามารถหักได้แต่รายจ่ายที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้ตามค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเกี่ยวข้องกับการค้า หรือธุรกิจตามจำเป็นและสมควรเหมือนกันกับกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แม้ว่าจะเป็นการใช้จ่ายส่วนบุคคล (Personal Expense) ก็สามารที่จะหักได้⁶²

4.1.2 การจัดเก็บภาษีจากค่าเสียหายกรณีสัญญา

4.1.2.1 กรณีค่าเสียหายจากสัญญา

สัญญา คือ ข้อตกลง หรือกลุ่มของข้อตกลงที่กฎหมายกำหนดไว้ว่าหากมีการฝ่าฝืนจะต้องมีการชดเชยค่าเสียหาย หรือปฏิบัติการชำระหนี้ตามหน้าที่⁶³ ซึ่งลักษณะของสัญญาเริ่มต้นที่ คำเสนอ (Offer) และคำสนอง (Acceptance) ต้องตรงกันเกิดเป็นข้อตกลง อาจมีเพียงข้อเดียว หรือหลายข้อ ปกติสัญญาทั่วไปโดยเฉพาะในระบบประมวลกฎหมายแพ่งเท่านั้นก็เพียงพอ แต่ในระบบคอมมอน ลอว์ ของประเทศสหรัฐอเมริกาจะต้องมีลักษณะที่ให้สิ่งตอบแทน (Consideration) ด้วย มิฉะนั้นจะไม่มีผลเป็นสัญญา โดยลักษณะของสิ่งตอบแทนจะต้องเป็นสิ่งที่มีความค่าซึ่งตอบแทนกันและกัน อาจจะเป็นทรัพย์สิน การกระทำการ หรือการงดเว้นการกระทำก็ได้

⁵⁹ Joshua D. Rosenberg and Dominic L. Daher, *The Law of Federal Income Taxation*, pp. 244-245.

⁶⁰ Revenue Ruling 72-292 1979-2 C.B. 287

⁶¹ กรณีถูกทำลายละเมิดสิทธิเรียกร้องจะเกิดขึ้นทันที

⁶² Joshua D. Rosenberg and Dominic L. Daher, *The Law of Federal Income Taxation*, p. 206.

⁶³ Second Restatement of Contract Section 1

4.1.2.1.1 สิทธิในการเรียกค่าเสียหายจากสัญญา

1. การผิดสัญญา (Breach of Contract)

การผิดสัญญาคือการปฏิเสธ (Repudiation) ไม่ปฏิบัติตามการชำระหนี้ให้ตรงตามสัญญา ซึ่งการปฏิเสธการชำระหนี้⁶⁴ได้แก่การกระทำดังต่อไปนี้

คู่สัญญาแสดงออกอย่างชัดแจ้งแก่ คู่สัญญาอีกฝ่ายผู้ซึ่งมีสิทธิตามสัญญา ว่าคู่สัญญาดังกล่าวจะไม่ หรือไม่สามารถปฏิบัติตามสัญญาในสาระสำคัญได้ หรือ

คู่สัญญาได้โอน หรือทำสัญญาเพื่อโอนทรัพย์สินอันเป็นที่ดิน สินค้า หรือสิ่งของ อันเป็นสิ่งสำคัญในการปฏิบัติตามการชำระหนี้ตามสัญญา ให้แก่บุคคลภายนอก หรือ

กระทำการ หรือยินยอมให้กระทำการปฏิบัติตามการชำระหนี้ตามสัญญาในสาระสำคัญตกเป็นพันวิสัย

หากมีการกระทำเพียงอย่างเดียวอย่างหนึ่งจากทั้งสามประการข้างต้นแล้วจะเป็นผลให้ผู้กระทำผิดสัญญาทันที และนอกจากนี้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งพาณิชย์ (Uniform Commercial Code) ได้มีการบัญญัติถึงกรณีเฉพาะของการปฏิเสธการชำระหนี้ (Constructive Repudiation) เอาไว้ เช่น หากถูกศาลตัดสินให้ล้มละลายจะถือว่าเป็นการปฏิเสธการชำระหนี้⁶⁵

กรณีแรก การผิดสัญญาเพราะได้แสดงออกโดยชัดแจ้งว่ามีเจตนาจะไม่ หรือไม่สามารถปฏิบัติตามการชำระหนี้ได้ เช่น นาย A ตกลงที่จะขายรถให้ นาย B โดยส่งมอบวันที่ 1 มิถุนายน และนาย B ตกลงจะชำระราคา วันที่ 1 พฤษภาคม ต่อมา วันที่ 1 เมษายนนาย A แสดงออกว่าจงใจปฏิเสธการชำระหนี้ เป็นผลให้ B สามารถที่จะฟ้องได้ทันทีเพราะการแสดงออกดังกล่าวเป็นการก่อให้เกิด การผิดสัญญาล่วงหน้า (Anticipatory Breach)⁶⁶ซึ่งจะทำให้เกิดความเสียหายขึ้นทันที

⁶⁴ Second Restatement of Contract Section 250-254

⁶⁵ John D. Calamari and Joseph M.Perillo, *The Law of Contracts*, 2nd Ed., (United States of America: West Publishing Co., 1978), p. 459.

⁶⁶ John D. Calamari and Joseph M.Perillo, *The Law of Contracts*, p. 460.

แม้จะไม่ถึงกำหนดเวลาชำระหนี้ก็ตาม⁶⁷

กรณีที่สอง การโอนหรือทำสัญญาเพื่อที่จะโอนทรัพย์สินเฉพาะสิ่งให้บุคคลภายนอก เช่น นาย A ทำสัญญากับนาย B ตกลงจะขายรถรุ่นเก่าหายากที่มีอยู่คันเดียวให้ นาย B โดยส่งมอบวันที่ 1 มิถุนายน แต่ในวันที่ 1 พฤษภาคม นาย A ได้โอนรถคันดังกล่าวให้ นาย C ผลดังกล่าวเป็นการปฏิเสธทำให้ นาย B สามารถฟ้องได้ทันทีเหมือนกรณีแรก

กรณีที่สาม กระทบการ หรือยินยอมให้กระทบการอันเป็นผลให้การชำระหนี้พ้นวิสัย เช่น นาย A ทำสัญญากับนาย B ตกลงจะขายรถรุ่นเก่าหายากที่มีอยู่คันเดียวให้ นาย B โดยส่งมอบวันที่ 1 มิถุนายน แต่ในวันที่ 1 พฤษภาคม นาย A ได้เฆวรถคันดังกล่าวทิ้ง ผลดังกล่าวเป็นการปฏิเสธทำให้ นาย B สามารถฟ้องได้ทันทีเหมือนกรณีแรกเช่นเดียวกัน

สังเกตได้ว่าการผิดสัญญาในบางครั้งมาจากมิติของมูลค่าในทางเศรษฐศาสตร์ เช่น นาย A ตกลงซื้อข้าวโพดจากนาย B ในราคา 5,000 บาท เพื่อมาขายต่อโดยกำหนดให้ส่งมอบในเดือนถัดไป แต่ปรากฏว่าราคาตลาดของข้าวโพดตกลงมาก นาย A จึงตัดสินใจผิดสัญญา การตัดสินใจของนาย B กระทบโดยความไม่สุจริต (Bad Faith) แต่หากการตัดสินใจดังกล่าวกระทำด้วยเหตุผลในเชิงธุรกิจที่เหมาะสมไม่ใช่การแสวงหาโอกาสเพื่อหาประโยชน์ที่เพิ่มขึ้น จะถือว่าการกระทำด้วยความสุจริต (Good Faith) ไม่เป็นการผิดสัญญา⁶⁸ เช่น ในคดี Southwest Natural Gas Co. v. Oklahoma Portland Cement Co.⁶⁹ บริษัท Cement ทำสัญญากับบริษัท Southwest ให้ส่งแก๊สธรรมชาติ เพื่อใช้เป็นพลังงาน ตามความจำเป็น เหมาะสม หรือตามการจัดการของเตาพลังงานเป็นเวลา 15 ปี ซึ่งตลอดแปดปีของสัญญา บริษัท Cement ได้บริโภคแก๊สเฉลี่ย 2.3-5.3 ล้านลูกบาศก์ต่อวัน แต่เมื่อได้มีการเปลี่ยนเตาพลังงานทำให้บริโภคแก๊สเพียง 0.4 ล้านลูกบาศก์ต่อวัน บริษัท แก๊สจึงได้ฟ้องว่าการเปลี่ยนเตาพลังงานเป็นการผิดข้อตกลงในสัญญาที่ห้ามเปลี่ยนแปลงการจัดการของผู้

⁶⁷ Herbert R. Limburg, "Anticipatory Repudiation of Contracts," *The Cornell Law Quarterly* 135, 10 (1914-1925): 138.

⁶⁸ Steven J. Burton, "Breach of Contract and The Common Law Duty to Perform in Good Faith," *Harvard Law Review* 94 (1980-1981): 403.

⁶⁹ 102 F.2d 630 (10th Cir. 1939).

ซึ่งทำให้มีการลดการใช้แก๊ส ศาลตัดสินว่า การเปลี่ยนแปลงแก้ไขดังกล่าวเป็นกระทำโดยสุจริตเพราะ ข้อตกลงนั้นไม่ได้ปกป้องฝ่ายผู้ซื้อจากการตัดสินใจเพื่อปรับปรุงแหล่งพลังงานของตน

2. กรณีเลิกสัญญา (Discharge of Contract)

ในกรณีที่ไม่ได้มีการปฏิบัติการชำระหนี้ตามสัญญาให้ถูกต้องครบถ้วน ตามกฎหมายประเทศสหรัฐ หนี้หรือหน้าที่ตามความผูกพันตามสัญญา สามารถที่จะยุติลงได้อีก⁷⁰

การตกลงยกเลิกสัญญา (Mutual Rescission) คือ การที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายทำข้อตกลงร่วมกันยกเลิกความผูกพันตามสัญญา⁷¹ ส่งผลให้คู่สัญญากลับสู่ฐานะเดิมก่อนมีการทำสัญญา โดยหลักแล้วเมื่อสัญญาเกิดจากเสรีภาพและการแสดงเจตนาที่ต้องตรงกัน การเลิกสัญญาย่อมทำได้เช่นเดียวกัน และการเลิกสัญญา (Cancellation) คือ การที่คู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาเลิกสัญญาให้ผลของสัญญาสิ้นสุดลงเพราะคู่สัญญาอีกฝ่ายผิดสัญญา⁷²

ผลของการตกลงกันเลิกสัญญา (Rescission) หรือเลิกสัญญา (Cancellation) หรือการกระทำในลักษณะเดียวกันไม่ถือว่าเป็นการสละสิทธิในการเรียกค่าเสียหายจากการผิดสัญญาที่เกิดขึ้นก่อน เว้นแต่จะได้มีการตกลงกันไว้กันโดยชัดแจ้ง⁷³ ดังนั้น ผลของการเลิกสัญญาก็ไม่ได้ตัดสิทธิในการเรียกค่าเสียหายที่เกิดขึ้นก่อนหน้านั้นแต่อย่างใด อย่างไรก็ตามแม้ว่าจะไม่

⁷⁰ มานิตย์ จุมปา, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายสหรัฐอเมริกา, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2553), หน้า 109.

⁷¹ Uniform Commercial Code Section 2-106 (3)

⁷² Uniform Commercial Code Section 2-106 (4)

⁷³ Uniform Commercial Code Section 2-720 *Effect of "Cancellation" or "Rescission" on Claims for Antecedent Breach*

"Unless the contrary intention clearly appears, expressions of "cancellation" or "rescission" of the contract or the like shall not be construed as a renunciation or discharge of any claim in damages for an antecedent breach."

มีความเสียหายที่เกิดขึ้นก่อนหน้า แต่หากการกลับคืนสู่ฐานะเดิมไม่อาจเกิดขึ้นได้จะต้องชดเชยค่าเสียหายในการกลับสู่ฐานะเดิม (Restitution Damages) ได้อยู่ดี⁷⁴

4.1.2.1.2 ประเภทค่าเสียหายจากสัญญา

ค่าเสียหายที่ได้รับจากการผิดสัญญาของประเทศสหรัฐอเมริกามีความหลากหลายในประเภทค่าเสียหายที่เกิดแก่คู่สัญญาได้แก่

1. ค่าเสียหายในเชิงทดแทนความเสียหาย (Compensatory Damages) เป็นค่าเสียหายที่คู่สัญญาฝ่ายที่ไม่ได้กระทำผิดเรียกร้องจากฝ่ายที่ผิดสัญญาเพื่อชดเชยในความเสียหายที่ได้รับจากการไม่ปฏิบัติตามข้อตกลง เช่น ในคดี *Hawkins v. McGee*⁷⁵ หมอได้ทำสัญญารักษาแขนที่ถูกไฟไหม้ของเด็กโดยอ้างว่าสามารถทำการรักษาให้กลับคืนสภาพได้สมบูรณ์ดังเดิม การรักษาเสร็จสิ้น จนกระทั่งเด็กเริ่มโตเป็นหนุ่ม ปรากฏว่ามีมือข้างดังกล่าวได้มีขนงอกออกมาสภาพแย่งกว่าตอนที่ถูกไฟไหม้ ศาลได้ตัดสินให้ค่าเสียหายเพื่อทดแทนความเสียหายดังกล่าวโดยกำหนดค่าเสียหายจากความแตกต่างระหว่างมือที่สมบูรณ์กับมือที่มีขนในปัจจุบัน นอกจากนี้ยังให้ค่าความเจ็บปวดจากการรักษาพร้อมทั้งค่ารักษาพยาบาล เป็นต้น

ค่าเสียหายทดแทนที่ได้รับไม่ว่าจะทดแทนในเวลาปัจจุบัน หรือในอนาคต เพียงแค่ปรากฏว่าเกิดจากการผิดสัญญาดังกล่าว โดยค่าเสียหายทดแทน ได้แก่

ประเภทแรก ค่าเสียหายในความไว้น้ำใจ (Reliance Damages)

ค่าเสียหายที่ให้เพื่อเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นในการเตรียมการเพื่อปฏิบัติตามสัญญา ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากสัญญา ซึ่งมีการแยกเป็น ค่าเสียหายที่สำคัญ (Essential Reliance) และค่าเสียหายปลีกย่อย (Incidental Reliance) โดยค่าเสียหายที่สำคัญเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อกระทำให้เกิดขึ้นตามสัญญา ซึ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะเกิดขึ้นถึงแม้ว่าจะมีการปฏิบัติตาม

⁷⁴ Jane M. Friedman, *Contract Remedies in A Nutshell*, (United States of America: West Publishing Co., 1981), p.51

⁷⁵ 146 A. 641 (N.H. 1929)

สัญญา และค่าเสียหายปลีกย่อย เป็นค่าเสียหายที่เกี่ยวข้อง เช่น นาย A เช่าห้องจาก นาย B เพื่อใช้เก็บสินค้า แต่ต่อมา นาย B ผิดสัญญา เป็นผลให้สินค้าของ นาย A หายไป นาย B ต้องชดใช้ค่าสินค้าด้วย⁷⁶ เป็นต้น

ประเภทที่สอง ค่าเสียหายในการกลับคืนสู่ฐานะเดิม (Restitution Damages) โดยพื้นฐานของค่าเสียหายประเภทนี้ มีความสำคัญด้วยในบางครั้งเมื่อมีการผิดสัญญา คู่สัญญาอีกฝ่ายอาจต้องการผลของการชำระหนี้ภายใต้สัญญา มากกว่าต้องการผลประโยชน์ที่คาดหวัง (Expectation Damages) เพราะความไม่แน่นอน หรือยากในการพิสูจน์ หรือไม่ปรากฏผลประโยชน์ดังกล่าว จึงมีการเรียกค่าเสียหายประเภทนี้ที่จะได้รับหากมีการปฏิบัติตามสัญญา⁷⁷

ประเภทที่สาม ค่าเสียหายสำหรับผลประโยชน์ที่คาดหวัง (Expectation Damages)

ค่าเสียหายประเภทนี้เป็นการให้จากความคาดหวังในผลประโยชน์ที่จะได้รับอนาคตหากมีการปฏิบัติตามสัญญา เพื่อให้กลับไปสู่ตำแหน่งที่ดีที่สุดก่อนผิดสัญญา⁷⁸ เช่น นาย A ตกลงซื้อที่ดินจาก นาย B ในราคา 100,000 บาท แต่นาย B ผิดสัญญา ค่าเสียหายจากการคาดหวังจะอยู่บนฐานของการหามูลค่าที่ดินที่คล้ายกันมาแทนที่ หากมีราคา 150,000 บาท ค่าเสียหายจากการคาดหวัง เท่ากับ 5,000 บาท แม้ว่าในความเป็นจริงจะต้องซื้อในราคา 200,000 บาทก็ตาม⁷⁹ เป็นต้น

ประเภทที่สี่ ค่าเสียหายที่ตกลงล่วงหน้า (Liquidated damages)

มีลักษณะเป็นการกำหนดมูลค่าความสูญเสียไว้ล่วงหน้าซึ่งจะทำให้คู่สัญญาฝ่ายที่ผิดสัญญาต้องชดใช้ในจำนวนที่กำหนดไว้ นั้น เป็นการกำหนดจำนวนค่าเสียหายไว้ล่วงหน้าโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อมาทดแทนความเสียหายที่แท้จริงไม่ได้เพื่อลงโทษลูกหนี้ อย่างไรก็ตาม ค่าเสียหาย

⁷⁶ Dan B. Dobbs, *Handbook on The Law of Remedies*, (United States of America: West Publishing Co, 1973), pp. 790-791.

⁷⁷ Dan B. Dobbs, *Handbook on The Law of Remedies*, pp. 791-792.

⁷⁸ Second Restatement of Contracts, Comment a

⁷⁹ Dan B. Dobbs, *Handbook on The Law of Remedies*, pp. 788-789.

ที่ตกลงไว้ล่วงหน้าจะได้รับการชดใช้ก็ต่อเมื่อจำนวนที่กำหนดไว้นั้นจะต้องประมาณได้เท่ากับความเสียหายของฝ่ายที่ได้รับประโยชน์จากเงื่อนไขนั้นและการกำหนดเงื่อนไขนั้นจะทำให้ไม่เกิดปัญหาในการประเมินค่าเสียหายที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ดังนั้น ค่าเสียหายที่ถูกกำหนดขึ้นจึงต้องประเมินเป็นจำนวนที่ใกล้เคียงกับความเสียหายที่คาดว่าจะเกิดขึ้น แต่หากคู่สัญญาตั้งใจกำหนดไว้ให้เกินกว่าค่าเสียหายที่แท้จริง จะถือว่าเป็นเบี้ยปรับ ซึ่งไม่สามารถที่จะเรียกให้ชดใช้ได้คงได้เท่าที่เสียหายแท้จริง โดยการพิจารณาว่าเป็น ค่าเสียหายที่ตกลงไว้ล่วงหน้า (Liquidated Damages) หรือเบี้ยปรับ (Penalty)⁸⁰ ให้พิจารณาจากมูลค่าของสัญญา ถ้าในสัญญากำหนดมูลค่าไว้แน่นอน ค่าเสียหายที่กำหนดไว้เกินมูลค่า เป็นเบี้ยปรับ แต่ถ้าในสัญญาไม่ได้กำหนดมูลค่าหรือมีมูลค่าไม่แน่นอน แต่กำหนดค่าเสียหายไว้แน่นอนและพอสมควร ค่าเสียหายที่กำหนดเป็น ค่าเสียหายที่กำหนดไว้ล่วงหน้า⁸¹

สังเกตได้ว่าโดยหลักทั่วไปการชดใช้ค่าเสียหายจากการผิดสัญญาจะให้สิทธิคู่สัญญาอีกฝ่ายเรียกค่าเสียหายเพื่อทดแทนค่าเสียหายที่เกิดขึ้นทั้งหมดโดยปกติจากการผิดสัญญา และให้คู่สัญญาฝ่ายนั้นได้กลับไปอยู่ในฐานะทางการเงินที่เท่ากับการปฏิบัติตามสัญญา⁸²

2. ค่าเสียหายเชิงลงโทษ

ค่าเสียหายเชิงลงโทษจะไม่สามารถเรียกร้องได้จากการผิดสัญญาปกติ เว้นแต่จะเป็นการผิดสัญญาที่มีความสัมพันธ์บางประเภท หรือการกระทำโดยฉ้อฉล (Fraudulent Conduct) หรือสัญญาที่มีลักษณะร่วมกับละเมิด⁸³ ซึ่งจะเห็นได้ว่าการผิดสัญญาเหล่านั้นส่วนมากจะ

⁸⁰ ในส่วนการเปรียบเทียบเรื่องดังกล่าวของประเทศไทยโปรดดู บทที่ 3

⁸¹ Laurence P. Simpson, *Simpson and Contracts*, 2nd Ed., (West Publishing Co., 1965), p.399.

⁸² Elaine W. Shoben, William Murray Tabb and Rachel M. Janutis, *Remedies Cases and Problems*, 4th Ed., (United States of America: Foundation Press, 2007), p. 374.

⁸³ Timothy J. Sullivan, "Punitive Damages in the Law of Contract: The Reality and the Illusion of Legal Change," *Minnesota Law Review* 61 (1977): 207-252. [Online], 8 October 2012 Available from: <http://scholarship.law.wm.edu/facpubs/478>

เป็นการกระทำที่รุนแรง เช่น ในคดี *Coryell v. Colbaugh*⁸⁴ ในคดีนี้ศาลได้ให้ค่าเสียหายเชิงลงโทษจากการผิดสัญญาจะสมรส โดยให้เหตุผลแก่ลูกขุนว่า ค่าเสียหายที่ให้ไม่ได้เป็นประมาณการความเสียหายจากความทุกข์ทรมานหรือความเสียหายที่แท้จริงอันเป็นผลจากพยานหลักฐาน แต่เป็นค่าเสียหายที่ให้โดยวัตถุประสงค์เป็นตัวอย่างแก่บุคคลอื่นป้องกันไม่ให้เกิดความผิดเช่นนี้อีกในอนาคต

4.1.2.3 ภาวะภาษีกรณีสัญญา

4.1.2.3.1 กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁸⁵

(1) ค่าเสียหายในฐานะรายได้

โดยปกติแล้วค่าเสียหายที่ได้รับจากการผิดสัญญาจะเป็นเงินได้พึงประเมินและในกรณีของค่าเสียหายที่ได้รับจากการเลิกสัญญาก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินเช่นเดียวกัน⁸⁶

กรณีค่าเสียหายในความไว้น้ำใจ (Reliance Damages)

ภายใต้สถานการณ์ที่แน่นอน ผู้ถูกผิดสัญญาอาจได้รับการเยียวยาจากฝ่ายที่ผิดสัญญาในค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากสัญญา ค่าเสียหายดังกล่าวเรียกเก็บภาษีได้ การเรียกเก็บภาษีจากค่าเสียหายดังกล่าวอาศัยข้อสันนิษฐานที่ว่าค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้นและถูกหักในปีก่อนหน้า หากข้อสันนิษฐานนี้เป็นจริง ค่าเสียหายจะสามารถเรียกเก็บภาษีได้ อย่างไรก็ตามหากค่าใช้จ่ายนั้นไม่สามารถหักลดหย่อนได้ ค่าเสียหายก็ไม่ควรที่จะเรียกเก็บภาษีได้เช่นกัน เนื่องจากภาษีจะกลายเป็นภาษี

⁸⁴ 1 N.J.L. 90 (Sup. Ct. 1791).

⁸⁵ Edward Yorio, "The taxation of damages : Tax and non-tax policy considerations," *Cornell Law Review* 62 (1977): 726-733.

⁸⁶ Jerome B. Libin, "Taxation : Federal Income Tax : Proceeds from Cancellation of Contract Treated as Ordinary Income," *Michigan Law Review* 56, 8 (1958): 1370. นอกจากนี้ยังมีในคดี *Hort v. Commissioner* (313 U.S. 28 1941) ตัดสินไว้ว่า ผลประโยชน์จากการยกเลิกสัญญาเช่าไม่ใช้การทดแทนทุนจึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 61 (a) แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา

ของต้นทุนของฝ่ายผู้เสียหาย

สมมุติว่าค่าใช้จ่ายนั้นสามารถหักได้ การได้รับค่าเสียหายดังกล่าวจะสามารถเรียกเก็บภาษีได้เช่นเดียวกัน แม้ว่าเมื่อผู้เสียภาษีไม่ได้รับประโยชน์ทางภาษีจากการหักนั้น เนื่องจากขาดทุนสุทธิในปีก่อนหน้า ซึ่งสอดคล้องกับมาตรา 186 ของประมวลรัษฎากร สหรัฐอเมริกาที่ให้ผู้เสียหายหักผลขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในปีที่มีการฝ่าฝืนสัญญาจากความเสียหายใดๆ ที่เกิดจากการผิดสัญญานั้น แม้ว่าผลประกอบการขาดทุนสุทธิไม่สามารถยกยอดไปในปีที่ได้รับการเยียวยาได้

กรณีค่าเสียหายในการกลับคืนสู่ฐานะเดิม (Restitution damages)

เมื่อคู่สัญญาได้กระทำผิดสัญญา ฝ่ายที่เสียหายอาจได้รับค่าเสียหายเพื่อการชดเชยคืน เช่น ผลประโยชน์ที่ฝ่ายที่ผิดสัญญาได้รับจากการกระทำตามสัญญาจากฝ่ายที่เสียหาย หากค่าใช้จ่ายและต้นทุนนั้นเกิดขึ้นกับโจทก์จากการกระทำตามสัญญาสามารถหักลดหย่อนได้ จำนวนค่าเสียหายเพื่อการชดเชยคืนก็ควรจะถูกเรียกเก็บภาษี ค่าเสียหายเพื่อการชดเชยคืนมีวัตถุประสงค์เพื่อบังคับให้ฝ่ายจำเลยคืนผลประโยชน์ที่ได้รับภายใต้สัญญา ค่าเสียหายดังกล่าวในทางภาษีมองว่าคล้ายกับลาภลอย (windfall) ของโจทก์ และควรมีผลเช่นเดียวกับลาภลอย คือ ต้องเสียภาษี เมื่อมาตรา 186 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาใช้บังคับกับค่าเสียหายจากการฝ่าฝืนสัญญา โจทก์ควรถูกเรียกเก็บภาษีจากการเยียวยาทั้งหมด (หากค่าใช้จ่ายของเขาสามารถหักลดหย่อนได้) แม้ว่าการหักค่าใช้จ่ายในค่าใช้จ่ายนั้นจะไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ทางภาษีโดยตัวมันเองก็ตาม เนื่องจากผลขาดทุนสุทธิในปีที่มีผลต่อผู้เสียหาย หากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการกระทำตามสัญญาไม่สามารถหักลดหย่อนได้ ค่าเสียหายเพื่อการชดเชยคืนที่เกิดขึ้นจากการกระทำตามสัญญาจะไม่สามารถหักลดหย่อนได้ ดังนั้นค่าเสียหายเพื่อการชดเชยคืนควรเรียกเก็บภาษีเท่ากับจำนวนที่เกินจากค่าใช้จ่ายที่โจทก์ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ ผลนี้จะทำให้แน่ใจว่าไม่มีภาษีเกิดขึ้นบนทุนของฝ่ายผู้เสียหาย

กรณีค่าเสียหายสำหรับผลประโยชน์ที่คาดหวัง (Expectation damages)

หลักการพื้นฐานของความเสียหายจากความคาดหวังคือเพื่อให้ฝ่ายที่ไม่ได้
 ผิดสัญญากลับสู่สถานะก่อนที่จะได้กระทำการตามสัญญา ความคาดหวังที่จะได้รับในอนาคต

สัญญาว่าจ้าง หากนายจ้างผิดสัญญาว่าจ้าง หรือไม่จ่ายค่าจ้าง ลูกจ้าง
 สามารถเรียกร้องความแตกต่างระหว่างมูลค่าตามสัญญาสำหรับบริการในปัจจุบันและจำนวนที่ได้รับ
 ในงานใหม่ หรือเลือกมูลค่าในจำนวนที่ผู้ว่าจ้างสามารถพิสูจน์ว่าลูกจ้างสามารถได้รับตามสมควรใน
 งานใหม่ ค่าเสียหายเหล่านี้เรียกเก็บภาษีจากลูกจ้างได้ ด้วยเหตุผลที่ว่าหากนายจ้างไม่ผิดสัญญา
 เงินเดือนของลูกจ้างก็สามารถเรียกเก็บของภาษีได้ การเรียกเก็บภาษีจากค่าเสียหายสอดคล้องกับการ
 ให้ฝ่ายลูกจ้างที่ไม่ผิดสัญญามีอำนาจต่อรองกับนายจ้าง ในกรณีที่ฝ่ายลูกจ้างผิดสัญญา นายจ้าง
 สามารถเรียกค่าเสียหายจากความคาดหวังโดยคิดจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในการว่าจ้างบริการแทน ด้วย
 บริการแทนดังกล่าวสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ ดังนั้นจึงสามารถเก็บภาษีจากค่าเสียหายที่ได้รับชดเชย
 ค่าใช้จ่ายที่หักลดหย่อนภาษีได้ ผลของการที่ให้ค่าเสียหายดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมิน และอนุญาต
 ให้หักเป็นค่าใช้จ่าย จะทำให้ลูกจ้างอยู่ในตำแหน่งที่ผลของสัญญาได้กระทำขึ้นอย่างแท้จริง

สัญญาก่อสร้าง หากฝ่ายผู้รับจ้างฝ่าฝืนสัญญาว่าจ้าง ปกติแล้วฝ่าย
 ผู้เสียหายมักจะเรียกค่าเสียหายจากมูลค่าในการทำงานให้เสร็จสัญญา หรือเลือกส่วนต่างระหว่าง
 มูลค่าการจ้างตามสัญญาที่คาดหวังกับมูลค่าที่เสียไปจริง หากฝ่ายที่ได้รับค่าเสียหายได้รับ
 ค่าเสียหายเท่ากับจำนวนที่จำเป็นที่ใช้ในการทำให้โครงการเสร็จ และผู้ว่าจ้างได้ใช้เงินดังกล่าวในการ
 ก่อสร้างตามโครงการจนเสร็จ(หรือได้จ่ายเงินค่าก่อสร้างจนเสร็จไปก่อนแล้วก็ตาม) ผลทางภาษีที่สม
 เหตุผลที่สุดจะมีเพื่อลดส่วนที่ใช้ในการสร้าง เพราะส่วนลดนี้จะทำให้ผู้เสียหายอยู่ในสถานะ
 เช่นเดียวกับกรณีที่สัญญาได้กระทำลงไป หากผู้เสียหายได้รับค่าเสียหายโดยได้ราคาของการก่อสร้าง
 ที่สมบูรณ์ แต่เลือกที่จะไม่ทำโครงการต่อ การคิดคำนวณจะใช้หลักการเดียวกับลาภลอยคือจะคิดภาษี
 เต็มจำนวนเหมือนเงินได้ปกติ

สัญญาซื้อหรือขายที่ดินในกรณีที่ผู้ขายฝ่าฝืนสัญญาขายที่ดิน ผู้ซื้ออาจเรียก
 ให้ชำระหนี้โดยเฉพาะเจาะจง หรือเรียกค่าเสียหายในความคาดหวังในมูลค่าความแตกต่างระหว่าง

ราคาตลาดของที่ดินกับราคาตามสัญญา ซึ่งโดยปกติหากผู้ซื้อเรียกให้ชำระหนี้โดยเฉพาะเจาะจง ย่อมไม่มีภาวะภาษีเกิดขึ้น หากผู้ซื้อเรียกให้ใช้ค่าเสียหายที่คาดหวัง สมมติว่าราคาตามสัญญามีมูลค่า \$ 100,000 และที่ดินราคา \$ 120,000 ผู้ซื้อเสียหาย \$ 20,000 ค่าเสียหายจะเสียภาษีในฐานะเงินได้ปกติโดยเทียบได้การได้ลาภลอย แต่หากผู้ซื้อได้ทรัพย์สินมาแทนที่ในมูลค่า \$ 120,000 ภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อมีการขายทรัพย์สิน ในฐานะ ผลได้จากทุน (Capital gain)

ในขณะที่เมื่อผู้ซื้อผิดสัญญาซื้อขายที่ดิน ผู้ขายจะได้รับค่าเสียหายจากความคาดหวังโดยคำนวณจากส่วนต่างระหว่างราคาตามสัญญากับราคาตลาดของที่ดินนั้น มีคดีหนึ่งตัดสินว่าค่าเสียหายดังกล่าวสามารถเรียกเก็บภาษีได้ทันทีในฐานะเงินได้ปกติ แต่อย่างไรก็ตามมี 3 กรณีที่เป็นไปได้ กรณีแรก คือ ค่าเสียหายอาจเรียกเก็บฐาน ผลได้จากทุน (สมมติว่าที่ดินเป็นสินทรัพย์ทุน Capital Asset) กรณีที่สอง ค่าเสียหายอาจลดฐานของผู้ขายในทรัพย์สิน หรือกรณีที่สามค่าเสียหายอาจเพิ่มจำนวนที่รับรู้เมื่อผู้ขายขายทรัพย์สิน เห็นว่าทางเลือกสุดท้ายเป็นผลทางภาษีที่เหมาะสมที่สุด

กรณีแรก การเรียกเก็บค่าเสียหายเป็นผลได้จากทุนไม่สมควรเนื่องจากผู้เสียภาษีกับผู้ขายไม่ได้อยู่ในธุรกิจที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ทุน

กรณีที่สอง การลดฐานของผู้ขายในทรัพย์สินก็ไม่เหมาะสม เนื่องจากไม่เหมือนในตัวอย่างสัญญาจ้างก่อสร้างหรือกรณีที่ผู้ขายเรียกค่าเสียหายจากผู้ซื้อที่ผิดสัญญา ผู้ขายไม่ได้ลดค่าใช้จ่ายในทรัพย์สินโดยการเยียวยาค่าเสียหายที่คาดหวังจากผู้ขาย

กรณีสุดท้าย ผลทางภาษีที่สมเหตุสมผลที่สุดคือการที่ผู้ขายถือว่าค่าเสียหายเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนที่รับรู้เมื่อมีการขายทรัพย์สิน สมมติว่ามูลค่าตามสัญญาคือ \$ 120,000 ราคาตลาดที่ยุติธรรมคือ \$ 100,000 และฐานราคาทรัพย์สินของผู้ขายคือ \$ 90,000 สมมติว่าเมื่อผู้ซื้อผิดสัญญาซื้อขาย ผู้ขายได้ขายให้กับผู้ซื้อรายอื่นในราคา \$ 100,000 ทำให้ได้รับรายได้ (Gain) \$ 10,000 ที่ควรเรียกเก็บฐานผลได้จากทุน เมื่อผู้ขายได้รับการเยียวยาค่าเสียหายจากการคาดหวังอีกจำนวน \$ 20,000 ค่าเสียหายควรจะถูกเป็นการเพิ่มขึ้นของจำนวนที่รับรู้ และเรียกเก็บภาษีผลได้จากทุนที่เพิ่มขึ้นอีกจำนวน \$ 20,000 การรวมค่าเสียหายในจำนวนที่รับรู้จะทำให้ผู้ขายอยู่ในสถานะที่จะได้กระทำการตามสัญญา เพราะถ้าหากผู้ซื้อปฏิบัติตามสัญญา ในการซื้อขายทรัพย์สินนี้ ผู้ขายจะได้รับราคา \$ 120,000 และจะได้รับรายได้ (Gain) \$ 30,000 สิ่งที่แตกต่างกันประการหนึ่งคือ ผู้ขายไม่ได้ชำระภาษีใน

จำนวนเต็มของการได้มากจนกว่าผู้ขายจะได้รับการเยียวยาความเสียหาย แต่ความแตกต่างนี้ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ เนื่องจากมันเป็นไปได้ที่จะกำหนดจำนวนที่ได้รับ หรือจะมีการได้รับหรือไม่ จนกว่าผู้ขายจะได้รับการเยียวยาความเสียหาย

จากตัวอย่างข้างต้นเป็นการสมมุติว่า ผู้ขายขายทรัพย์สินให้กับผู้ซื้อรายอื่น ภายหลังจากที่มีการผิดสัญญา หากผู้ขายไม่ได้ขายทรัพย์สิน ย่อมไม่สมควรที่จะใช้หลัก “benefit of the bargain” ในทางภาษี หากผู้ขายไม่ได้จำหน่ายที่ดินในปีที่ได้รับการเยียวยา ค่าเสียหายก็จะคล้ายคลึงกับถายลอยและควรเรียกเก็บภาษีในฐานะเงินได้ตามปกติ

กรณีค่าเสียหายเชิงลงโทษ

ค่าเสียหายเชิงลงโทษที่ได้รับในกรณีสัญญานั้นแม้จะปรากฏว่าให้เพียงไม่กี่รัฐในประเทศสหรัฐอเมริกา แต่ก็เห็นได้ชัดว่า จะต้องถูกจัดเก็บภาษีตามนิยามของเงินได้พึงประเมิน และไม่ได้รับการยกเว้นดังเช่นการทำละเมิดจนถึงแก่ความตาย

(2) ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย

ค่าเสียหายที่ได้จ่ายไป จะสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ตามจำเป็นและสมควร ที่เกี่ยวข้องกับการหาเงินได้ แต่หากไม่เกี่ยวข้องจะต้องพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัวที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้หรือไม่

นอกจากนี้ ตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 186⁸⁷ บัญญัติว่า “การเยียวยาความเสียหายสำหรับการฝ่าฝืนกฎหมายแข่งขันทางการค้า ฯลฯ

⁸⁷ Internal Revenue Code Section 186

(a) Allowance of deduction

If a compensatory amount which is included in gross income is received or accrued during the taxable year for a compensable injury, there shall be allowed as a deduction for the taxable year an amount equal to the lesser of—

- (1) the amount of such compensatory amount, or
- (2) the amount of the unrecovered losses sustained as a result of such compensable injury.

(b) Compensable injury

For purposes of this section, the term “compensable injury” means—

(1) injuries sustained as a result of an infringement of a patent issued by the United States,

(2) injuries sustained as a result of a breach of contract or a breach of fiduciary duty or relationship, or

(3) injuries sustained in business, or to property, by reason of any conduct forbidden in the antitrust laws for which a civil action may be brought under section 4 of the Act entitled “An Act to supplement existing laws against unlawful restraints and monopolies, and for other purposes”, approved October 15, 1914 (commonly known as the Clayton Act).

(c) Compensatory amount

For purposes of this section, the term “compensatory amount” means the amount received or accrued during the taxable year as damages as a result of an award in, or in settlement of, a civil action for recovery for a compensable injury, reduced by any amounts paid or incurred in the taxable year in securing such award or settlement.

(d) Unrecovered losses

(1) In general

For purposes of this section, the amount of any unrecovered loss sustained as a result of any compensable injury is—

(A) the sum of the amount of the net operating losses (as determined under section [172](#)) for each taxable year in whole or in part within the injury period, to the extent that such net operating losses are attributable to such compensable injury, reduced by

(B) the sum of—

(i) the amount of the net operating losses described in subparagraph (A) which were allowed for any prior taxable year as a deduction under section [172](#) as a net operating loss carryback or carryover to such taxable year, and

(ii) the amounts allowed as a deduction under subsection (a) for any prior taxable year for prior recoveries of compensatory amounts for such compensable injury.

(2) Injury period

For purposes of paragraph (1), the injury period is—

(A) with respect to any infringement of a patent, the period in which such infringement occurred,

(B) with respect to a breach of contract or breach of fiduciary duty or relationship, the period during which amounts would have been received or accrued but for the breach of contract or breach of fiduciary duty or relationship, and

(a) เงินได้ที่หักค่าใช้จ่ายได้

หากจำนวนค่าเสียหายเพื่อการชดเชยได้รวมอยู่ในเงินได้รวมที่ได้รับหรือได้มาระหว่างปีภาษีที่ได้รับการเยียวยาความเสียหาย ให้หักค่าใช้จ่ายได้ในปีภาษีเท่ากับจำนวนที่น้อยกว่าระหว่าง

(1) จำนวนค่าเสียหายเพื่อการชดเชย หรือ

(2) จำนวนความสูญเสียที่ไม่ได้รับการเยียวยา อันเป็นผลมาจากความเสียหายที่สามารถชดเชยได้

(b) ความเสียหายที่สามารถชดเชยได้

เพื่อวัตถุประสงค์แห่งมาตรานี้ คำว่า “ความเสียหายที่สามารถชดเชยได้”

หมายถึง

(C) with respect to injuries sustained by reason of any conduct forbidden in the antitrust laws, the period in which such injuries were sustained.

(3) Net operating losses attributable to compensable injuries

For purposes of paragraph (1)—

(A) a net operating loss for any taxable year shall be treated as attributable to a compensable injury to the extent of the compensable injury sustained during such taxable year, and

(B) if only a portion of a net operating loss for any taxable year is attributable to a compensable injury, such portion shall (in applying section [172](#) for purposes of this section) be considered to be a separate net operating loss for such year to be applied after the other portion of such net operating loss.

(e) Effect on net operating loss carryovers

If for the taxable year in which a compensatory amount is received or accrued any portion of a net operating loss carryover to such year is attributable to the compensable injury for which such amount is received or accrued, such portion of such net operating loss carryover shall be reduced by an amount equal to—

(1) the deduction allowed under subsection (a) with respect to such compensatory amount, reduced by

(2) any portion of the unrecovered losses sustained as a result of the compensable injury with respect to which the period for carryover under section [172](#) has expired.

(1) ความเสียหายที่เป็นผลมาจากการละเมิดสิทธิบัตรที่ออกโดยสหรัฐอเมริกา

(2) ความเสียหายที่เป็นผลมาจากการผิดสัญญา หรือผิดหน้าที่หรือความสัมพันธ์ที่เกี่ยวเนื่องซึ่งได้รับความไว้วางใจจากสมาชิก หรือ

(3) ความเสียหายในธุรกิจ หรือทรัพย์สิน จากการกระทำที่ต้องห้ามในกฎหมายแข่งขันทางการค้า ที่อาจดำเนินการทางแพ่งตามมาตรา 4 แห่งกฎหมาย "An Act to supplement existing laws against unlawful restraints and monopolies, and for other purposes", approved October 15, 1914 (รู้จักในชื่อ the Clayton Act)

(c) จำนวนค่าเสียหายเพื่อการชดเชย

เพื่อวัตถุประสงค์แห่งมาตรานี้ คำว่า "จำนวนค่าเสียหายเพื่อการชดเชย" หมายถึง จำนวนที่ได้รับ หรือได้มาระหว่างปีภาษีที่ค่าเสียหายได้รับการคำพิพากษา การระงับข้อพิพาท หรือ การดำเนินการทางแพ่งเพื่อเยียวยาความเสียหายที่สามารถชดเชยได้ ที่หักออกด้วยจำนวนใดๆ ที่ได้ชำระหรือก่อในปีภาษีที่มีคำพิพากษาหรือการระงับข้อพิพาท

(d) ความสูญเสียที่ไม่สามารถเยียวยาได้

(1) บททั่วไป

เพื่อวัตถุประสงค์แห่งมาตรานี้ จำนวนความสูญเสียที่ไม่สามารถเยียวยาได้ที่ได้รับเป็นผลมาจากความเสียหายที่สามารถชดเชยได้ใดๆ คือ

(A) จำนวนรวมของผลประกอบการขาดทุนสุทธิ (ตามที่กำหนดในมาตรา 172๗ สำหรับในปีภาษีแต่ละปี ทั้งหมดหรือบางส่วนภายในระยะเวลาที่ได้รับความเสียหายเท่าที่ผลประกอบการขาดทุนสุทธิดังกล่าวเป็นผลจากความเสียหายที่สามารถชดเชยได้ หักด้วย

(B) ผลรวมของ

(i) จำนวนผลประกอบการขาดทุนสุทธิที่บรรยายในอนุวรรค (A) ที่ได้รับอนุญาตให้หักลดหย่อนภายใต้มาตรา 172 ในปีภาษีก่อนหน้า ในฐานะการยกยอดไปหรือการตียอดกลับในปีภาษีดังกล่าว และ

(ii) จำนวนที่ได้รับอนุญาตให้หักภายใต้อนุมาตรา (a) สำหรับปีภาษี

ใดๆ ก่อนได้รับจำนวนค่าชดเชยสำหรับค่าเสียหายที่สามารถชดเชยได้

(2) ระยะเวลาได้รับความเสียหาย

เพื่อวัตถุประสงค์แห่งวรรค (1) ระยะเวลาได้รับความเสียหาย คือ

(A) กรณีการละเมิดสิทธิบัตร ระยะเวลาที่การละเมิดดังกล่าวเกิดขึ้น

(B) กรณีการผิดสัญญา หรือผิดหน้าหรือความสัมพันธ์ที่เกี่ยวผู้ที่ได้รับ

ความไว้วางใจจากสมาชิก ระยะเวลาระหว่างที่จำนวนที่ควรจะได้รับหรือได้มา แต่เนื่องจากการผิดสัญญา หรือผิดหน้าหรือความสัมพันธ์ที่เกี่ยวผู้ได้รับความไว้วางใจจากสมาชิกจึงไม่ได้รับ และ

(C) กรณีความเสียหายโดยเหตุการณ์กระทำใดๆ ที่ต้องห้ามภายใต้กฎหมายแข่งขันทางการค้า ระยะเวลาที่ได้รับความเสียหาย

(3) ผลประกอบการขาดทุนสุทธิเนื่องจากความเสียหายที่สามารถชดเชยได้ เพื่อวัตถุประสงค์แห่งวรรค (1)

(A) ผลประกอบการขาดทุนสุทธิในปีภาษีใดๆ ให้ถือว่าเนื่องจากความเสียหายที่สามารถชดเชยได้ เท่าที่ความเสียหายที่สามารถชดเชยได้มีอยู่ระหว่างปีภาษีดังกล่าว และ

(B) หากบางส่วนของผลประกอบการขาดทุนสุทธิในปีภาษีใดๆ นั้นเนื่องมาจากความเสียหายที่สามารถชดเชยได้ ส่วนดังกล่าว (ในการใช้บังคับมาตรา 172 เพื่อวัตถุประสงค์แห่งมาตรานี้) ให้ถือว่าเป็นผลประกอบการขาดทุนสุทธิที่แยกจากกันในปีดังกล่าวที่ใช้บังคับภายหลังส่วนที่เหลือของผลประกอบการขาดทุนสุทธิ

(e) ผลของการยกยอดผลประกอบการขาดทุนสุทธิ

หากปีภาษีที่มีการได้รับหรือได้มาซึ่งจำนวนค่าเสียหายเพื่อการชดเชยสำหรับผลประกอบการขาดทุนสุทธิที่ยกยอดมาเนื่องมาจากความเสียหายที่สามารถเยียวยาได้จากปีที่จำนวนนั้นได้รับหรือได้มา ส่วนผลประกอบการขาดทุนสุทธิยกยอดมาดังกล่าวให้หักด้วยจำนวน

(1) การหักลดหย่อนที่ได้รับอนุญาตตามอนุมาตรา (a) เกี่ยวกับจำนวนที่ได้รับการชดเชย หักออกด้วย

(2) ส่วนความสูญเสียที่ไม่ได้รับการเยียวยาใดๆ ที่ได้รับอันเป็นผลมาจากความเสียหายที่สามารถเยียวยาได้ในระยะเวลาที่ยกยอดมาภายใต้มาตรา 172 นั้นได้หมดอายุลง”

ตามมาตรา 186 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา นั้นไม่ได้ใช้บังคับแก่กรณีกฎหมายป้องกันการผูกขาดทางการค้าเท่านั้น ยังรวมถึงกรณีค่าเสียหายที่ได้รับจากการผิดสัญญา หรือการผิดหน้าที่ด้วย โดยที่ในมาตรา 186 ดังกล่าว ผู้เสียหายจะสามารถหักค่าใช้จ่ายในจำนวนที่เท่ากับค่าเสียหายชดเชยที่ได้รับ ถ้าหากในระหว่างปีที่มีการกระทำผิด ผู้เสียหายมีค่าใช้จ่ายในการจัดการสุทธิ (Net Operating Losses) ในจำนวนที่มากกว่า หรือเท่ากับจำนวนค่าเสียหายชดเชยที่ได้รับหากค่าใช้จ่ายดังกล่าวไม่ได้ยกไปข้างหน้า หรือถอยหลัง (Carryovers or Carrybacks)⁸⁸ แต่หากมีค่าใช้จ่ายในการจัดการสุทธิ (Net Operating Losses) น้อยกว่าความเสียหายที่ได้รับก็จะสามารถหักได้เท่านั้น ตัวอย่างเช่น มีการผิดข้อตกลงป้องกันการผูกขาดทางการค้าเกิดขึ้นระหว่างปี ค.ศ. 1970-1974 โดยมี ค่าใช้จ่ายในการจัดการสุทธิ ปีละ \$ 40,000 ทุกปี และในปี ค.ศ. 1980 ศาลได้ตัดสินให้ได้รับการชดเชยการสูญเสียกำไรจำนวน \$ 250,000 ดังนี้ หากไม่ได้มีการนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นไปหักออกไม่ว่าจะไปข้างหน้า หรือย้อนกลับ ผู้เสียหายจะสามารถหักค่าใช้จ่ายจำนวน \$ 200,000 ดังกล่าว จากเงินได้ที่ได้รับ และจะเหลือเงินได้เพียง \$ 50,000

4.1.2.3.2 กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล

(1) ค่าเสียหายในฐานะรายได้

ค่าเสียหายที่ได้รับในกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลมีลักษณะเช่นเดียวกันกับในกรณีบุคคลธรรมดา ดังนั้นจึงสามารถใช้ในกรณีที่ได้อธิบายแล้วในข้างต้น ซึ่งความเสียหายที่ได้รับของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะเป็นความเสียหายในทางธุรกิจ ซึ่งโดยพื้นฐานก็คือ จะต้องพิจารณาประเภทของความเสียหายหากเป็นหลัก ค่าเสียหายที่ได้รับอาจจะเป็น การทดแทนทุน (Recovery of Capital) การสูญเสียกำไร (Lost Profit) หรือค่าเสียหายเชิงลงโทษ ซึ่งหากเป็น

⁸⁸ ปกติแล้วผู้เสียหายสามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายหักย้อนหลัง (Carry Back) ไปได้ 3 ปีภาษี และหักค่าใช้จ่ายไปข้างหน้า (Carry Forward) ได้ 7 ปีภาษี นับจากปีที่มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น ปรากฏตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 172

ค่าเสียหายที่ได้รับจากการทดแทนทุน จะไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินเว้นเสียแต่ว่าจะเป็นส่วนที่ได้รับ
เกินมาจากฐานแห่งทุน⁸⁹

(2) ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจะสามารถหักได้ตามจำเป็นและสมควรหากเกี่ยวข้องกับ
การหารายได้ โดยไม่คำนึงถึงว่าจะเป็นรายจ่ายประเภทใด หากกฎหมายไม่ได้มีข้อกำหนดห้ามไว้ก็
สามารถที่จะหักรายจ่ายได้ทั้งสิ้น นอกจากนี้หากเป็นรายจ่ายในความเสียหายที่ได้รับจากการผิด
สัญญาหรือผิดหน้าที่แม้จะไม่เกี่ยวกับการหารายได้ก็สามารถที่จะหักได้ตามมาตรา 186 แห่งประมวล
รัษฎากรสหรัฐอเมริกา เช่นเดียวกับ กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

4.1.3 การจัดเก็บภาษีจากค่าเสียหายกรณีละเมิด

4.1.3.1 กรณีค่าเสียหายจากละเมิด

ระบบคอมมอน ลอว์ ของประเทศสหรัฐอเมริกา ทำให้ศาลสามารถสร้างหลัก
กฎหมายขึ้นมาได้และคดีที่เกิดขึ้นในภายหลังต้องนำมาปรับใช้หากเป็นข้อเท็จจริงลักษณะเดียวกัน แต่
ในหลายครั้งศาลจะใช้ คำอธิบายกฎหมายเฉพาะเรื่องละเมิด (Restatement of the Law of Torts) มา
ปรับใช้

4.1.3.1.1 สิทธิในการเรียกค่าเสียหายจากละเมิด

การเกิดสิทธิในการเรียกค่าเสียหายจากละเมิดได้จะต้องมีการกระทำครบ
รูปแบบของการละเมิดเสียก่อน ซึ่งละเมิดของประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีการแยกโดยใช้ลักษณะของ
เจตนาเป็นสำคัญ

⁸⁹ Daniel Q. Posin and Donald B. Tobin, *Principles of Federal Income Taxation of Individuals*,
pp. 141.

1. การกระทำโดยจงใจ (Intention)

การกระทำโดยจงใจ คือ การแสดงออกทางจิตใจที่ผ่านออกทางการกระทำ (รวมถึงงดเว้น) โดยไม่จำเป็นต้องกระทำด้วยตนเองและเกิดผลเสียหายขึ้นตามความเชื่อในจิตใจแม้ว่าจะไม่ตรงตามที่ตั้งใจไว้ก็ตาม⁹⁰ ซึ่งเหตุแห่งการกระทำโดยตั้งใจจะต้องครบองค์ประกอบในแต่ละลักษณะ (Cause of Action) จึงจะเป็นความผิด ได้แก่

1.1 การกระทำโดยจงใจต่อบุคคล (Intentional Torts to the Person)

การทำร้ายร่างกาย (Battery) การทำร้ายร่างกายตามกฎหมายละเมิด คือ การกระทำโดยตั้งใจก่อให้เกิดอันตรายหรือรุกราน ต่อร่างกาย⁹¹ เป็นผลให้บุคคลอื่นทรมานจากการกระทำ หรือความตระหนกตกใจจากการกระทำที่ใกล้จะถึง⁹² เช่น นาย A เอาจมมือแตะไหล่ นาย B ในลิฟท์ เช่นนี้ ไม่เป็นละเมิดเพราะไม่ได้รับอันตราย (Harmful) แต่หาก นาย A ต่อย นาย B แทน จะเป็นละเมิดเพราะนาย B ได้รับอันตรายแล้ว⁹³

การข่มขู่ (Assault) การข่มขู่ คือ การกระทำต่อเสรีภาพโดยใช้ความหวาดกลัวต่ออันตราย หรือการรุกราน แม้การทำร้ายร่างกายกับการข่มขู่จะมีลักษณะคล้ายกันแต่การข่มขู่จะไม่กระทำต่อเนื้อตัวร่างกาย เพียงแค่ใช้ความหวาดกลัวเท่านั้น การจะพิจารณาถึงลักษณะของ

⁹⁰ W. Page Keeton and others, *Prosser and Keeton on The Law of Torts*, 5th Edition, (United States of America: West Publishing Co, 1984), p 34.

⁹¹ ในคดี *Herr v. Booten* (580 A.2d 1115 (Pa. Super. Ct. 1990)) ได้ตัดสินว่า การนำสุราไปให้ผู้ตายอายุ 21 ปีดื่มจนหมดขวดแล้วเกิดอาการพิษสุราฉับพลันเป็นการกระทำโดยประมาท ไม่ใช่การทำร้ายร่างกาย โดยผู้พิพากษา *Montermuro* ได้กล่าวว่า การนำสุราไปให้ไม่ได้กระทบต่อร่างกายแต่อย่างใด

⁹² Second Restatement of Torts Section 13

⁹³ *Lloyd Bonfield, American Law and the American Legal System in a Nutshell*, (United States of America: Thomson/West, 2006), pp. 119-120.

การข่มขู่จะต้องพิจารณาถึงการกระทำโดยภาพรวม มิใช่เฉพาะเพียงคำพูด เช่น นาย A ขู่ นาย B ว่า จะตีให้ตาย แต่ในขณะนั้น นาย A ไม่มีอุปกรณ์ใดๆ เช่นนี้ ไม่ถือว่าเป็นการ ข่มขู่⁹⁴

การคุมขังโดยไม่มีอำนาจ (False Imprisonment) เช่น เจ้าของร้านขายของ สงสัยว่า นาย A ขโมยของในร้านค้า และพาตัวไปควบคุมไว้ที่ออฟฟิศ พร้อมทั้งเรียกตำรวจ แม้ว่า นาย A มิได้พยายามที่จะหลบหนีก็ตาม เจ้าของร้านจะคุมขังโดยไม่มีอำนาจ เว้นแต่จะมีเหตุผลเพียงพอให้ เชื่อโดยสุจริตว่า นาย A ได้กระทำการดังกล่าวจริง⁹⁵

ซึ่งโดยพื้นฐานแล้วจะมีเพียง 3 ประเภทแต่อย่างไรก็ตามยังมีส่วนที่แยก ออกมาอีกได้แก่

การกระทำต่อจิตใจ (Infliction of Mental Distress) การกระทำต่อจิตใจ คือ การกระทำให้เกิดความเสียหายต่อสภาพจิตใจอย่างร้ายแรงโดยที่มีเจตนาจะทำร้ายต่อจิตใจโดยตรง และเป็นผลให้เกิดความเสียหายต่อจิตใจ แต่อย่างไรก็ตามในบางครั้งศาลจะพิจารณาว่า ความเสียหายทางจิตดังกล่าวจะต้องเป็นความเสียหายประเภทที่สามารถจะเกิดแก่วิญญชน และไม่ใช้ ลักษณะเฉพาะตัวของผู้ถูกทำละเมิด⁹⁶

การหมิ่นประมาท (Defamation) การหมิ่นประมาท คือ การเผยแพร่แสดงต่อ บุคคลที่สาม ในข้อความที่ไม่เป็นความจริง ซึ่งเป็นผลให้บุคคลที่ถูกกล่าวถึงได้รับความเสียหายต่อ ชื่อเสียง นอกจากกรณีหมิ่นประมาทที่กล่าวมาข้างต้นอันเป็นการหมิ่นประมาททั่วไป ยังมีกรณีหมิ่น ประมาทบุคคลสาธารณะ (Defamation of Public Figures) ปรากฏว่ามีหลักกฎหมายเพิ่มเติมที่ศาล ปฏิภาสร้างขึ้น ในคดี New York Time Co. v. Sullivan⁹⁷ ว่าเจ้าหน้าที่รัฐอันเป็นบุคคลสาธารณะจะฟ้อง ว่าตนเองถูกหมิ่นประมาท จะต้องปรากฏข้อเท็จจริงว่าเจตนาที่กระทำนั้นต้องมีความประสงค์ในทาง

⁹⁴ Lloyd Bonfield, *Ibid*, pp. 122-123.

⁹⁵ Lloyd Bonfield, *Ibid*, p. 123.

⁹⁶ Dan B. Dobbs, *The Law of Torts*, 3rd Ed., (United States of America: West Group, 2004), p. 81.

⁹⁷ 376 U.S. 254 (1964)

มุ่งร้ายแท้จริง ดังนั้น จึงได้หลักว่าหากเป็นบุคคลสาธารณะจะต้องมีเจตนามุ่งร้ายแท้จริง นอกเหนือจากเจตนารวมดาอีกด้วย⁹⁸

1.2 การกระทำโดยจงใจต่อทรัพย์สิน (Intentional Torts to the Property)

การบุกรุกไปในอสังหาริมทรัพย์ (Trespass to Real Property) การกระทำต่ออสังหาริมทรัพย์ที่สำคัญ คือ การบุกรุกที่ดิน เพราะสิทธิในที่ดินของประเทศสหรัฐอเมริกาถือว่ามีความสำคัญมาก ที่จะต้องปกป้อง แม้จะเป็นในกรณีที่การบุกรุกจะเกิดจากอุบัติเหตุก็ตาม และถึงจะไม่ปรากฏความเสียหายขึ้นก็ตาม⁹⁹

การล่วงละเมิดต่ออสังหาริมทรัพย์ (Trespass to Personal Property) การกระทำละเมิดต่ออสังหาริมทรัพย์ โดยการบุกรุกเข้าไปในอสังหาริมทรัพย์ หรือก่อให้เกิดความเสียหายแก่อสังหาริมทรัพย์นั้น ซึ่งอาจจะถึงขนาดขั้นเอาไปซึ่งอสังหาริมทรัพย์อันเป็นความผิดทางอาญาได้ อย่างไรก็ตาม ขอบเขตของการละเมิดได้ขยายออกไปถึงการบุกรุกเข้าถึงข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ด้วย¹⁰⁰

2. การกระทำโดยประมาทเลินเล่อ (Negligence) การกระทำโดยประมาทเลินเล่อเป็นการกระทำที่ไม่ได้มีความมุ่งหวังมาจากจิตใจ แต่เกิดจากการผิดพลาดในการจัดการความเสี่ยงอย่างเหมาะสมภายใต้สถานการณ์ จนเกิดความเสียหาย ซึ่งสามารถที่จะคาดเห็นได้ ซึ่งการพิจารณาองค์ประกอบลักษณะ (Cause of Action) ของการประมาทเลินเล่อ ปรากฏใน Third Restatement of Torts ได้แก่

2.1 หน้าที่ (Duty of Standard of Care) หน้าที่ในที่นี้คือ หน้าที่บุคคลหนึ่งจะต้องกระทำต่อบุคคลอื่น ซึ่งมีพัฒนามาจากเหตุผลทางสังคมที่สร้างความสัมพันธ์มาอย่างยาวนาน

⁹⁸ มานิตย์ จุมปา, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายสหรัฐอเมริกา, หน้า 119-121.

⁹⁹ Lloyd Bonfield, American Law and the American Legal System in a Nutshell, p. 124.

¹⁰⁰ Dan B. Dobbs, The Law of Torts, p. 123.

ซึ่งจะเป็นหน้าที่โดยทั่วไป (General Duty)¹⁰¹ ที่บุคคลจะต้องใช้ความระมัดระวังในการกระทำการ เช่น หน้าที่ของบิดามารดาที่มีต่อบุตร หรือหน้าที่ของผู้ใช้รถที่มีต่อผู้ใช้ถนน เป็นต้น โดยหน้าที่ในการดูแลอย่างเหมาะสมเหล่านี้ศาล (ไม่ใช่คณะลูกขุน) จะเป็นผู้พิจารณาให้ตามแต่พฤติการณ์ (Circumstances)¹⁰²

2.2 ฝ่าฝืนหน้าที่ (Breach of Duty) เนื่องด้วยการที่บุคคลจะต้องมีหน้าที่ตามความสัมพันธ์จึงต้องมีหน้าที่ที่จะต้องกระทำ โดยใช้ความระมัดระวัง ดังนั้น หากบุคคลนั้นไม่ได้ใช้ความระมัดระวังจะเป็นการกระทำฝ่าฝืนหน้าที่ เช่น ในขณะที่ นาย A กำลังรีบไปให้ถึงจุดมุ่งหมาย นาย A มี ทางเลือกที่จะกระทำ คือ เดินช้า หรือเดินเร็ว เมื่อนาย A เลือกที่จะเดินเร็วจะเกิดความเสียหายที่จะสร้างอันตรายแก่บุคคลอื่น ดังนั้นการพิจารณาการเลือกความเหมาะสมของมูลค่าตามเป้าหมายกับความเสียหายที่เป็นสวัสดิการทางสังคมจะเป็นมาตรฐานในการใช้ความระมัดระวัง (Hand Formula)¹⁰³

3. ความสัมพันธ์ระหว่างการกระทำและผล (Cause-in-Fact) หลักการนี้เป็น การเชื่อมโยงระหว่างความเสียหายของผู้ถูกทำละเมิดกับการกระทำความผิดของผู้ทำละเมิด เพราะว่า บางครั้งเหตุการณ์เดียวแต่อาจมีผู้ทำละเมิดหลายคน และกฎหมายละเมิดบังคับให้เรียกค่าเสียหายได้ เพียงบุคคลที่การกระทำเป็นเหตุให้เกิดความเสียหายขึ้นเท่านั้น หรือกล่าวได้ว่าความเสียหายเป็นผล โดยตรงจากการกระทำ¹⁰⁴ แต่ในบางครั้งการพิสูจน์ถึงผลโดยตรงเป็นเรื่องยาก เช่น ในคดี Sumers v. Tice¹⁰⁵ โจทก์พร้อมจำเลยทั้งสอง ได้เข้าไปใกล้สัตว์พร้อมกัน จำเลยทั้งสองได้ยิงปืนพร้อมกันด้วยการ

¹⁰¹ David G. Owen, "Duty Rules," *Vanderbilt Law Review* 57, 3 (2001): 767-782., [Online], 10 November 2012. Available from: <http://law.vanderbilt.edu/publications/vanderbilt-law-review/archive/volume-54-number-3-april-2001/download.aspx>.

¹⁰² Dan B. Dobbs, *The Law of Torts*, p. 270.

¹⁰³ David G. Owen, "The Five Element of Negligence," *Hofstra Law Review* 35, 4 (2001): 1678

¹⁰⁴ *Ibid.*, pp. 1679-1680.

¹⁰⁵ 199 P.2d 1 (Cal. 1948)

ขาดความระมัดระวัง ทำให้โจทก์ได้รับบาดเจ็บ แต่โจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าผลความเสียหายมาจากจำเลยคนไหน ศาลจึงพิพากษาให้จำเลยทั้งสองรับผิดชอบ

4. มูลเหตุเหมาะสม (Proximate Cause or Legal Cause) ด้วยเหตุผลในเชิงตรรกะ ความยุติธรรมและเชิงนโยบาย แม้ว่าการกระทำของผู้ทำละเมิดจะสัมพันธ์กับผลที่เกิดขึ้นแล้วแต่ผู้ทำละเมิดก็ไม่จำเป็นต้องรับผิดชอบในผลของการกระทำของตนเองเสมอไป หากผลของการกระทำดังกล่าว ไม่เป็นเหตุที่เหมาะสม หลักเกณฑ์การพิจารณาถึงมูลเหตุที่เหมาะสมนั้น ซึ่งจะใช้ความคาดเห็น (Foreseeability) ของผู้ทำละเมิดว่าสามารถคาดเห็นถึงผลความเสียหายได้หรือไม่ แต่ในบางครั้งศาลจะใช้คำว่าไกลเกินกว่าเหตุ (Remoteness) ในการพิจารณา มูลเหตุเหมาะสม¹⁰⁶

5. ความเสียหาย (Harm) ความเสียหายที่เป็นผลโดยตรงเหมาะสมของการฝ่าฝืนหน้าที่โดยไม่ระมัดระวัง ซึ่งเป็นผลให้ผู้ทำละเมิดต้องชดเชยค่าเสียหาย โดยความเสียหายจากการกระทำโดยประมาท อาจเกิดขึ้นต่อเนื้อตัวร่างกาย หรือทรัพย์สินก็ได้

4.1.3.1.2 ประเภทค่าเสียหายจากละเมิด

โดยลักษณะของค่าเสียหายละเมิดของประเทศสหรัฐอเมริกาไม่ได้มีการแยกออกถึงประเภทค่าเสียหายเหมือนกับประเทศเยอรมัน หรือประเทศไทย และมีความกว้างมากในรูปลักษณะความเสียหาย ซึ่งให้อำนาจศาลในการกำหนดค่าเสียหายแบบใดก็ได้ ไม่ถูกจำกัดโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

1. การละเมิดโดยจงใจ

1.1 การกระทำโดยจงใจต่อบุคคล (Intentional Torts to the Person)

¹⁰⁶ Dan B. Dobbs, *The Law of Torts*, p. 445.

การทำร้ายร่างกาย (Battery) การทำร้ายร่างกายเป็นการสร้างความเสียหายแก่ร่างกายซึ่งอาจจะส่งผลเป็น 2 ประการ คือ บาดเจ็บแก่ร่างกาย หรือตาย

ประการแรก บาดเจ็บแก่กาย (Personal Injuries) เมื่อบุคคลได้รับความเสียหายแก่ร่างกาย ค่าเสียหายที่ได้รับจะต้องเติมเต็มการสูญเสียดังกล่าวในหลาย ๆ ด้าน ไม่ว่าจะเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน หรือในอนาคตก็ตาม ซึ่งค่าเสียหายที่คำนวณเป็นเงินได้ ได้แก่ การสูญเสียเวลาทำงานในอดีตและการสูญเสียความสามารถในอนาคต (Loss of Earning Capacity) โดยในกรณีที่บาดเจ็บอย่างหนักจนถึงขั้นสูญเสียสมรรถภาพ หรือทุพพลภาพ ประเด็นการชดใช้ค่าเสียหายนี้เป็นสิ่งสำคัญ แม้ว่าการคิดการสูญเสียเวลาทำงานและการสูญเสียความสามารถในอนาคตไม่จำเป็นต้องคิดบนฐานของเงินเดือนที่ได้รับในขณะที่ถูกกระทำละเมิดเพียงอย่างเดียว สามารถคำนึงถึงเงินที่จะได้รับโดยใช้ลักษณะอาชีพเดียวกัน นอกจากนี้การคิดค่าเสียหายในการสูญเสียความสามารถในอนาคต แม้เด็กที่ไม่เคยมีรายได้มาก่อนก็ตาม

ค่าเสียหายที่คำนวณเป็นเงินได้อีกประเภทคือ ค่ารักษาพยาบาล เช่น ค่ารักษา ค่าพยาบาล ค่าบริการทางโรงพยาบาล ค่ายา ค่าอุปกรณ์ เป็นต้น โดยที่ค่ารักษาพยาบาลดังกล่าวจะต้องเหมาะสมเกี่ยวข้องกับผลการบาดเจ็บโดยตรง นอกจากนี้ยังรวมถึงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการรักษาพยาบาลด้วย เช่น ค่าเดินทางไปหาหมอ เป็นต้น ค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาลเหล่านี้จะต้องชดใช้เสมอไม่ว่าจะเกิดขึ้นแล้วหรือจะเกิดขึ้นในอนาคตก็ตาม

ค่าเสียหายที่ไม่สามารถคำนวณเป็นเงินได้ ได้แก่ ความทุกข์ทรมาน เจ็บปวดทางจิตใจ ความตื่นตระหนกตกใจ ความอับอาย และความไม่สะดวกสบาย ซึ่งค่าเสียหายเหล่านี้จะให้อิงฐานะทดแทนความเสียหาย และจะถูกแยกจากค่าเสียหายเชิงลงโทษ เช่น ความวิตกกังวลจากการสูญเสียความสามารถในการใช้ชีวิต ความกลัวตาย หรือความวิกลจริต เป็นต้น¹⁰⁷

ประการต่อมา เสียชีวิต (Injuries Resulting in Death) การทำร้ายร่างกายจนเสียชีวิตหากไม่ได้มีการเสียชีวิตทันทีแต่ได้มีการรักษาพยาบาลเพื่อรักษา หรือยื้อชีวิต จะได้รับค่า

¹⁰⁷ Charles T. McCormick, *Handbook on the Law of Damages*, 21st Ed., (United States of America: West Publishing Co., 1980), pp. 299-326.

รักษาพยาบาลก่อนตาย การสูญเสียรายได้ และความเสียหายทางจิตใจ แต่ในบางรัฐยังมีการให้ค่าเสียหายในความสูญเสียแก่กองมรดกในความคาดหวังในการมีชีวิตอยู่ของผู้ตายอีกด้วย ซึ่งจะมองกองมรดกเหมือนมีชีวิต จึงให้ค่าเสียหายในการสูญเสียรายได้โดยนำรายได้ที่น่าจะได้รับหักออกด้วยค่าใช้จ่าย มาคำนวณความเหมาะสมของจำนวนปีที่น่าจะมีชีวิตอยู่ตามปกติ มาเป็นเงินได้รวม นอกจากนี้ยังมีค่าปลงศพอีกด้วย¹⁰⁸

การคุมขังโดยไม่มีอำนาจ (False Imprisonment) ค่าเสียหายที่เรียกได้ประกอบไปด้วยค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งได้แก่ ค่าเสียเวลาในระหว่างที่ถูกกักขัง หรือค่าเสียหายทางจิตใจ หรือค่าเสียหายจากความอับอาย เพราะการกักขังดังกล่าว เป็นต้น และค่าเสียหายที่เป็นตัวเงิน ได้แก่ค่าเสียหายต่อ 1) ความเจ็บปวดทางกาย ตกใจ หรือเสียสุขภาพ 2) การชะลอทางธุรกิจ หรือการสูญเสียโอกาสทางธุรกิจ หรือการจ้างงาน 3) ความเสียหายจากการสูญเสียชื่อเสียง หรือความน่าเชื่อถือ และ 4) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามจำเป็นและสมควรจากการถูกกักขังและภายหลังปล่อยตัว เช่น ค่าทนายความ เป็นต้น นอกจากนี้ยังสามารถเรียกค่าเสียหายเชิงลงโทษได้ หากมีเจตนามุ่งร้ายแท้จริง (Actual Malice)¹⁰⁹

1.2 การกระทำโดยจงใจต่อทรัพย์สิน (Intentional Torts to the Property)

การบุกรุกไปในอสังหาริมทรัพย์ (Trespass to Real Property) การฟ้องเรียกค่าเสียหายที่มีการบุกรุกไปในที่ดิน ไม่ว่าจะฟ้องรวมเรียกค่าเสียหายมากับให้ส่งมอบคืนการครอบครองหรือแยกกัน ก็จะสามารถเรียกค่าเสียหายที่เป็นตัวเงินได้ในมูลค่าของค่าเช่าที่ดินที่เหมาะสมในระหว่างที่มีการบุกรุก หรือผลตอบแทน ขึ้นอยู่กับว่ามูลค่าใดจะสูงกว่ากัน และหากเข้าไปทำความเสียหายแก่อสังหาริมทรัพย์อื่น ก็จะสามารถเรียกค่าเสียหายเพื่อการแก้ไขปรับปรุง (Improvement) ได้อีกด้วย อย่างไรก็ตามหากเป็นการเข้าไปครอบครองด้วยความสุจริต จะเรียกได้เพียงค่าเสียหายเพื่อการแก้ไขปรับปรุง ค่าเสียหายในการแก้ไขปรับปรุงเป็นกรณีที่เข้าไปทำความ

¹⁰⁸ Charles T. McCormick, *Handbook on the Law of Damages*, pp. 337-343.

¹⁰⁹ *Ibid.*, pp. 376-378.

เสียหายแก่ อสังหาริมทรัพย์อื่น เช่น ตึก รั้ว บ่อน้ำ เป็นต้น โดยเรียกในมูลค่าดังนี้ หากกรณีที่ อสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวสามารถแยกมูลค่าออกจากที่ดินได้ให้เรียกเป็นค่าซ่อมแซม แต่หากไม่สามารถแยกมูลค่าออกจากที่ดินให้เรียกจากมูลค่าที่ดินที่ลดลง ส่วนค่าเสียหายในการทำลายพืชไร่ที่ เก็บเกี่ยวผลเป็นรายปีให้ใช้มูลค่าก่อนถูกทำลาย และหากเป็นต้นไม้ ให้ใช้มูลค่าของต้นไม้ หรือ มูลค่าของที่ดินที่ลดลง

การล่วงละเมิดต่อสังหาริมทรัพย์ (Trespass to Personal Property) ในส่วน ค่าเสียหายที่เป็นตัวเงิน การประเมินค่าความเสียหายจะใช้มูลค่าของทรัพย์สินในขณะเกิดการละเมิดหาก เป็นการเอาทรัพย์สินนั้น แต่หากเป็นกรณีทรัพย์สินถูกทำลายจะใช้มูลค่าของส่วนต่างราคาทรัพย์สินก่อนและ หลังถูกทำลาย ทว่าหากเป็นทรัพย์สินที่ได้มีการซ่อมแซม ผู้ถูกทำลายสามารถเรียกค่าซ่อมตาม สมควรรวมทั้งมูลค่าของส่วนต่างราคาทรัพย์สินก่อนถูกทำลายและภายหลังซ่อมแซม เว้นแต่ภายหลัง ซ่อมแล้วมูลค่าทรัพย์สินเพิ่มขึ้นให้นำมูลค่าที่เพิ่มขึ้นมาหักออกจากค่าซ่อมแทน นอกจากนี้ยังสามารถ เรียกค่าขาดประโยชน์การใช้งานในระหว่างได้ด้วย ดังเช่น ในกรณีของรถยนต์ในระหว่างซ่อมสามารถ เรียกค่าขาดประโยชน์จากการใช้งานโดยอาศัยฐานราคาตลาดของค่าเช่า หรือหากต้องจ้างรถอื่นมา แทนที่ก็ให้ถือเอาค่าจ้างดังกล่าวเป็นฐาน และยังเรียกดอกเบี้ยได้¹¹⁰

2. การละเมิดโดยประมาท

การประมาทเป็นเหตุให้เกิดความเสียหายแก่กาย หรือทรัพย์สิน ดังนั้นโดย ลักษณะของความเสียหายแล้วจึงสามารถใช้ลักษณะของการละเมิดโดยจงใจได้ เช่น ค่าเสียหายจากการสูญเสียรายได้ การสูญเสียความสามารถในการหารายได้ ค่าเสียหายทางจิตใจ ค่ารักษาพยาบาล เป็นต้น¹¹¹

¹¹⁰ Ibid., pp. 463-470.

¹¹¹ David G. Owen, "The Five Element of Negligence," *Hofstra Law Review* 35, 4 (2001): 1686

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าค่าเสียหายในทางละเมิดของประเทศสหรัฐอเมริกาที่ศาลสั่งให้ได้มี 3 ประเภท ได้แก่

ประเภทแรก ค่าเสียหายพิเศษ (Special Damages) เป็นค่าเสียหายที่สามารถคำนวณมูลค่าทางเศรษฐกิจได้อย่างชัดเจน เช่น ค่ารักษาพยาบาล ค่าสูญเสียรายได้ เป็นต้น

ประเภทที่สอง ค่าเสียหายตามทางสันนิษฐานทั่วไป (General Damages) เป็นค่าเสียหายที่ไม่อาจคำนวณมูลค่าทางเศรษฐกิจอย่างชัดเจน เช่น ค่าความเจ็บปวดทางจิตใจ เป็นต้น

ประเภทที่สาม ค่าเสียหายเชิงลงโทษ (Punitive Damages) เป็นค่าเสียหายที่ไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดแทนความเสียหาย แต่ใช้เพื่อลงโทษในทางแพ่ง เพราะการกระทำที่ร้ายแรง

4.1.3.2 ภาวะภาษีกรณีละเมิด

4.1.3.2.1 กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

นับตั้งแต่ปี ค.ศ. 1918 บทบัญญัติรัฐฎากรได้ยกเว้นจำนวนเงินที่ได้รับจากกรณี ดังต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นเงินได้ ได้แก่จำนวนเงินที่ได้รับ จากอุบัติเหตุ หรือประกันสุขภาพ หรือภายใต้บทบัญญัติชดใช้แรงงาน ค่าชดเชยสำหรับการบาดเจ็บ หรือเจ็บป่วยส่วนบุคคล รวมทั้งจำนวนเงินสำหรับความเสียหายใดๆที่ได้รับไม่ว่าจะเกิดจากการฟ้องร้องหรือการตกลงกัน ในการบาดเจ็บหรือการเจ็บป่วย เช่นนั้น แต่ทว่าการใช้การตีความของมาตรานี้ คณะกรรมการ Solicitor of Internal Revenue ก็พยายามจำกัดการใช้ โดยได้มีการตัดสินในปี 1919 ว่าเงินที่ได้รับมาจากการหมิ่นประมาทจะต้องเสียภาษี และในปี 1920 ค่าเสียหายที่ได้รับจากความเสียหาย ที่เกิดความบาดหมางของภรรยาเนื่องจากบุคคลที่สาม จะต้องถูกเก็บภาษี และในส่วนของ การบาดเจ็บส่วนตัวนั้น ยกเว้นให้เฉพาะ การได้รับเงินได้จากการบาดเจ็บทางร่างกายเท่านั้น

ในปี 1920 ในคดี Eisner v. Macomber ที่ซึ่งได้ให้คำนิยามของเงินได้ ว่าเป็น รายได้ที่ได้รับจากทุน จากการจ้างงาน หรือทั้งสองอย่าง และแม้ว่าการตัดสินในคดีดังกล่าวจะห่างไกล จากคำว่า ค่าเสียหายก็ตาม (เพราะในคดีดังกล่าวศาลได้พิจารณาในกรณีของหุ้นปันผล) ทำให้อีก 2 ปี ต่อมา คณะกรรมการ Solicitor of Internal Revenue ได้ตัดสินให้ ค่าเสียหายจากการที่หมิ่นประมาท ในบุคคล , จากความบาดหมางของสามีภรรยาเนื่องจากบุคคลที่สาม หรือจากการจับเด็กไปเรียกค่าไถ่ เงินได้เหล่านี้ไม่ถูกเก็บภาษีอีกต่อไป เพราะว่า เงินเหล่านี้ไม่ใช่รายได้ดังนั้นก็จึงไม่ถือว่าเป็น เงินได้ เหตุผลหลักที่ Solicitor ไม่ถือว่า ค่าเสียหายดังกล่าวเป็น เงินได้ เพราะว่า ไม่ได้อยู่ในนิยามคำว่า เงินได้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ (ตามที่คดีดังกล่าวได้ตัดสินโดยให้คำนิยามไว้)

ตามนิยามขอบเขตของ เงินได้ ตามคำพิพากษาดังกล่าว ได้ขยายไปยัง พื้นที่ของค่าเสียหาย โดยที่มีการสนับสนุนของคดี และ Ruling ได้แก่ ค่าเสียหายที่ได้รับจากการเพิกถอนการสมรสที่เกิดจากการฉ้อฉล หรือค่าเสียหายที่ได้รับจากการสูญเสียชีวิต หรือค่าเสียหายเชิง ลงโทษ ด้วยเหตุผลเดียวกันทั้งหมดกล่าวคือ ค่าเสียหายเหล่านั้นไม่ได้อยู่ใน นิยามของคำว่า เงินได้ แต่อย่างไรก็ตามแม้ว่าคำพิพากษา และ Ruling ต่างๆจะได้เดินตามนิยามในคดีดังกล่าวมา ศาลสูงของ สหรัฐอเมริกา ก็ไม่ได้ใช้รูปแบบการยกเว้นกับ ค่าเสียหายในทุกลักษณะกรณี โดยที่ ค่าเสียหายสำหรับการสูญเสียกำไร หรือการสูญเสียรายได้ จะถูกเก็บภาษี เว้นแต่ว่าค่าเสียหายนั้นเป็นผลมาจาก การบาดเจ็บของบุคคล หากว่าค่าเสียหายในทุกกรณีไม่ได้ถือว่าเป็นเงินได้ เมื่อมันไม่ใช่การได้รับมาจากการแรงงาน หรือจากทุน หรือจากทั้งสองอย่าง แล้วการเสียหายจากการสูญเสียกำไรก็ควรที่จะได้รับการยกเว้นด้วย แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อศาลได้ตัดสินให้ค่าเสียหายจากการสูญเสียรายได้ หรือสูญเสียกำไรถูกเก็บภาษีซึ่งแสดงให้เห็นว่าศาลไม่ได้ขยายคำนิยามของ เงินได้ ในคดีดังกล่าวออกไป ผลจากกรณีดังกล่าวทำให้ในเวลาต่อศาลสูงสหรัฐอเมริกาได้ตัดสินใจที่จะแก้ไข คำนิยามของคำว่า เงินได้ใหม่ ในคดี Commissioner v. Glenshaw Glass Co¹¹²

¹¹² Edward Yorio. "The taxation of damages : Tax and non-tax policy considerations," *Cornell Law Review* 62: 703-705

(1) ค่าเสียหายในฐานะรายได้

ประการแรก ค่าเสียหายในกรณีการชดเชยความเจ็บปวด หรือ การบาดเจ็บ

ค่าเสียหาย ในการบาดเจ็บกรณี ตามบทบัญญัติในมาตรา 104¹¹³ แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาที่บัญญัติว่า

¹¹³ Internal Revenue Code Section 104

(a) In general

Except in the case of amounts attributable to (and not in excess of) deductions allowed under section [213](#) (relating to medical, etc., expenses) for any prior taxable year, gross income does not include—

(1) amounts received under workmen’s compensation acts as compensation for personal injuries or sickness;

(2) the amount of any damages (other than punitive damages) received (whether by suit or agreement and whether as lump sums or as periodic payments) on account of personal physical injuries or physical sickness;

(3) amounts received through accident or health insurance (or through an arrangement having the effect of accident or health insurance) for personal injuries or sickness (other than amounts received by an employee, to the extent such amounts

(A) are attributable to contributions by the employer which were not includible in the gross income of the employee, or

(B) are paid by the employer);

(4) amounts received as a pension, annuity, or similar allowance for personal injuries or sickness resulting from active service in the armed forces of any country or in the Coast and Geodetic Survey or the Public Health Service, or as a disability annuity payable under the provisions of section 808 of the Foreign Service Act of 1980; and

(5) amounts received by an individual as disability income attributable to injuries incurred as a direct result of a terroristic or military action (as defined in section [692\(c\)\(2\)](#)).

For purposes of paragraph (3), in the case of an individual who is, or has been, an employee within the meaning of section [401\(c\)\(1\)](#) (relating to self-employed individuals), contributions made on behalf of such individual while he was such an employee to a trust described in section [401\(a\)](#) which is

exempt from tax under section [501\(a\)](#), or under a plan described in section [403\(a\)](#), shall, to the extent allowed as deductions under section [404](#), be treated as contributions by the employer which were not includible in the gross income of the employee. For purposes of paragraph (2), emotional distress shall not be treated as a physical injury or physical sickness. The preceding sentence shall not apply to an amount of damages not in excess of the amount paid for medical care (described in subparagraph (A) or (B) of section [213\(d\)\(1\)](#)) attributable to emotional distress.

(b) Termination of application of subsection (a)(4) in certain cases

(1) In general

Subsection (a)(4) shall not apply in the case of any individual who is not described in paragraph (2).

(2) Individuals to whom subsection (a)(4) continues to apply

An individual is described in this paragraph if—

(A) on or before September 24, 1975, he was entitled to receive any amount described in subsection (a)(4),

(B) on September 24, 1975, he was a member of any organization (or reserve component thereof) referred to in subsection (a)(4) or under a binding written commitment to become such a member,

(C) he receives an amount described in subsection (a)(4) by reason of a combat-related injury, or

(D) on application therefor, he would be entitled to receive disability compensation from the Veterans' Administration.

(3) Special rules for combat-related injuries

For purposes of this subsection, the term "combat-related injury" means personal injury or sickness—

(A) which is incurred—

(i) as a direct result of armed conflict,

(ii) while engaged in extrahazardous service, or

(iii) under conditions simulating war; or

(B) which is caused by an instrumentality of war.

In the case of an individual who is not described in subparagraph (A) or (B) of paragraph (2), except as provided in paragraph (4), the only amounts taken into account under subsection (a) (4) shall be the amounts which he receives by reason of a combat-related injury.

(4) Amount excluded to be not less than veterans' disability compensation

“(a) บททั่วไป

เว้นแต่กรณีที่มีจำนวน (และไม่เกิน) การหักลดหย่อนที่อนุญาตภายใต้มาตรา 213 (เกี่ยวกับค่ารักษาพยาบาล ฯลฯ) ในปีภาษีก่อนหน้า เงินได้ ไม่รวมถึง

(1) จำนวนที่ได้รับภายใต้พระราชบัญญัติ *workmen's compensation acts* ในฐานค่าชดเชยสำหรับความบาดเจ็บหรือเจ็บป่วย

(2) จำนวนค่าเสียหายใดๆ (นอกเหนือจากค่าเสียหายเชิงลงโทษ) ที่ได้รับ (ไม่ว่าโดยการฟ้องร้องหรือโดยการตกลง และไม่ว่าเป็นเงินก้อน หรือเป็นการชำระเป็นงวด) เพื่อความบาดเจ็บทางร่างกายของบุคคล หรือความเจ็บป่วยทางร่างกาย

(3) จำนวนที่ได้รับผ่านประกันอุบัติเหตุหรือประกันสุขภาพ (หรือผ่านการ

In the case of any individual described in paragraph (2), the amounts excludable under subsection (a) (4) for any period with respect to any individual shall not be less than the maximum amount which such individual, on application therefor, would be entitled to receive as disability compensation from the Veterans' Administration.

(c) Application of prior law in certain cases

The phrase “(other than punitive damages)” shall not apply to punitive damages awarded in a civil action—

(1) which is a wrongful death action, and

(2) with respect to which applicable State law (as in effect on September 13, 1995 and without regard to any modification after such date) provides, or has been construed to provide by a court of competent jurisdiction pursuant to a decision issued on or before September 13, 1995, that only punitive damages may be awarded in such an action.

This subsection shall cease to apply to any civil action filed on or after the first date on which the applicable State law ceases to provide (or is no longer construed to provide) the treatment described in paragraph (2).

(d) Cross references

(1) For exclusion from employee's gross income of employer contributions to accident and health plans, see section [106](#).

(2) For exclusion of part of disability retirement pay from the application of subsection (a)(4) of this section, see section [1403](#) of title [10](#), United States Code (relating to career compensation laws).

จัดการตามผลของประกันอุบัติเหตุหรือประกันสุขภาพ) เพื่อความบาดเจ็บหรือความเจ็บป่วยของบุคคล (นอกเหนือจากจำนวนที่ได้รับโดยลูกจ้าง เท่าที่จำนวนดังกล่าว (A) เนื่องมาจากการให้โดยนายจ้าง ที่ไม่สามารถรวมในเงินได้รวมของลูกจ้าง หรือ (B) ที่นายจ้างให้

(4) จำนวนที่ได้รับในฐานะบำนาญ เงินประจำปี หรือเงินได้อื่นที่คล้ายคลึงกัน สำหรับความบาดเจ็บหรือเจ็บป่วยของบุคคล อันเป็นผลมาจากการบริการในกองทัพของประเทศใดๆ หรือในการสำรวจชายฝั่งและภูมิมาตรศาสตร์ (Coast and Geodetic Survey) หรือบริการสาธารณสุข (Public Health Service) หรือการชำระรายปีเพื่อความพิการ ภายใต้บทบัญญัติแห่งมาตรา 808 แห่ง Foreign Service Act 1980 และ

(5) จำนวนที่ได้รับโดยเงินได้ความพิการ เนื่องมาจากความบาดเจ็บที่เกิดขึ้น อันเป็นผลโดยตรงจากการก่อการร้ายหรือการทหาร (ตามที่นิยามในมาตรา 692 (c) (2)) เพื่อวัตถุประสงค์แห่งวรรค (3) ในกรณีของบุคคลธรรมดา ผู้เป็นหรือได้เป็นลูกจ้างภายในความหมายแห่งมาตรา 401 (c) (1) (เกี่ยวกับการทำงานส่วนตัว) การจัดสรรในนามของบุคคลดังกล่าวในขณะที่บุคคลนั้นเป็นลูกจ้างของทรัสต์ตามที่อธิบายไว้ในมาตรา 401 (a) ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีภายใต้มาตรา 501 (a) หรือภายใต้แผนที่บรรยายไว้ในมาตรา 403 (a) จะต้องถือเป็นการจัดสรรให้โดยนายจากที่ไม่สามารถรวมในเงินได้รวมของลูกจ้าง ตามที่อนุญาตให้ลดหย่อนภายใต้มาตรา 404 เพื่อวัตถุประสงค์แห่งวรรค (2) ความเจ็บปวดทางอารมณ์จะไม่ถือเป็นความบาดเจ็บทางร่างกายหรือความเจ็บป่วยทางร่างกาย ประโยคก่อนหน้าจะไม่ใช้บังคับกับจำนวนค่าเสียหายที่ไม่เกินจำนวนที่ชำระสำหรับการรักษาพยาบาล (ตามที่บรรยายในอนุมาตรา (a) หรือ (b) แห่งมาตรา 213 (d) (1) เนื่องมาจากความเจ็บปวดทางอารมณ์

(b) การยกเลิกการใช้บังคับอนุมาตรา (a)(4) ในบางกรณี

(1) บททั่วไป

อนุมาตรา (a) (4) ไม่ใช้บังคับในกรณีของบุคคลธรรมดาใดๆ ผู้ไม่ได้บรรยายในวรรค (2)

(2) บุคคลซึ่งอนุมาตรา (a) (4) ยังคงใช้บังคับ บุคคลธรรมดาที่บรรยายไว้ในวรรคนี้ หาก

(A) ผู้ได้รับสิทธิที่จะรับจำนวนเงินใดๆ ที่บรรยายไว้ในอนุมาตรา

(a)(4) ในวันที่หรือก่อนวันที่ 24 กันยายน ค.ศ. 1975

(B) ผู้เป็นสมาชิกขององค์กรใดๆ (หรือส่วนขององค์กรนั้น) ที่อ้างถึงในอนุมาตรา (a) (4) หรือ ภายใต้ความผูกพันที่มีผลผูกพันให้เป็นสมาชิกในวันที่ 24 กันยายน ค.ศ. 1975

(C) ผู้ได้รับจำนวนที่บรรยายในอนุมาตรา (a)(4) ด้วยเหตุแห่งความบาดเจ็บเกี่ยวกับการสู้รบ หรือ

(D) ผู้จะมีสิทธิที่จะได้รับค่าชดเชยความพิการจากคณะกรรมการทหารผ่านศึก (Veterans' Administration) ตามการสมัคร

(3) หลักพิเศษสำหรับกรณีความบาดเจ็บเกี่ยวกับการสู้รบ เพื่อวัตถุประสงค์แห่งอนุมาตรานี้ คำว่า “ความบาดเจ็บเกี่ยวกับการสู้รบ” หมายถึง ความบาดเจ็บหรือความเจ็บป่วยของบุคคล

(A) ที่เกิดขึ้น

(i) เป็นผลโดยตรงจากการขัดกันทางทหาร

(ii) ในขณะที่อยู่ภายใต้การบริการที่อันตรายพิเศษ หรือ

(iii) ภายใต้สภาพสงครามจำลอง หรือ

(B) ที่ถูกก่อโดยอุปกรณ์สงคราม ในกรณีของบุคคลธรรมดาที่ไม่ได้บรรยายในอนุวรรค (A) หรือ (B)

(4) จำนวนที่ไม่รวมจะไม่น้อยกว่าค่าชดเชยความพิการของทหารผ่านศึก

(c) การใช้บังคับกฎหมายที่มีอยู่ก่อนในบางกรณี

วลี “(นอกเหนือจากค่าเสียหายเชิงลงโทษ) ไม่ใช้บังคับแก่ ค่าเสียหายเชิงลงโทษที่ให้ในคดีแพ่ง

(1) ที่เป็นการกระทำละเมิดถึงชีวิต และ

(2) เกี่ยวกับการใช้บังคับกฎหมายแห่งรัฐ (ตามที่มีผลวันที่ 13 กันยายน ค.ศ. 1995 และไม่คำนึงถึงการแก้ไขเปลี่ยนแปลงใดๆ ภายหลังจากดังกล่าว) หรือ ที่ได้ตีความโดยศาล

ที่มีเขตอำนาจเกี่ยวกับคำตัดสินที่ออกในวันที่หรือก่อนวันที่ 13 กันยายน ค.ศ. 1995 ว่ามีเฉพาะค่าเสียหายเชิงลงโทษเท่านั้นที่อาจให้ในการดำเนินคดีดังกล่าว อนุวรรคนี้จะสิ้นผลใช้บังคับกับคดีแพ่งใดๆ ที่ยื่นในวันที่หรือหลังวันแรกที่กฎหมายแห่งรัฐสิ้นผลบังคับใช้ (หรือไม่ได้ตีความให้ให้) การเยียวยาที่บรรยายในวรรค (2)

(ง) การโยกการอ้างอิง

(1) สำหรับการไม่นับรวมเงินได้รวมของลูกจ้างจากการจัดสรรของนายจ้างสำหรับแผนอุบัติเหตุและสุขภาพ ตามมาตรา 106

สำหรับการไม่นับรวมในส่วนของการชำระการเกษียณพินิจการจากการใช้บังคับแห่งอนุมาตรา (a) (4) แห่งมาตรานี้ ตามมาตรา 1403 แห่งหมวด 10 United States Code (เกี่ยวกับกฎหมายค่าชดเชยอาชีพ)”

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะถือว่า เงินได้ที่ได้รับ ไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน โดยเหตุผลเบื้องหลัง ของการบัญญัติดังกล่าว เริ่มต้นมาจาก การบัญญัติบทบัญญัติดังกล่าวเริ่มขึ้นมาในปี 1918 แม้ว่าในปัจจุบันการยกเว้นกรณีดังกล่าวก็ยังคงใช้อยู่แต่เหตุผลที่ชัดเจนนั้นยังไม่อาจที่จะหาข้อสรุปได้แต่อย่างไรก็ตาม ก็มีความเห็นว่า การยกเว้นไม่ให้ถือว่าค่าเสียหายในกริดังกล่าวเป็นเงินได้ด้วยเหตุผลทางความรู้สึกและประเพณี ความรู้สึกของบุคคลผู้ถูกเสียหายดังกล่าวที่ได้รับความเจ็บปวดและทุกข์ทรมานเป็นสิ่งที่น่ารังเกียจและเหยียดก็ได้รับความน่าสงสารมากพออยู่แล้ว¹¹⁴ ตัวอย่างเช่น นาย A ถูกรถบรรทุกชน และได้รับเงินค่ารักษาพยาบาลทั้งในอดีตและในอนาคต (โดย นาย A ไม่ได้นำค่ารักษาพยาบาลดังกล่าวไปหักค่าใช้จ่าย) เป็นจำนวน \$ 50,000 และ ค่าเสียหายสำหรับความเจ็บปวดและทุกข์ทรมาน เป็นจำนวน \$ 100,000 ดังนี้ ค่าเสียหายที่ได้รับทั้งสองกรณีเป็นค่าเสียหายที่ได้รับจากความบาดเจ็บที่เกิดขึ้นแก่บุคคลไม่ว่าจะเป็นค่าเสียหายที่เป็นตัวเงินอย่างค่า

¹¹⁴ Bertram Harnett, “Torts and taxes,” *New York University Law Review* 27 (October 1952): 614, 626-627.

รักษาพยาบาล หรือค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินอย่างค่าเสียหายสำหรับความเจ็บปวดและทุกข์ทรมานก็ตาม จะไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน¹¹⁵

ประการที่สอง ค่าเสียหายจากการสูญเสียรายได้

ตามบทบัญญัติ ใน มาตรา 104 (2) ลักษณะที่ได้รับค่าเสียหายในกรณีดังกล่าวจะเห็นได้ว่า กฎหมายจำกัดรูปแบบของค่าเสียหายไว้เพียงแค่ว่าค่าเสียหายที่ได้รับ จากการบาดเจ็บทางร่างกาย หรือความเจ็บป่วยเท่านั้น แต่กรณีดังกล่าวก็จะพบว่า มีค่าเสียหายจากการสูญเสียรายได้เกิดขึ้นด้วย ตัวอย่างเช่น นาย A ที่ได้รับบาดเจ็บจากการโดนรถชน นอกจากจะได้รับค่ารักษาพยาบาลและค่าเสียหายสำหรับความเจ็บปวดทุกข์ทรมานแล้ว ยังได้รับค่าเสียหายจากการสูญเสียรายได้ (Lost Wage) อีก \$ 250,000 ซึ่งหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรประเทศสหรัฐอเมริกาที่ Rev. Rul. 85-97, 1985-2 C.B. 50. ได้แสดงออกชัดเจนว่าค่าเสียหายจากการสูญเสียรายได้ที่เกิดจากการบาดเจ็บดังกล่าวก็ได้รับการยกเว้นไม่ให้ถือเป็นเงินได้ด้วย¹¹⁶ นอกจากนี้แต่การตีความของศาลนั้นก็เป็นที่ไปในลักษณะเดียวกันสอดคล้องกับหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าว โดยไม่ได้รับการตีความลักษณะของค่าเสียหายจากการสูญเสียรายได้ แยกออกจากค่าเสียหายที่ได้รับในการชดเชยการบาดเจ็บ เพราะว่า เป็นการยากที่จะมีการแยกค่าเสียหายระหว่างการสูญเสียรายได้และค่าเสียหายจากความเจ็บปวดออกจากกัน แต่อย่างไรก็ตามกรณีดังกล่าวบางครั้งกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีก็ไม่เห็นด้วย เพราะว่า ค่าเสียหายเพื่อการทดแทนการบาดเจ็บไม่เก็บภาษี แต่ค่าเสียหายจากการขาดรายได้ นั้นควรเก็บภาษี เพราะอยู่ในบริบทของการขาดกำไรในทางธุรกิจ แต่ศาลกลับรวมรายได้จากค่าเสียหายทั้งสองประเภทเข้าด้วยกันโดยมองว่าเป็นค่าเสียหายสำหรับความบาดเจ็บทางร่างกาย หรือการเจ็บป่วย ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นพ้องด้วยในกรณีหลัง

ในส่วนค่าเสียหายที่ได้รับจากการสูญเสียรายได้ในกรณีอื่น เมื่อกฎหมาย

¹¹⁵ Larry D. Ward, Problems and Solutions for Basic Federal Income Taxation, p 247.

¹¹⁶ Ibid., p. 247.

ไม่ได้มีการยกเว้นไม่ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินก็จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อที่จะเสียภาษีต่อไป ไม่ว่าจะเป็นการสูญเสียรายได้ในอดีต หรือในอนาคตก็ตาม¹¹⁷

ประการที่สาม ค่าเสียหายจากการทดแทนทุน¹¹⁸ ได้แก่

กรณีการทดแทนทรัพย์สิน

ในคดี *Burnet v. Logan*¹¹⁹ ได้ตัดสินเอาไว้ว่า ในส่วนของค่าเสียหายที่ได้รับจากการชดเชยความเสียหายของ กู้ดวิลล์ (Goodwill) ไม่ถูกเก็บภาษี เว้นแต่ส่วนที่เกินกว่าความเสียหายจากค่ากู้ดวิลล์ หรือในกรณีที่ นาย A มีแจกันหายาก ราคา \$ 1,000 ปรากฏว่า นาย B ประมาททำให้แจกัน นาย A แตก แล้วได้รับชดใช้ มา \$ 1,000 เงินได้ที่จะต้องนำมาคิดคำนวณจะต้องเป็นส่วนที่เกินจาก \$ 1,000¹²⁰

กรณีการทดแทนค่าใช้จ่าย

เมื่อเป็นกรณีที่ผู้ถูกกระทำละเมิดมีค่าใช้จ่ายซึ่งเป็นผลโดยตรงจากการบาดเจ็บ และผู้กระทำละเมิดก็ใช้เงินคืนจากค่าใช้จ่ายเหล่านั้น จำนวนเงินที่ได้รับการใช้คืนไม่ถูกเก็บภาษี¹²¹ เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะได้นำค่าใช้จ่ายดังกล่าวหักออกเป็นส่วนลดในปีภาษีก่อนหน้านั้นแล้ว ดังในคดีของ *Clark v. Commissioner*¹²² คดีนี้ผู้เสียภาษีการจ่ายภาษีเกินไปจากจำนวนที่ต้องจ่ายจริง

¹¹⁷ โปรดดู Jennifer J.S. Brooks, "Developing a Theory of Damage Recovery Taxation," *William Mitchell Law Review* 14 (1988): 775-780.

¹¹⁸ Edward Yorio. "The taxation of damages : Tax and non-tax policy considerations," *Cornell Law Review* 62: 709-714

¹¹⁹ 891 F.2d 289 (1989)

¹²⁰ Douglas A. Kahn, "Compensatory and Punitive Damages for a Personal Injury : To Tax or Not to Tax?," *Florida Tax Review* 2, 6 (1995): 343.

¹²¹ ได้รับการยกเว้นไม่ให้ถือเป็นเงินได้ตาม ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 104 (a) (2)

¹²² 40 B.T.A. 333 (1939)

เนื่องมาจากการแนะนำที่ผิดพลาดของนายความ ทำให้นายความจ่ายเงินส่วนนี้คืนกลับมา คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ได้วินิจฉัยไว้ว่า การได้รับในส่วนของผู้เสียหายไม่ได้มีฐานะทางเศรษฐกิจที่ดีขึ้น เขาจะไม่ต้องเสียเงินส่วนนี้ไปถ้าหากว่านายความไม่ได้ทำงานผิดพลาด โดยในลักษณะเดียวกันค่าเสียหายที่ชดเชยสำหรับการสำหรับการเสียหายในทางทุน ไม่ควรที่จะถูกเก็บภาษี

กรณีการชดเชยทุนมนุษย์

ตามที่ได้ศึกษาลักษณะของการชดเชยทุนในข้างต้นจะพบว่า เมื่อพิจารณาว่า ร่างกายมนุษย์ เป็นทุนประเภทหนึ่ง ดังนั้นในการยกเว้นตาม มาตรา 104 แห่งประมวลรัษฎากร สหรัฐอเมริกา จึงไม่ควรเก็บภาษี ในค่าเสียหาย ที่มีการทดแทนแต่ในทุนมนุษย์เท่านั้น ในส่วนของการสูญเสียรายได้ไม่ควรที่จะไม่ถือว่าเป็นเงินได้ ถ้าหากว่าการชดเชยความเสียหายสำหรับความเสียหายในทุนมนุษย์ไปแล้ว ส่วนที่เกินความเสียหายดังกล่าวควรจะถูกเก็บภาษี แต่เป็นเพียงความเห็นเท่านั้น เพราะในกฎหมายไม่มีการพิจารณาถึงการชดเชยต้นทุนมนุษย์ และมีความเห็นที่สอดคล้องว่าปกติแล้วการชดเชยทุน จะยกเว้นความเป็นเงินได้ ในขอบเขตของฐานของผู้เสียหาย¹²³ แต่เมื่อฐานต้นทุนของมนุษย์เป็น ศูนย์ เพราะโดยปกติผู้เสียหายจะไม่จ่ายค่าแขน หรืออวัยวะ¹²⁴ และในกฎหมายแห่งสหพันธ์ก็ห้ามซื้อขายอวัยวะอีกด้วย¹²⁵

กรณีการทดแทนความเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน

ในมาตรา 104 (a) (2) ใช้กับความเสียหายที่ไม่ใช่ความเสียหายแก่ทางร่างกายซึ่งเป็นความเสียหายแก่สิทธิของบุคคล เช่น การสูญเสียชื่อเสียง การสูญเสียในด้าน

¹²³ เช่น ถ้าหากผู้เสียหายซื้อหุ้นมา \$ 100 แล้วขายไปในราคา \$ 150 ก็จะได้รับเพิ่มมา \$ 50 เป็นเงินได้ ฐานต้นทุนคือ \$ 100 เป็นต้น

¹²⁴ Mark W. Cochran, "Should Personal Injury Damage Awards be Taxed?," *Case Western Reserve Law Review* 38 (1987): 45-46.

¹²⁵ National Organ Transplant Act Section 301

มนุษยธรรม อารมณ์ หรือความรู้สึกด้วย ซึ่งเป็นความเสียหายที่ไม่อาจคำนวณเป็นเงินได้¹²⁶ ซึ่งมีคำตัดสินในคดี Bent v. Commissioner¹²⁷ ว่าช้อยกเว้นในมาตรา 104 (a) (2) ปรับใช้กับค่าเสียหายที่ไม่ใช่การบาดเจ็บจากร่างกายด้วย และมีคำตัดสินในคดี Compare Redfield v. Insurance Co. of North America¹²⁸ ว่าช้อยกเว้นปรับใช้กับค่าเสียหายจากการเสียชีวิตในทางวิชาชีพ หรือส่วนบุคคลด้วย

ต่อมาในคดี United States v. Burke¹²⁹ ได้ตัดสินว่า ค่าเสียหายที่ได้รับตามมาตรา 104 (a) (2) ว่าขอบเขตของค่าเสียหายที่ได้รับไม่เพียงแต่ชดเชยความเสียหายที่เป็นตัวเงินเท่านั้น(เช่น การสูญเสียรายได้ ค่ารักษาพยาบาล และการสูญเสียความสามารถในการหารายได้ในอนาคต) ค่าเสียหายยังรวมถึงค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น การเสียความรู้สึก ความเจ็บปวดและทุกข์ทรมาน และรวมถึงความเสียหายต่อชื่อเสียงด้วย ดังนั้น ค่าเสียหายดังกล่าวที่ได้รับก็ได้รับการยกเว้นไม่ถือเป็นเงินได้ด้วย

ประการที่สี่ ค่าเสียหายเชิงลงโทษ

เมื่อศาลได้ตัดสินในคดี Glenshaw Glass ให้จัดเก็บภาษีค่าเสียหายเชิงลงโทษด้วยเหตุผลที่ว่าค่าเสียหายดังกล่าวเพิ่มความมั่งคั่ง¹³⁰ และในปี ค.ศ. 1989 ได้มีการบัญญัติเพิ่มเติม มาตรา 104 (a) (2) โดยกำหนดให้การยกเว้นเงินได้พึงประเมินในค่าเสียหายเชิงลงโทษจะไม่

¹²⁶ Douglas A. Kahn, "Compensatory and Punitive Damages for a Personal Injury : To Tax or Not to Tax?," *Florida Tax Review* 2, 6: 356.

¹²⁷ 835 F.2d 67 (3d Cir. 1987)

¹²⁸ 940 F.2d 542 (9th Cir. 1991)

¹²⁹ 112 S. Ct. 1867 (1992)

¹³⁰ Douglas A. Kahn, "Compensatory and Punitive Damages for a Personal Injury : To Tax or Not to Tax?," *Florida Tax Review* 2, 6: 332.

รวมถึงค่าเสียหายเชิงลงโทษที่ไม่เกี่ยวกับความเสียหายแก่ร่างกายหรือความเจ็บป่วยแก่ร่างกาย¹³¹ และในปี 1995 ก็ได้มีการแก้ไขว่า ค่าเสียหายเชิงลงโทษ ในกรณี ที่ได้รับความเสียหายแก่ร่างกายหรือความเจ็บป่วยแก่ร่างกาย ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 104 (a) (2) แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาถึงการยกเว้นไม่ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน เฉพาะค่าเสียหายใดๆที่ได้รับ นอกเหนือ จากค่าเสียหายเชิงลงโทษ แต่อย่างไรก็ตามแม้ว่าจะเป็นค่าเสียหายเชิงลงโทษแต่ก็มีข้อยกเว้น ตามมาตรา 104 (c) แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา กล่าวคือ ในนิยามของคำว่า ค่าเสียหายเชิงลงโทษ ตามมาตรา 104 (a) (2) จะไม่ปรับใช้กับค่าเสียหายเชิงลงโทษที่ได้รับจากการกระทำทางแพ่งที่เป็นการละเมิดในกรณีเกิดความเสียหายแก่ชีวิต (Wrongful Death action) หรือ คดีที่ศาลได้ตีความโดยศาลที่มีเขตอำนาจเกี่ยวกับคำตัดสินที่ให้ค่าเสียหายเชิงลงโทษ ที่ออกในวันที่หรือก่อนวันที่ 13 กันยายน ค.ศ. 1995 ดังนั้น ค่าเสียหายเชิงลงโทษที่ได้รับในกรณีกระทำการละเมิดจนถึงแก่ชีวิต หรือค่าเสียหายเชิงลงโทษที่ได้รับในกรณีที่เกี่ยวข้องกับการบาดเจ็บ หรือเจ็บทางร่างกายที่ศาลมีคำตัดสินให้ก่อนหรือในวันที่ 13 กันยายน ค.ศ. 1995 จะได้รับการยกเว้นไม่ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน และมีการใช้บังคับจนถึงในปัจจุบัน

ในส่วนค่าเสียหายเชิงลงโทษประเภทอื่นเมื่อไม่ได้มีการบัญญัติยกเว้นไว้จึง ก็ต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมายของเงินได้ในมาตรา 61 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา และถูกจัดเก็บภาษีเสมอ

จะสังเกตได้ว่าในเรื่องของคำสินไหมทดแทนกรณีละเมิด หากไม่ใช่ข้อยกเว้นตาม มาตรา 104 (a) แล้วหลักการพื้นฐานก็เหมือนกันกับเรื่องสัญญา กล่าวคือ หากเป็นค่าเสียหายที่ได้รับจากการทดแทนทุน ก็จะทำให้เฉพาะแต่ส่วนที่เกินทุนเป็นเงินได้พึงประเมิน และในส่วนของเรื่องการสูญเสียรายได้ หรือคำสินไหมทดแทนเชิงลงโทษก็จะต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมิน เช่นเดียวกัน

¹³¹ “Shall not apply to any punitive damages in connection with a case not involving physical injury or physical sickness” อ้างใน Douglas A. Kahn, “Compensatory and Punitive Damages for a Personal Injury : To Tax or Not to Tax?,” *Florida Tax Review* 2, 6: 366.

(2) ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย

ค่าใช้จ่ายกรณีบุคคลธรรมดาทำละเมิดบุคคลอื่น หรือต้องรับผิดชอบในการละเมิดของบุคคลอื่น¹³²

ดังที่ได้กล่าวเอาไว้แล้วว่า การคำนวณเงินได้สุทธิ (Net Income) ในการเสียภาษีหากผู้เสียภาษีประกอบกิจการทางการค้าก็จะสามารถหักค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็นได้ทั้งหมดอยู่แล้ว ดังนั้นหากนาย A ประกอบกิจการขนส่งสินค้า หรือกรณีลูกจ้างของ นาย A ขับรถขนส่งสินค้า โดยประมาทไปชนกับบุคคลอื่น จะเห็นได้ว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติและจำเป็นในการประกอบกิจการขนส่งจึงสามารถที่จะนำค่าเสียหายดังกล่าวมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ส่วนกรณีบุคคลธรรมดาที่ไม่ได้ประกอบธุรกิจค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็นจะเกี่ยวกับการก่อหรือเกิดเงินได้ กรณีดังกล่าวไม่ได้ก่อให้เกิดเงินได้แต่อย่างใด จึงไม่สามารถที่จะนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวไปหักได้

นอกจากนี้ แม้ว่าจะเป็นค่าเสียหายเชิงลงโทษ หากเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็นในทางการค้าหรือธุรกิจก็จะสามารถหักได้เช่นเดียวกัน ซึ่งในกรณีนี้กรมสรรพากรประเทศสหรัฐอเมริกาก็ได้ตีความบทกฎหมายดังกล่าวให้รวมถึงค่าเสียหายเชิงลงโทษด้วย¹³³

ค่าใช้จ่ายกรณีบุคคลธรรมดาถูกทำละเมิด เมื่อบุคคลธรรมดาถูกทำละเมิด

หลักคือ ต้องพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจะสามารถหักได้ตามจำเป็นและสมควรหากรายจ่ายนั้นเกี่ยวข้องกับภาระเงินได้เช่นเดียวกัน แต่หากเป็นกรณีที่เป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว เช่น ค่ารักษาพยาบาลจากการถูกทำละเมิดจนได้รับบาดเจ็บ หรืออาจเป็นความเสียหายที่เกิดจากอุบัติเหตุที่ได้จ่ายออกไป เช่น รถยนต์ส่วนบุคคลถูกชน เป็นต้น ก็สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ในฐานะผลเสียหายแม้ไม่ก่อให้เกิดเงินได้ใด ๆ ก็ตาม แต่หากได้รับกลับคืนมาจากการประกันจะไม่สามารถหัก

¹³² ประเทศสหรัฐอเมริกาก็ปรากฏความรับผิดในการละเมิดของบุคคลอื่น เช่น นายจ้างจะต้องร่วมรับผิดชอบในการกระทำละเมิดของลูกจ้างสำหรับการกระทำละเมิดภายในขอบเขตของการจ้าง (โปรดดู Dan B. Dobbs, *The Law of Torts*, p. 905.)

¹³³ Rev. Rul. 80-211, 1980-2 C.B. 57

ค่าใช้จ่ายได้ ตามมาตรา 165 (a) แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา

ในกรณีที่ค่าเสียหายที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่เกิดจากการละเมิดหากมีการหักเป็นค่าใช้จ่ายออกไปแล้วตาม ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 213 และตาม มาตรา 104 (a) แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา หากจำนวนเงินที่ได้รับกลับมาจากการบาดเจ็บ จะไม่ได้รับการยกเว้นและถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน แต่หากเงินที่ได้รับกลับมามีมากกว่าจะได้รับการยกเว้น เช่น นาย A ได้รับบาดเจ็บจากการถูกรถชน และได้มีการหักค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาลไปแล้ว \$ 20,000 ปรากฏว่า นาย A ได้รับเงินค่ารักษาพยาบาลกลับมา ไม่เกิน \$ 20,000 ค่าเสียหายดังกล่าวจะเป็นเงินได้ไม่ได้รับยกเว้น แต่หากได้รับค่ารักษาพยาบาลกลับมา \$ 30,000 ส่วนเกิน \$ 10,000 จะได้รับการยกเว้นไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน เหตุผลเพราะว่าหากอนุญาตให้ค่าใช้จ่ายสามารถหักได้แล้ว เมื่อได้รับการชดเชยกลับคืนมาก็ไม่ถือเป็นเงินได้จะก่อให้เกิดประโยชน์ซ้ำซ้อนในทางภาษี (Double Tax Benefit)¹³⁴

4.1.3.2.2 กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล

(1) ค่าเสียหายในฐานะรายได้

ค่าเสียหายที่ได้รับมาในกรณีละเมิด ก็เป็นเงินได้ที่ได้รับมาซึ่งมีลักษณะเหมือนที่ได้อธิบายไว้แล้วในส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตัวอย่างเช่น บริษัท A เป็นเจ้าของเรือ 1 ลำ ซึ่งซื้อมาในราคา \$ 100,000 แต่ถูก นาย B ทำละเมิดด้วยความประมาท จนเรือได้รับความเสียหายทั้งลำ นาย B จึงชดเชยค่าเสียหายในราคาตลาดของเรือ \$ 500,000 ดังนี้ ลักษณะดังกล่าวเป็นค่าเสียหายในการชดเชยทุน (Recovery of Capital) จำนวน \$ 100,000 ไม่ถือเป็นเงินได้ แต่อีก \$ 400,000 เป็นส่วนที่เกินทุนจะถือเป็นเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี¹³⁵

แต่อย่างไรก็ตามเห็นได้ว่าข้อยกเว้นความเป็นเงินได้ตามมาตรา 104 (a) (2)

¹³⁴ J. Martin Burke and Michael K. Friel, *Taxation of Individual Income*, p. 195.

¹³⁵ Daniel Q. Posin and Donald B. Tobin, *Principles of Federal Income Taxation of Individuals*, p.143.

นั้นไม่ใช่บังคับกับผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยสภาพ เพราะวานิติบุคคลย่อมไม่อาจมีสภาพ
ขาดเจ็บ หรือเจ็บป่วยส่วนบุคคลได้ แต่จะมีในเชิงธุรกิจเท่านั้น¹³⁶

(2) ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย

ค่าใช้จ่ายกรณีผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลบุคคลทำละเมิดบุคคลอื่น
หรือต้องรับผิดชอบในการละเมิดของบุคคลอื่น

การหักค่าใช้จ่ายในกรณีที่ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกระทำละเมิด
บุคคลอื่น หรือต้องรับผิดชอบในการละเมิดของบุคคลอื่นจะหักได้ในกรณีที่เป็นค่าใช้จ่ายตามปกติและ
จำเป็นในทางการค้า หรือธุรกิจเท่านั้นเหมือนกับการหักค่าใช้จ่ายในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
ดังที่ได้กล่าวไว้แล้ว แม้แต่ค่าใช้จ่ายในกรณีที่เป็นค่าเสียหายเชิงลงโทษก็ตาม ดังปรากฏใน Rev. Rul.
80-211, 1980-2 C.B. 58. ที่ว่า จำนวนค่าใช้จ่ายในค่าเสียหายเชิงลงโทษที่จ่ายไปโดยผู้เสียหายที่
เกิดขึ้นตามปกติในการดำเนินธุรกิจสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ตามปกติและจำเป็นในทางธุรกิจ ตาม
มาตรา 162 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา

ค่าใช้จ่ายกรณีผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลถูกทำละเมิด

เมื่อผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลถูกทำละเมิดจะสามารถหักค่าใช้จ่าย
ได้หากเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติและจำเป็นในการดำเนินธุรกิจ แต่อย่างไรก็ตามผลเสียหาย
ดังกล่าวที่กฎหมายอนุญาตให้หักจะต้องไม่ได้รับกลับคืนมาจากการประกัน ตามประมวลรัษฎากร
สหรัฐอเมริกา มาตรา 165 (a) เช่นเดียวกับกรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

¹³⁶ Daniel Q. Posin and Donald B. Tobin, *Ibid*, p.140.

4.2 ประเทศเยอรมัน

ประเทศเยอรมัน เป็นประเทศที่ใช้ระบบซีวิล ลอว์ โดยที่ประเทศเยอรมันเป็นประเทศที่สองต่อจากอิตาลีที่นำเอาระบบกฎหมายโรมันมาใช้¹³⁷ ด้วยอิทธิพลของกฎหมายศาสนาที่ใช้โดยโบสถ์ หรือ การเรียนในมหาวิทยาลัยที่รับสืบทอดการศึกษากฎหมายของมหาวิทยาลัยอิตาลีและการติดต่อกับอาณาจักรโรมัน¹³⁸ ดังนั้นเมื่อประเทศเยอรมันเป็นระบบซีวิล ลอว์ จึงต้องพิจารณาจากตัวบทกฎหมายเป็นสำคัญ ซึ่งจะมีประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน (The German Civil Code หรือ Burgerliches Gesetzbuch) ที่จะบัญญัติถึงเรื่องบ่อเกิดแห่งหนี้รวมถึงค่าเสียหาย และในส่วนตัวบทกฎหมายภาษีอากรที่สำคัญของประเทศเยอรมัน ได้แก่ ประมวลกฎหมายการเงินเยอรมัน (The Fiscal Code of Germany หรือ Abgabenordnung) รัษฎบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (The German Income Tax Act หรือ Einkommensteuergesetz) และรัษฎบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล (The German Corporation Tax Act หรือ Körperschaftsteuergesetz) โดยในส่วนของประมวลกฎหมายการเงินจะกล่าวถึง หลักการทั่วไป ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษี เขตอำนาจในการจัดเก็บภาษี กระบวนการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากร รวมทั้งความรับผิดชอบในทางอาญาที่เกี่ยวกับภาษีเป็นสำคัญ

4.2.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้

ภาษีเป็นรายได้ที่มากที่สุดของรัฐที่เน้นอุตสาหกรรมอย่างเยอรมัน กฎหมายภาษีอากรของประเทศเยอรมันเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายปกครอง และมีความใกล้ชิดกับกฎหมายแพ่งที่มักจะอ้างถึงธุรกรรมทางเศรษฐกิจ หรือรัฐ (ที่ใช้ความหมายจากกฎหมายแพ่ง) โดยทั่วไปแล้วหลักที่ใช้ในกฎหมายภาษีของเยอรมัน สามหลัก ได้แก่ 1. กฎหมายภาษีเป็นกฎหมายเคร่งครัด 2. ผู้ร่าง

¹³⁷ กำธร กำประเสริฐ และ สุเมธ จานประดับ, *ประวัติศาสตร์กฎหมายไทย และระบบกฎหมายหลัก*, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2543), หน้า 91.

¹³⁸ Nigel Foster, *German Law & Legal System*, (London: Blackstone Press Limited), 1993 ,pp. 13-15.

กฎหมายได้ร่างไว้อย่างเสมอภาคนำไปสู่การกำหนดข้อกำหนดโดยตรงว่าภาษีเงินได้ต้องเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay) 3. กฎหมายภาษีเยอรมันมีพื้นฐานบนสิ่งที่เรียกว่า “Economic View” ซึ่งหมายความว่าสถานการณ์ทางเศรษฐกิจเป็นสิ่งที่แน่นอน¹³⁹

สำหรับความหมายของภาษีนั้น ประมวลกฎหมายการเงินเยอรมัน (The Fiscal Code of German หรือ Abgabenordnung (AO)) มาตรา 3 (1)¹⁴⁰ ได้ให้ความหมายของภาษีว่า “ภาษีหมายถึง การชำระเงินแต่เพียงฝ่ายเดียวให้กับรัฐเพื่อเพิ่มรายได้โดยจัดเก็บกับทุกคนที่มีความรับผิดชอบที่เกิดจากฐานแห่งกฎหมาย อย่างไรก็ตามการเพิ่มรายได้อาจเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรองได้”¹⁴¹ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีโดยไม่มีกฎหมายรองรับย่อมกระทำไม่ได้

4.2.1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

4.2.1.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ได้แก่ บุคคลธรรมดา (Natural Person) ตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน มาตรา 1 ที่ให้ความเป็นมนุษย์หรือสภาพบุคคลเริ่มต้นขึ้นแต่เมื่อคลอดโดยสมบูรณ์¹⁴² ดังนั้นแม้เป็นเด็กทารก หรือแม้ไม่มีความสามารถใดๆทางกฎหมาย แต่

¹³⁹ Marco Ardizzoni, and others , *German Tax and Business Law*, (London: Sweet & Maxwell Limited), 2005, p. 1,007.

¹⁴⁰ AO Section 3 Taxes, ancillary tax payments

(1) Taxes shall mean payments of money, other than payments made in consideration of the performance of a particular activity, which are collected by a public body for the purpose of raising revenue and imposed by the body on all persons to whom the characteristics on which the law bases liability for payment apply; the raising of revenue may be a secondary objective.

¹⁴¹ เหตุที่บัญญัติไว้ว่าเพื่อเป็นรายได้ อาจเป็นเหตุผลลำดับรอง เพราะบางครั้งการจัดเก็บภาษีอาจทำเพื่อเป้าหมายทางเศรษฐกิจ สังคม หรือการเมืองเป็นหลักก็ได้ (โปรดดู Christiana Djanani, Gernot Braehler and Christian, *German Income Tax*, (Germany: Verlag Recht und Wirtschaft GmbH, Frankfurt am Main, 2007), p. 20.)

¹⁴² BGB Section 1 Beginning of legal capacity

The legal capacity of a human being begins on the completion of birth.

หากมีเงินได้ย่อมต้องถูกเก็บภาษีเช่นเดียวกัน หรือในกรณีที่บุคคลธรรมดาผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญ (Offene Handelsgesellschaft) หรือในห้างหุ้นส่วนจำกัด (Kommanditgesellschaft)¹⁴³ ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าความรับผิดในทางภาษีอากรของบุคคลธรรมดาเริ่มต้นแต่เกิดจนตาย

4.2.1.1.2 ขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี

บุคคลธรรมดาเมื่อได้รับรายได้จะต้องเสียภาษีให้กับประเทศเยอรมัน แต่จะต้องนำเงินได้ที่ได้รับมาทั้งหมดของบุคคลนั้นมาเสียภาษี (Unlimited Tax Liability) หรือจำกัดเพียงเงินได้บางส่วนมาเสียภาษี (Limited Liability) การพิจารณาในขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีจากรายได้ของประเทศเยอรมันจะใช้ หลักถิ่นที่อยู่ และหลักแหล่งเงินได้

1. หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) ปรากฏในมาตรา 1 (1)¹⁴⁴ ของรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา¹⁴⁵ ที่บัญญัติว่า

“บุคคลธรรมดาผู้มีภูมิลำเนา หรือมีหลักแหล่งที่อยู่ตามปกติในประเทศ จะต้องรับผิดในภาษีเงินได้อย่างไม่จำกัด”

¹⁴³ เพราะว่าทั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและห้างหุ้นส่วนจำกัดไม่ได้มีสภาพเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน จึงต้องเก็บภาษีในระดับของบุคคลธรรมดา แต่ภายใต้ชื่อห้างหุ้นส่วนสามารถที่จะมีทรัพย์สิน ดำเนินกิจการ มีสิทธิเรียกร้อง มีความรับผิด ฟ้องคดี หรือถูกฟ้องคดีได้ (เพิ่มเติมโปรดดู Andrew Miles, *Doing Business and Investing in Germany*, (Germany: PricewaterhouseCooper AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft), 2011, [Online], 9 October 2012. Available from: http://www.pwc.de/de_DE/de/steuerberatung/assets/Fachbuch-Doing-Business.pdf)

¹⁴⁴ Section 1 (1) Estg

Natural persons who are domiciled or have their habitual residence in the country are subject to unlimited personal income tax

¹⁴⁵ นอกจากนี้ยังปรากฏในคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ (Bundesverfassungsgerichts) ลงวันที่ 17 มกราคม 1957 (BSTbI 57, 57) ได้รับรองให้การเสียภาษีเงินได้เป็นหน้าที่ของบุคคล โดยให้บุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอย่างไม่จำกัด ต้องมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศตามความเป็นจริง หรือมีแหล่งที่อยู่ตามปกติ

ดังนั้น เงื่อนไขแรกจะต้องเป็นบุคคลธรรมดาที่จะต้องมีภูมิลำเนาในประเทศ การมีภูมิลำเนานั้นจะต้องมีที่อยู่อาศัยเป็นหลักแหล่งโดยที่ผู้เสียภาษีตั้งใจให้เป็นที่อยู่อาศัยแท้จริง¹⁴⁶ ในอาณาเขตแห่งรัฐของประเทศเยอรมัน หรือเงื่อนไขที่สองจะต้องเป็นบุคคลธรรมดาที่มีหลักแหล่งที่อยู่ตามปกติในประเทศ การมีหลักแหล่งที่อยู่ตามปกติ¹⁴⁷ จะต้องอยู่ติดต่อกันในประเทศติดต่อกันไม่น้อยกว่า 6 เดือน โดยที่การออกจากประเทศในระยะเวลาอันสั้นจะไม่ถูกหักระยะเวลาออก เช่น นาย A ชาวตุรกี มิได้มีภูมิลำเนาในประเทศเยอรมัน ได้เข้ามาตั้งแต่วันที่ 2 พฤษภาคม แต่ได้กลับบ้านที่ประเทศตุรกีในวันที่ 5 และได้กลับเข้ามาอยู่ในประเทศเยอรมันอีก จนกระทั่งวันที่ 23 ธันวาคม ดังนั้น นาย A จึงเป็นผู้มีหลักแหล่งที่อยู่ตามปกติในประเทศเยอรมันด้วยอยู่เกินกว่า 6 เดือนแล้วโดยระยะเวลาที่กลับไปประเทศตุรกีจะไม่ถูกหักออก¹⁴⁸ เมื่อต้องด้วยเงื่อนไขใดเงื่อนไขหนึ่งแล้วทำให้เงินได้ทั้งหมดที่ได้รับไม่ว่าที่ได้ก็ตามต้องถูกนำมาคำนวณเพื่อจัดเก็บภาษี เป็นต้น

2. หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ในกรณีที่บุคคลธรรมดาไม่มีถิ่นที่อยู่หรือมีหลักแหล่งที่อยู่ตามปกติในประเทศเยอรมัน ต้องเสียภาษีให้ประเทศเยอรมัน เฉพาะเงินได้ที่ได้รับจากประเทศเยอรมัน¹⁴⁹ เช่น นาง B อาศัยในประเทศออสเตรเลีย ได้รับเงินได้จากค่าเช่าที่ดินในประเทศเยอรมัน โดยที่ นาง B ไม่มีถิ่นที่อยู่ หรือมีหลักแหล่งที่อยู่ตามปกติในประเทศเยอรมัน รายได้จากค่าเช่าเป็นเงินได้ที่ได้รับจากประเทศเยอรมันตามความหมายมาตรา 49 (1) no 6 แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้นนาง B จะต้องเสียภาษีจากเงินได้นี้ให้กับประเทศเยอรมัน¹⁵⁰

อย่างไรก็ตามภายใต้สถานการณ์บางประการผู้เสียภาษีที่ไม่มีถิ่นที่อยู่หรือมีหลักแหล่งที่อยู่ตามปกติก็สามารถที่จะเลือกเสียภาษีโดยใช้หลักถิ่นที่อยู่ได้หากเงินที่ได้รับในประเทศ

¹⁴⁶ AO Section 8

¹⁴⁷ ซึ่งมีความหมายตรงข้ามกับการอยู่เพียงชั่วคราว (Temporary Residence) โดยมีคำนิยามปรากฏในมาตรา 9 ประมวลกฎหมายการเงินเยอรมัน (Ao)

¹⁴⁸ Christiana Djanani, Gernot Brahler and Christian, *German Income Tax*, p. 39.

¹⁴⁹ ความหมายของเงินได้ที่รับในประเทศ (Domestic Income) อยู่ภายใต้ นิยาม รัฐบัญญัติภาษีเงินได้เยอรมัน มาตรา 49

¹⁵⁰ Christiana Djanani, Gernot Brahler and Christian, *German Income Tax*, p. 43.

เยอรมันมีมากกว่า 90% ของเงินได้ทั้งหมด หรือเงินได้ที่ได้รับนอกประเทศเยอรมันไม่เกิน € 7,664 แต่บุคคลนั้นจะต้องเป็นประชากรในภูมิภาคเศรษฐกิจยุโรป (European Economic Region)¹⁵¹

4.2.1.1.3 ฐานภาษี

การจัดเก็บภาษีเงินได้จะต้องมีฐานอยู่บนความแตกต่างทางด้านความสามารถทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี (Ability to Pay) จึงทำให้ฐานเงินได้ในกฎหมายภาษีเยอรมัน จะจัดเก็บในส่วนที่เป็นกำไร หรือรายได้ส่วนเกิน และพิจารณาจากระดับการยังชีพในครอบครัว เช่น ค่าใช้จ่ายของบุตร เป็นต้น ทำให้ฐานการจัดเก็บภาษีปรากฏอยู่ในรูปของ เงินได้สุทธิ (Net Income)¹⁵² การจะคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อให้สามารถนำมาคิดภาษีบนหลักความสามารถในการเสียภาษีได้ จึงต้อง นำเงินได้พึงประเมินมาหักออกด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามลำดับ

(1) ประเภทเงินได้พึงประเมิน

ความหมายของเงินได้ (Income Concept) ภายใต้กฎหมายเยอรมันมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญมาตลอดโดยในกฎหมายเงินได้ พรุซเซีย (The Prussian Income Tax Law of 1891) ได้ใช้ทฤษฎีแหล่งกำเนิด (Source Theory) ให้ถือว่า เงินได้ คือ ค่าตอบแทนทุกอย่างที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ที่มีลักษณะแน่นอน ทำให้มีรายได้บางประเภทที่ได้รับเพียงครั้งเดียว เช่น มรดก หรือเงินรางวัล ไม่ถือเป็นเงินได้¹⁵³ ต่อมาด้วยอิทธิพลของ Georg von Schanz นิยามของ เงินได้ จึงได้เปลี่ยน

¹⁵¹ Crowe Horwath, *International Master Tax Guide 2009/2010*, 6thEd., (Sydney : CCH Australia Limited), p 689 การที่สามารถเลือกรูปแบบการเสียภาษีได้ทำให้มีสิทธิในการเลือกข้อดีของการหักค่าใช้จ่ายที่แน่นอนของหลักถิ่นที่อยู่ได้ (โปรดดู Walter Schwidetzky, *A Comparison of The Income Tax Systems in The United States and Germany : The Rugged Individualist Meets The Social Activist*, [Online], 10 September 2012. Available from: http://works.bepress.com/walter_schwidetzky

¹⁵² Marco Ardizzoni, and others, *German Tax and Business Law*, p. 1,008.

¹⁵³ Christiana Djanani, Gernot Brahler and Christian, *German Income Tax*, p. 45.

จากแบบรวม (Global) เป็นแบบแบ่งแยกประเภท (Schedular) ดังปัจจุบัน¹⁵⁴ ดังนั้น หากผลประโยชน์ทางการเงินที่ได้รับ ไม่ได้อยู่ในประเภทของเงินได้ เช่น ของขวัญ (Gifts) มรดก (Bequests) รางวัล (Prizes) หรือสลากกินแบ่ง (Lottery) จะไม่ถูกเก็บภาษี¹⁵⁵

รัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Income Tax Act หรือ Einkommensteuergesetz (EStG)) มาตรา 2 ย่อหน้าที่ 1 ประโยคที่ 1 ซึ่งได้แบ่งประเภทของเงินได้ในทางภาษีไว้ 7 ประเภท ได้แก่

1. เงินได้จาก การเกษตร และป่าไม้ (Income from Farming and Forestry)¹⁵⁶ การเกษตรและป่าไม้คือการใช้ประโยชน์จากระบบในพลัทธิธรรมชาติของโลกในการผลิตและแสวงหาประโยชน์จากพืชและสัตว์ คำนิยามของการเกษตรและป่าไม้ไม่ได้มีบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งในกฎหมายแต่มีการกำหนดว่ารายได้จากการเกษตรและป่าไม้ ประกอบด้วย รายได้จากการทำเกษตร การทำป่าไม้ การทำไร่่อ่งุ่น การทำสวน และการปรับปรุงพันธุ์สัตว์และการปศุสัตว์¹⁵⁷ นอกจากนี้ยังมีรายได้ที่เกิดจากการล่าสัตว์ รวมถึงการบริการที่เกี่ยวข้อง รายได้ที่เพิ่มเติมจากการเกษตรและป่าไม้ตามปกติ และรายได้ที่เกิดจากการขายหรือสละ (ที่มีผลเหมือนการจำหน่าย) กิจการเกษตร และป่าไม้ไม่ว่าทั้งหมด หรือบางส่วนด้วย

2. เงินได้จากการจัดการธุรกิจ (Income from Business Operations)¹⁵⁸ โดยเงินได้จากการจัดการธุรกิจ คือ กิจการที่มีการจัดการอย่างอิสระ มั่นคง โดยประสงค์มุ่งแสวงกำไร และกิจกรรมในทางเศรษฐกิจทั่วไปจะถูกพิจารณาว่าเป็นการจัดการทางธุรกิจก็ต่อเมื่อ กิจกรรม

¹⁵⁴ Hugh J. Ault and Brian J. Arnold, *Comparative Income Tax: A Structural Analysis*, 2nd Ed., (Netherlands: Kluwer Law International, 2004), p. 58.

¹⁵⁵ Robert Amann, *German Tax Guide*, (Neuwied: Luchterhand, 2001), p. 86.

¹⁵⁶ Section 13 EStG

¹⁵⁷ โดยที่จำนวนสัตว์จะต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนดไว้ต่อพื้นที่และใช้เป็นทรัพยากรในการปศุสัตว์เท่านั้นมิฉะนั้นจะถือว่าเป็นรายได้จากธุรกิจทันที (โปรดดู Marco Ardizzoni, and others, *German Tax and Business Law*, p. 2,021.)

¹⁵⁸ Section 15 EStG

ดังกล่าวไม่ถูกถือว่าเป็นกิจกรรมที่สัมพันธ์กับการเกษตรและป่าไม้ ไม่ใช่กิจกรรมในฐานะผู้รับงานอิสระ (Freelancer) และไม่ใช้การทำงานที่ไม่มีอิสระอื่น (เช่น จ้างแรงงาน เป็นต้น) นอกจากนี้เงินได้จากการจัดการธุรกิจยังรวมถึง เงินได้จากการขาย หรือสละ (ที่มีผลเหมือนการจำหน่าย) กิจกรรมทั้งหมดหรือบางส่วน และเงินได้จากการจำหน่ายหุ้นที่ถือไว้อย่างน้อยที่สุด 1% เป็นส่วนตัวในบริษัททุน (Capital Company)¹⁵⁹

ในคำจำกัดความของเงินได้จากการจัดการธุรกิจจะมีทั้งความหมายในเชิงสอดคล้อง (Positive Requirement) และความหมายในเชิงปฏิเสธ (Negative Requirement) ด้วยเหตุผลที่สำคัญเพื่อต้องการแยกกิจการทางธุรกิจจากกิจการประเภทอื่นโดยเฉพาะการลงทุนส่วนตัวโดยแท้ (Merely Private Investment Activity) ซึ่งจะมีผลในการจัดเก็บภาษี เช่น หากเป็นกิจการทางธุรกิจจะต้องเสียภาษีการค้า (Trade Tax) เป็นต้น¹⁶⁰

3. เงินได้จากการทำงานด้วยตนเอง (Self-Employment)¹⁶¹ ลักษณะของการทำงานด้วยตนเองเป็นการให้บริการอิสระส่วนบุคคลอันเป็นวิชาชีพ โดยลักษณะงานได้แก่ งานทางวิทยาศาสตร์ (Scientific) งานทางศิลปะ (Artistic) งานทางสื่อสารมวลชน (Journalistic) งานทางการศึกษา (Scholastic) งานทางการสอน (Instructional) นอกจากนี้ยังมีบัญชีรายชื่อวิชาชีพที่ยกตัวอย่างไว้ เช่น หมอหมอฟัน ที่ปรึกษาทางภาษีอากร สถาปนิก นักกฎหมาย เป็นต้น หรืออาชีพอื่น ๆ ที่มีลักษณะคล้ายกัน นอกจากนี้ยังรวมถึง เงินได้จากอาชีพอิสระอื่น เช่น การบังคับตามพินัยกรรม หรือการเป็นผู้บริหารในกรรมการบริหาร เป็นต้น¹⁶² เงินได้จากการขาย หรือสละ (ที่มีผลเหมือนการจำหน่าย)กิจกรรมทั้งหมดหรือบางส่วน และเงินได้จากการถูกรางวัลสลากกินแบ่งรัฐบาลด้วย ดังนั้น เงิน

¹⁵⁹ นอกจากนี้ใน Section 15 (1) EStG ยังระบุชัดให้เงินได้จาก กิจการเจ้าของคนเดียว (Commercial Sole Proprietorship) ห้างหุ้นส่วนสามัญ (Partnership) และห้างหุ้นส่วนจำกัดโดยหุ้น (KGaA) เป็นเงินได้จากธุรกิจ ด้วยการบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทำให้ต้องเสียแบบเงินได้บุคคลธรรมดา

¹⁶⁰ Marco Ardizzoni, and others, *German Tax and Business Law*, p. 2,022.

¹⁶¹ Section 18 EStG

¹⁶² Marco Ardizzoni, and others, *German Tax and Business Law*, p. 2,030.

ได้ตามมาตรานี้จึงมีข้อจำกัดในลักษณะที่ต้องเป็นการทำงานด้วยตัวเอง ไม่ใช่เป็นหุ้นส่วน หรือเป็น ลูกจ้าง

4. เงินได้จากการจ้างแรงงาน (Dependent Employment)¹⁶³ ตามมาตรา 1

(1) ของกฎหมายการปฏิบัติตามข้อบังคับสำหรับภาษีค่าจ้าง (The German Implementing Ordinance for Wage Tax) ได้ให้ คำนิยามของลูกจ้าง (Employee) ไว้ว่า ลูกจ้าง คือ บุคคลธรรมดาผู้ ซึ่งถูกจ้างจากรัฐหรือเอกชนไม่ว่าจะได้รับค่าจ้างจากงานปัจจุบันหรือจากการจ้างงานที่ผ่านมา รวมถึง ผู้สืบทอดที่ ได้รับเงินดังกล่าวด้วย เงินได้จากการจ้างแรงงานนี้ มีความหมายกว้าง ไม่ว่าจะ เป็น เงินเดือน เงินโบนัส ค่าชดเชย¹⁶⁴ หรือเงินประเภทอื่นที่ได้จากการจ้าง หรือแม้กระทั่งผลประโยชน์อื่น (Payments in Kind) เช่น การได้อยู่อาศัย อาหาร หรือการได้ใช้รถบริษัทโดยไม่ต้องเสียค่าจ่าย เป็นต้น

5. เงินได้จากเงินลงทุน (Capital Investment)¹⁶⁵ กฎหมายเยอรมันไม่ได้

กำหนดนิยามหรือความหมายของเงินได้จากเงินลงทุนไว้ แต่ได้กำหนดว่าเงินได้จากการลงทุน ประกอบด้วยเงินได้ดังต่อไปนี้ 1) กำไรจากหุ้นที่ถืออยู่ในบริษัท หรือนิติบุคคลอื่นรวมถึงกำไรที่ไม่ เปิดเผยด้วย 2) เงินได้จากการเป็นหุ้นส่วนที่ไม่มีอำนาจจัดการ (Silent Partner) และจากการให้กู้ยืม เงินประเภทดอกเบี้ยขึ้นกับผลกำไร (Profit Participation Loans) และ 3) ดอกเบี้ยที่ได้รับจากเงิน ลงทุน

6. เงินได้จากการให้เช่า (Rental)¹⁶⁶ เงินได้ประเภทนี้ก็ไม่มียกเว้นกำหนดไว้

เช่นกัน แต่ได้แบ่งประเภทไว้ได้แก่ 1) เงินได้จากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ เช่น ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือ ส่วนใดส่วนหนึ่งของสิ่งปลูกสร้าง 2) เงินได้จากการให้เช่ากลุ่มวัตถุ (Object Aggregate) กลุ่มวัตถุ คือ

¹⁶³ Section 19 EStG

¹⁶⁴ Marco Ardizzoni, and others, *German Tax and Business Law*, p. 2,033.

¹⁶⁵ Section 20 EStG

¹⁶⁶ Section 21 EStG

กลุ่มของสังหาริมทรัพย์ที่เป็นหน่วยทางเศรษฐกิจ เช่น อุปกรณ์เครื่องใช้สำนักงาน เฟอร์นิเจอร์ในห้อง เป็นต้น แต่หากเป็นการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์อื่น จะถือว่าเป็นเงินได้จากผลได้จากทุนที่เป็นการจำหน่ายทรัพย์สินที่มีระยะเวลาสั้น 3) เงินได้จากการอนุญาตให้ใช้สิทธิ เช่น ทรัพย์สินทางปัญญา ค่าวิทยากร (Know-how) เป็นต้น และ 4) เงินได้จากการจำหน่ายสิทธิในการเช่า

7. เงินได้อื่นๆ ตามความหมายของมาตรา 22 แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในกรณีที่เงินได้ไม่เข้าประเภทอื่นอื่น 6 ประเภทข้างต้นจะต้องพิจารณาเงินได้อื่นๆ ตาม มาตรา 22 แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีก 6 ประเภท¹⁶⁷ ได้แก่

ประเภทแรก เงินได้ที่ได้รับการจ่ายคืน (Recurring Remunerations) โดยเฉพาะที่ได้เป็นรายปี

ประเภทที่สอง เงินได้ที่ได้รับการหย่า หรือการแยกกันอยู่ถาวร

ประเภทที่สาม เงินได้ที่ได้รับจากเงินได้จากทุน (capital gain) ซึ่งเป็นการจำหน่ายทรัพย์สินส่วนตัวในระยะเวลาสั้น ซึ่งไม่เกิน 10 ปี หากเป็นอสังหาริมทรัพย์ หรือทรัพย์สิน และไม่เกิน 1 ปี ในกรณีที่ทรัพย์สินอื่น เช่น หลักทรัพย์ เป็นต้น

ประเภทที่สี่ เงินได้ที่ได้รับจากบริการอื่นๆ เช่น เงินได้จากการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ หรือได้มาเป็นครั้งคราว เป็นต้น

ประเภทที่ห้า ค่าตอบแทนจากการเป็นสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรหรือสภาอื่น เช่น สภายุโรป (European Parliament) สภาแห่งรัฐ (The Parliament of German States) เป็นต้น

¹⁶⁷ Christiana Djanani, Gernot Brahler and Christian, *German Income Tax*, pp. 105-108.

ประเภทที่หก เงินได้จากบำนาญตามสัญญาเลิกจ้าง

ระบบการแบ่งเงินได้ของเยอรมัน เรียกว่า ระบบเงินได้สังเคราะห์ (Synthetic Income System) โดยที่เงินได้ที่ได้รับมาจะมีการแยกประเภทแต่ผลรวมสุดท้ายจะอยู่ภายใต้อัตราภาษีอัตราเดียวกัน¹⁶⁸

อย่างไรก็ตามแม้จะมีการแบ่งเงินได้เป็น 7 ประเภท แต่จะแบ่งออกเป็นกลุ่มเงินได้ 2 ลักษณะ (Dual Income)¹⁶⁹ กล่าวคือ เงินได้ประเภทกำไร (Profit Income) ได้แก่ เงินได้จากการเกษตรและป่าไม้ เงินได้จากการค้าและธุรกิจ และเงินได้จากการประกอบวิชาชีพ เงินได้ประเภทส่วนเกินรายได้ (Surplus Income) ได้แก่ เงินได้จากการจ้างแรงงาน เงินได้จากการลงทุน เงินได้จากการเช่าและค่าสิทธิต่าง ๆ และเงินได้ประเภทอื่นตามมาตรา 22 แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผลของการมีกลุ่มเงินได้ 2 ประเภทจะมีเกณฑ์การรับรู้เงินได้และการคิดผลลัพธ์ที่เป็นกำไรและเงินส่วนที่เกินเพื่อเป็นฐานในการคำนวณภาษีแตกต่างกัน โดย กำไร คือ ผลแตกต่างระหว่างสินทรัพย์ดำเนินการ (Operating Assets) เมื่อสิ้นปีภาษี (Fiscal Year) ปัจจุบันกับปีภาษีที่ผ่านมาบวกกับส่วนรั่วไหล (Withdrawal) แล้วหักออกด้วยส่วนลงทุน (Contribution) ซึ่งจะเทียบได้กับวิธีการทางบัญชีของบริษัท หรือก็คือการนำรายได้ในทางธุรกิจมาหักออกจากรายจ่ายที่เกิดจากการจัดการนั่นเอง ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดการตามมาตรา 4 (4) แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้บัญญัติไว้คือ ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจการ และเงินส่วนเกินรายได้ คือ รายได้หักออกด้วยรายจ่ายที่สัมพันธ์กับรายได้ โดยที่ตามมาตรา 8 (1) แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้บัญญัติเป็นพิเศษอีกว่า เงินได้ คือ สินค้าทั้งหมดที่ประกอบด้วย เงิน หรือตีมูลค่าเป็นเงินได้ ที่ไหลเข้ามาสู่ผู้เสียภาษีตามประเภทของเงินได้ที่ได้จากการจ้างแรงงานเงินได้จากการลงทุน เงินได้จากการเช่าและค่าสิทธิต่าง ๆ และเงินได้ประเภทอื่นตามมาตรา 22 แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กับเงินได้ (Income-Related Expense) ตามมาตรา 9 (1) บรรทัดแรก แห่งรัฐ

¹⁶⁸ ระบบนี้จะมีความแตกต่างจาก ระบบรายการภาษี (Schedule System) ที่ใช้ในประเทศอังกฤษ ตรงที่ระบบรายการภาษีจะแยกอัตราภาษีตามประเภทเงินได้ตามรายการ

¹⁶⁹ Section 2 (1) EStG

บัญชีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้บัญญัติไว้ว่า คือ ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิด รับประกัน หรือรักษาไว้ซึ่ง รายได้นอกจากนี้ในการหักค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กับเงินได้ยังสามารถที่จะใช้วิธีการหักแบบเหมา (Lump-sum) ในการคำนวณได้ หากไม่มีค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กับรายได้เกิดขึ้นตามความเป็นจริง หรือไม่ สามารถพิสูจน์ได้ หรือมีแต่น้อยกว่าจำนวนที่กฎหมายอนุญาตให้หักแบบเหมา¹⁷⁰

(2) เกณฑ์การคำนวณเงินได้พึงประเมิน

ประเทศเยอรมันซึ่งมีการกำหนดหลักการตามหลักการทางบัญชีการเงินไว้ใน กฎหมาย¹⁷¹ ตามหลักการทางบัญชีแล้วเกณฑ์การรับรู้รายได้รายจ่ายจะมีวิธีคิด 2 แบบ ได้แก่ เกณฑ์ เงินสด (Cash Basis) และเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) ลักษณะของเกณฑ์เงินสด กำหนดให้ เงินได้ที่ ได้รับรับรู้แต่ที่ปรากฏขึ้นจริงๆ (Realization Principle) หากเป็นเพียงเงินได้ที่มีเพียงแคสิทธิจะได้รับ หรือยังไม่แน่นอนว่าจะได้รับ จะไม่ถูกนำมาคำนวณ และรายจ่ายที่สัมพันธ์กับรายได้ก็ต้องรับรู้ในปี ภาษีเดียวกับที่รายได้เกิดขึ้น (Inflow-Outflow Principle)¹⁷² ส่วนลักษณะของเกณฑ์สิทธิ กำหนดให้เงิน ได้ที่ได้รับแม้เป็นเพียงสิทธิที่จะได้รับก็จะถูกนำมาคำนวณ และรายจ่ายที่สัมพันธ์กับรายได้ก็จะรับรู้ใน ปีภาษีเดียวกัน¹⁷³

การรับรู้เงินได้พึงประเมินตามเกณฑ์เงินสดหรือเกณฑ์สิทธิ แบ่งตามประเภท ของเงินได้ หากเงินได้จากการเกษตร และป่าไม้ เงินได้จากการค้าธุรกิจ และเงินได้จากการให้บริการ อีสาระส่วนบุคคลอันเป็นวิชาชีพอันเป็นเงินได้ประเภทกำไรจะรับรู้โดยใช้เกณฑ์สิทธิ ส่วนเงินได้จาก สัญญาจ้างแรงงาน เงินได้จากการลงทุน เงินได้จากการเช่า และเงินได้ประเภทอื่น ๆ ตามมาตรา 22 แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อันเป็นเงินได้ประเภทส่วนเกินรายได้ จะรับรู้โดยใช้

¹⁷⁰ Christiana Djanani, Gernot Braehler and Christian, *German Income Tax*, pp. 69-70.

¹⁷¹ Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting Volume 2*, (Washington : International Monetary Fund), 1998. p. 620.

¹⁷² Christiana Djanani, Gernot Braehler and Christian, *German Income Tax*, pp. 56-57.

¹⁷³ Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting Volume 2, Chapter 14, Individual Income Tax* [Online], 20 January 2012. Available from: <http://www.ieo-imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch14.pdf>

เกณฑ์เงินสด¹⁷⁴

ตามประมวลกฎหมายพาณิชย์เยอรมัน มาตรา 238 (1) กำหนดให้ผู้ประกอบการ (Merchant) และธุรกรรมทางการค้าต้องมีการจัดทำบัญชีพาณิชย์ (Commercial Bookkeeping) จดทะเบียนการค้าโดยการเป็นผู้ประกอบการอาจเป็นบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน หรือนิติบุคคล ที่จะต้องมีธุรกรรมทางการค้า ดังต่อไปนี้ 1. การซื้อขายสินค้าและหลักทรัพย์ 2. การจัดการทรัพย์สินที่ได้รับจากบุคคลที่สาม เช่น ร้านซักรีด ร้านเช่าปกหนังสือ เป็นต้น 3. การประกันความเสี่ยง 4. การธนาคารและการแลกเปลี่ยนเงิน 5. การขนส่งสินค้าและบุคคล 6. การเป็นตัวแทนผู้รับขนส่งสินค้า เจ้าของโกดังสินค้า ตัวแทนมีบำเหน็จ 7. การเป็นตัวแทนการค้า นายหน้า 8. ธุรกิจขายหนังสือ ผู้โฆษณา ผู้จัดการงานศิลปะ 9. ธุรกิจการจัดพิมพ์ แต่อย่างไรก็ตามกฎหมายจะไม่บังคับใช้ในกรณีธุรกิจขนาดเล็ก¹⁷⁵ และมาตรา 140 ประมวลกฎหมายการเงิน กำหนดให้ผู้ที่มีหน้าที่เก็บรักษาบัญชีตามประมวลกฎหมายพาณิชย์ดังกล่าวจะต้องเก็บไว้เพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีด้วย¹⁷⁶ และตามมาตรา 4 (1) และมาตรา 5 แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กำหนดให้มีการจัดทำบัญชีคู่ (Double Book-Keeping)¹⁷⁷ และกำหนดให้ใช้เกณฑ์สิทธิและการคำนวณกำไรขาดทุนตามลักษณะทางการบัญชี แต่อย่างไรก็ตามหากเป็นผู้ประกอบธุรกิจขนาดเล็ก หรือผู้รับงานอิสระ (Freelancer) ไม่มีหน้าที่จะต้องจัดเก็บบัญชีตามกฎหมาย หากไม่ได้สมัครใจเข้าทำบัญชี หรือเจ้าของฟาร์มเกษตรหรือป่าไม้ที่มีขนาดเกินกว่า มาตรา 13a แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะสามารถใช้เกณฑ์เงินสดได้¹⁷⁸

¹⁷⁴ Marco Ardizzoni, and others, *German Tax and Business Law*, p. 1,016.

¹⁷⁵ Norbert Horn, Hein Kotz and Hans G. Leser, *German Private and Commercial Law: an Introduction*, (United States of America: Oxford University Press, 1982), pp. 212-213.

¹⁷⁶ แม้เจ้าของฟาร์ม หรือป่าไม้จะไม่ใช้ผู้ประกอบการกิจการตามกฎหมายพาณิชย์แต่มาตรานี้ก็ระบุให้ทำด้วย

¹⁷⁷ บัญชีคู่ คือ บัญชีงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุน

¹⁷⁸ Christiana Djanani, Gernot Brahler and Christian, *German Income Tax*, pp. 66-67.

(3) ค่าใช้จ่าย

วัตถุประสงค์ที่มีการแบ่งประเภทของเงินได้ออกมา ทำให้เงินได้ที่เป็นประเภทเงินได้นั้นเท่านั้นที่จะอยู่ภายใต้การจำกัดเก็บภาษีและด้วยเหตุผลเดียวกันค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ประเภทนั้นเท่านั้นที่จะสามารถหักได้¹⁷⁹

1. เงินได้จากการเกษตร หรือป่าไม้ ค่าใช้จ่ายที่เกิดเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดการซึ่งก็ต้องสัมพันธ์เกี่ยวกับการจัดการเกษตรจะถูกคำนวณในทางบัญชี และเมื่อคำนวณกำไรได้เกินกว่า € 670 ต่อปีถึงจะถูกจำกัดเก็บภาษี โดยที่ในปีดังกล่าวจะต้องมีรายได้เข้าไม่เกิน € 30,700 ต่อปีด้วย หากรายได้เข้าเกินจำนวนดังกล่าวแม้มีกำไรไม่เกิน € 670 ก็ต้องถูกเก็บภาษี¹⁸⁰

2. เงินได้จากธุรกิจ ในการคำนวณกำไรโดยคิดค่าใช้จ่ายในการจัดการที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจ โดยค่าใช้จ่ายที่หักได้ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการติดต่อสื่อสาร (Commuting costs) ค่าใช้จ่ายในการเดินทางอาหารและที่พัก (Travel Meals and Accommodation costs) ค่าบ้านแห่งที่ 2 เพื่อให้ใกล้ที่ทำงาน (Second home at business location) ค่าใช้จ่ายในสถานที่ทำการ (Home Office) ค่าของขวัญและค่ารับรองลูกค้า (Gifts and business entertainment) เหล่านี้จะหักในฐานะค่าใช้จ่ายในการจัดการธุรกิจ แต่อย่างไรก็ตามค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะต้องเหมาะสมกับสภาพของธุรกิจจำนวนกำไรที่ได้รับและไม่เกินกว่ากฎหมายกำหนดไว้¹⁸¹ นอกจากนี้ยังมีเงินได้ในกรณีการขายกิจการหรือเลิกกิจการหากมีอายุ 55 ปีขึ้นไป และไม่เคยหักค่าใช้จ่ายในกรณีนี้มาก่อน เมื่อมีการจัดการบัญชี จนเหลือกำไรหลังการเลิกกิจการ จะหักได้ไม่เกิน € 45,000 แต่ต้องลดทอนในส่วนต่างของกำไรที่หักจาก € 136,000¹⁸² เช่น นาย A อายุ 60 ปี มีกำไรจากการขายกิจการ € 166,000 กฎหมายให้หักได้ไม่เกิน € 45,000 ที่ต้องลดทอนส่วนต่างกำไร คือ € 166,000 - € 136,000 = €

¹⁷⁹ Hugh J. Ault and Brian J. Arnold, *Comparative Income Tax: A Structural Analysis*, p. 167.

¹⁸⁰ Section 13 (3) EStG

¹⁸¹ Marco Ardizzoni, and others, *German Tax and Business Law*, p. 2,033.

¹⁸² Section 16 (4) EStG

30,000 ดังนั้นจะหักได้ € 45,000-€ 30,000 = € 15,000 ดังนั้นกำไรสุทธิที่คิดภาษีคือ € 166,000 -€ 15,000 = € 151,000 เป็นต้น

3. เงินได้จากการให้บริการอิสระส่วนบุคคลอันเป็นวิชาชีพ เนื่องด้วยไม่มีบทบัญญัติไว้เป็นพิเศษจึงต้องหักค่าใช้จ่ายที่ปรากฏตามความเป็นจริงในทางการบัญชีโดยใช้เกณฑ์สิทธิโดยจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการทำธุรกิจของตนซึ่งใช้ลักษณะเดียวกันกับเงินได้จากธุรกิจ

4. เงินได้จากการจ้างแรงงาน ตามระบบเงินได้ส่วนเกินการหักค่าใช้จ่ายใช้การหักค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กับรายได้ตามความเป็นจริงที่เกิดขึ้น ในส่วนค่าใช้จ่ายแบบเหมากำหนดไว้ที่ € 920 อย่างไรก็ตามในกรณีที่รายได้ดังกล่าวได้มาจากการเป็นลูกจ้างที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ หรือไม่มีที่อยู่อาศัยเป็นหลักแหล่ง อันจะต้องเสียเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) เมื่อมีการจ่ายเงินได้ นายจ้างมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในฐานภาษีการจ้างงาน (Wage Tax) แต่ในกรณีของลูกจ้างที่มีถิ่นที่อยู่ หรือมีที่อยู่อาศัยเป็นหลักแหล่ง ภาษีดังกล่าวจะเป็นการจ่ายล่วงหน้าและเมื่อสิ้นปีภาษี หากประเมินภาษีแล้วปรากฏว่า มีภาษีที่ต้องชำระน้อยกว่าภาษีย่อนหน้าที่จ่ายไป จะได้รับการคืนภาษีให้ แต่สำหรับลูกจ้างตามหลักแหล่งเงินได้จะไม่มีสิทธิได้รับคืน¹⁸³ และหากเงินได้จากการทำงานที่ได้รับเป็นบำนาญจะสามารถหักค่าลดหย่อนบำนาญตามปีที่ได้รับ เช่น เงินบำนาญที่ได้รับในปี 2,006 จะหักได้ € 3,744 และที่ได้รับในปี 2,007 จะหักได้ € 3,588 แต่เนื่องจากมีสิทธิได้รับลดหย่อนมากจึงหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้เพียง € 102 เท่านั้น¹⁸⁴

5. เงินได้จากเงินลงทุน ดังที่กล่าวมาว่ามี 2 ประเภทได้แก่ เงินได้ที่ได้รับการร่วมลงทุนในบริษัท (โดยเฉพาะเงินปันผล) และเงินได้ประเภทดอกเบี้ย ในส่วนเงินได้ประเภทเงินปันผลที่บริษัทให้กับผู้ถือหุ้นจากความสัมพันธ์ จะถูกจัดเก็บภาษีแล้วในระดับบริษัท (Corporate Income Tax) เพื่อป้องกันการความซ้ำซ้อนจากการจัดเก็บภาษี (Double Taxation) จึงให้นำเงินได้ดังกล่าวมาคำนวณภาษีเพียงครั้งเดียว (Half-Income System) ส่วนที่เหลือให้ได้รับการยกเว้นภาษีไป

¹⁸³ Marco Ardizzoni, and others, *German Tax and Business Law*, p. 2,034.

¹⁸⁴ Section 19 (2) ตราวงทำยซึ่งบัญญัติไว้ถึงปี 2040

แต่ในส่วนเงินได้ประเภทดอกเบี้ย จะไม่เหมือนกับการจัดเก็บภาษีเพียงครั้งเดียวของเงินได้ประเภทเงินปันผล กล่าวคือ ดอกเบี้ยที่ได้รับมาจะต้องถูกจัดเก็บภาษีเต็มจำนวน โดยหักค่าใช้จ่ายตามปกติที่เกี่ยวข้องได้และมีค่าใช้จ่ายแบบเหมาอยู่ที่ € 51 หากมีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้นก็สามารถที่จะหักได้ตามหลักฐานที่ปรากฏแท้จริง หลังจากหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องแล้ว ในส่วนเงินเงินได้ € 1,370 แรกจะได้รับการยกเว้นอีกด้วย¹⁸⁵

6. เงินได้จากการเช่า สามารถหักค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กับเงินได้ที่เกิดขึ้นจริงตามหลักทั่วไป แต่กลับไม่ปรากฏการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา และกฎหมายยังให้ถือว่ารายจ่ายที่ใช้เพื่อการป้องกันหรือบำรุงดูแลทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ ก็เป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องด้วย เช่น ค่าไฟ ค่าน้ำ ในการจัดการทรัพย์สิน หรือค่าภาษีทรัพย์สิน ค่าประกัน หรือการให้เงินช่วยเหลือแก่สมาคมอสังหาริมทรัพย์ หรือดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมเงินที่เกี่ยวกับทรัพย์สินที่ให้เช่า เป็นต้น นอกจากนี้ยังยอมให้หักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินเป็นค่าใช้จ่ายอีกด้วย

7. เงินได้อื่น ๆ ตามความหมายของมาตรา 22 แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ใช้วิธีหักค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กับเงินได้ที่เกิดขึ้นจริงตามหลักทั่วไป และมีการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาอยู่ที่ € 102

ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจัดการ (Operating Expenses) ที่ใช้ในการคำนวณเงินได้ประเภท (1)-(3) หรือค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กับเงินได้ (Income-Related Expenses) แม้ว่าจะเกิดขึ้นจริง แต่ไม่ได้หมายความว่า จะสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ทุกกรณี หากเป็นค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กับเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีก็จะหักไม่ได้ หรือกรณีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจัดการที่ไม่สามารถหักออกเพื่อคำนวณเป็นกำไร หรือหักได้บางส่วนได้แก่ ค่าของขวัญให้บุคคลอื่นที่ไม่ใช่ลูกจ้าง ค่าเลี้ยงรับรองทางธุรกิจ ค่าใช้จ่ายสำหรับการบำรุงรักษาบ้านลูกค้า ค่าใช้จ่ายในการล่าสัตว์ตกปลา หรือล่องเรือใบและเรือยอชท์ ค่าใช้จ่ายในการจัดเลี้ยงสำหรับการเดินทางทำธุรกิจ ค่าใช้จ่ายในการเดินทางจากบ้านไปยังครอบครัวหนึ่งโดยพาหนะบริษัท ค่าใช้จ่ายส่วนตัว ค่าปรับทางอาญา ทางแพ่ง

¹⁸⁵ Marco Ardizzoni, and others, *German Tax and Business Law*, pp. 2,035-2,037.

และเงินสินบน¹⁸⁶ ค่าใช้จ่ายเฉพาะ (Special Expenses) คือ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแท้จริงในการใช้ชีวิตของบุคคลธรรมดาแต่ไม่สัมพันธ์กับประเภทของเงินได้ ซึ่งกฎหมายยอมรับให้หักออกเป็นค่าใช้จ่ายได้ด้วยเหตุผลในทางเศรษฐกิจ สังคม และวัฒนธรรม เพื่อลดภาระตามหลักความสามารถในการเสียภาษี¹⁸⁷ ค่าใช้จ่ายที่หักได้จะมี 2 รูปแบบ คือ 1) ค่าใช้จ่ายที่หักได้เต็มจำนวน ได้แก่ ภาษีโบสถ์ (Church Tax) ที่จ่ายไป หรือค่าใช้จ่ายในภาระประจำปีหรือภาระถาวร¹⁸⁸ ซึ่งสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามความเป็นจริง หรือแบบเหมาที่ € 36 2) ค่าใช้จ่ายที่หักได้บางส่วน ได้แก่ ค่าใช้จ่ายสำหรับการเลี้ยงชีพ ค่าอุปการะเลี้ยงดูในกรณีหย่า หรือแยกกันอยู่ถาวร ค่าใช้จ่ายในการศึกษาหรือฝึกวิชาชีพครั้งแรก การบริจาค และค่าธรรมเนียมการศึกษา เนื่องจากค่าใช้จ่ายประเภทนี้หักได้เพียงบางส่วนจึงหักได้ตามที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้นไม่สามารถหักได้แบบเหมา ค่าใช้จ่ายเฉพาะจะหักโดยใช้เกณฑ์เงินสด

ค่าใช้จ่ายพิเศษ (Extraordinary expenses) ด้วยเหตุผลเดียวกับค่าใช้จ่ายเฉพาะ ค่าใช้จ่ายพิเศษก็ไม่สามารถจัดเข้าค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กับประเภทเงินได้ได้โดยตรง ค่าใช้จ่ายพิเศษแบ่งเป็น 2 ลักษณะ ได้แก่ 1) ค่าใช้จ่ายพิเศษในกรณีทั่วไป (General Cases) ประกอบด้วย ค่ารักษาพยาบาล ค่าฟื้นฟูสภาพ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี ค่าใช้จ่ายในการหย่าร้าง ค่าใช้จ่ายในการทำศพ เป็นต้น โดยจะสามารถหักได้ตามความเหมาะสมโดยคิดเป็นเปอร์เซ็นต์ (Percentage)¹⁸⁹ 2) ค่าใช้จ่ายพิเศษในกรณีมาตรฐาน (Standardized Cases) ประกอบด้วย ค่าอุปการะเลี้ยงดูในกรณีหย่า หรือแยกกันอยู่ถาวร (เป็นสิทธิในการเลือกของผู้เสียภาษีว่าจะหักค่าใช้จ่ายเฉพาะหรือค่าใช้จ่ายพิเศษ) ค่าใช้จ่ายสำหรับการศึกษานูตริ ค่าใช้จ่ายในการดูแลครอบครัวและที่อยู่อาศัย ค่าใช้จ่ายสำหรับคนพิการ ค่าใช้จ่ายในการดูแลบุตร ค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะหักตามความเป็นจริงแต่กำหนดเพดานขั้นสูงไว้ หรือแบบเหมา¹⁹⁰

¹⁸⁶ Christiana Djanani, Gernot Brahler and Christian, *German Income Tax*, p. 55.

¹⁸⁷ Ibid., p. 123.

¹⁸⁸ เช่น นาย A ได้รับบ้านจากพ่อเป็นของขวัญแต่ต้องมีการตอบแทนให้พ่อเป็นรายปี ค่าใช้จ่ายดังกล่าวที่เกิดขึ้นจะไม่ถูกถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สิน แต่จะถูกถือว่าเป็นการจ่ายด้วยความสมัครใจเพื่อสนับสนุนการเป็นเจ้าของทรัพย์สิน (โปรดดู Christiana Djanani, Gernot Brahler and Christian, *Ibid*, p. 126.)

¹⁸⁹ Section 33 (3) EStG

¹⁹⁰ Christiana Djanani, Gernot Brahler and Christian, *German Income Tax*, pp. 150-152.

โดยหลักแล้วค่าใช้จ่ายส่วนตัวนั้นไม่ได้สัมพันธ์กับเงินได้และไม่ได้ลดความสามารถในการจ่าย (Ability to Pay)¹⁹¹ แต่กลับแสดงออกซึ่งความสามารถในการจ่าย เพื่อความชัดเจนกฎหมายจึงบัญญัติ¹⁹² ให้ค่าใช้จ่ายดังกล่าวหักไม่ได้ ประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายในครัวเรือนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับผู้อยู่ในอุปการะครอบครัวผู้เสียภาษี การบริจาคด้วยความสมัครใจ ภาษีบุคคลธรรมดา และค่าปรับที่เกิดจากการกระทำความผิดทางอาญา หรือค่าปรับทางแพ่ง¹⁹³ หรือการสูญเสียที่เกิดจากการกระทำความผิดที่มีลักษณะเป็นการกระทำความผิดทางอาญา รวมถึงค่าใช้จ่ายที่เป็นค่าเสียหายให้เพื่อทำตามเงื่อนไข หรือให้โดยตรง เนื่องจากการกระทำความผิดอาญาแม้ว่าค่าใช้จ่ายนั้นจะไม่ได้ให้เพื่อทดแทนผลดังกล่าวเพียงอย่างเดียว¹⁹⁴

(4) ค่าลดหย่อน

ค่าลดหย่อนปกติจะมีอยู่ในประเภทเงินได้แต่ละประเภทอยู่แล้ว แต่อย่างไรก็ตามยังมีค่าลดหย่อนที่มีลักษณะทั่วไป ได้แก่

ค่าลดหย่อนในความชรา (Elderly Allowance) การให้ค่าลดหย่อนแบบพิเศษนี้ จะไม่ใช้กับเงินได้ที่เป็นเงินช่วยเหลือประจำปี หรือเงินบำนาญ แต่จะใช้กับ เงินได้ประเภทอื่น เช่น เงินได้จากการทำงานระยะสั้น สิทธิดังกล่าวให้กับผู้ที่มีอายุ 64 ปี โดยให้หักเป็น % แต่ไม่เกินจำนวนสูงสุดที่กฎหมายกำหนด ตามปีที่กำหนด¹⁹⁵ เช่น ถึงอายุ 64 ปี ก่อนหรือในปี 2004 จะให้

¹⁹¹ แม้ว่าค่าใช้จ่ายเฉพาะและค่าใช้จ่ายพิเศษจะเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัวเหมือนกันแต่มีผลต่อความสามารถในการเสียภาษีกฎหมายจึงยกเว้นให้หักได้

¹⁹² Section 4 (5) EStG

¹⁹³ การปรับทางแพ่ง (Pecuniary Penalty) เป็นการลงโทษทางแพ่งโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการกระทำใดการกระทำหนึ่ง โดยการกระทำนั้นไม่ใช่การกระทำที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน เช่น กิจกรรมที่มีเนื้อหาทางพาณิชย์ (โปรตุเกส ปกรณ์ นิลประพันธ์ และคณะ, **ข้อคิดเห็นทั่วไปเกี่ยวกับความรับผิด และสรุปผลการศึกษา กฎหมายออสเตรเลียเกี่ยวกับการลงโทษ**, 2546, [ออนไลน์], 23 ตุลาคม 2555. แหล่งที่มา <http://www.lawreform.go.th>)

¹⁹⁴ Christiana Djanani, Gernot Braehler and Christian, **German Income Tax**, pp. 55-56.

¹⁹⁵ Section 24a EStG

ส่วนลด 40% แต่ไม่เกิน € 1,900 หรือหากถึงอายุ 64 ในปี 2009 จะได้ 32 % แต่ไม่เกิน € 1,520 จะเห็นว่าสิทธิในค่าลดหย่อนจะลดลงไปเรื่อยๆ หากถึงอายุ 64 ในปี 2039 จะไม่ได้รับสิทธิอีกต่อไป และเมื่อได้รับสิทธิแล้วจะสามารถใช้ลดหย่อนได้ในทุกปีภาษี¹⁹⁶

ค่าลดหย่อนภาษีสำหรับครอบครัวเดี่ยว (Allowance for Single parents) ค่าลดหย่อนประเภทนี้มาแทนค่าลดหย่อนสำหรับครอบครัว (Household Allowance)¹⁹⁷ ผลคือ ผู้ที่เป็นหม้ายหรือมีบุตรนอกสมรส สามารถหักภาษีสำหรับบุตรได้ ในกรณีที่บุตรที่อยู่ในความอุปการะ อันที่ได้ลงทะเบียนไว้ โดยจำกัดอายุบุตรไว้ที่อายุไม่เกิน 18 ปี บริบูรณ์ และสามารถที่จะหักลดหย่อนได้ € 1,308 ในปีภาษี อย่างไรก็ตาม ในการเสียภาษีของคู่สมรสซึ่งสามารถที่มีสิทธิจะแยกยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี (Splitting Method) ได้ใช้สิทธิดังกล่าวก็ไม่ทำให้เกิดสิทธิในการหักลดหย่อนได้ เพราะไม่ได้เป็น Single Parents ตามนิยามของบทบัญญัติ¹⁹⁸

ค่าลดหย่อนภาษีสำหรับเด็ก (Child Allowance) กฎหมายเยอรมันค่อนข้างจะให้ความสำคัญกับการแต่งงานเป็นพิเศษ จึงพยายามลดภาระภาษีให้กับกรณีดังกล่าว เช่น การยกยื่นภาษีของคู่สมรส เป็นต้น ค่าลดหย่อนภาษีสำหรับเด็กก็เป็นอีกเครื่องมือทางการเงินที่ช่วยส่งเสริมความมั่นคงในชีวิตสมรส โดยปรากฏในสองลักษณะ ได้แก่

ลักษณะแรก ค่าลดหย่อนในรูปเงินสังเคราะห์เด็ก (Child Benefit) เป็นการช่วยเหลือผู้มีบุตรโดยจะให้กับพ่อแม่ที่มีถิ่นที่อยู่ หรือมีหลักแหล่งที่อยู่ตามปกติในประเทศเยอรมัน บทบัญญัตินี้ขยายความถึง บุตรตามสายโลหิต (Biological Children) บุตรบุญธรรม (Adopted

¹⁹⁶ Christiana Djanani, Gernot Braehler and Christian, *German Income Tax*, pp. 110-111.

¹⁹⁷ เหตุผลที่ต้องปรับปรุงด้วย ด้วยกฎหมายกำหนดให้คู่สมรสสามารถหักค่าลดหย่อนในบุตรได้ แต่บุคคลที่ต้องเลี้ยงดูบุตรตามลำพังเพราะเป็นหม้าย หรือเป็นบุตรนอกสมรสกลับไม่ได้สิทธิ เมื่อมีผู้ร้องขอศาลรัฐธรรมนูญเยอรมันเห็นว่า บทบัญญัติดังกล่าวขัดต่อหลักความสามารถของผู้เสียภาษี จึงมีคำสั่งให้แก้ไขกฎหมาย (โปรดดู ชาญชัย แสวงศักดิ์, “ความเสมอภาคระหว่างผู้เสียภาษีที่มีบุตร,” *วารสารกฎหมายกฎหมายปกครอง*, 6 (2530): 852.)

¹⁹⁸ Section 24b EStG

Children) ลูกเลี้ยง(Foster Children) ลูกติด(Step Children) หรือหลาน (Grandchildren) ที่อยู่ภายในครอบครัวด้วย โดยให้ค่าลดหย่อนในรูปแบบของการคืนภาษี (Tax Refund) เป็นรายเดือน¹⁹⁹ ตามจำนวนบุตร ดังนี้ บุตรคนแรก € 184 คนที่สอง € 184 คนที่สาม € 190 คนที่สี่และคนต่อไป € 215 บทบัญญัตินี้ไม่ใช้กับครอบครัวเดี่ยว (Single Parent) การให้เงินสงเคราะห์จะให้จนถึงอายุ 18 ปี²⁰⁰ แต่อย่างไรก็ตามหากก่อนอายุ 27 ปี เกิดความพิการทางด้านร่างกาย หรือจิตใจแก่เด็ก จะได้รับตลอดชีวิต

ลักษณะที่สอง ค่าลดหย่อนโดยปกติ (Child Allowance) พื้นฐานค่าลดหย่อนสำหรับเด็ก²⁰¹ จะให้ตามจำนวนบุตร คนละ € 2,184 สำหรับครอบครัวเดี่ยวหรือการแยกยื่นภาษี และให้อีกคนละ € 1,320 สำหรับ ค่าดูแลและค่าการศึกษาของบุตร (Collective Allowance) นอกจากนี้หากการศึกษาของบุตรอายุกว่า 18 ปี ศึกษาเต็มเวลาและอยู่ห่างไกลจากบ้านจะได้เพิ่มอีกคนละ € 924 ต่อปี แต่หากยื่นรวมของสามีภริยา จะหักค่าลดหย่อนเหล่านี้ได้เป็นสองเท่า ค่าลดหย่อนเหล่านี้เป็นแบบเหมา (Lump-Sum) เนื่องจากไม่ได้เป็นค่าใช้จ่ายแต่เป็นสิ่งที่รัฐลดให้เพิ่มเป็นพิเศษจึงไม่สามารถที่จะพิสูจน์นอกเหนือจากนี้ได้²⁰²

¹⁹⁹ OECD - Social Policy Division - Directorate of Employment, Labour and Social Affairs Country chapter - Benefits and Wages, GERMANY 2003, [Online], 2 October 2012. Available from: <http://www.oecd.org/social/socialpoliciesanddata/36215432.pdf>

²⁰⁰ ที่ให้ถึงอายุ 18 เพราะตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน มาตรา 2 บุคคลจะบรรลุนิติภาวะเมื่ออายุ 18 ปีบริบูรณ์ (BGB Section 2 Majority begins at the age of eighteen.)

²⁰¹ ค่าลดหย่อนสำหรับเด็กเริ่มต้นครั้งแรกที่ฝรั่งเศส และนำมาใช้ในประเทศเยอรมันหลังสิ้นสุดสงครามโลกครั้งที่ 1 เพื่อที่จะลดภาระของคนงาน และปรากฏเด่นชัดหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 (เพิ่มเติม โปรดดู Leif Haanes-Olsen, Children's Allowance : Their Size and Structure in Five Countries, [Online], 2 October 2012. Available from: <http://www.ssa.gov/policy/docs/ssb/v35n5/v35n5p17.pdf>)

²⁰² Christiana Djanani, Gernot Brahler and Christian, German Income Tax, pp. 155-159.

(5) เงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นภาษี

เงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีไม่ได้มีการบัญญัติไว้เป็นมาตราเฉพาะแต่จะมีแทรกอยู่ในประเภทเงินได้ต่าง ๆ เช่น เงินได้ประเภทเงินปันผลที่ได้รับการยกเว้นภาษีครั้งหนึ่ง

4.2.1.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประเทศเยอรมันได้ยอมรับ ทฤษฎีองค์สภาพ (Organic Theory) ดังนั้นการจะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายแพ่งเยอรมันจะต้องประกอบด้วย ในเชิงเนื้อหา จะต้องมีการจัดการองค์กร หรือกิจการที่เหมาะสมตามเจตจำนง และในเชิงรูปแบบ จะต้องมีการยอมรับจากกฎหมายให้มีสภาพบุคคล มีสิทธิและหน้าที่เป็นของตนเอง²⁰³ โดยจะมีการแบ่งแยกประเภทนิติบุคคลออกเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน และนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชน

4.2.1.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

กฎหมายได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporation Tax Act หรือ Körperschaftsteuergesetz(KStG)) มาตรา 1 ซึ่งได้แก่ 1. บริษัทเอกชนจำกัด (GmbH) บริษัทมหาชนจำกัด (AG) ห้างหุ้นส่วนจำกัดโดยหุ้น (KGaA) 2. สหกรณ์ (Genossenschaft) 3. บริษัทเอกชนจำกัดโดยการประกัน (VVaG) 4. นิติบุคคลประเภทอื่นตามกฎหมายแพ่ง 5. สมาคม (Association) สถาบัน (Institution) มูลนิธิ (Foundation) ที่ไม่เป็นนิติบุคคล และกองทุนอื่นที่มีวัตถุประสงค์เดียวกันที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายแพ่งส่วนทรัพย์สิน 6. นิติบุคคลพาณิชย์อื่น ๆ ภายใต้กฎหมายมหาชน²⁰⁴ ส่วนห้างหุ้นส่วน

²⁰³ ชัยนันท์ งามขจรกุลกิจ, “ทฤษฎีว่าด้วยนิติบุคคลและความเป็นนิติบุคคลของบริษัทจำกัด,” **วารสารสมาคมรัฐประศาสนศาสตร์** นิต้า, 3, 1 (มกราคม-มีนาคม 2541)

²⁰⁴ ห้างหุ้นส่วนจำกัดโดยหุ้น คือ ห้างหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดชอบที่หุ้นส่วนจำกัดความรับผิดชอบเหมือนบริษัทสามารถเปลี่ยนมือได้ และบริษัทจำกัดโดยการประกัน คือ บริษัทที่สมาชิกจำกัดความรับผิดชอบเพียงจำนวนเงินที่ตนเองได้ตกลงจะสนับสนุนทรัพย์สินของบริษัท นอกจากนี้ในส่วนของสมาคม สถาบัน มูลนิธิ หากต้องรับผิดชอบในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วก็ไม่ต้องรับผิดชอบในภาษีนิติบุคคลอีก (โปรดดู KStG Section 1)

สามัญ (OHG) และห้างหุ้นส่วนจำกัด (KG) ถูกจัดเก็บภาษีบุคคลธรรมดาจากฐานเงินได้ในส่วนกำไรที่ได้รับจากการลงทุน²⁰⁵ เพราะว่าห้างหุ้นส่วนทั้งสองประเภทไม่ได้บัญญัติเอาไว้ใน 6 ประเภทดังกล่าว

การจัดเก็บภาษีในระดับนิติบุคคลจากผลกำไรเมื่อมีการจ่ายออกมาในระดับผู้ถือหุ้นจะต้องจัดเก็บภาษีในระดับผู้ถือหุ้นอีก เมื่อลดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเชิงเศรษฐกิจ ประเทศเยอรมันได้ใช้ระบบการจัดความซ้ำซ้อนแบบคลาสสิก (Classic System) ที่เรียกว่า ระบบเงินได้ครึ่งเดียว (Half-Income System) แต่จะมีความแตกต่างในกรณีที่ได้รับเงินปันผล (dividends) เป็นผู้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ ในกรณีที่เงินปันผลเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อได้รับเงินได้ประเภทเงินปันผลภายหลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว ให้นำมาคำนวณภาษีเพียงครึ่งเดียว และในกรณีที่เงินปันผลเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อได้รับเงินได้ประเภทเงินปันผลจะถูกลงมาเป็นเงินได้จากการลงทุน จะได้รับการยกเว้นภาษีถึง 95% และถูกนำมาคิดเป็นรายได้เพียง 5%²⁰⁶

อย่างไรก็ตามแม้จะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีนิติบุคคลยังมีการยกเว้นภาษีนิติบุคคลให้ในกรณีที่หน่วยงานที่ทำงานให้รัฐบาลเยอรมัน เช่น ธนาคารแห่งรัฐ (State Banks) เป็นต้น หรือมีวัตถุประสงค์เพื่อการศาสนา ไม่แสวงหากำไร หรือมีเป้าหมายทางการกุศล จะได้รับยกเว้นเงินได้ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน²⁰⁷

แม้ว่าประเทศเยอรมันจะมีการแบ่งเป็นรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และรัฐบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ด้วยบทบัญญัติในรัฐบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคลมีจำนวนน้อยกว่าส่วนของรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มาก ดังนั้น จึงมีการนำบทบัญญัติในส่วนของรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มาใช้โดยอนุโลมเป็นส่วนใหญ่²⁰⁸

²⁰⁵ Norbert Horn, Hein Kotz and Hans G. Leser, *German Private and Commercial Law: an Introduction*, pp. 279-280.

²⁰⁶ Marco Ardizzoni, and others, *German Tax and Business Law*, pp. 3,011-3012.

²⁰⁷ Christiana Djanani, Gernot Braehler and Christian, *German Income Tax*, p. 193.

²⁰⁸ Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting Volume 1*, (Washington: International Monetary Fund), p. 217.

4.2.1.2.2 ขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี

โดยรูปแบบลักษณะเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้นิติบุคคลก็ใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ เช่นเดียวกัน

1. หลักถิ่นที่อยู่ ในส่วนของนิติบุคคลจะกำหนดให้ผู้มีภูมิลำเนาในประเทศตามประเภทของผู้มีหน้าที่เสียภาษีนิติบุคคลข้างต้นจะมีภูมิลำเนาตามที่กฎหมายที่จัดตั้งนั้นๆ กำหนด²⁰⁹ หรือในกรณีนิติบุคคลต่างประเทศมีสถานประกอบการ (Place of Management) อันเป็นศูนย์กลางการบริหารจัดการธุรกิจในประเทศเยอรมัน²¹⁰ อยู่ จะต้องนำเงินได้ทั้งหมดไม่ว่าจะมาจากที่ใดก็ตามมาคิดคำนวณภาษี

2. หลักแหล่งเงินได้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนิติบุคคลข้างต้น ที่ไม่มีภูมิลำเนา หรือสถานประกอบการในประเทศเยอรมัน จะต้องนำแต่เฉพาะรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศเยอรมันเท่านั้นมาเสียภาษี²¹¹

4.2.1.2.3 ฐานภาษี

ประมวลกฎหมายพาณิชย์เยอรมัน(The Commercial Code หรือ Handelsgesetzbuch (HGB)) มาตรา 6 ได้กำหนดให้บริษัทพาณิชย์ (Commercial Company) เป็นผู้ประกอบการ (Merchant) แม้ว่าจะไม่ได้ประกอบธุรกิจตามที่กฎหมายกำหนด²¹² ดังนั้นตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันมาตรา 238 ที่กำหนดให้มีการจัดทำและเก็บบัญชี (Bookkeeping) ถูกต้องและเหมาะสมตามหลักการบัญชีที่กฎหมายกำหนด ดังที่ได้กล่าวมาในส่วนของบุคคลธรรมดา และการที่จะนำรายได้ที่ปรากฏในทางบัญชีพาณิชย์ (Commercial Balance Sheet) มาคำนวณภาษี

²⁰⁹ Section 11 AO

²¹⁰ Section 10 AO

²¹¹ Section 2 KStG

²¹² โปรดดูคำอธิบายในส่วนของบุคคลธรรมดา

ทันทีไม่ได้ จะต้องจัดเก็บไว้โดยมีการนำหลักการรับรู้รายได้ทางภาษีและการหักจ่ายหรือยกเว้นทางภาษีมาปรับปรุงบัญชี ซึ่งต้องมีการแปลงเป็นบัญชีภาษีอากร (Tax Balance Sheet) ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล²¹³ ฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษี คือ ส่วนเกินกำไรประจำปี (Annual Surplus) ซึ่งเกิดจากการนำรายได้ที่ได้รับประจำปีหักออกจากค่าใช้จ่ายต่าง ๆ จากบัญชีที่จัดทำไว้ ผลลัพธ์ที่ได้คือ ส่วนเกิน หรืออาจเรียกว่า กำไรสุทธิ ดังนั้น หากหักค่าใช้จ่ายออกแล้วมีเพียงผลขาดทุนประจำปี (Annual Deficit) ก็ไม่ต้องเสียภาษี²¹⁴ แต่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนิติบุคคลประเภทอื่นไม่ต้องใช้วิธีดังกล่าว

(1) ประเภทรายได้

ตามรัฐบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล มาตรา 8 กำหนดให้ความหมายของเงินได้เป็นไปตามรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา²¹⁵ ประเภทของรายได้ในการจัดเก็บภาษีจะแยกตามขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีหากนิติบุคคลนั้นถูกจัดเก็บตามหลักถิ่นที่อยู่เงินได้ทุกประเภททั้ง 7 ประเภทจะต้องถูกจัดเก็บภาษี แต่หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นถูกจัดเก็บตามหลักแหล่งเงินได้ จะจำกัดเงินได้เพียง 5 ประเภทเท่านั้นที่จะถูกจัดเก็บภาษี ได้แก่ 1. เงินได้เงินได้จากการเกษตร และป่าไม้ 2. เงินได้จากการค้าและธุรกิจ 3. เงินได้จากการลงทุน 4. เงินได้จากการเช่า และ 5. เงินได้อื่น ๆ ตามมาตรา 22 แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา²¹⁶

²¹³ ซึ่งมีจุดที่แตกต่างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

²¹⁴ Marco Ardizzoni, and others, *German Tax and Business Law*, p. 3,014

²¹⁵ แต่อาจจะมีเพิ่มเติมตามรัฐบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล

²¹⁶ Marco Ardizzoni, and others, *German Tax and Business Law*, p. 3,008.

(2) เกณฑ์การคำนวณรายได้

โดยตามมาตรา 8 (2) ของรัฐบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล เงินได้ที่ได้รับทั้งหมด ของนิติบุคคลตาม ประเภท (1)-(3)²¹⁷ (ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่สำคัญและมีเป็นจำนวนมาก) จะถือว่าเป็นเงินได้ทางธุรกิจ (Business Income) ทั้งสิ้น โดยไม่คำนึงว่าจะเป็นเงินได้ประเภทใดก็ตาม และด้วยมีหน้าที่ต้องจัดทำและจัดทำบัญชีพาณิชย์ การคำนวณผลกำไรขาดทุนต้องใช้ เกณฑ์สิทธิ²¹⁸ ส่วนผู้ที่ต้องอยู่ภายใต้ประเภทซึ่งไม่ได้มีวัตถุประสงค์ในทางการค้า ก็ไม่ต้องจัดทำบัญชีพาณิชย์จึงไปใช้ลักษณะแบบภาษีบุคคลธรรมดาโดยเทียบเคียง แต่นิติบุคคลประเภทนิติบุคคลแม้จะจัดตั้งตามกฎหมายมหาชนแต่ประกอบกิจการในเชิงพาณิชย์ก็ต้องมีการจัดทำบัญชีพาณิชย์และใช้หลักเกณฑ์เช่นเดียวกัน เพียงแต่ไม่ให้ถือเงินได้ทุกประเภทเป็นเงินได้จากธุรกิจเท่านั้น²¹⁹

(3) รายจ่าย

จากลักษณะที่ถือว่าเงินได้ประเภทต่าง ๆ ของนิติบุคคลที่สำคัญที่กล่าวมา กลายเป็นกำไรที่มาจากการค้าหรือธุรกิจจึงไม่ต้องคำนึงถึงการหักรายจ่ายตามประเภทรายได้ที่ได้รับมา ดังนั้นสามารถที่จะหักรายจ่ายที่ใช้ในการจัดการธุรกิจ ซึ่งเป็นรายจ่ายตามธุรกิจที่ได้กล่าวไว้แล้วในส่วนบุคคลธรรมดา นอกจากนี้การหักรายจ่ายหากเป็นประเภทที่ต้องจัดทำบัญชีด้วยวิธีการแปลงบัญชีพาณิชย์ไปเป็นบัญชีภาษีด้วยวิธีการเฉพาะ จึงมีการบัญญัติถึงความชัดเจนในรายจ่ายที่สามารถหักได้กับรายจ่ายที่หักไม่ได้ในการคิดบัญชี โดยรายจ่ายที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้ ให้รวมถึง 1. การจ่ายผลกำไรจากหุ้นที่ไม่ได้ให้กับหุ้นที่มีผู้เข้าซื้อชื่อแล้ว (The Subscribed Capital) และค่าจ้างที่ให้กับ

²¹⁷ ได้แก่ ประเภท (1) บริษัทเอกชนจำกัด (GmbH) บริษัทมหาชนจำกัด (AG) ห้างหุ้นส่วนจำกัดโดยหุ้น (KGaA) ประเภท (2) สหกรณ์ (Genossenschaft) และประเภท (3) บริษัทเอกชนจำกัดโดยการประกัน (VVG) แต่ในส่วนของผู้ที่ต้องตกอยู่ภายใต้การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลประเภทอื่น ก็ใช้ประเภทเงินได้ตามแต่ละประเภทตามปกติโดยไม่ต้องถือว่าเป็นเงินได้ประเภทเงินได้จากธุรกิจ (โปรดดู Hugh J. Ault and Brian J. Arnold, *Comparative Income Tax: A Structural Analysis*, p. 60.)

²¹⁸ Christiana Djanani, Gernot Braehler and Christian, *German Income Tax*, p. 195.

²¹⁹ นิติบุคคลเหล่านี้จะประกอบกิจการประเภทสาธารณูปโภค ให้กับประชาชน เช่น ไฟฟ้า แก๊ส ประปา เป็นต้น (โปรดดู Section 4 KStG)

กรรมการผู้จัดการที่เป็นผู้ถือหุ้นประเภทไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนจำกัดโดยหุ้น (KGaA) 2. รายจ่ายสำหรับการกุศล โบสถ์ ศาสนา วิทยาศาสตร์ หรือในวัตถุประสงค์ที่ไม่ได้แสวงหากำไร ไม่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด เว้นแต่รายจ่ายดังกล่าวจะถูกถือว่าเป็นเงินปันผลจ่าย (Hidden Distribution หรือ Constructive Dividend) 3. การชดใช้เงินคืนในสหกรณ์การค้าและอุตสาหกรรม (Trade and Industrial cooperative society) ให้กับสมาชิก ในจำนวนเดียวกับที่ได้รับมาจากสมาชิก ในส่วนของรายจ่ายที่กฎหมายไม่อนุญาตให้หัก ได้แก่ 1. การให้เงินช่วยเหลือแก่สมาชิก (กรณีสหกรณ์) หรือผู้ถือหุ้นที่เป็นมูลนิธิ เว้นแต่จะเป็นการจ่ายตามประโยชน์สำหรับการกุศล หรือศาสนา 2. ภาษีเงินได้ หรือภาษีทางตรงอื่น ๆ รวมทั้งภาษีมูลค่าเพิ่มที่จ่ายไป 3. ค่าปรับที่เกิดจากการกระทำความผิดทางอาญา หรือค่าปรับทางแพ่ง หรือการสูญเสีย ที่เกิดจากการกระทำความผิดที่มีลักษณะเป็นการกระทำผิดทางอาญา รวมถึงค่าใช้จ่ายที่เป็นค่าเสียหายให้เพื่อทำตามเงื่อนไข หรือให้โดยตรง เนื่องจากการกระทำผิดอาญา แม้ว่าค่าใช้จ่ายนั้นจะไม่ได้ให้เพื่อทดแทนผลดังกล่าวเพียงอย่างเดียว 4. ครึ่งหนึ่งของค่าตอบแทนที่จ่ายให้กับผู้ควบคุมดูแล ผู้บริหาร หรือคณะกรรมการเหมืองแร่ หรือบุคคลอื่นที่ได้รับการแต่งตั้งให้ควบคุมจัดการ²²⁰ นอกจากนี้ยังให้น่าการห้ามหักค่าใช้จ่ายในการจัดการธุรกิจบางประเภท ตามมาตรา 4 แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มาใช้บ้างข้อได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการให้ของขวัญบุคคลธรรมดาที่ไม่ใช่ลูกจ้าง ค่ารับรองลูกค้า และสินบน และโดยธรรมชาติของนิติบุคคลค่าใช้จ่ายเฉพาะ (Special Expenses) และค่าใช้จ่ายพิเศษ (Extraordinary Expenses) ซึ่งมีลักษณะเป็นค่าใช้จ่ายในการดำรงชีวิตย่อมมีไม่ได้²²¹

4.2.2 การจัดเก็บภาษีจากค่าเสียหายกรณีสัญญา

ตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน ได้มีการแบ่งบ่อเกิดแห่งหนี้ที่เกิดจากกฎหมายซึ่งได้แก่ ละเมิด จัดการงานนอกสั่ง และลาภมิควรได้²²² และบ่อเกิดแห่งหนี้ที่เกิดจากสัญญา

²²⁰ Marco Ardizzoni, and others, *German Tax and Business Law*, p. 3,016.

²²¹ Christiana Djanani, Gernot Brahler and Christian, *German Income Tax*, p. 191.

²²² โดยละเมิด, จัดการงานนอกสั่ง และลาภมิควรได้ ปรากฏในประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน (Bürgerliches Gesetzbuch(BGB)) มาตรา(Section) 823, 677 และ812 ตามลำดับ

4.2.2.1 กรณีค่าเสียหายจากสัญญา

สัญญาเกิดจากการแสดงเจตนาสองประเภท คือ คำเสนอที่มีความชัดเจน และแสดงชัดแจ้งในส่วนที่สำคัญ²²³ และจะต้องมีการแสดงเจตนาสนองรับตามคำเสนอเพื่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ตามกฎหมาย (Legal Transaction)²²⁴ เว้นแต่การยอมรับโดยนึ่งที่เกิดจาก จดหมายยืนยัน (Confirmation Letter)²²⁵ นอกจากนี้ยังมีการยอมรับถึงข้อตกลงฝ่ายเดียว เช่น การให้ หรือการยืม²²⁶ เป็นต้น

4.2.1.1.1 สิทธิในการเรียกค่าเสียหายจากสัญญา

1. การผิดสัญญา (Breach of Contract) ได้แก่

การชำระหนี้เป็นพันธีย (Impossibility of Performance)²²⁷ หมายถึง การชำระหนี้ที่ลูกหนี้ไม่สามารถชำระได้โดยสิ้นเชิง ซึ่งไม่ว่าผู้ใดก็ไม่สามารถที่จะชำระหนี้ได้ ที่เรียกว่า การพันธียตามภาวะวิสัย (Objective Impossibility) และในกรณีที่เฉพาะตัวลูกหนี้ไม่สามารถชำระหนี้ได้ด้วย ที่เรียกว่า การพันธียตามอัตวิสัย (Subjective Impossibility) เช่น นาย A ตกลงขายภาพวาดของศิลปินPicasso ให้ นาย B ปรากฏว่าภาพวาดดังกล่าวถูกทำลายลง จะเป็นการพันธียตามภาวะวิสัย แต่หากเป็นกรณีที่เจ้าของที่แท้จริงไม่ยอมขายภาพให้ นาย A จะเป็นการพันธีย

²²³ P.D.V Marsh, *Comparative Contract Law England, France, Germany*, (Aldershot, England, Gower Publishing, 1994), p. 49.

²²⁴ BGB Section 311

²²⁵ Confirmation Letter คือ จดหมายที่ใช้ยืนยัน ที่ทำกันโดยแพร่หลายในประเทศเยอรมัน โดยภายหลังจากการเจรจาจนเกิดเป็นสัญญาแล้ว คู่กรณีจะมีการส่งจดหมายที่มีข้อตกลงตามการเจรจาและบางครั้งอาจจะมีข้อตกลงบางข้อที่ไม่ได้มีการตกลงกันแต่คู่สัญญาผู้ทำจดหมายเชื่อว่าจะได้มีการตกลงกันแล้วไปด้วย เมื่อคู่สัญญาอีกฝ่ายได้รับจดหมายจะต้องมีการปฏิเสธต่อคู่สัญญาผู้ทำจดหมาย หากไม่ได้กระทำจะถือว่าเป็นการยอมรับข้อตกลงดังกล่าวโดยการนึ่ง (โปรดดู Basil S Markesinis, Hannes Unberath and Angus Johnston, *The German Law of Contract: A Comparative Treatise*, 2nd Ed., (Oregon: Hart Publishing, Co., 2006), pp. 76-77.)

²²⁶ ตามกฎหมายไทยจะถือว่าลักษณะดังกล่าวไม่ใช่ข้อตกลงฝ่ายเดียวแต่เป็นสัญญา

²²⁷ BGB Section 275

ตามอัตตวิสัย นอกจากนี้ยังมีกรณีที่กฎหมายถือว่าเป็นการพ้นวิสัยด้วย²²⁸ เช่น ทำสัญญาซื้อขายรถยนต์ ต่อมารถยนต์ถูกขโมย ทว่ายังสามารถที่จะตามกลับมาได้ แต่เป็นการยากและต้องใช้ค่าใช้จ่ายสูงเกินสมควร ก็จะถือว่าเป็นการพ้นวิสัยเช่นเดียวกัน²²⁹ เป็นต้น

หากการชำระหนี้ตกเป็นพ้นวิสัยแล้วเกิดจากความรับผิดชอบของลูกหนี้ที่กระทำผิดสัญญาโดยตั้งใจหรือประมาทเลินเล่อหรือไม่ได้ใช้ความระมัดระวังเพียงพอ²³⁰ รวมทั้งรับผิดชอบในการกระทำของตัวแทนตามกฎหมายและบุคคลที่ลูกหนี้ให้ไปดำเนินการชำระหนี้แทนด้วย²³¹ ผลคือจะทำให้เจ้าหนี้มีสิทธิในการเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนการชำระหนี้ แต่หากเป็นกรณีการพ้นวิสัยก่อนหรือในขณะที่เกิดสัญญา (Initial Impossibility)²³² เจ้าหนี้จะมีสิทธิเรียกร้องค่าสินไหมต่อเมื่อการพ้นวิสัยเกิดจากอุปสรรคที่ลูกหนี้รู้ถึงอุปสรรคหรือต้องรับผิดชอบต่อความไม่รู้ของตน²³³

การชำระหนี้ล่าช้า (Delayed Performance) หมายถึง การชำระหนี้ไม่ตรงตามกำหนดเวลาชำระหนี้ โดยที่เจ้าหนี้ได้ให้คำเตือนแล้ว เว้นแต่ หากเป็นการชำระหนี้ที่มีกำหนดเวลาแน่ชัดตามปฏิทิน หรือมีกำหนดช่วงเวลาแน่นอนที่คำนวณได้ตามปฏิทินภายหลังเกิดเหตุการณ์ใด เหตุการณ์หนึ่ง หรือลูกหนี้ปฏิเสธการชำระหนี้โดยชัดแจ้ง²³⁴ หรือในสถานการณ์ที่พิเคราะห์แล้วเห็นว่าลูกหนี้ไม่ได้ประพฤติตนตามหลักสุจริต (The Principle of Good Faith)²³⁵ เจ้าหนี้ไม่ต้องให้คำเตือน ผลของการชำระหนี้ล่าช้าจะก่อให้เกิดสิทธิแก่เจ้าหนี้ในการเรียกค่าเสียหายจากการชำระหนี้ล่าช้าได้

²²⁸ BGB Section 275 (2)

²²⁹ Basil S Markesinis, Hannes Unberath and Angus Johnston, *The German Law of Contract: A Comparative Treatise*, p. 409.

²³⁰ BGB Section 276

²³¹ BGB Section 278

²³² ก่อนการแก้ไขประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันในปี ค.ศ. 2002 การพ้นวิสัยก่อนหรือในขณะที่เกิดสัญญาจะมีผลให้สัญญาเป็นโมฆะ

²³³ BGB Section 311a

²³⁴ BGB Section 286

²³⁵ Marco Ardizzoni, and others, *German Tax and Business Law*, p. 1,060.

การฝ่าฝืนหน้าที่ตามข้อสัญญา (Positive Breach of Contract) หมายถึง การกระทำการฝ่าฝืนหน้าที่ตามข้อสัญญาของลูกหนี้ซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายแก่เจ้าหนี้ โดยที่ไม่ใช่ การชำระหนี้ล่าช้า หรือเป็นการพ้นวิสัย²³⁶ ซึ่งคดีสำคัญ²³⁷ ที่ตัดสินโดยใช้หลักนี้ของศาลฎีกาเยอรมัน (Reichsgericht) ในปี 1902 เป็นเรื่อง พ่อค้ากรวดได้ตกลงทำสัญญาขายกรวดเพื่อไปก่อสร้างสะพาน โดยตกลงการใช้ราคาที่เหมาะสมของสะพานที่สร้างเสร็จสมบูรณ์ แต่อย่างไรก็ตามผู้สร้างสะพานได้ใช้ กรวดในการสร้างถนนเพื่อเข้าถึงสะพานดังกล่าวด้วยซึ่งเป็นการผิดข้อตกลงในการคำนวณการจ่ายเงิน ศาลพบว่าไม่มีการชำระหนี้ล่าช้า หรือชำระหนี้พ้นวิสัย จึงสร้างหลักการการฝ่าฝืนหน้าที่ตามข้อ สัญญาขึ้น เพื่อให้พ่อค้ากรวดได้รับการชดเชยค่าเสียหาย²³⁸ แต่อย่างไรก็ตามยังคงมีปัญหาสำคัญในการ ปรับใช้หลักการนี้ ด้วยในหลายคดีไม่มีความชัดเจนในการชดเชยค่าเสียหายและข้อจำกัด รวมทั้งการ ชัดกันกับบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่ง²³⁹

ความรับผิดชอบก่อนสัญญา (Culpa in Contrahendo) หมายถึง ความรับผิดชอบที่ เกิดในช่วงของการเจรจา หรือเกิดจากการที่คู่กรณีได้เข้ามาเพื่อทำสัญญา โดยฝ่ายหนึ่งมีหน้าที่ตาม สัญญาที่กำลังจะเกิดและอีกฝ่ายมีสิทธิจะเรียกร้องค่าเสียหายจากความไว้นั้นเชื่อใจว่าจะมีการทำ สัญญาหรือสัญญานั้นมีผลสมบูรณ์²⁴⁰ โดยความรับผิดชอบประเภทนี้ไม่ใช่ทั้งความรับผิดชอบในเรื่องสัญญา หรือเรื่องละเมิด เป็นความรับผิดชอบในกลุ่มที่สาม²⁴¹ ในอดีตได้มีการใช้หลักการดังกล่าวโดยศาลฎีกาใน

²³⁶ ด้วยประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันที่ประกาศใช้เมื่อปี ค.ศ. 1900 บัญญัติไว้เพียงการชำระหนี้ล่าช้าและ การพ้นวิสัย ศาลเยอรมันจึงได้สร้างหลักนี้ขึ้นมาในปี ค.ศ. 1902 เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมาย (โปรดดู P.D.V Marsh, *Comparative Contract Law England, France, Germany*, p. 17.)

²³⁷ 1902, RGH 54, 98.

²³⁸ Nigel Foster, *German Law and Legal System*, p. 220.

²³⁹ Joachim Zekoll and Matthias Reimann, *Introduction to German Law*, 2nd Ed., (Netherlands: Kluwer Law International, 2005), p. 193.

²⁴⁰ งามใจ แวมณีวรรณ, “ความรับผิดชอบก่อนสัญญา : ศึกษาในเชิงทฤษฎี,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2542), หน้า 29.

²⁴¹ ศนันทกรณ์ ไสตติพันธ์, *หลักความรับผิดชอบก่อนสัญญา*, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ วิญญูชน, 2548), หน้า 74.

หลายคดีเพื่อเป็นการอุดช่องว่างของกฎหมายและขยายฐานความรับผิดชอบที่ประมวลบัญญัติไม่ครอบคลุม แต่ในปัจจุบันแนวความคิดดังกล่าวที่ยอมรับในฐานความสัมพันธ์ของความไว้นั้นเชื่อใจจนเกิดเป็นหนี้ตามกฎหมาย ได้ถูกบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันมาตรา 311 (2) (3)²⁴² ซึ่งอยู่ในหมวดที่ 3 (Divisions 3) ว่าด้วยเรื่องหนี้ตามสัญญา (Contractual Obligations)²⁴³

2. การเลิกสัญญา (Rescission) หมายถึง หรือการตกลงกันเพื่อให้สิ้นสุดพันธะผูกพันตามสัญญาที่มีอยู่ หรือเป็นการใช้สิทธิฝ่ายเดียวของเจ้าหนี้แทนการเรียกให้มีการชำระหนี้ หรือการใช้ค่าสินไหมทดแทนการชำระหนี้ โดยสิทธิในการเลิกสัญญาเกิดจากการชำระหนี้ตกเป็นพันธะโดยความผิดของลูกหนี้²⁴⁴ หรือการชำระหนี้ล่าช้าและการชำระหนี้ไม่เป็นประโยชน์ต่อเจ้าหนี้อีกต่อไป (ไม่ว่าจะเป็นความผิดของลูกหนี้หรือไม่)²⁴⁵ แต่อย่างไรก็ตามสิทธิในการเลิกสัญญามีข้อยกเว้นไว้หากเป็นกรณีสัญญาต่างตอบแทนเจ้าหนี้จะต้องให้เวลาลูกหนี้ชำระหนี้โดยกำหนดเวลาพอสมควรแต่เจ้าหนี้ไม่จำเป็นต้องกำหนดเวลาถ้าหากลูกหนี้ได้ปฏิเสธการชำระหนี้โดยชัดแจ้งหรือในข้อสัญญาที่กำหนดชำระหนี้ตามวัน (Date) และเจ้าหนี้ไม่ได้รับชำระดอกเบี้ยจากวันที่กำหนดนั้น หรืออยู่ภายใต้เหตุผลพิเศษและดอกเบี้ยของคู่ความทั้งสองฝ่ายสมดุลกัน นอกจากนี้ยังมีกรณีที่เจ้าหนี้ยอมรับการ

²⁴² Basil S Markesinis, Hannes Unberath and Angus Johnston, *The German Law of Contract: A Comparative Treatise*, p. 92.

²⁴³ BGB Section 311

(2) An obligation with duties under section 241 (2) also comes into existence by 1. the commencement of contract negotiations 2. the initiation of a contract where one party, with regard to a potential contractual relationship, gives the other party the possibility of affecting his rights, legal interests and other interests, or entrusts these to him, or 3. similar business contacts.

(3) An obligation with duties under section 241 (2) may also come into existence in relation to persons who are not themselves intended to be parties to the contract. Such an obligation comes into existence in particular if the third party, by laying claim to being given a particularly high degree of trust, substantially influences the pre-contract negotiations or the entering into of the contract

²⁴⁴ BGB Section 326 (5)

²⁴⁵ BGB Section 323

รับผิดชอบของลูกหนี้ที่ถึงขนาด²⁴⁶ หรือกรณีที่เกิดเหตุแห่งการผิดสัญญาเกิดขึ้นในขณะที่เจ้าหนี้ทำคำสั่งนองล่าช้า²⁴⁷

4.2.1.1.2 ประเภทค่าเสียหายจากสัญญา

โดยหลักแล้วเมื่อมีการผิดสัญญาหรือเลิกสัญญาจะต้องมีการกลับคืนสู่ฐานะเดิมของคู่สัญญา (Restitution in Kind) ดังนั้นแนวคิดพื้นฐานของการให้ค่าเสียหายในกฎหมายเยอรมันไม่ใช่การลงโทษหรือป้องปรามไม่ให้ผู้กระทำผิดหวาดกลัวแต่อย่างใดแต่เป็นการชดใช้ให้ผู้ถูกกระทำได้กลับคืนซึ่งความเสียหาย²⁴⁸ ซึ่งหลักการโดยทั่วไปปรากฏในประมวลแพ่งเยอรมัน มาตรา 249 ที่ว่าการใช้ค่าเสียหายจะต้องใช้กลับคืนให้เท่ากับสถานการณ์หรือเงื่อนไขที่ความเสียหายนั้นไม่ได้เกิดขึ้น²⁴⁹

²⁴⁶ กฎหมายต้องการให้ลูกหนี้ใช้ในปริมาณที่สอดคล้องกับการชดใช้กรณีเลิกสัญญา(โปรดดู Basil S Markesinis, Hannes Unberath and Angus Johnston, *The German Law of Contract: A Comparative Treatise*, p. 431.)

²⁴⁷ BGB Section 323 Revocation for nonperformance or for performance not in conformity with the contract

(1) If, in the case of a reciprocal contract, the obligor does not render an act of performance which is due, or does not render it in conformity with the contract, then the obligee may revoke the contract, if he has specified, without result, an additional period for performance or cure.

(2) The specification of a period of time can be dispensed with if 1. the obligor seriously and definitively refuses performance, 2. the obligor does not render performance by a date specified in the contract or within a specific period and the obligee, in the contract, has made the continuation of his interest in performance subject to performance being rendered in good time, or 3. there are special circumstances which, when the interests of both parties are weighed, justify immediate revocation.

.....

(6) Revocation is excluded if the obligee is solely or very predominantly responsible for the circumstance that would entitle him to revoke the contract or if the circumstance for which the obligor is not responsible occurs at a time when the obligee is in default of acceptance.

²⁴⁸ Marco Ardizzoni, and others, *German Tax and Business Law*, p. 1,055.

²⁴⁹ BGB Section 249 Nature and extent of damages

1. ค่าเสียหายตามที่กฎหมายกำหนด ค่าเสียหายที่ประเทศเยอรมันใช้จะไม่เหมือนกับประเทศไทยที่แบ่งเป็นค่าเสียหายตามปกติ หรือค่าเสียหายพิเศษในพฤติการณ์พิเศษ แต่จะแบ่งเป็น

ค่าเสียหายที่เป็นตัวเงิน การชดใช้ค่าเสียหายเป็นเงินจะยังไม่เกิดขึ้นหากการกลับคืนสู่ฐานะเดิม ยังสามารถทำได้ แต่ถ้าหากเป็นกรณีที่ให้กำหนดเวลาเรียกคืนตามสมควรแล้ว หรือการคืนสู่ฐานะเดิมเป็นการพันวิสัย ไร้ประโยชน์หรือไม่เพียงพอต่อความเสียหายที่เกิดขึ้น หรือเป็นกรณีที่ความเสียหายเกิดขึ้นกับร่างกายหรือทรัพย์สิน²⁵⁰ คู่กรณีฝ่ายที่ได้ได้รับความเสียหายจะสามารถเรียกค่าสินไหมทดแทนการชำระหนี้เพื่อกลับสู่ฐานะเดิมได้

ค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน ค่าเสียหายเหล่านี้กฎหมายบัญญัติให้ชดใช้เป็นตัวเงินแต่เกิดจากความเสียหายที่ไม่สามารถคำนวณเป็นมูลค่าทางเศรษฐกิจได้ ได้แก่ ความเจ็บปวดทุกข์ทรมาน ความเครียด ความเจ็บปวดทางจิตใจ ความสะอวดสบาย ความสนุกสนานโดยเงื่อนไขในการเรียกค่าเสียหายประเภทนี้เหมือนกับการเรียกค่าเสียหายที่เป็นตัวเงินข้างต้น แต่ค่าเสียหายประเภทนี้จะเรียกได้ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้ชัดเจน²⁵¹ ได้แก่ ประมวลกฎหมายแพ่งมาตรา 651 f (2) ที่ให้การชดใช้เป็นจำนวนเงินสำหรับความเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินของการสูญเสียวันหยุดในกรณีผิดข้อตกลงการเดินทาง ซึ่งเป็นค่าเสียหายด้านจิตใจประเภทหนึ่ง นอกจากนี้ยังมีการผ่อนคลายนบทบัญญัติดังกล่าวเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมโดยศาลซึ่งปรับให้ค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินบางประเภทกลายเป็นค่าเสียหายที่เป็นตัวเงินในเชิงพาณิชย์²⁵²

(1) A person who is liable in damages must restore the position that would exist if the circumstance obliging him to pay damages had not occurred.

²⁵⁰ BGB Section 249 Nature and extent of damages

(2) Where damages are payable for injury to a person or damage to a thing, the obligee may demand the required monetary amount in lieu of restoration. When a thing is damaged, the monetary amount required under sentence 1 only includes value-added tax if and to the extent that it is actually incurred.

²⁵¹ BGB Section 253

²⁵² Marco Ardizzoni, and others, *German Tax and Business Law*, pp. 1,055-1,056.

2. ค่าเสียหายที่ตกลงไว้ล่วงหน้า ประเทศเยอรมันใช้ระบบ เบี้ยปรับ (Penalty) อันเป็นการตกลงระหว่างคู่สัญญาในการกำหนดค่าเสียหายไว้ล่วงหน้า เมื่อไม่มีการปฏิบัติ ตามสัญญา²⁵³ โดยเมื่อมีการตกลงที่จะชำระเบี้ยปรับ แล้วไม่ชำระหนี้ หรือชำระหนี้ไม่ถูกต้อง หากการ ชำระหนี้ถูกละเว้นดังกล่าวเบี้ยปรับจะเป็นฐานของการผิดสัญญา²⁵⁴ โดยในกรณีของการไม่ชำระหนี้จะ สามารถเรียกเบี้ยปรับเต็มจำนวนแทนการชำระหนี้ได้ และหากเลือกที่จะเรียกเบี้ยปรับแล้วจะไม่ สามารถเรียกให้ชำระหนี้ได้อีก ในกรณีที่เรียกค่าสินไหมทดแทนการชำระหนี้จะเรียกเบี้ยปรับได้โดยให้ ถือเบี้ยปรับเป็นฐานจำนวนน้อยสุดของค่าเสียหายซึ่งสามารถเรียกค่าเสียหายอย่างอื่นเพิ่มได้อีกถ้า มี²⁵⁵ ในกรณีของการชำระหนี้ไม่ถูกต้อง ถ้าเป็นการชำระหนี้ไม่ถูกต้องตามกำหนดเวลาเจ้าหนี้สามารถ เรียกให้ชำระหนี้และเบี้ยปรับได้ หากเป็นกรณีอื่น เจ้าหนี้ออมรับการชำระหนี้ แต่จะไม่มีสิทธิเรียกเบี้ย ปรับเว้นแต่จะสงวนสิทธิเรียกเบี้ยปรับไว้ในตอนชำระหนี้ และถ้าเจ้าหนี้เรียกค่าสินไหมทดแทนการ ชำระหนี้ก็ให้นำประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน มาตรา 340 (2) มาใช้โดยเบี้ยปรับเป็นฐานจำนวนน้อย สุดของค่าเสียหายและสามารถเรียกค่าเสียหายอย่างอื่นเพิ่มได้อีกถ้ามี

3. ค่าเสียหายในกรณีเลิกสัญญา ผลของการเลิกสัญญาทำให้ หน้าที่ที่ จะต้องชำระหนี้ของคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายสิ้นสุดลง และก่อเกิดหนี้ที่จะต้องชำระกลับคืนสู่ฐานะเดิมแทน (Restitution relation of obligation) แต่การหลักการนี้ไม่ได้นำหลักการกลับคืนในฐานนละลามิควร

²⁵³ แม้จะไม่มีค่าเสียหายเกิดขึ้นจริงแต่เบี้ยปรับก็ยังคงเรียกได้ (โปรดดู Manfred Pieck, *A Study of the Significant Aspects of German Contract Law, Annual Survey of International & Comparative Law*, Vol 3, Issue 1, 2010, p128) แต่หากไม่ปรากฏความเสียหายจะทำให้ศาลไม่สามารถที่จะกำหนดเบี้ยปรับได้ จึงไม่ สามารถที่จะปรับลดได้ (โปรดดู ทวีศักดิ์ อึ้งประภากร, “เบี้ยปรับในหนี้เงิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะ นิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544) หน้า 28.)

²⁵⁴ BGB Section 339 Payability of contractual penalty

Where the obligor promises the obligee, in the event that he fails to perform his obligation or fails to do so properly, payment of an amount of money as a penalty, the penalty is payable if he is in default. If the performance owed consists in forbearance, the penalty is payable on breach.

²⁵⁵ BGB Section 341

ได้มาปรับใช้²⁵⁶ แต่มีหลักการเฉพาะเป็นของตนเองซึ่งปรากฏในประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน มาตรา 346 ถึง 348 โดยที่สิทธิในการเรียกค่าสินไหมทดแทนการชำระหนี้กลับคืนในมูลค่าดังกล่าว จะเกิดขึ้นในกรณีที่ การชำระหนี้คืนตกเป็นพันธีย หรือการใช้²⁵⁷ จำหน่าย ก่อภาระติดพัน จัดการ หรือเปลี่ยนแปลงรูปแบบแห่งวัตถุ นั้น หรือวัตถุถูกทำให้ชำรุดหรือถูกทำลายจากการใช้ตามสัญญาหรือปกติวิสัย แต่อย่างไรก็ตามสิทธิดังกล่าวจะไม่เกิดหากเป็นกรณีที่ ความชำรุดซึ่งก่อให้เกิดสิทธิในการเลิกสัญญาซึ่งปรากฏชัดในระหว่างการจัดการหรือแปรสภาพวัตถุ หรือสิทธิในการเลิกสัญญาเพราะความชำรุดปรากฏขึ้นในระหว่างการเปลี่ยนแปลงวัตถุ หรือการเสื่อมสภาพหรือถูกทำลายนั้นเกิดจากความรับผิดชอบของเจ้าหนี้ หรือความเสียหายดังกล่าวยังคงเกิดขึ้นอยู่เช่นเดิมแม้ว่าวัตถุนั้นจะอยู่ที่เจ้าหนี้ก็ตาม หรือในกรณีที่ มีสิทธิเลิกสัญญาตามกฎหมาย (เช่น กรณีผิดสัญญา) แล้วการเสื่อมสภาพหรือถูกทำลายเกิดขึ้นในความครอบครองของคู่สัญญาฝ่ายที่ไม่ต้องรับผิดชอบและได้ใช้ความระมัดระวังในการดูแลตามปกติวิสัยของตนเองแล้ว²⁵⁸ นอกจากค่าสินไหมทดแทนการกลับคืนแล้วการเลิกสัญญายังไม่ตัดสิทธิเจ้าหนี้ในการเรียกค่าเสียหายอื่นๆหากไม่มีการเลิกสัญญา²⁵⁹ ดังนั้นการเรียกค่าเสียหายจึงต้องกลับไปใช้ในเรื่องผิดสัญญาดังที่กล่าวมาข้างต้น ซึ่งเหมือนกับกฎหมายไทยที่บัญญัติรับรองสิทธิไว้

4.2.2.3 ภาวะภาษีกรณีสัญญา

4.2.2.3.1 กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(1) ค่าเสียหายในฐานะรายได้

จากการศึกษาพบว่าค่าเสียหายในฐานะรายได้จากกรณีสัญญาที่ได้รับหากอยู่ในความหมายของประเภทของเงินได้ใด จะต้องเสียภาษี ในประเภทเงินได้นั้น โดยไม่คำนึงว่าจะ

²⁵⁶ Basil S Markesinis, Hannes Unberath and Angus Johnston, *The German Law of Contract: A Comparative Treatise*, pp. 432-433.

²⁵⁷ เช่น ค่าการใช้รถที่คืนกลับไป เป็นต้น

²⁵⁸ BGB Section 346

²⁵⁹ BGB Section 325 Damages and revocation

The right to demand damages in the case of a reciprocal contract is not excluded by revocation.

เป็นค่าเสียหายที่กำหนดไว้ล่วงหน้าหรือไม่ก็ตาม เช่น นาย A เป็นประกอบอาชีพสถาปนิกอิสระ ได้รับจ้างเขียนแบบ ให้กับบริษัท B โดยบริษัท B จะให้รถเป็นการตอบแทนค่าเขียนแบบต่อมา บริษัท B ผิดนัดชำระหนี้ นาย A ได้เรียกค่าสินไหมทดแทนการชำระหนี้ เงินที่ได้รับมาก็ถือเป็นเงินได้ประเภทวิชาชีพที่จะต้องนำมาคำนวณภาษี แต่อย่างไรก็ตาม เพื่อให้มีเสถียรภาพในข้อความคิดเดียวกันกับประเภทของเงินได้จึงมีการกำหนดไว้ในมาตรา 24 วรรค 1 แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งได้กำหนดให้ค่าสินไหมทดแทนที่ได้รับจากการสูญเสียรายได้เป็นเงินได้²⁶⁰ ดังนั้น ในกรณีที่สัญญาจ้างแรงงานมีข้อตกลงการจ่ายค่าชดเชยเมื่อสัญญาจ้างสิ้นสุดลงโดยนายจ้าง ผลประโยชน์ในค่าเสียหายที่ได้รับนี้จะเข้านิยามเงินได้ซึ่งมีลักษณะเดียวกับการสูญเสียผลประโยชน์ที่ได้รับกลับคืน ตัวอย่างเช่น ในข้อตกลงการจ้างฉบับหนึ่งกับนาย A ให้สิทธิในการที่จะลาออกได้เมื่ออายุถึงโดยได้ค่าชดเชย € 20,000 เมื่อนาย A ใช้สิทธิเงินชดเชยดังกล่าวจะถือเป็นเงินได้ภายใต้มาตรา 24 วรรค 1 แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งจะสอดคล้องกับเงินได้จากการจ้างงานตามมาตรา 19 แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา²⁶¹

นอกจากนี้ยังมีสัญญาตัวแทนทางการค้า (Commercial Agent) ซึ่งเป็นผู้ดำเนินธุรกิจโดยอิสระที่ถูกว่าจ้างโดยผู้ลงทุนมีหน้าที่เป็นตัวแทนในการเจรจาทางธุรกิจหรือทำธุรกรรม

²⁶⁰ มาตรา 24 แห่งบทบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บัญญัติว่า

“เงินได้ตามนัยของมาตรา 2 ย่อหน้าที่ 1 รวมถึง

1. ค่าเสียหายหรือค่าสินไหมทดแทนที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง ดังนี้

a) กรณีที่เป็นค่าสินไหมทดแทนสำหรับรายได้ที่ถูกทำให้สูญหายหรือเสียหายหรือ

b) กรณีเป็นค่าสินไหมทดแทนสำหรับแรงงานหรือการไม่มีแรงงานของงานในลักษณะที่มีส่วนแบ่งกำไรหรือผลประโยชน์ที่ตกลงกันได้

c) กรณีเป็นค่าตอบแทนในจำนวนที่จ่ายที่เท่ากันที่ให้กับผู้จัดการตามมาตรา 89b ของกฎหมายพาณิชย์;

2. เงินได้จากกิจกรรมแต่เดิมตามนัยของมาตรา 2 ย่อหน้าที่ 1 ประโยคที่ 1 หมายเลข 1 ถึง 4 หรือจากนิติสัมพันธ์ตามกฎหมายซึ่งเกิดขึ้นแต่ก่อนตามนัยของมาตรา 2 ย่อหน้าที่ 1 ประโยคที่ 1 หมายเลข 5 ถึง 7 กระนั้นก็ตามนิติสัมพันธ์ซึ่งเกิดขึ้นก่อนนั้นแม้ว่าจะตกเป็นภาระของทายาทของผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็ใช้บังคับเช่นกัน

3. ค่าตอบแทนการใช้ประโยชน์สำหรับการใช้งานของที่ดินเพื่อวัตถุประสงค์สาธารณะ รวมถึงดอกเบี้ยค่าธรรมเนียมการใช้ดังกล่าวและค่าสินไหมทดแทนความเสียหายที่เกี่ยวข้องกับการใช้ที่ดินเพื่อวัตถุประสงค์สาธารณะ

²⁶¹ Christiana Djanani, Gernot Brahler and Christian, *German Income Tax*, pp. 107-108.

แทนบุคคลดังกล่าว²⁶² และเมื่อสัญญาตัวแทนดังกล่าวสิ้นสุดลงด้วยเหตุตามเงื่อนไขในข้อตกลง หรือด้วยความตายของตัวแทน หรือด้วยการบอกกล่าวล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 6 สัปดาห์ หรือด้วยการเลิกสัญญาด้วยเหตุผลพิเศษ²⁶³ ผลคือตัวแทนสามารถที่จะเรียกค่าสินไหมทดแทนสำหรับผลประโยชน์ในอนาคตได้ตามมาตรา 89b ประมวลกฎหมายพาณิชย์เยอรมัน (Germany Commercial Code หรือ (Handelsgesetzbuch)HGB) กล่าวคือ ตัวแทนการค้าสามารถเรียกค่าสินไหมทดแทนในจำนวนที่เหมาะสมได้หากเหตุจากการเลิกสัญญานั้น ทำให้ตัวแทนต้องสูญเสียสิทธิในการเรียกค่าบำเหน็จ (Commission) จากการทำธุรกรรมที่เกิดขึ้น หรือจะเกิดขึ้นในอนาคต โดยศาลจะกำหนดให้ตามพฤติการณ์และความยุติธรรม ทั้งนี้ สิทธิเรียกค่าเสียหายในกรณีนี้จะไม่เกิดหากตัวแทนการค้าเป็นผู้เลิกสัญญา²⁶⁴ นอกจากนี้บทบัญญัติดังกล่าวยังใช้กับ ผู้ค้าอิสระ และผู้ค้ามีบำเหน็จ ที่มีลักษณะกระทำการอย่างเดียวกับตัวแทนการค้า โดยการใช้ในฐานระบบกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่ง²⁶⁵

หากเป็นค่าเสียหายที่ไม่เกี่ยวกับเงินได้ใด ๆ ย่อมไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษี เช่น นาย A ชื่อโทรทัศน์มาดูที่บ้านปรากฏว่าเกิดความชำรุดบกพร่อง จะเห็นว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นการส่วนตัว ซึ่งไม่สามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายได้ และหากได้รับเงินได้ที่เป็นค่าเสียหายจากสัญญาซื้อขายก็ไม่ใช่เงินได้ที่กำหนดไว้แต่อย่างใด และในส่วนของค่าเสียหายที่กำหนดไว้ล่วงหน้าที่ได้รับตามประเภทของเงินได้ที่เกี่ยวข้อง แต่ในส่วนของค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non-Pecuniary Damages) ซึ่งในสัญญาที่กฎหมายระบุไว้ชัดเจนให้การผิดสัญญาการเดินทาง ในเรื่องการสูญเสียวันหยุด จะเห็นว่าเงินได้ที่ได้รับเป็นการชดเชยความสุขจากวันหยุดของบุคคลธรรมดา และไม่มีปรากฏในประเภทเงินได้ใด ๆ ที่ต้องเสียภาษี จึงไม่ถือว่าเป็นเงินได้ที่ต้องจัดเก็บภาษี และในการได้รับเงินค่าเสียหายจากการผิดสัญญา เลิกสัญญา หรือแม้แต่ความรับผิดชอบก่อนสัญญาที่ให้ความรับผิดชอบฐานความไว้เนื้อเชื่อใจ

²⁶² Norbert Horn, Hein Kotz and Hans G. Leser, *German Private and Commercial Law: an Introduction*, p. 229.

²⁶³ Norbert Horn, Hein Kotz and Hans G. Leser, *Ibid*, p. 232.

²⁶⁴ Peter H. Burkard, "Termination Compensation to Distributors under German Law," *International Lawyer*, 7, 1 (January 1973): p. 185.

²⁶⁵ Peter H. Burkard, *Ibid*, p. 193.

ดังนั้น หนี้ที่เกิดขึ้นเป็นค่าเสียหายจากความไว้อเชื่อใจ (Reliance Damages) สรุปได้ว่าหากปรากฏในประเภทเงินได้ ทั้ง 7 ประเภท แล้วจะต้องถูกนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีทั้งสิ้น

(2) ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย

เมื่อค่าเสียหายที่ได้รับจากสัญญาเป็นรายได้ที่เกี่ยวข้องกับการจัดการกิจการ หรือสัมพันธ์กับประเภทของเงินได้ ดังนั้นในทางกลับกันรายจ่ายที่เสียไปหากสัมพันธ์กับประเภทของรายได้ที่เกิดขึ้นก็จะถือเป็นรายจ่ายที่สามารถหักได้ออกจากเงินได้ประเภทนั้น เช่น นาย A ประกอบกิจการรับขนส่งสินค้า รายได้ที่ได้รับจากการขนส่งจะเป็นรายได้จากการธุรกิจ เมื่อ นาย A ได้ทำสัญญารับขนส่งสินค้า กับ นาย B เพื่อขนส่งสินค้าไปให้ นาย C ใช้ตามกำหนด ปรากฏว่า นาย A ไม่สามารถส่งสินค้าให้นาย B ทันตามกำหนดได้เนื่องจากความผิดของนาย A ที่ไม่ซ่อมบำรุงรักษารถที่ใช้ขนของ ค่าเสียหายที่นาย A จ่ายไปให้นาย B จะสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ตามที่เกิดขึ้นจริง และในกรณี ค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินก็เช่นเดียวกัน นอกจากนี้ในกรณีค่าเสียหายที่ตกลงกันไว้ล่วงหน้า หากเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดการ หรือสัมพันธ์กับประเภทเงินได้ก็หักค่าใช้จ่ายได้เช่นเดียวกัน ด้วยเบี้ยปรับก็เป็นค่าสินไหมทดแทนการชำระหนี้ เป็นค่าเสียหายประเภทหนึ่งเช่นเดียวกัน

4.2.2.3.2 กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล

(1) ค่าเสียหายในฐานะรายได้

เงินได้ที่ได้รับมาไม่ว่าจะประเภทใดจะถูกถือว่าเป็นเงินได้ในทางธุรกิจที่จะต้องคำนวณภาษี หากเป็นเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับกิจการดังกล่าวเพียงแต่โดยสภาพของความเป็นนิติบุคคล จะถูกจำกัดประเภทของเงินได้ที่ได้รับ เช่น ไม่สามารถเป็นลูกจ้างในสัญญาจ้างแรงงานได้ แต่อย่างไรก็ตามนิติบุคคลสามารถเป็นตัวแทนทางการค้า (Commercial Agent) ได้²⁶⁶ จึงถือว่าค่าเสียหาย

²⁶⁶ Markus Theile and Marcel Leiser, *Commercial Agency Contract: Germany*, (Germany: Junge Schungeler & Partner, 2006), [Online], 21 October 2012. Available from: <http://www.e-iure.com/agency/2007/germany.pdf>

ที่ได้รับในกรณีดังกล่าวจากสัญญาเป็นเงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณกำไร และค่าเสียหายที่เกิดขึ้นของนิติบุคคลจะมีแต่ค่าเสียหายที่เป็นตัวเงินเท่านั้น รวมทั้งค่าเสียหายที่กำหนดไว้ล่วงหน้าด้วยต้องนำมาวมคิดทั้งสิ้น ด้วยค่าเสียหายที่ได้รับจากสัญญาของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะสัมพันธ์กับการทำธุรกิจของตัวนิติบุคคลเสมอ ด้วยนิติบุคคลเป็นบุคคลที่กฎหมายรับรองจึงมีอำนาจตามขอบวัตถุประสงค์เท่านั้น แม้จะแสดงออกผ่านทางบุคคลธรรมดาที่เป็นตัวแทนและการกระทำทุกอย่างที่ตัวแทนกระทำจะเป็นการกระทำของนิติบุคคลแต่ก็ต้องอยู่ในอำนาจเท่านั้น หากทำนอกเหนืออำนาจย่อมไม่ใช่การกระทำของนิติบุคคล ดังนั้น สัญญาทุกฉบับที่ผูกพันนิติบุคคลจึงต้องเกี่ยวกับการกระทำเพื่อประโยชน์ทางธุรกิจที่สัมพันธ์กับกิจการนิติบุคคลทั้งสิ้น

(2) ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย

รายจ่ายที่เกิดขึ้นจากสัญญาของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็มีลักษณะเดียวกันกับบุคคลธรรมดาโดยต้องเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กับการจัดการกิจการหรือเงินได้ที่กฎหมายถือว่าเป็นเงินได้ทางธุรกิจอันที่ได้รับ โดยต้องเป็นรายจ่ายตามที่เกิดขึ้นจริง ดังนั้นหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นผู้ผิดสัญญาแล้วต้องจ่ายค่าเสียหายออกไป สามารถที่จะนำค่าเสียหายหักออกเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวกับการจัดการทางธุรกิจได้ ไม่ว่าจะเป็นค่าเสียหายที่เป็นตัวเงินหรือไม่เป็นตัวเงิน หรือค่าเสียหายที่ตกลงกันล่วงหน้าก็ตาม เช่น บริษัท A ประกอบกิจการทำทัวร์ ได้ทำสัญญาขายทัวร์ ไปเที่ยวให้กับ นาย B ปรากฏว่า บริษัท A ผิดสัญญา ต้องจ่ายค่าเสียหายที่เป็นตัวเงินและค่าเสียหายทางจิตใจในการสูญเสียวันหยุดให้กับ นาย B ค่าเสียหายที่จ่ายไปเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวกับการจัดการธุรกิจสามารถหักจ่ายได้ ในส่วนรายจ่ายของตัวแทนการค้านั้นเมื่อกฎหมายบังคับให้มีดังนั้น ค่าเสียหายที่เกิดจากสัญญาดังกล่าวย่อมเกี่ยวข้องกับกิจการธุรกิจเสมอ ในส่วนรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการหากอยู่นอกขอบอำนาจยอมให้สัตยาบัน หรือยอมรับไม่ได้ จึงเกิดไม่ได้

4.2.3 การจัดเก็บภาษีค่าเสียหายกรณีละเมิด

4.2.3.1 กรณีค่าเสียหายจากละเมิด

4.2.3.1.1 สิทธิในการเรียกค่าเสียหายจากละเมิด

การจะเกิดสิทธิในการเรียกค่าเสียหายจากละเมิดจะต้องครบหลักเกณฑ์ความรับผิดชอบก่อน โดยหลักเกณฑ์การรับผิดชอบทางละเมิดโดยทั่วไปตามมาตรา 823 วรรคแรก²⁶⁷ ของประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันที่บัญญัติไว้ว่า “ผู้ใดจงใจหรือประมาทเลินเล่อ ทำต่อบุคคลอื่น โดยผิดกฎหมายให้เขาเสียหายถึงแก่ชีวิต ร่างกาย อนามัย เสรีภาพ ทรัพย์สินหรือสิทธิอย่างหนึ่งอย่างใดก็ดี จะต้องใช้ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการนั้น” และประเทศไทยได้นำมาตรานี้มาบัญญัติประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยแบบคำต่อคำ²⁶⁸ จึงทำให้หลักการทั่วไปในทางละเมิดไทยของมีลักษณะเหมือนกับ กฎหมายละเมิดของเยอรมันด้วย กล่าวคือ

1. มีการกระทำต่อบุคคลอื่น

ไม่ว่าจะเป็นการกระทำ หรืองดเว้นการกระทำแต่หากเป็นการงดเว้นการกระทำจะต้องมีหน้าที่ที่จะต้องกระทำด้วย โดยเป็นหน้าที่อันเกิดจากสัญญาหรือหน้าที่อันเกิดจากข้อเท็จจริง (Factual Position) ที่จำเลยได้ก่อขึ้นไว้²⁶⁹ โดยหน้าที่ดังกล่าวเรียกว่า หน้าที่คุ้มครอง

²⁶⁷ BGB Section 823 Liability in damages

(1) A person who, intentionally or negligently, unlawfully injures the life, body, health, freedom, property or another right of another person is liable to make compensation to the other party for the damage arising from this.

²⁶⁸ พินิจ ทิพย์มณี, รายงานผลการวิจัย เรื่อง ทบทวนปรับปรุงกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ศึกษาเฉพาะกฎหมายลักษณะละเมิด, (มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2551), หน้า 13.

²⁶⁹ E.J. Cohn, Manual of German Law Volume 1 General Introduction Civil Law, 2nd Ed., (London: Oceana Publication Inc., 1968), p. 156.

สาธารณชน²⁷⁰ (Verkehrssicherungspflicht) ซึ่งเป็นหลักที่ศาลสร้างไว้ให้บุคคลที่มีความสัมพันธ์กับสาธารณชน จะต้องดูแลสาธารณชน โดยเฉพาะในกรณีที่เปิดให้บุคคลอื่นเข้าไปในทรัพย์สินจะต้องใช้ความระมัดระวังอย่างยิ่งเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงอันตรายอันเกิดจากการใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเหล่านั้น²⁷¹ จากหลักการดังกล่าวมีคดีที่ศาลเยอรมันได้ตัดสินไว้ เช่น ผู้ที่อนุญาต ให้ผู้อื่นจอดรถในลานบ้านของตนเอง แม้ไม่มีความผูกพันทางกฎหมายที่จะต้องชำระหนี้โดยเฉพาะเจาะจงแก่ผู้ที่ได้รับอนุญาต แต่มีหน้าที่จะต้องดูแลให้ประตูที่จอดรถอยู่ในสภาพที่เหมาะสมแก่การใช้งาน²⁷² หรือเจ้าสำนักโรงแรมมีความรับผิดชอบในความปลอดภัยของเก้าอี้ในโรงแรมตนเอง แม้ว่าผู้ใช้เก้าอี้จะมีโซ่แขนของโรงแรมก็ตาม²⁷³ หรือเทศบาลมีหน้าที่ซ่อมแซมถนนให้อยู่ในสภาพอาจใช้ได้โดยปราศจากอันตราย แม้ว่าถนนจะได้รับความเสียหายจากสภาพอากาศที่เลวร้าย²⁷⁴ หรือเจ้าของห้างสรรพสินค้ามีหน้าที่ต้องตรวจดูเก็บกวาดเปลือกกล้วยที่ถูกทิ้งอยู่บนพื้นของห้างด้วยความประมาทของลูกค้าและรับรองความปลอดภัยแก่ลูกค้าโดยควบคุมให้ลูกจ้างของตนทำหน้าที่ดังกล่าวอย่างแท้จริง นอกจากนี้ยังมีคดีอีกเป็นจำนวนมากที่ศาลเยอรมันได้ตัดสินให้เจ้าของบ้านจะต้องรับผิดชอบที่ไม่ทำลายน้ำแข็งหรือกวาดหิมะหรือไม่เททรายลงบนพื้นถนนในขณะที่สภาพอากาศเลวร้าย²⁷⁵

2. กระทำโดยผิดกฎหมาย

ความเสียหายจะต้องเกิดจากการกระทำโดยมิชอบด้วยกฎหมาย (Unlawfully) ซึ่งเป็นการรุกรานฝ่าฝืนต่อสิทธิอย่างใดอย่างหนึ่งในประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน

²⁷⁰ Ulrich Magnus, *The Reform of German Tort Law*, Working Paper No. 127 Bcelona 2003, [Online], 1 November 2012. Available from: <http://www.raco.cat/index.php/InDret/article/viewFile/82541/107387> แต่อย่างไรก็ตามมีผู้ แปลว่า หน้าที่คุ้มครองจรรยา (โปรดดู ไพจิตร ปุณณพันธ์, *กฎหมายเปรียบเทียบไทยกับประมวลกฎหมายนานาประเทศ*, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2546), หน้า 24.)

²⁷¹ E.J. Cohn, *Manual of German Law Volume 1 General Introduction Civil Law*, p. 156.

²⁷² RG JW 1931, 3446

²⁷³ RGZ 85, 185

²⁷⁴ RGZ 155, 161

²⁷⁵ E.J. Cohn, *Manual of German Law Volume 1 General Introduction Civil Law*, p. 156.

มาตรา 823 วรรคแรก แต่หากมีเอกสิทธิ์พิเศษ (Special Privileges)²⁷⁶ บางประการ เช่น สิทธิของพ่อแม่ หรือครูบาอาจารย์ในการลงโทษเด็ก การป้องกันตัว หรือการกระทำโดยจำเป็น หรือความยินยอม (Volenti non fit injuria) เหล่านี้²⁷⁷ แม้จะเป็นการฝ่าฝืนต่อสิทธิ ก็ไม่เป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพราะมีกฎหมายรับรองความชอบของการกระทำไว้

3. กระทำโดยจงใจ หรือประมาทเลินเล่อ

ความรับผิดตามกฎหมายละเมิดเยอรมันมีลักษณะเหมือนกับความรับผิดทางแพ่งอื่น ๆ กล่าวคือ การจะมีความรับผิดได้จะต้องมีความผิด (Fault) ปรากฏขึ้นมาเสียก่อน โดยความผิดจะพิจารณาถึงสภาพจิตใจของผู้กระทำว่ามุ่งหมายจะก่อความเสียหายโดยจงใจ หรือขาดความระมัดระวังโดยประมาทเลินเล่อ²⁷⁸

จงใจ ตามฐานละเมิดของเยอรมัน หมายถึง การรู้และปรารถนาให้เกิดความเสียหายเกิดขึ้น จงใจ ได้แก่ การจงใจต่อผลโดยตรง (Direct Intention) เช่น และการจงใจต่อผลโดยเล็งเห็น (Indirect Intention)²⁷⁹ ในส่วนการประมาทเลินเล่อ กฎหมายได้บัญญัติความหมายใน มาตรา 276 ประมวลกฎหมายแพ่งว่า บุคคลที่กระทำโดยประมาท คือ บุคคลที่กระทำโดยขาดความระมัดระวังตามสมควร²⁸⁰ จะเห็นว่าความประมาทถูกกำหนดเป็นมาตรฐานตามภาวะวิสัย โดยไม่

²⁷⁶ Konrad Zweigert and Hein Kotz, *Introduction to Comparative Law Volume 2-The Institutions of Private Law*, (Great Britain : Oxford Clarendon Press, 1987), p. 293.

²⁷⁷ E.J. Cohn, *Manual of German Law Volume 1 General Introduction Civil Law*, p. 155.

²⁷⁸ ศนันท์กรรณ์ ไสตติพันธ์, *คำอธิบายกฎหมายลักษณะละเมิด จัดการงานนอกสั่ง และลาภมิควรได้*, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555), หน้า 64-71.

²⁷⁹ B.S. Makesinis, *A Comparative Introduction to the German Law of Torts*, 3rd Edition, (United States : Oxford University Press, 1994), p. 72.

²⁸⁰ BGB Section 276 Responsibility of the obligor

(2) A person acts negligently if he fails to exercise reasonable care.

คำนึงถึงความสามารถของบุคคล แต่จะคำนึงถึงกลุ่มคนอาชีพที่ทำงานภายใต้สภาพที่เกี่ยวข้องกับงานดังกล่าว เช่น คนขับรถ พ่อค้า สถาปนิก เป็นต้น²⁸¹

4. เกิดความเสียหาย

ผลความเสียหายที่เกิดจากการทำละเมิดต้องเป็นความเสียหายที่เกิดกับบุคคลอื่นต่อสิทธิเด็ดขาด (absolute rights) เท่านั้น โดยเป็นสิทธิประเภทใดประเภทหนึ่งที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน มาตรา 823 วรรคแรก²⁸² มีดังต่อไปนี้ ได้แก่ สิทธิในชีวิต สิทธิในร่างกายและอนามัย สิทธิในเสรีภาพ สิทธิในทรัพย์สิน หรือสิทธิอย่างใดอย่างหนึ่ง²⁸³ ดังนั้นหากมีการกระทำแต่ไม่ก่อให้เกิดความเสียหาย หรือเกิดความเสียหายแก่สิทธิในสิทธิสัมพัทธ์ จะไม่เป็นการละเมิด

5. ความสัมพันธ์ระหว่างการกระทำและผล

ความสัมพันธ์ระหว่างการกระทำและผลตามกฎหมายเยอรมัน ใช้หลักการที่กำหนดให้ผู้กระทำละเมิด ต้องรับผิดชอบในผลที่ก่อขึ้นหากผลนั้นเป็นผลที่เกิดจากการกระทำ (ตามทฤษฎีเงื่อนไข) และผลดังกล่าวต้องเป็นผลที่เป็นไปตามปกติของกฎเกณฑ์แห่งชีวิต (Norman Rule of Life) โดยผลที่เกิดขึ้นตามปกตินี้ ผู้กระทำไม่จำเป็นต้องถึงขนาดคาดเห็นหรือควรจะคาดเห็นได้ (ตามทฤษฎีมูลเหตุเหมาะสม) เช่น เสียงที่เกิดจากการบินผ่านของเครื่องบินเป็นผลให้เกิดความเสียหายต่อสุขภาพของสุนัขจิ้งจอกในฟาร์ม กรณีนี้มีสาเหตุที่เหมาะสมกับความเสียหายที่เกิดขึ้นเพราะเสียงดังกล่าวโดย

²⁸¹ Raymond Youngs, *English French and German Comparative Law*, (Great Britain : Cavendish Publishing Ltd, 1998), pp. 241-242.

²⁸² Thomas Kadner Graziano and Christoph Oretel, "EC Tort Law and the German Legal Family, in *Tort law of European Community*," *Tort and Insurance Law* 23 (Germany: Springer-Verlag, 2008): 443.

²⁸³ อย่างไรก็ตามสิทธิประเภทอื่น เช่น ทรัพย์สินทางปัญญา หรือการแข่งขันไม่เป็นธรรม จะเป็นการละเมิดที่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้ (โปรดดู E.J. Cohn, *Manual of German Law Volume 1 General Introduction Civil Law*, p. 155.)

สภาพปกติย่อมไม่ก่อให้เกิดความเสียหายเช่นนั้นได้²⁸⁴ เป็นต้น นอกจากนี้หลักการดังกล่าวก็ใช้กับความรับผิดในเรื่องสัญญาด้วย

ถึงแม้ว่าจะไม่ปรากฏชัดว่าหลักเกณฑ์ความสัมพันธ์ระหว่างการกระทำและผล ของประเทศเยอรมันจะใช้ทฤษฎีเงื่อนไขและทฤษฎีมูลเหตุเหมาะสมโดยตรง แต่จะเห็นได้ว่าผลของการกระทำที่จะต้องรับผิดจะต้องรับผิดจะต้องเป็นผลที่เกิดจากผู้กระทำโดยตรงและเป็นผลปกติที่ควรจะเกิดโดยไม่จำต้องคาดหมายได้ ซึ่งเป็นหลักการของสองทฤษฎีดังกล่าว²⁸⁵

4.2.3.1.2 ประเภทค่าเสียหายจากละเมิด

(1) ค่าเสียหายในกรณีความเสียหายต่อชีวิต

ประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน มาตรา 844 บัญญัติว่า

“ในกรณีที่ทำให้เขาตาย ผู้ทำละเมิดต้องชดใช้ค่าสินไหมทดแทน ต้องชดใช้ค่าปลงศพให้แก่ผู้ซึ่งมีหนี้ต้องเสียค่าใช้จ่ายดังกล่าวไป

ถ้าในขณะที่เกิดความตาย ผู้ตายมีความสัมพันธ์กับบุคคลภายนอกโดยที่ตนต้องผูกพันหรืออาจต้องผูกพันด้วยผลแห่งกฎหมายที่จะต้องอุปการะเลี้ยงดูบุคคลนั้น และโดยผลของการตาย ทำให้บุคคลภายนอกเช่นว่านั้นต้องสูญเสียสิทธิในค่าอุปการะเลี้ยงดู ผู้ทำละเมิดจะต้องชดใช้ค่าสินไหมทดแทนให้แก่บุคคลภายนอกโดยจ่ายเงินเป็นรายปีเท่าที่ผู้ตายผูกพันต้องอุปการะเลี้ยงดูในระหว่างเวลาที่ผู้ตายจะถูกสันนิษฐานว่ามีชีวิตอยู่ และให้นำบทบัญญัติมาตรา 843 วรรค 2 ถึง 4 มาบังคับใช้โดยอนุโลม หนี้ในค่าสินไหมทดแทนนี้ยังคงเกิดขึ้น แม้ในขณะที่เกิดความตายขึ้นนั้นบุคคลภายนอกยังเป็นทารกในครรภ์มารดา”²⁸⁶

²⁸⁴ RGH 158, 38

²⁸⁵ ไพจิตร ปุญญพันธ์, กฎหมายเปรียบเทียบไทยกับประมวลกฎหมายนานาประเทศ, หน้า 41.

²⁸⁶ Section 844 Third-party compensation claims in the case of death

(1) In cases where death is caused, the person liable in damages must reimburse the costs of a funeral to the person under a duty to bear these costs.

ค่าสินไหมทดแทนที่ได้รับในกรณีที่ทำให้ถึงแก่ความตาย คือ ค่าปลงศพ ที่ต้องชำระให้แก่บุคคลภายนอก (Third Party) ซึ่งน่าจะหมายถึงบุคคลที่มีหน้าที่ตามกฎหมายในการจัดการศพที่ได้เสียค่าใช้จ่ายไป²⁸⁷ นอกจากนี้ ยังจะต้องให้ค่าอุปการะเลี้ยงแก่บุคคลผู้ซึ่งผู้ตายมีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องอุปการะเลี้ยงดู ไม่เว้นแม้แต่บุตรของผู้ตายที่ขณะเกิดการละเมิดจะอยู่ในครรภ์ก็ตาม โดยค่าสินไหมทดแทนดังกล่าวให้จ่ายเป็นรายปี

เมื่อมีการทำละเมิดแต่ผู้ถูกทำละเมิดมิได้เสียชีวิตลงในทันที ส่วนของค่ารักษาพยาบาลและค่าขาดประโยชน์ทำมาหาได้เพราะไม่สามารถประกอบกรงานก่อนตาย แม้มีได้บัญญัติไว้ชัดเจนตามมาตรานี้ แต่ก็สามารถที่จะเรียกได้โดยอาศัยหลักทั่วไปของกฎหมายละเมิด

นอกจากนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันมาตรา 845 ที่บัญญัติว่า

“ในกรณีที่ทำให้เขาถึงตาย หรือให้เสียหายแก่ร่างกาย หรืออนามัย หรือในกรณีที่ทำให้เขาเสียหายแก่เสรีภาพ ถ้าผู้ต้องเสียหายมีความผูกพันตามกฎหมายที่ต้องทำงานให้แก่บุคคลภายนอกในครัวเรือน หรืออุตสาหกรรมของบุคคลภายนอก บุคคลที่จำต้องชดใช้ค่าสินไหมทดแทน จะต้องชดใช้ค่าสินไหมทดแทนให้แก่บุคคลภายนอกที่ขาดแรงงานไป โดยจ่ายเงินเป็นรายปีให้นำบทบัญญัติแห่งมาตรา 843 วรรค 2 ถึง 4 มาใช้โดยอนุโลม”²⁸⁸

(2) If the person killed, at the time of the injury, stood in a relationship to a third party on the basis of which he was obliged or might become obliged by operation of law to provide maintenance for that person and if the third party has as a result of the death been deprived of his right to maintenance, then the person liable in damages must give the third party damages by payment of an annuity to the extent that the person killed would have been obliged to provide maintenance for the presumed duration of his life; the provisions of section 843 (2) to (4) apply with the necessary modifications. Liability in damages also arises where the third party at the time of injury had been conceived but not yet born.

²⁸⁷ ไพจิตร ปุญญพันธ์, กฎหมายเปรียบเทียบไทยกับประมวลกฎหมายนานาประเทศ, หน้า 127.

²⁸⁸ Section 845 Compensation claims for lost services

In the case of death or injury to body or health, or in the case of deprivation of liberty, the person liable in damages must give a third party compensation for loss of services by payment of an annuity if the injured person by operation of law was under a duty to the third party to render services in the

จากบทบัญญัติดังกล่าวส่งผลให้ผู้ทำละเมิดต้องชดใช้ค่าสินไหมทดแทนให้แก่บุคคลภายนอกที่มีความผูกพันตามกฎหมายที่ผู้ถูกทำละเมิดต้องทำงานให้ในครัวเรือน หรืออุตสาหกรรม เช่น หน้าที่ตามกฎหมายระหว่างสามีภริยา หรือหน้าที่ตามกฎหมายระหว่างนายจ้าง ลูกจ้าง เป็นต้น

ด้วยผลของมาตรา 843 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน ทำให้การจ่ายเงินเป็นรายปีทั้ง 2 รูปแบบจะต้องใช้วิธีการจ่ายตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน มาตรา 760 และมีการให้หลักประกันเสมอ นอกจากนี้ยังสามารถที่จะเปลี่ยนจากการจ่ายค่าเสียหายรายปี เป็นแบบครั้งเดียวได้หากมีเหตุอันควร และแม้ผู้เสียหายจะได้รับการอุปการะเลี้ยงดูจากบุคคลอื่นอยู่ก็ไม่ตัดสิทธิในการเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนดังกล่าว

(2) ค่าเสียหายในกรณีความเสียหายต่อร่างกายหรืออนามัย

ประมวลแพ่งเยอรมันมาตรา 843 บัญญัติว่า

“ถ้าผู้ถูกทำละเมิดเสียความสามารถในการประกอบกิจการ หรือลดถอยลงด้วยเหตุอันเกิดแก่ร่างกายหรืออนามัย หรือมีสิ่งจำเป็นเพิ่มขึ้น จะต้องชดใช้ค่าสินไหมทดแทนให้แก่ผู้เสียหายโดยจ่ายเป็นเงินรายปี

ในการปรับบทบัญญัติมาตรา 760 กับเงินรายปี โดยไม่คำนึงถึงวิธีการจ่ายและจำนวนที่จ่าย บุคคลผู้มีความผูกพันในการใช้ค่าสินไหมทดแทนจะต้องให้หลักประกันเสมอโดยกำหนดตามพฤติการณ์

ผู้เสียหายอาจเรียกร้องเป็นจำนวนเงินครั้งเดียวแทนที่การจ่ายเป็นเงินรายปีได้ หากมีเหตุผลอันสมควร

การใช้สิทธิเรียกร้องดังกล่าวย่อมไม่สูญไป แม้จะปรากฏข้อเท็จจริงว่ามีบุคคลอื่นต้องให้การอุปการะเลี้ยงดูผู้เสียหายอยู่ก็ตาม”²⁸⁹

การทำละเมิดให้เสียหายแก่ร่างกายหรืออนามัย หากทำให้ผู้ถูกทำละเมิดสูญเสียความสามารถในการประกอบกรงาน หรือความสามารถดังกล่าวลดน้อยลง ซึ่งการคิดคำนวณค่าเสียหายดังกล่าวจะคำนึงถึงการสูญเสียรายได้ในปัจจุบันและในอนาคตที่จะได้รับ ส่วนการมีสิ่งจำเป็นเพิ่มขึ้นนั้นค่อนข้างจะพิสูจน์ได้ยาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งสิ่งที่จำเป็นในอนาคต²⁹⁰ เมื่อศาลตัดสินแล้วผู้ทำละเมิดจำต้องชดใช้ค่าสินไหมทดแทน เป็นเงินรายปี โดยมีวิธีการชดใช้เงินกำหนดไว้ตามกฎหมายในประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันมาตรา 760 และยังคงต้องหาหลักประกันในค่าสินไหมทดแทนนี้ด้วย แต่สามารถจะเรียกเป็นแบบครั้งเดียวได้หากมีเหตุเหมาะสม และยังคงไม่สิ้นสิทธิแม้จะมีคนอื่นอุปการะก็ตาม แต่ทว่าไม่มีการสงวนสิทธิในการแก้ไขคำพิพากษาในภายหน้าดังเช่นกฎหมายไทย

ในอดีตนั้นในคดีละเมิดสามารถเรียกค่าสินไหมทดแทนเพื่อความเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินโดยมีการบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน มาตรา 847 ให้เรียกเรียกร้องเอาค่าสินไหมทดแทนเป็นเงินเพื่อความเสียหายอย่างอื่นที่ไม่เป็นตัวเงิน ในกรณีที่เขาเสียหายแก่ร่างกายหรืออนามัยหรือ ในกรณีทำให้เขาเสียเสรีภาพ และในกรณีหญิงที่ถูกทำให้เสียหายจากการกระทำผิดทาง

²⁸⁹ Section 843 Annuity in money or lump sum settlement

(1) If the earning capacity of the injured person is eliminated or reduced as the result of an injury to body or health or if his needs are increased, then the injured person is to be given damages by payment of an annuity.

(2) The provisions of section 760 apply to the annuity. Whether the person liable in damages must provide security and in what kind and in what amount is determined by the circumstances.

(3) In lieu of the annuity, the injured person may demand a lump sum settlement if there is a compelling reason for doing so.

(4) The claim is not excluded by the fact that another person must provide the injured person with maintenance.

²⁹⁰ Basil Markesinis and others, *Compensation for Personal Injury in English, German and Italian Law*, (Cambridge: Cambridge University Press, 2005), pp. 139-140.

อาญา หรือความผิดต่อศีลธรรม หรือบุคคลใดซึ่งถูกชักจูงโดยกลฉ้อฉลหรือโดยการข่มขู่ หรือการใช้ความสัมพันธ์แห่งการพึ่งพาอาศัยที่จะมีอยู่ร่วมกันโดยมิชอบด้วยกฎหมายไปในทางที่ผิด²⁹¹ แต่ในปัจจุบันได้มีการยกเลิกบทบัญญัติดังกล่าวไปแล้ว และได้บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน มาตรา 253 (2) ในกรณีความเสียหายที่เกิดแก่ ร่างกาย อนามัย เสรีภาพ หรือการตัดสินใจอย่างอิสระ ในทางเพศ²⁹² การเรียกค่าสินไหมทดแทนที่เหมาะสมให้รวมถึงการเรียกในความเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินด้วย²⁹³ จากการยกเลิกมาตรา 847 และแก้ไขมาตรา 253 ขึ้นมาใหม่สะท้อนหลักการสองประการ ได้แก่ การมุ่งเป้าในการจ่ายค่าสินไหมทดแทนไม่เป็นตัวเงินในกรณีดังกล่าวจะเป็นการทดแทนที่เหมาะสมกับความเสียหายและเป็นธรรมเสมอ และอันเป็นการยืนยันหลักทดแทนความเสียหายของประเทศเยอรมันที่ไม่คำนึงถึงการบาดเจ็บมาเป็นบทลงโทษในทางแพ่ง อันแสดงถึงว่าค่าเสียหายดังกล่าวไม่ใช่การลงโทษได้เป็นอย่างดี²⁹⁴ นอกจากนี้เมื่อมีการบัญญัติในมาตรา 253 ซึ่งเป็นส่วนหนึ่ง จึงมีผลให้ใช้กับเรื่องความรับผิดเด็ดขาด และในเรื่องสัญญาด้วย²⁹⁵

(3) ค่าเสียหายในกรณีความเสียหายต่อทรัพย์สิน

ปรากฏตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน มาตรา 848 บัญญัติว่า

²⁹¹ ไพจิตร ปุญญพันธ์, กฎหมายเปรียบเทียบไทยกับประมวลกฎหมายนานาประเทศ, หน้า 134.

²⁹² เช่น สิทธิของเพศหญิงในการที่จะมีความสนุกสนานตามเพศของตนในฐานะที่เท่ากับเพศชายมีอิสระโดยปราศจากการบีบบังคับ หรือกดดัน (โปรดดู Yakaré-Oulé Jansen, "The Right to Freely Have Sex? Beyond Biology: Reproductive Rights and Sexual Self-Determination," *Akron Law Review* 2007 40, 2 (2007): 313 [Online], 1 November 2012. Available from: <http://www.uakron.edu/law/lawreview/v40/docs/Jansen402.pdf>)

²⁹³ BGB Section 253 (2) If damages are to be paid for an injury to body, health, freedom or sexual self-determination, reasonable compensation in money may also be demanded for any damage that is not pecuniary loss.

²⁹⁴ Basil Markesinis and others, *Compensation for Personal Injury in English, German and Italian Law*, pp. 62-63.

²⁹⁵ Ulrich Magnus, *The Reform of German Tort Law*, Working Paper No. 127 Bachelona 2003, [Online], 1 November 2012. Available from: <http://www.raco.cat/index.php/InDret/article/viewFile/82541/107387>

“บุคคลจะต้องคืนทรัพย์สินที่ผู้อื่นต้องสูญเสียไปเพราะการกระทำละเมิด รวมทั้งต้องรับผิดชอบถึงการที่ทรัพย์สินนั้นถูกทำลายลง หรือตกเป็นพันวิสัยในการคืนทรัพย์สินเพราะเหตุอย่างอื่น หรือเสื่อมเสียลงโดยอุบัติเหตุเช่นนั้นด้วย เว้นเสียแต่ว่าการที่ถูกทำลายลง หรือการพันวิสัยในการคืนทรัพย์สิน หรือเสื่อมเสียลงของทรัพย์สินนั้น ยังคงเกิดขึ้นแม้จะมีได้มีการทำละเมิดก็ตาม”²⁹⁶

การบังคับใช้มาตรานี้ต้องเป็นกรณีที่เป็นการละเมิดต่อทรัพย์สินโดยการเอาทรัพย์สินนั้นไปจึงใช้ได้เพียงสังหาริมทรัพย์เท่านั้น เมื่อการคืนทรัพย์สินตกเป็นพันวิสัย หรือถูกทำลาย หรือเสื่อมเสียจากอุบัติเหตุ ไม่ว่าจะเกิดด้วยความผิดของผู้ทำละเมิด บุคคลภายนอก หรือเหตุสุดวิสัยก็ตาม ผู้ทำละเมิดต้องรับผิดชอบทั้งสิ้น แต่มีข้อยกเว้นในกรณีที่ผลแห่งความเสียหายไม่ใช่ผลโดยตรงจากการละเมิดตามที่บัญญัติไว้ในวรรค 2 และในกรณีเอาทรัพย์สินไปตามมาตรานี้ กฎหมายยังกำหนดดอกเบี้ยในค่าสินไหมทดแทนไว้โดยเฉพาะตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันมาตรา 849 ที่บัญญัติว่า

“ในกรณีที่ต้องใช้ราคาทรัพย์สินอันได้ใช้เอาของเขาไปก็ดี ในกรณีที่ต้องใช้ราคาทรัพย์สินอันลดน้อยลงเพราะบุบสลายก็ดี ฝ่ายผู้ต้องเสียหายจะเรียกดอกเบี้ยในจำนวนเงินที่จะต้องใช้คิดตั้งแต่เวลาอันเป็นฐานที่ตั้งแห่งการกะประมาณนั้นก็ได้”²⁹⁷

²⁹⁶ Section 848 Liability for chance in connection with deprivation of a thing

A person who is obliged to return a thing of which he has deprived another person by a tort is also responsible for accidental loss, for a chance impossibility of restitution for another reason or for accidental deterioration of the thing, unless such loss, other impossibility of restitution or deterioration would have occurred even without the deprivation.

²⁹⁷ Section 849 Interest on the compensation sum

If compensation is to be paid for the value of a thing of which a person has been deprived, or if compensation is to be paid for the decrease in value of a thing as a result of damage, then the injured person may demand interest on the amount to be paid in compensation from the date on which the determination of the value is based.

เวลาในการใช้ดอกเบีย้บัญญัติเหมือนกับ ประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน มาตรา 290 ซึ่งไม่ถือว่าวันผิดนัดเป็น เวลาอันเป็นฐานที่ตั้งแห่งการกะประมาณ แต่น่าจะให้ใช้เวลาที่มูลค่าของสังหาริมทรัพย์นั้นขึ้นสูงสุด

(4) ค่าเสียหายในกรณีความเสียหายต่อเสรีภาพ

ค่าสินไหมทดแทนในกรณีความเสียหายต่อเสรีภาพ ปราบกฏตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน มาตรา 845 นั่นคือ ชดใช้ค่าขาดแรงงานให้แก่บุคคลภายนอก และชดใช้ค่าสินไหมทดแทนตามกฎหมายที่บัญญัติไว้ในกรณีความรับผิดละเมิดแบบทั่วไป

(5) ค่าเสียหายในกรณีความเสียหายต่อสิทธิอื่น ๆ

ดังที่กล่าวมาสิทธิที่ถูกละเมิดได้แยงจากการละเมิดจะต้องเป็นสิทธิเด็ดขาด (Absolute Rights) ไม่ใช่สิทธิสัมพัทธ์ (Relative Rights) แต่หากเป็นกรณีที่ผิดสัญญาและละเมิดกฎหมายเยอรมันให้สิทธิในการเลือกรูปแบบความรับผิดในการเรียกร้องได้

ข้อสังเกต ประเทศเยอรมัน ส่วนของค่าเสียหายเชิงลงโทษ ในการบัญญัติประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันขึ้นมาในปี ค.ศ. 1896 ประเด็นเรื่องค่าเสียหายเชิงลงโทษได้รับวิพากษ์ และแม้ว่าประมวลดังกล่าวจะเดินตามประมวลกฎหมายนโปเลียน (Code Napoleon) และท้ายที่สุดก็ไม่มีการบัญญัติค่าเสียหายเชิงลงโทษในเรื่องละเมิดแต่อย่างใด จนกระทั่งในปัจจุบัน หลักการดังกล่าวมีอิทธิพลอย่างสูงในกฎหมายของประเทศเยอรมัน โดยเหตุผลที่สำคัญมองว่า การลงโทษในเรื่องค่าเสียหายของระบบกฎหมายประมวลกฎหมาย (Civil Law) ขัดแย้งกับแนวความคิดในระบบกฎหมายเรื่องของค่าเสียหายที่เคร่งครัดกับการชดเชยผู้ที่ได้รับความเสียหาย ซึ่งการลงโทษเป็นการบังคับในทางกฎหมายอาญาเท่านั้น²⁹⁸

²⁹⁸ Georgios Georgiades, Punitive Damages in Europe and the USA : Doctrinal Differences and Practical Convergence 2005 [Online], 3 October 2012. Available from: http://www.georgiades.com/georgiades_pd.pdf

4.2.3.2 ภาวะภาษีกรณีละเมิด

4.2.3.2.1 กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(1) ค่าเสียหายในฐานะรายได้

ค่าเสียหายที่ได้รับในกรณีละเมิด เป็นการชดเชยความเสียหายทั้งสิ้น หากเป็นค่าเสียหายสำหรับการชดเชยรายได้ (Lost Income) จะต้องนำมาคำนวณเป็นเงินได้เพื่อที่จะเสียภาษี โดยเข้าลักษณะของความเป็นเงินได้ตามประเภทของเงินได้ทั้ง 7 ประเภท เช่น หากเป็นงานประจำที่เกิดจากการจ้างงานตามสัญญาจ้าง เมื่อมีการทำละเมิดเป็นผลให้ทำงานต่อไปไม่ได้ ค่าเสียหายเพื่อชดเชยรายได้ดังกล่าวที่ต้องเสียไปจะถูกคิดเป็นเงินได้ประเภทเงินได้จากการทำงานตามมาตรา 19 แห่งรัฐธรรมนูญตีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือหากเป็นเงินที่ต้องสูญเสียไปเพราะการทำธุรกิจของตนเอง ถือเป็นเงินได้ประเภท เงินได้จากธุรกิจตามมาตรา 15 แห่งรัฐธรรมนูญตีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยค่าเสียหายที่ได้รับไม่ว่าจะจ่ายในรูปแบบรายปี (Annuity) หรือแบบเหมา (Lump sum) ต้องนำมาคำนวณทั้งสิ้น แต่อย่างไรก็ตามสามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายได้แม้ว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะไม่ได้เกิดขึ้นจริงโดยการเทียบกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงที่ผ่านมา หรือที่ควรจะเกิดขึ้นจริง²⁹⁹ เช่น นาย A เคยทำงานเป็นคนขับรถให้บริษัทตามสัญญาจ้างแรงงาน ได้เงินเดือน หักค่าใช้จ่ายเพื่อเสียภาษี ได้ปีละ 3,000 เมื่อถูกทำละเมิดจนไม่สามารถขับรถได้ เมื่อได้เงินชดเชยค่าจ้างจากผู้ทำละเมิดก็ต้องนำเงินดังกล่าวมาเสียภาษีและหักค่าใช้จ่ายตามที่เคยหักมาก่อน

ในกรณีที่ค่าเสียหายที่ได้รับเป็นค่าเสียหายในความจำเป็นที่เพิ่มขึ้น (Increased Needs)³⁰⁰ จะไม่ถูกเก็บภาษี และในค่าเสียหายที่ได้รับหากเป็นค่าเสียหายที่ไม่อาจคำนวณเป็นเงินได้

²⁹⁹ Basil Markesinis and others, *Compensation for Personal Injury in English, German and Italian Law*, pp. 139-140.

³⁰⁰ ค่าเสียหายในความจำเป็นที่เพิ่มขึ้น เห็นว่า คือค่าเสียหายที่ก่อให้เกิดความจำเป็นขึ้นมาหากไม่มีการกระทำดังกล่าวขึ้น เช่น ค่ารักษาพยาบาล หากไม่มีการทำละเมิด จะไม่ต้องจ่ายค่ารักษาพยาบาล จึงเป็นสิ่งจำเป็นที่เพิ่มขึ้นมา ซึ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะลดขอบเขตมูลค่าในการบริโภค จะแตกต่างจากการสูญเสียรายได้ซึ่งไม่ใช่ความจำเป็นที่เพิ่มขึ้นแต่เป็นการขาดซึ่งสิ่งที่ควรจะได้รับ (เพิ่มเติมโปรดดู Thomas D. Griffith, "Should "Tax

(Non-Pecuniary Damages) ในความเสียหายที่เกิดขึ้นแก่บุคคลธรรมดา เช่น การขาดความสนุกสนาน การขาดความคาดหวัง หรือความเจ็บปวดทุกข์ทรมาน จะไม่ถูกนำมาคำนวณภาษี³⁰¹

(2) ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย

ปกติแล้วในการหักค่าใช้จ่ายจะต้องหักในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ที่ได้รับ ดังนั้นเมื่อเกิดความเสียหายขึ้นจะถูกพิจารณาใน 2 รูปแบบ คือ

กรณีที่บุคคลธรรมดาทำละเมิดบุคคลอื่น หรือต้องรับผิดชอบในการละเมิดของบุคคลอื่นตามกฎหมาย เมื่อบุคคลธรรมดาทำละเมิดบุคคลอื่นหรือต้องรับผิดชอบในการละเมิดของบุคคลอื่น³⁰² จะต้องมีการจ่ายค่าเสียหาย ก็สามารถที่จะหักออกเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงได้หากเกี่ยวข้องกับภาระเงินได้ในประเภทนั้น เช่น นาย A ประกอบอาชีพขนส่งอิสระ ในขณะที่ขนส่งให้แก่ลูกค้าได้ขับรถไปชนกับรถบุคคลอื่นโดยประมาทจนเกิดความเสียหายและได้ชดใช้ค่าเสียหายให้ไปแล้ว

Norms” be Abandoned? Rethinking Tax Policy Analysis and the Taxation of Personal Injury Recoveries,” *Wisconsin Law Review* (1993): 1127.

³⁰¹ Jean Albert, *Compensation of Victims of Cross-Border Road Traffic Accidents in the EU: Comparison of National Practices, Analysis of Problems and Evaluation of Options for Improving the Position of Cross-Border Victims*, 2008, [Online], 14 October 2012. Available from: http://ec.europa.eu/civiljustice/news/docs/study_compensation_road_victims_en.pdf

³⁰² ความรับผิดในการกระทำของบุคคลอื่นของกฎหมายเยอรมัน มีบัญญัติไว้ชัด เช่นในมาตรา 831 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน บัญญัติว่า “บุคคลผู้ซึ่งจ้างผู้อื่นให้ทำงานใด ๆ มีความรับผิดที่จะต้องชดใช้ค่าเสียหายที่เกิดขึ้นจากการกระทำโดยไม่ชอบของลูกจ้างต่อบุคคลภายนอกในทางการที่จ้าง ความรับผิดในการชดใช้จะไม่เกิดขึ้นถ้าผู้ว่าจ้างได้ใช้ระมัดระวังตามสมควรในการเลือกลูกจ้าง และเมื่อผู้ว่าจ้างมีหน้าที่ในการจัดหาเครื่องมือ หรือเครื่องใช้ หรือควบคุมการงานที่จ้าง ซึ่งได้ใช้ความระมัดระวังตามธรรมดาในการจัดการดังกล่าว หรือความเสียหายยังคงเกิดขึ้นแม้จะได้อาศัยความระมัดระวังเช่นว่านั้นแล้วก็ตาม” (Section 831 A person who uses another person to perform a task is liable to make compensation for the damage that the other unlawfully inflicts on a third party when carrying out the task. Liability in damages does not apply if the principal exercises reasonable care when selecting the person deployed and, to the extent that he is to procure devices or equipment or to manage the business activity, in the procurement or management, or if the damage would have occurred even if this care had been exercised.)

ค่าเสียหายที่ได้ชดใช้ไปสามารถหักออกในฐานะค่าใช้จ่ายได้ หรือในกรณี นาย B ลูกจ้างของนาย A ไปกระทำการละเมิดในทางการที่จ้างก็เช่นเดียวกัน

กรณีที่บุคคลธรรมดาถูกบุคคลอื่นทำละเมิด เมื่อบุคคลอื่นก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลธรรมดาที่สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เสียไปจากการทำละเมิดที่เกิดขึ้นจริงในกรณีความเสียหายเกิดแต่ทรัพย์สินที่เกี่ยวกับเงินได้ เช่น ค่ารถที่ซ่อม เป็นต้น แต่หากเป็นกรณีค่ารักษาพยาบาลนั้น กฎหมายมองเป็นรายจ่ายในฐานะส่วนตัวซึ่งโดยหลักจะไม่ให้หักแต่มีข้อยกเว้นให้สามารถหักได้โดยถือเป็นค่าใช้จ่ายพิเศษ (Extraordinary Expenses) โดยจะคิดหารายจ่ายที่เหมาะสมเป็นเปอร์เซ็นต์ เช่น นาย A สถานภาพโสด ไม่มีบุตร มีเงินได้ในปีนั้น € 20,000 ได้จ่ายค่ารักษาพยาบาลจากการละเมิดไป € 5,000 แต่ได้รับชดใช้มา € 2,500 (แม้เงินดังกล่าวจะไม่ถือเป็นเงินได้แต่ต้องมาหักออกตามหลักความสามารถ) ตามตาราง ด้วยไม่มีคู่สมรสและไม่มีบุตร และมีเงินได้อยู่ระหว่าง € 15,341 ถึง € 51,130 ภาระที่เหมาะสมคือ 6 %³⁰³ วิธีคิด นำค่ารักษาพยาบาล € 5,000 หักออกด้วย € 2,500 ได้ € 2,500 เป็นค่าใช้จ่ายพิเศษ นำรายจ่ายที่เหมาะสม 6% ของ € 20,000 คือ € 1,200 มาหักออกจากค่าใช้จ่ายพิเศษ € 2,500 ถึง € 1,200 ได้ € 1,300 เป็นผลลัพธ์สุดท้ายที่เป็นค่าใช้จ่ายพิเศษที่สามารถหักได้³⁰⁴

4.2.3.2.2 กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล

(1) ค่าเสียหายในฐานะรายได้

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องนำเงินได้ทุกประเภทมาคำนวณภาษีในฐานะของรายได้จากการทำธุรกิจ ซึ่งแน่นอนว่าประเภทค่าเสียหายที่ได้รับในฐานะนิติบุคคลย่อมมีลักษณะจำกัด ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่สามารถที่จะได้รับความเสียหายจากการกระทำละเมิดในชีวิต ร่างกาย จึงไม่สามารถได้รับค่าเสียหายในกรณีดังกล่าวได้ และโดยสภาพความเป็นนิติบุคคลย่อมไม่สามารถมีค่าเสียหายในด้านจิตใจที่ไม่สามารถคำนวณเป็นเงินได้ (Non-

³⁰³ Section 33 (3) EStG

³⁰⁴ Christiana Djanani, Gernot Brahler and Christian, *German Income Tax*, pp. 149-150.

Pecuniary Damages)³⁰⁵ ดังนั้นค่าเสียหายที่ได้รับจะถูกจำกัดเพียงค่าเสียหายที่เกี่ยวกับทรัพย์สินหรือชื่อเสียงเท่านั้น ซึ่งค่าเสียหายที่ได้รับจึงเป็นค่าเสียหายที่เกี่ยวกับการทำธุรกิจของนิติบุคคลทั้งสิ้น ดังนั้นเมื่อเป็นค่าเสียหายที่ได้รับย่อมต้องเกี่ยวข้องกับเงินได้ประเภทต่างๆที่เกิดขึ้นเสมอ

(2) ค่าเสียหายในฐานะรายจ่าย

กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทำละเมิดบุคคลอื่น หรือต้องรับผิดชอบในการละเมิดของบุคคลอื่นตามกฎหมาย ความรับผิดชอบในการทำละเมิดของบุคคลอื่น (Vicarious Liability) นิติบุคคลจะรับผิดชอบในกรณีที่ผู้แทนนิติบุคคลกระทำในวัตถุประสงค์ของนิติบุคคลเท่านั้น หรือรับผิดชอบในกรณีที่ลูกจ้างหรือสมาชิกกระทำการในทางธุรกิจ ย่อมเป็นรายจ่ายในทางธุรกิจที่สามารถหักเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการได้ซึ่งได้อธิบายไว้แล้วในส่วนของรายจ่ายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลถูกบุคคลอื่นทำละเมิด โดยหลักแล้วทรัพย์สินของนิติบุคคลย่อมเป็นสิ่งที่ใช้ในการประกอบธุรกิจ ดังนั้นรายจ่ายที่ต้องเสียไปจากการทำละเมิดย่อมนำมาหักเป็นรายจ่ายในกิจการได้ทันที เพราะถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการจัดการธุรกิจ เมื่อรายจ่ายดังกล่าวไม่ได้มีกฎหมายกำหนดห้ามไม่ให้หักเป็นรายจ่ายจึงสามารถที่จะหักเป็นรายจ่ายได้ เช่น รถยนต์บริษัท A ถูก รถยนต์ของนาย B ชับมาชนด้วยความประมาท ได้รับความเสียหาย ค่าซ่อมแซมแซมรถก็ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการประกอบธุรกิจตามปกติ ย่อมสามารถหักเป็นรายจ่ายได้

³⁰⁵ ด้วยเหตุผลที่ว่ากฎหมายละเมิดเยอรมันปกป้องแต่สิทธิที่มีได้ตามความเป็นจริงของนิติบุคคล แต่ศาลมีความเห็นว่าหากนิติบุคคลไม่สามารถที่จะเรียกค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินได้จะไม่สามารถทดแทนความเสียหายได้แท้จริง (โปรดดู Christian von Bar, *Non-contractual Liability Arising Out of Damage Cause to Another: (PEL Liab. Dam.)*, (United States of America: Oxford University Press, 2009), p. 337.)

บทที่ 5 ปัญหาการเก็บภาษีค่าเสียหายตามกฎหมายไทย

5.1. ปัญหาความเป็น “เงินได้” ของค่าเสียหาย

ตามที่ได้กล่าวมาตั้งแต่ต้นแล้วว่าลักษณะที่สำคัญของเงินได้มีการให้ความหมายในลักษณะอยู่ 3 ความหมาย นั่นคือ ความหมายตามเศรษฐศาสตร์ ความหมายในทางบัญชี และ ความหมายในทางกฎหมายภาษีอากร ซึ่งควรที่จะมีการพิจารณาความหมายในทั้งสามรูปแบบ เพื่อหาความชัดเจนว่าจริงๆ แล้ว คำว่า ค่าเสียหาย หรือค่าสินไหมทดแทน ควรที่จะอยู่ในนิยามของคำว่าเงินได้หรือไม่

5.1.1 ความเป็นเงินได้ของค่าเสียหายตามความหมายทางเศรษฐศาสตร์

ตามหลักการความมั่งคั่ง ทำให้ต้องมีการพิจารณา ความหมายของคำว่าเงินได้ โดยจากนิยามของทั้ง Robert Murray Haig และ Henry C. Simons (Haig-Simons Formula) เงินได้ คือ การเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลไม่ว่าจะอยู่ในรูปของเงิน หรือสิ่งอื่นใดที่สามารถประเมินมูลค่าได้ในรูปของเงิน ที่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจ ทำให้มีความสามารถในการบริโภคเพิ่มขึ้นภายในช่วงระยะเวลาหนึ่ง¹ นอกจากนี้ยังมี J.R. Hick มีความเห็นว่าเงินได้เป็นความมั่งคั่งที่นำไปใช้จ่ายได้ในระยะเวลาที่กำหนด หรือ เป็นเงินได้ที่สมทบเข้ากับทรัพย์สินที่เป็นผลมาจากการออมทรัพย์ โดยไม่ทำให้ความมั่งคั่งนั้นลดจำนวนลง²

ต่อมาได้มีการวิเคราะห์สาระสำคัญของเงินได้ตามความหมายทางเศรษฐศาสตร์เพื่อนำมาสู่การกำหนดความหมายของเงินได้ตามกฎหมายภาษี ดังนี้ เงินได้มีลักษณะเป็นเงินตราซึ่งได้รับการขยายขอบเขต ให้รวมถึงสิ่งที่ไม่เป็นตัวเงินด้วย แหล่งที่มาของเงินได้ไม่ใช่สาระสำคัญ และเป็นสิ่งที่ได้รับมาภายในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ส่วนเพิ่มของทรัพย์สินก็สามารถถูกเก็บภาษี ถึงแม้ว่าส่วนเพิ่มนั้น

¹ อ้างถึงในบทที่ 2

² HICK (J.R.), *Valeur et Capital*, Paris, 1956, p.132. อ้างใน ศุภลักษณ์ พิณภูวดล, **คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษี**, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 165.

จะไม่ได้ผลิตขึ้นมาใหม่อีก³

ดังนั้น การจะพิจารณาว่าค่าเสียหายเป็นเงินได้หรือไม่ ต้องพิจารณาว่า เงินได้ดังกล่าวมีผลทำให้ความมั่งคั่งหรือศักยภาพในการบริโภค (Potential Consumption) เพิ่มขึ้นหรือไม่ โดยสภาพทั่วไปวิเคราะห์แล้วเห็นว่า ค่าเสียหายประเภทชดเชยความเสียหาย (Compensatory Damages) เพื่อให้คุณกรณีกลับสู่ฐานะเดิมไม่ถือเป็นเงินได้ เพราะไม่ทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น เมื่อบุคคลถูกทำลายละเมิด เช่น ทรัพย์สินถูกทำลายหรือได้รับบาดเจ็บ อรรถประโยชน์ของผู้นั้นจะลดลง “การทำให้กลับสู่สภาพที่เสมือนว่าไม่มีการทำลายละเมิดเกิดขึ้น” ในทางเศรษฐศาสตร์จึงหมายความว่าความถึงการทำให้ อรรถประโยชน์ของผู้เสียหายกลับสู่ระดับที่เสมือนว่าไม่มีการทำลายละเมิดเกิดขึ้น ผู้กระทำละเมิดจะต้องจ่ายค่าชดเชยให้ผู้เสียหายเพื่อให้ผู้เสียหายมีความรู้สึกได้ว่า อรรถประโยชน์ของเขาไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปจากการถูกทำลายละเมิดแต่อย่างใด (Indifference)⁴ ในกรณีของสัญญาที่เช่นกันอรรถประโยชน์เมื่อไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลง ก็แปลว่าความมั่งคั่งของตัวบุคคลไม่ได้มีการเพิ่ม จำนวนค่าเสียหายที่ได้รับมาจึงไม่ถือเป็นเงินได้ที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่หากกรณีดังกล่าวเป็นการสูญเสียกำไร (Loss of Profit) หรือรายได้ในอนาคต (Loss of Earning) ค่าเสียหายประเภทนี้ทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นจะถือว่าเป็นเงินได้

ส่วนในกรณีค่าเสียหายที่ไม่ใช่เพื่อทดแทนความเสียหาย (Non-Compensatory Damages) เช่น ค่าเสียหายเชิงลงโทษ ค่าเสียหายกรณีดังกล่าวไม่ได้ถูกใช้เพื่อชดเชยความเสียหาย แต่ใช้เพื่อลงโทษสำหรับการกระทำที่ก่อให้เกิดความเสียหาย จึงเห็นได้ชัดว่าค่าเสียหายในกรณีดังกล่าวมีผลให้ความมั่งคั่งของบุคคลเพิ่มขึ้น จึงเป็นเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี เช่น คู่กรณีทำลายทรัพย์สินของผู้เสียหาย โดยราคาทรัพย์สินดังกล่าว 10,000 บาท ศาลให้ชดใช้ 10,000 บาท รวมทั้งให้ใช้ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการลงโทษอีก 3,000 บาท จะเห็นได้ว่า 10,000 บาท เป็นค่าเสียหายที่ศาลสั่งใน

³ สรุปลจาก ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, **คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษี**, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 164-169.

⁴ สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์, จิระวัฒน์ บั่นเปี่ยมราษฎร์ และคณะ, **รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เรื่องการวิเคราะห์กฎหมายด้วยวิธีทางเศรษฐศาสตร์: การคิดค่าเสียหายในคดีละเมิด: ภายใต้โครงการวิจัยเรื่องการวิเคราะห์กฎหมายด้วยวิธีทางเศรษฐศาสตร์**, หน้า 2-2.

ลักษณะทดแทนความเสียหายไม่ต้องนำมาคำนวณภาษี แต่ ค่าเสียหายเพื่อการลงโทษ 3,000 บาท ทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น จะต้องนำมาคำนวณภาษี

5.1.2 ความเป็นเงินได้ของค่าเสียหายตามความหมายทางบัญชี

เมื่อได้พิจารณาความหมายของรายได้ในทางบัญชี⁵ แล้ว มุ่งที่จะพิจารณาถึง

1. การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในกระแสเข้า หรือ
2. การเพิ่มขึ้นของทรัพย์สิน หรือ
3. การลดลงของหนี้สิน

ซึ่งในส่วนของ ทำให้การได้รับมาของค่าเสียหาย ต้องคำนึงถึงการเพิ่มขึ้นของประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจนั้นเพียงแต่ทำให้ความสามารถในการก่อกระแสเงินสด หรือสิ่งเทียบเท่ากระแสเงินสดโดยการพิจารณาลักษณะของค่าเสียหาย หากค่าเสียหายมีลักษณะ ชดเชยความเสียหายที่ได้รับ เช่น ชดเชยความเสียหายจากการลงทุน ผลคือไม่ได้ทำให้มีทรัพย์สินเพิ่มขึ้น และเมื่อพิจารณาระหว่างเงินทุนต้นงวดกับเงินทุนปลายงวดจะยังไม่มีเปลี่ยนแปลง แต่ถ้าหากว่าค่าเสียหายดังกล่าว ไม่เพียงแต่ชดเชยความเสียหาย แต่เป็นส่วนเกินจากการชดเชยความเสียหายที่ได้เสียไป เช่น ค่าเสียหายเชิงลงโทษ หรือค่าเสียหายในส่วนของ การขาดกำไรนั้น มีผลต่อการทำให้ทรัพย์สินเพิ่มขึ้น และทำให้เงินทุนต้นงวด และเงินทุนปลายงวดมีการเปลี่ยนแปลง จึงถือว่าเป็นรายได้ อย่างไรก็ตามหากมีการพิจารณาโดยไม่คำนึงถึงสินทรัพย์สุทธิแต่เพียงพิจารณาในความหมายของเงินได้ดังกล่าวเพียงอย่างเดียว จะมีความคล้ายคลึงกันกับความหมายในทางเศรษฐศาสตร์ ดังที่ได้อธิบายไว้แล้ว

⁵ ความหมายดังกล่าวนำมาจาก แม่บทการบัญชีเนื่องจาก เป็นเกณฑ์ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินที่ใช้ในประเทศไทย (เพิ่มเติมโปรดดู บทที่ 2)

5.1.3 ความเป็นเงินได้ของค่าเสียหายตามความหมายทางภาษีอากร

การพิจารณาการเป็นเงินได้ตามกฎหมายภาษีอากร ต้องพิจารณาจากมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรเป็นสำคัญ และเมื่อพิจารณาแล้วจะพบว่าในมาตรา 39 ได้บัญญัติหลักการไว้เพียงกว้าง ๆ เท่านั้นว่าเงินได้พึงประเมิน คือ เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้ยื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

ลักษณะของความหมายเงินได้ในทางกฎหมายภาษีอากรของไทยไม่มีความแน่นอนชัดเจนในการตีความหมาย ซึ่งในบางครั้งได้มีการตีความโดยใช้ความหมายทางเศรษฐศาสตร์ประกอบการตีความดังกล่าวมีผลให้ การเป็นเงินได้ตามกฎหมาย จึงหมายถึง เงินหรือผลตอบแทนอื่นใดที่อาจคำนวณเป็นตัวเงินที่เพิ่มอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคล ๆ หนึ่งในช่วงระยะเวลาหนึ่ง เช่น นาย A ให้ นาย B กู้ยืมเงิน เงินกู้ที่นาย B ได้รับมาไม่ถือว่าเป็นเงินได้เพราะว่าไม่ได้ทำให้อำนาจทางเศรษฐกิจของ นาย B เพิ่มขึ้น ด้วยมีหน้าที่จะต้องคืนเงินดังกล่าวให้แก่ นาย A โดยไม่มีเงื่อนไขใด ๆ ทั้งสิ้น แต่ในบางครั้งก็ยากที่จะอธิบายได้ เช่น การซื้อขายสินค้าซึ่งปกติเป็นเรื่องของการแสดงเจตนาเสนอซื้อ สมองขาย ด้วยเสรีภาพในการแสดงเจตนา ดังนั้น ราคาที่ซื้อขายจะเป็นเท่าไรก็ได้ ดังนั้น แม้ว่าจะซื้อรถยนต์ต่างประเทศในราคาเพียงบาทเดียวก็ตาม โดยไม่ได้คำนึงว่าราคาดังกล่าวจะแตกต่างจากราคาตลาดมากหรือน้อยเพียงใดรถยนต์ที่ได้มาก็ไม่ถือเป็นเงินได้แต่อย่างใด นอกจากนี้ ลักษณะของเงินได้พึงประเมินจะคิดในเงินได้ทั้งจำนวน ไม่ได้คำนึงถึงลักษณะในเชิงเศรษฐศาสตร์ เช่น นาย A ได้รับรถยนต์มา 1 คัน นาย A จะต้องนำมูลค่าของรถยนต์ทั้งคัน เป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษี และเมื่อนำรถยนต์คันดังกล่าวไปขาย ยังต้องนำเงินได้ จากการขายทั้งหมด มาเป็นเงินได้พึงประเมิน ไม่ใช่เพียง ส่วนต่างที่เป็นกำไรจากการขายรถ ซึ่งควรที่จะเป็น เงินได้พึงประเมินในเชิงเศรษฐศาสตร์ ดังนั้น จากตัวอย่างที่ยกมาจะพบว่า เงินได้พึงประเมินตามกฎหมายยังคงมีความสับสนไม่แน่นอนอยู่

ดังนั้น ความเป็นเงินได้ ตามคำนิยามก็ยังไม่สามารถสรุปได้ชัดเจนว่าจะนำความหมายในเชิงเศรษฐศาสตร์มาใช้กับความหมายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 หรือไม่ ดังที่

ได้กล่าวไว้แล้ว ซึ่งหากมีการพิจารณาความหมายในเชิงเศรษฐศาสตร์เข้าไปด้วยก็จะต้องพิจารณาเพียง ส่วนที่ก่อให้เกิดอำนาจทางเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นเท่านั้น และในส่วนที่ไม่ก่อก็จะมีเงินได้พึงประเมิน แต่หากไม่พิจารณาจะต้องถือว่าเป็นทรัพย์สินที่ได้รับมาเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น โดยผู้เขียนเห็นว่าก็ควรที่จะใช้ลักษณะความหมายของทางเศรษฐศาสตร์เข้ามาช่วยตีความเพื่อให้เกิดความชัดเจน

ในกรณีความเป็นเงินได้ของค่าเสียหายเห็นว่า นิยามของเงินได้พึงประเมิน ตาม มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ว่าเป็นเงินได้อันเข้าลักษณะต้องเสียภาษี และในมาตรา 40 เงินได้พึงประเมิน คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้มีทั้งสิ้น 8 ประเภท โดยเฉพาะในประเภทที่ 8 ที่บัญญัติว่าเงินได้จากกรณีนอกจากที่ระบุไว้ใน 7 ประเภท ส่งผลให้เงินที่ได้รับมาทุกประเภทเป็นเงินได้พึงประเมิน และในมาตรา 42 (13) แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้ยกเว้นค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด ไม่ให้นำมาคำนวณเป็นเงินได้ซึ่งเป็นเท่ากับเป็นการยอมรับว่าค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดเป็นเงินได้พึงประเมินโดยสภาพ เพราะหากไม่เป็นเงินได้พึงประเมินจะไม่สามารถเข้าข้อยกเว้นดังกล่าวได้ หรือในกรณีค่าเสียหายตามสัญญาเช่าซื้อ หรือซื้อขายที่กำหนดให้กรรมสิทธิ์โอนในภายหลังตาม มาตรา 40 (5) อันเป็นการยอมรับว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน ในส่วนค่าเสียหายประเภทอื่น เช่น ค่าชดเชยตามกฎหมายแรงงานก็เป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ยังมีความเห็นของท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรมที่ เห็นว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (13) ที่ยกเว้นให้ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิดที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทำให้ค่าสินไหมทดแทนเป็นเงินได้พึงประเมิน เมื่อตีความตามเจตนารมณ์แล้วพบว่า ค่าเสียหายในกรณีที่เกิดจากสัญญาแม้จะไม่ได้รับการยกเว้นแต่ก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินเช่นเดียวกัน เพียงแต่กฎหมายไม่ได้ยกเว้นให้เท่านั้น หรือในกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ กล่าวคือ หากผลเสียหายที่เกิดขึ้นไม่ได้รับกลับคืนจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆ ก็จะเป็นรายจ่ายได้ ดังนั้นในทางกลับกัน เมื่อถือค่าเสียหายเป็นรายจ่ายได้ ค่าเสียหายที่ได้รับมาก็ถือเป็นรายได้ ได้เช่นเดียวกัน ผลคือ ค่าเสียหายที่ได้รับจากสัญญาหรือละเมิดจะถูกยอมรับเป็นเงินได้พึงประเมินและเป็นรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิของ

ผู้เสียภาษี

ระบบเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกาใช้ระบบเงินได้แบบรวม (Global Income Tax) ซึ่งได้ให้ความหมายเอาไว้ในมาตรา 61 (a) แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (IRC) โดยกำหนดไว้กว้างมากกว่า เงินได้ หมายถึง เงินได้ทุกประเภทไม่ว่าจะมาจากแหล่งใดก็ตาม เว้นแต่จะบัญญัติยกเว้นไว้ ดังนั้น ค่าเสียหาย หรือค่าสินไหมทดแทนทุกประเภทที่ไม่ได้บัญญัติยกเว้นไว้จะถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน (Gross Income) ของประเทศสหรัฐอเมริกา และในมาตรา 104 แห่งประมวลรัษฎากร (IRC) ได้ยกเว้น ค่าเสียหายใดๆที่ไม่ใช่ค่าเสียหายเชิงลงโทษที่ได้รับจากการฟ้องร้องหรือการตกลงกัน เพื่อความบาดเจ็บหรือเจ็บป่วยทางร่างกาย ไม่ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน และในส่วนของประเทศเยอรมัน ซึ่งใช้ระบบแบบแบ่งแยกประเภทเหมือนกับประเทศไทยแต่หากค่าเสียหายใดที่ไม่เข้าประเภทของเงินได้จะไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน

เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่าลักษณะของค่าเสียหายอาจจะเข้าประเภทเงินได้ของมาตรา 40 ได้หลายประเภทต่างกันแต่อย่างไรก็ตามก็ยังต้องอยู่ในประเภทใดประเภทหนึ่ง ซึ่งมีผลทำให้ค่าเสียหาย กลายเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามนิยามดังกล่าว ไม่ว่านจะเป็นค่าเสียหาย ในลักษณะชดเชยความเสียหาย หรือไม่ได้ชดเชยความเสียหายก็ตามจะเห็นได้จากการ แต่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณ หรือ อย่างไรก็ตามจะมีความแตกต่างกับประเทศสหรัฐอเมริกาที่จะใช้ระบบเงินได้รวมไม่มีการแบ่งแยกประเภท และจะถือว่าค่าสินไหมทดแทนที่ได้รับจากการทำร้ายร่างกายไม่ถือว่าเป็นเงินได้ ไม่ใช่ไม่ต้องนำเงินได้มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเหมือนกับประเทศไทย ซึ่งจะมีความสอดคล้องกับลักษณะรูปแบบที่แท้จริงของค่าเสียหายมากกว่า

แม้ว่าประเทศสหรัฐอเมริกาจะใช้แนวคิดของการตีความเงินได้พึงประเมินโดยใช้ความหมายในทางเศรษฐศาสตร์ก็ตามแต่ในส่วนของค่าเสียหายก็ยังคงกลับออกในรูปของข้อยกเว้นแต่ก็มีแนวคิดในเรื่องการทดแทนทุนที่ไม่ถือเป็นเงินได้อยู่ซึ่งสอดคล้องกับความหมายเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์ ดังนั้น จากการที่ผู้เขียนเห็นว่าความหมายของเงินได้พึงประเมินของไทยจะต้องใช้ลักษณะตามความหมายในทางเศรษฐศาสตร์ เพื่อให้สอดคล้องถูกต้อง ในความเห็นของผู้เขียนเห็นสมควรที่จะมีการแยกค่าเสียหายโดยพิจารณาจากประเภทค่าเสียหายค่าเสียหายที่เป็นการทดแทนความเสียหาย ในกรณีที่เป็นสิ่งที่ได้มีการสูญเสียไปนั้น เมื่อพิจารณาตามความหมายเงินได้พึงประเมินของ

ไทยแล้วเห็นว่าไม่ได้ทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นจากเดิม มูลค่าอันเป็นฐานไม่มีการเปลี่ยนแปลงเพราะว่าเมื่อเกิดความเสียหายทำให้ความมั่งคั่งที่ผู้เสียหายที่เป็นต้นทุนที่มีอยู่ลดลงเมื่อได้รับค่าเสียหายกลับมาก็เพียงแค่ว่าทำให้ระดับความมั่งคั่งกลับมาในระดับเดิมเท่านั้น จึงไม่ถือเป็นเงินได้ ซึ่งแนวคิดที่สนับสนุนมาจากของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่ว่าการชดเชยต้นทุนไม่ใช่รายได้ และจะไม่อยู่ภายใต้ นิยามของ เงินได้ ที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษี⁶ ตัวอย่างเช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีซื้อหุ้นในราคา \$100 และหลังจากนั้นก็ขายต่อไปในราคา \$ 100 จะเห็นได้ว่าผู้เสียภาษีไม่มีเงินได้พึงประเมิน เพราะว่าได้เพียงทดแทนการลงทุนดั้งเดิม ซึ่งลักษณะนี้เรียกว่า การทดแทนทุน (Return of Capital)⁷

ในกรณีค่าเสียหายที่เป็นการทดแทนความเสียหาย ที่เป็นรายได้ หรือกำไร เมื่อพิจารณาจากความหมายเงินได้พึงประเมินของไทยแล้วเห็นว่าทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นจากเดิมเพราะความเสียหายประเภทนี้ไม่ทำให้มูลค่าอันเป็นฐานที่เป็นต้นทุนลดลง เมื่อได้รับค่าเสียหายกลับมาก็ทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น ถือเป็นเงินได้

ในกรณีค่าเสียหายที่ไม่เป็นการทดแทนความเสียหายเมื่อพิจารณาจากความหมายเงินได้พึงประเมินของไทยแล้วเห็นว่าทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นจากเดิมเพราะความเสียหายประเภทนี้ไม่ทำให้มูลค่าอันเป็นฐานที่เป็นต้นทุนลดลง และไม่ได้ทดแทนความเสียหายแต่อย่างใด เมื่อได้รับค่าเสียหายกลับมาก็ทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น ถือเป็นเงินได้ เช่นเดียวกัน ซึ่งในกรณีดังกล่าวมีความชัดเจนอย่างยิ่ง

ดังนั้น ประเภทค่าเสียหายจึงได้แก่

1. ค่าเสียหายที่เป็นการทดแทนความเสียหาย ในกรณีที่เป็นสิ่งที่ได้มีการสูญเสียไป

ในกรณีสัญญา เช่น ค่าเสียหายที่เกิดจากความเสียหายตามปกติ ตัวอย่างเช่น นาย A จัดงานคอนเสิร์ตโดยทำสัญญาจ้าง นาย B นักร้องมาทำการแสดง โดยเสียค่าใช้จ่ายในเตรียมการจัด

⁶ Joel S. Newman, *Federal Income Taxation Cases, Problems, And Materials*, 4th Ed.,(United States of America: Thomson/West, 2005), p. 133.

⁷ Mark W. Cochran, *Should Personal Injury Damage Awards be Taxed?*, *Case Western Reserve Law Review* 38 (1987): p. 45.

งานไป 1,000,000 บาท ปรากฏว่าในวันงาน นาย B ผิดสัญญาไม่มาทำการแสดง นาย A จึงเรียกค่าเสียหายจำนวนดังกล่าว เห็นได้ว่า แม้นาย A จะได้เงินดังกล่าวมาก็ไม่ทำให้ความมั่งคั่งของนาย A เพิ่มขึ้นแต่อย่างใด คล้ายกับการให้บุคคลอื่นกู้ยืมเงินแล้วได้กลับคืนมา เงินดังกล่าวก็ไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน เงินค่าเสียหายดังกล่าวก็เช่นเดียวกัน หรือในกรณีค่าเสียหายพิเศษในพฤติการณ์พิเศษ ตัวอย่างเช่น นาย A ตกลงทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดิน กับ นาย B โดยได้กำหนดเบี้ยปรับไว้ 500,000 บาท ถึงกำหนดวันโอนที่ดิน นาย B ไม่ไปโอนที่ดิน และในการซื้อขายที่ดินนี้นาย A ได้แจ้งให้ นาย B ทราบแล้วว่า จะพาไปขายต่อให้ นาย C โดย นาย A ก็ได้ทำสัญญาจะซื้อจะขายกับ นาย C และได้กำหนดเบี้ยปรับไว้ในสัญญาดังกล่าว 500,000 บาท หากนาย A ไม่สามารถโอนที่ดินให้นาย C ได้ ดังนี้ เมื่อ นาย A ฟ้องขอให้ นาย B โอนที่ดินให้ตามสัญญา สามารถเรียกเบี้ยปรับที่นาย A ต้องจ่ายให้กับ 500,000 บาท ได้ และเมื่อได้ค่าเสียหายมาก็ไม่ทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น จึงเป็นเงินได้พึงประเมิน

ในกรณีละเมิดแบ่งตามประเภทความเสียหายค่าเสียหายที่ไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินออกได้ มีดังนี้

ความเสียหายต่อชีวิต ได้แก่ ค่าปลงศพ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดการศพโดยตรงตามจำเป็นและสมควร ค่าใช้จ่ายอันจำเป็นอื่น ๆ อันเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการจัดการศพ ค่ารักษาพยาบาลก่อนตาย ค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นค่าใช้จ่ายที่ต้องสูญเสียไป และค่าชด ใช้การขาดแรงงานของบุคคลภายนอก อันได้แก่ ค่าขาดแรงงานในครัวเรือน และค่าขาดแรงงานในอุตสาหกรรม

ความเสียหายต่อร่างกายหรืออนามัย ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียหายต้องเสียไป ซึ่งเป็นค่ารักษาพยาบาลและค่าใช้จ่ายอื่นอันจำเป็นเกี่ยวข้อง ค่าชด ใช้การขาดแรงงานของบุคคลภายนอก ซึ่งค่าเสียหายเหล่านี้โดยปกติหากเป็นค่าเสียหายที่เกิดขึ้นแล้วย่อมสามารถที่จะหาหลักฐานมาเพื่อพิสูจน์ต่อศาลได้

ความเสียหายต่อทรัพย์สิน ได้แก่ การคืนทรัพย์สิน การคืนทรัพย์สินที่มีลักษณะประเภทอย่างเดียวกัน การชด ใช้ค่าเสียหายเท่ากับราคาทรัพย์สินหากไม่สามารถคืนทรัพย์สินอันเดิมได้ไม่ว่าจะเป็น การชด ใช้ราคาทั้งหมดของทรัพย์สินหากไม่สามารถคืนได้ทั้งหมด หรือคืนเพียงบางส่วนในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นเสียหาย ค่าเสียหายอย่างอื่น เช่น ค่าเช่ารถที่จ่ายไปในกรณีที่ระหว่างยังไม่ได้รถคืน

ความเสียหายต่อเสรีภาพ ได้แก่ ค่าชดใช้การขาดแรงงานของบุคคลภายนอก

ความเสียหายต่อสิทธิอื่น กฎหมายไม่ได้กำหนดประเภทของค่าเสียหายเอาไว้จึงสามารถกำหนดได้โดยอาศัย มาตรา 438 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งหากเป็นค่าเสียหายในประเภททดแทนความเสียหาย ในกรณีที่เป็นสิ่งที่ได้มีการสูญเสียไป ก็จะไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน

2. ค่าเสียหายที่เป็นการทดแทนความเสียหาย ในกรณีที่เป็นการทดแทนผลกำไร หรือรายได้ หรือสิ่งที่จะต้องสูญเสียไป หรือทดแทนความเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน

ในกรณีสัญญา เช่น ค่าเสียหายพิเศษในพฤติการณ์พิเศษ ตัวอย่างเช่น นาย A จัดงานคอนเสิร์ตโดยทำสัญญาจ้าง นาย B นักร้องมาทำการแสดง ตามตัวอย่างข้างต้น และในการจัดงานคอนเสิร์ตครั้งนี้ นาย A ได้แจ้งแก่ นาย B แล้วว่า จะได้กำไรจากการจัดงาน 100,000 บาท ดังนั้นค่าเสียหายจากการสูญเสียกำไรที่คาดหวังไว้เป็นความเสียหายที่เกิดจากพฤติการณ์พิเศษ ที่ลูกหนี้คาดเห็นได้ จึงสามารถเรียกร้องได้ ดังนี้ เมื่อในขณะจัดงาน ความเสียหายดังกล่าวเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นในอนาคต ไม่ได้ทำให้ความมั่งคั่งที่มีอยู่ลดน้อยลง ดังนั้น ค่าเสียหายที่ได้รับจึงทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น จึงถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี

ในกรณีละเมิดแบ่งตามประเภทความเสียหายออกได้ ดังนี้

ความเสียหายต่อชีวิต ได้แก่ ค่าขาดประโยชน์ทำมาหาได้ก่อนตาย การที่ผู้ตายรักษาพยาบาลก่อนตายไม่ว่าที่โรงพยาบาล หรือที่ใด ๆ ก็ตาม ทำให้ขาดประโยชน์ทำมาหาได้ เป็นเงินได้พึงประเมิน เพราะการที่ผู้ตายไม่ได้รับเงินจากการประกอบอาชีพตามปกติไม่ทำให้ความมั่งคั่งของผู้ตายลดลง แต่เมื่อได้รับเงินตอบแทนดังกล่าวมีแต่ทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น เทียบได้กับว่าหากผู้ตายยังสามารถประกอบอาชีพได้ตามปกติเงินที่ผู้ตายได้รับจากการประกอบอาชีพดังกล่าวก็เป็นเงินได้พึงประเมิน เช่นเดียวกัน และค่าขาดไร้อุปการะ โดยหลักแล้ว ตามปกติ เมื่อได้รับค่าอุปการะเลี้ยงดูก็จะทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นอย่างแน่นอน และเป็นเงินได้พึงประเมิน ในกรณีนี้ก็เช่นเดียวกัน เมื่อเป็นค่าขาดไร้อุปการะเหมือนกัน ย่อมต้องเป็นเงินได้พึงประเมิน แต่ก็ควรได้รับการยกเว้นให้ด้วยเหตุผลทางสังคม เหมือนกัน

ความเสียหายต่อร่างกายหรืออนามัย ได้แก่ ค่าขาดประโยชน์ทำมาหาได้ในระหว่างเจ็บป่วย ค่าเสียหายประเภทนี้ได้อธิบายไว้แล้วในส่วนความเสียหายต่อชีวิตข้างต้น และค่าขาดความสามารถในการประกอบกิจการในในอนาคต ที่ผลของการละเมิดทำให้พิการจนไม่สามารถประกอบกิจการได้โดยสิ้นเชิง หรือเพียงบางส่วน ผลดังกล่าวไม่ทำให้ความมั่งคั่งลดลง แต่เพียงทำให้ความสามารถในการหารายได้ลดน้อยลงเท่านั้น ดังนั้น ค่าเสียหายที่ได้รับมาส่วนนี้ จึงทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มมากขึ้น เป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี โดยในส่วนนี้ด้วยเหตุผลส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการให้ดีขึ้นและสามารถพึ่งตนเองได้สมควรให้มี กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร มาตรา 2 (81) บัญญัติว่า “เงินได้ที่ผู้มีเงินได้เป็นคนพิการที่มีบัตรประจำตัวคนพิการตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ ซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยและมีอายุไม่เกินหกสิบห้าปีบริบูรณ์ในปีภาษีได้รับเฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งแสนเก้าหมื่นบาท สำหรับปีภาษีนั้น ทั้งนี้ สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2553 เป็นต้นไป และให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด” ในประเทศสหรัฐอเมริกา แม้ว่าการสูญเสียรายได้ที่เกิดจากการกระทำละเมิดในความบาดเจ็บจากร่างกายจะได้รับการยกเว้นไม่ให้ถือว่าเป็นเงินได้ อย่างไรก็ตามมีแนวคิดที่สนับสนุนว่าจริงๆแล้ว การสูญเสียรายได้ (Lost Earning) ไม่ว่าจะเป็นการสูญเสียรายได้ในอดีตที่ผ่านมาที่ชดเชยการขาดรายได้ในระหว่างรักษาตัวก็เป็นการเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่ง (Accession to Wealth) และจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในฐานะเงินได้พึงประเมิน และในส่วนของ การสูญเสียรายได้ในอนาคตก็เช่นเดียวกัน การชดเชยรายได้ดังกล่าวไม่ได้แทนสิ่งที่เคยได้รับ แต่จะแทนที่สิ่งที่จะได้รับมาใหม่ ดังนั้นจึงเป็นการเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่ง และเป็นเงินได้พึงประเมิน⁸ ในส่วนของกฎหมายประเทศเยอรมัน ค่าเสียหายที่ได้รับจากการชดเชยรายได้นั้น ในมาตรา 22 แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้กำหนดให้ค่าเสียหาย หรือค่าสินไหมทดแทนตาม ประเภทเงินได้ แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อค่าเสียหายในการชดเชยรายได้เข้าลักษณะของประเภทของเงินได้ไม่ว่าจะเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 19 แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือเงินได้จากการทำธุรกิจ

⁸ โปรดดู Jennifer J.S. Brooks, “Developing a Theory of Damage Recovery Taxation,” *William Mitchell Law Review* 14 (1988): 775-780.

ของตนเอง ตามมาตรา 15 แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน

ในส่วนค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน ความสูญเสียในด้านความรู้สึก หรือความสนุกสนานเหล่านี้ เมื่อมีการสูญเสียสิ่งเหล่านี้ จึงไม่ชัดเจนพอที่จะบอกว่าได้ทำให้ความมั่งคั่งของผู้เสียหายลดลง ค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน ตามที่ศาลไทยเคยให้ เช่น สูญเสียความสุขจากการไม่สามารถทำกิจกรรมที่เคยทำ การสูญเสียบุคลิกภาพ ความเจ็บปวดและทุกข์ทรมาน การสูญเสียโอกาสในการแสวงหาความสุขในชีวิต เป็นต้น ดังนั้น เมื่อได้รับค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินมา จึงทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น เป็นเงินได้พึงประเมิน ในส่วนของประเทศสหรัฐอเมริกา หากเป็นค่าเสียหายที่ได้รับอันเกิดจากการบาดเจ็บของบุคคล ไม่ว่าจะค่าเสียหายดังกล่าว จะเป็นค่าเสียหายที่คำนวณเป็นเงินได้ หรือไม่ สามารถคำนวณเป็นเงินได้ก็ตาม จะได้รับการยกเว้นไม่ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น ปรากฏตามมาตรา 104 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา ซึ่งก็สามารถแปลได้ว่า ค่าเสียหายที่ไม่อาจคำนวณเป็นเงินได้ ที่เกิดจากความเสียหายประเภทอื่น เป็นเงินได้พึงประเมิน และค่าเสียหายประเภทนี้ก็เป็น การเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่งในเชิงวัตถุ (ตัวเงินที่ได้รับ) ส่วนการที่จะยกเว้นให้หรือไม่เป็นนโยบายทาง ภาษีแห่งรัฐ⁹ อย่างไรก็ตามมีแนวคิดที่ว่า ค่าเสียหายที่ได้รับดังกล่าวไม่ควรถูกจัดเก็บภาษี เพราะว่าการ ได้รับค่าเสียหายมาแทนที่สิ่งที่ไม่สามารถที่จะจัดเก็บภาษีได้ตามธรรมชาติ (Goods of a Nontaxable Nature) เช่น ความดีใจ ความเจ็บปวด หรือความปรกติ ซึ่งเหมือนกับในประเทศเยอรมันที่ได้รับหาก เป็นค่าเสียหายที่ไม่อาจคำนวณเป็นเงินได้ที่เกิดกับบุคคลธรรมดาจะไม่ถูกนำมาคิดภาษี

ค่ารักษาพยาบาลอันเป็นค่าเสียหายในอนาคตที่เป็นมูลค่าความเสียหายที่เกิดขึ้น ภายหลังจากที่ศาลมีคำพิพากษา เช่น ในกรณีของคำพิพากษาฎีกาที่ 247/2538 ศาลกำหนดค่า รักษาพยาบาลในอนาคตไว้เท่ากับ 360,000 บาท ซึ่งมีค่าเท่ากับค่ารักษาพยาบาลในอนาคตต่อเดือน (18,000 บาท) คุณด้วยระยะเวลาของการรักษาพยาบาล (20 ปี) จะเห็นได้ว่า หากเป็นค่าเสียหายที่ ชดใช้ค่ารักษาพยาบาลที่เกิดขึ้นแล้ว ย่อมไม่เป็นเงินได้พึงประเมิน แต่เมื่อกรณีนี้ในขณะที่ได้รับ ค่าเสียหายความมั่งคั่งที่มีอยู่ยังไม่ได้ลดลง ซึ่งไม่แน่ว่า ผู้เสียหายเลือกที่จะรักษาต่อไปดังนั้น ก็ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินเช่นเดียวกัน

⁹ Jennifer J.S. Brooks, "Developing a Theory of Damage Recovery Taxation," *William Mitchell Law Review* 14 (1988): 775-780.

ความเสียหายต่อทรัพย์สิน ได้แก่ กรณีที่มีการคืนทรัพย์สินแล้วทรัพย์สินมีราคาหรือมูลค่ามากขึ้นกว่าทรัพย์สินเก่า ผลคือ ทำให้ผู้เสียหายได้รับประโยชน์เพิ่มขึ้นจากเดิมส่วนที่เกินทำให้ความมั่งคั่งของผู้เสียหายมากขึ้นและสามารถคำนวณเป็นเงิน จึงเป็น เงินได้พึงประเมินเท่ากับมูลค่าที่เพิ่มขึ้น เช่น นาย A ได้กระทำละเมิดรถยนต์ของ นาย B มูลค่า 500,000 บาท แต่ด้วยความรวน นาย A ได้คืนรถยนต์มูลค่า 1,000,000 บาท ให้แทน ดังนี้ ทำให้ มูลค่าที่เพิ่มขึ้นของรถยนต์ ถือว่าเป็นประโยชน์ที่ได้รับอันอาจคำนวณเป็นเงินได้ เป็นเงินได้พึงประเมินของ นาย A จำนวน 500,000 บาท เป็นต้น

ความเสียหายต่อเสรีภาพ ได้แก่ ค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน

ความเสียหายต่อสิทธิอื่น กฎหมายไม่ได้กำหนดประเภทของค่าเสียหายเอาไว้จึงสามารถกำหนดได้โดยอาศัย มาตรา 438 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งหากเป็นค่าเสียหายในประเภททดแทนความเสียหาย การทดแทนผลกำไร หรือรายได้ ก็จะต้องเป็นเงินได้พึงประเมิน แต่ความเสียหายต่อสิทธิอื่นนั้นเห็นว่าจะไม่สามารถให้เป็นค่าเสียหายที่ไม่ตัวเงินได้

3. ค่าเสียหายที่ไม่ได้ทดแทนความเสียหาย

ในกรณีสัญญา ค่าเสียหายประเภทที่ไม่ได้ทดแทนความเสียหาย ได้แก่ เบี้ยปรับ เพราะด้วยวัตถุประสงค์ของเบี้ยปรับเป็นค่าเสียหายที่กำหนดไว้ล่วงหน้าเพื่อป้องกันการไม่ปฏิบัติตามสัญญาของคู่สัญญา ดังนั้น เมื่อได้รับเบี้ยปรับ เบี้ยปรับไม่ได้ทดแทนความเสียหาย จึงมีผลให้ความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น เป็นเงินได้พึงประเมิน เช่น นาย A ตกลงทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินกับ นาย B โดยได้กำหนดเบี้ยปรับไว้ 500,000 บาท ถึงกำหนดวันโอนที่ดิน นาย B ไม่ไปโอนที่ดิน นาย A จึงเรียกเบี้ยปรับ กรณีผิดสัญญาดังกล่าว ดังนี้ เบี้ยปรับที่ได้รับ เป็นเงินได้พึงประเมิน ไม่ว่าจะตกลงเรียกเบี้ยปรับเป็นเงิน หรือการชำระหนี้เป็นอย่างอื่น¹⁰ แต่อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่เลือกที่จะไม่เรียกเบี้ยปรับแต่เรียกค่าสินไหมทดแทนความเสียหาย โดยสามารถพิสูจน์ค่าเสียหายได้ว่ามากกว่าเบี้ยปรับที่จะได้รับ แล้วได้เอาเบี้ยปรับเป็นฐานที่เป็นจำนวนน้อยที่สุด กรณีดังกล่าว ไม่ได้เป็นการเรียกค่าเสียหายในฐานเบี้ย

¹⁰ ตัวอย่างเช่น นาย A จ้างนาย B สร้างบ้านให้โดยตกลงกันว่าหาก นาย B สร้างไม่เสร็จ จะต้องหาโรงแรมให้ นาย A อยู่อาศัย ดังนั้น เมื่อ นาย A ได้รับเบี้ยปรับ จะต้องนำการอยู่อาศัยในโรงแรมโดยไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายเป็นประโยชน์อันสามารถคำนวณเป็นเงินได้ อันเป็นเงินได้พึงประเมิน เป็นต้น

ปรับ แต่เรียกในฐานะค่าเสียหาย ดังนั้นจึงต้องพิจารณา ว่าค่าเสียหายที่เรียกดังกล่าวเป็นการทดแทนสิ่งที่ได้จ่ายไป หรือเป็นรายได้ หรือกำไร ที่ได้รับ เพื่อพิจารณาความเป็นเงินได้พึงประเมินตามหลักข้างต้น เช่น นาย A ตกลงทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดิน กับ นาย B โดยได้กำหนดเบี้ยปรับไว้ 500,000 บาท ถึงกำหนดวันโอนที่ดิน นาย B ไม่ไปโอนที่ดิน และในการซื้อขายที่ดินนี้ นาย A ได้แจ้งให้ นาย B ทราบแล้วว่า จะพาไปขายต่อให้ นาย C โดย นาย A ก็ได้ทำสัญญาจะซื้อจะขายกับ นาย C และได้กำหนดเบี้ยปรับไว้ในสัญญาดังกล่าว 1,000,000 บาท หากนาย A ไม่สามารถโอนที่ดินให้นาย C ได้ ดังนี้ เมื่อ นาย A ฟ้องขอให้ นาย B โอนที่ดินให้ตามสัญญา และเรียกค่าเสียหายที่ตนต้องเสียหายอีก 1,000,000 บาท โดยสามารถเอาเบี้ยปรับ 500,000 บาท มาเป็นฐานจำนวนน้อยที่สุดและพิสูจน์ค่าเสียหายอีก 500,000 บาท ซึ่งจะเห็นว่าค่าเสียหายในกรณีดังกล่าวเป็นการทดแทนสิ่งที่ต้องสูญเสียไป จึงไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน

ในกรณีละเมิด ค่าเสียหายที่ไม่ได้ทดแทนความเสียหาย ได้แก่ ค่าเสียหายเชิงลงโทษ โดยปกติแล้วในความเห็นของผู้เขียนได้กล่าวไว้แล้วว่า ในกรณีโดยทั่วไปไม่สามารถที่จะนำ มาตรา 438 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาเพื่อกำหนดค่าเสียหายเชิงลงโทษได้ ดังนั้น จะไม่พิจารณา แต่ในส่วนกฎหมายพิเศษที่กำหนดค่าเสียหายเชิงลงโทษ จะพบว่า ค่าเสียหายเชิงลงโทษ ในกฎหมายพิเศษเหล่านั้นจะกำหนดจำนวนไว้เป็น จำนวนเท่าของความเสียหายที่แท้จริงที่ชดใช้ ดังนั้น จึงแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่า ค่าเสียหายเชิงโทษ ไม่ได้ทดแทนความเสียหายสิ่งใด เมื่อไม่มีความเสียหายเกิดขึ้น ย่อมไม่ทำให้ความมั่งคั่งของผู้เสียหายลดลงอย่างแน่แท้ ค่าเสียหายที่ได้รับจึงทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น และถือเป็นเงินได้พึงประเมินเช่น คำพิพากษามบ.ที่ 583/2552 ศาลแขวงพิษณุโลก ได้ตัดสินว่า จำเลยเป็นผู้ประกอบธุรกิจขายรถยนต์มีหน้าที่ต้องส่งมอบรถยนต์สภาพที่ใช้ได้ดี แต่กลับกระทำโดย เจตนาเอาเปรียบผู้บริโภคโดยไม่เป็นธรรม แต่เมื่อคำนึงถึงพฤติการณ์ต่างๆ ที่ผู้ประกอบธุรกิจได้บรรเทาความเสียหายที่เกิดขึ้นโดยได้ซ่อมแซมรถยนต์ให้โจทก์บ้างแล้ว จึงควรกำหนดค่าเสียหายเชิงลงโทษให้อีกจำนวนหนึ่ง เป็นเงิน 20,000 บาท ดังนี้ จะเห็นได้ว่า ค่าเสียหายเชิงลงโทษที่ได้รับ จำนวน 20,000 บาท เป็นเงินได้พึงประเมิน

ในส่วนความเป็นเงินได้ของค่าเสียหายเชิงลงโทษของประเทศสหรัฐอเมริกา ในอดีตนั้นค่าเสียหายเชิงลงโทษไม่ได้อยู่ในนิยามของเงินได้พึงประเมิน แต่อย่างไรก็ตามในปัจจุบันนิยามของ

เงินได้พึงประเมินมีความหมายค่อนข้างกว้างและในมาตรา 104 (c) ได้บัญญัติยกเว้นให้ ค่าเสียหายเชิงลงโทษที่ให้แก่คดีแพ่งที่เป็นการกระทำละเมิดถึงชีวิต ไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ดังนั้น จึงเห็นได้ชัดว่าประเทศสหรัฐอเมริกายอมรับว่าค่าเสียหายเชิงลงโทษเป็นเงินได้พึงประเมิน เหตุผลที่ค่าเสียหายเชิงลงโทษเป็นเงินได้พึงประเมิน เพราะค่าเสียหายดังกล่าวมีลักษณะเป็นลาภลอยทางเศรษฐกิจ (Economic Windfall) และไม่ได้ทดแทนความสูญเสียใดๆ ค่าเสียหายเชิงลงโทษจึงเป็นการเพิ่มความมั่งคั่งโดยแท้ (Pure Accretion to Wealth)¹¹ ในส่วนของประเทศเยอรมันนั้นไม่ยอมรับแนวคิดเรื่องค่าเสียหายเชิงลงโทษ

แต่โดยลักษณะแล้วเมื่อพิจารณาตามความหมายของทั้งทางเศรษฐศาสตร์และทางบัญชี เมื่อควรแยกลักษณะของประเภทของค่าเสียหาย แล้วจะพบว่า ค่าเสียหายประเภทชดเชยความเสียหาย ไม่ถือเป็นเงินได้ ส่วนประเภทที่ไม่ชดเชยความเสียหาย ถือเป็นเงินได้ รวมทั้งความหมายในทางภาษีอากรที่ไม่มีการแยกชัดถึงประเภทของเงินได้ในค่าเสียหาย จึงควรที่จะเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติมาตราดังกล่าวให้มีความชัดเจน

5.2 ปัญหาการจัดประเภทเงินได้ของค่าเสียหาย

ค่าเสียหายที่ได้รับจากกรณีของการผิดสัญญาหรือเลิกสัญญานอกจากจะไม่สามารถใช้ข้อยกเว้นที่ไม่ต้องนำเงินได้มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (13) ได้แล้ว ค่าเสียหายดังกล่าวที่เกิดขึ้นก็ยังมี การแยกประเภทของเงินได้ที่แตกต่างกันส่งผลต่อการได้รับสิทธิประโยชน์ในการได้รับการหักค่าใช้จ่ายมีความแตกต่างกัน ทั้ง ๆ ที่วัตถุประสงค์ของค่าเสียหายอาจจะมีลักษณะอย่างเดียวกัน เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2166/2544 โจทก์ ที่ 2 ฟ้องบริษัท ค. ขอให้ชำระค่าเสียหายจากการผิดสัญญาจะซื้อขายที่ดิน ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษาตามสัญญาประนีประนอมยอมความโดยบริษัท ค. ยอมชำระเงินจำนวน 48 ล้านบาทให้แก่โจทก์ที่ 2 เงินดังกล่าวเป็นค่าเสียหายจากการผิดสัญญาถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (8) และในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3353/2532 จำเลยทำสัญญาประนีประนอมยอมความกับโจทก์ยอมจ่ายเงินจำนวนหนึ่งแก่

¹¹ Joseph M. Dodge, "Taxes and Torts," *Cornell Law Review* 77 (1991-1992): 180-188.

โจทก์ เนื่องจากโจทก์ฟ้องเรียกค่าเสียหายจากจำเลยว่า จำเลยเลิกจ้างโจทก์โดยไม่เป็นธรรม โดยอาศัย
 ฐานที่โจทก์เป็นลูกจ้างและจำเลยเป็นนายจ้าง เงินค่าเสียหายที่โจทก์ได้รับจากจำเลยจึงเป็นเงินได้
 เนื่องจากการจ้างแรงงานตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1)ซึ่งกำหนดให้เป็นเงินได้พึงประเมิน หาใช่
 เป็นค่าสินไหมทดแทนในมูลละเมิด ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (13) ไม่ จำเลยซึ่งเป็นผู้จ่ายเงิน
 ดังกล่าวจึงมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 50

จะสังเกตได้ว่าลักษณะทั้งสามอย่างเป็นค่าเสียหายเหมือนกันแต่ทั้งสองกรณีไม่ได้รับการ
 ยกเว้นเพราะไม่ใช่ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดทำให้ต้องเสียภาษีเงินได้ แต่ประเภทของเงินได้มี
 ทั้งสองกรณีมีความความแตกต่างกัน ผลกระทบที่จะได้รับกล่าว คือ ในกรณีเป็นเงินได้ตามประมวล
 รัษฎากรมาตรา 40 (8) จะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงมาก เมื่อเทียบกับ ประมวลรัษฎากร มาตรา 40
 (1) ที่หักค่าใช้จ่ายได้เพียงแค่อ้อยละ 40 และไม่เกิน 60,000 บาท

ไม่ใช่เพียงแต่ค่าเสียหายที่เป็นต้นเงินเท่านั้นที่ถูกจัดประเภทเงินได้ต่างกัน ในส่วนดอกเบี้ยที่
 เกิดจากการผิดนัดชำระหนี้เงินค่าเสียหายจะมีการจัดเข้าประเภทเงินได้ที่แตกต่างกันด้วย เช่น ในกรณี
 ดอกเบี้ยจากการผิดนัดชำระหนี้ในสัญญาจ้างแรงงานตามหนังสือตอบข้อหารือ เลขที่ กค. 0706/1202
 ลงวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2549 ค่าชดเชย สิ้นจ้างแทนการบอกกล่าวล่วงหน้า และค่าเสียหายจากการ
 เลิกจ้างไม่เป็นธรรม พร้อมดอกเบี้ยในอัตรา ร้อยละ 7.5 % ต่อปี ซึ่งเงินชดใช้พร้อมดอกเบี้ยที่ได้รับ เป็น
 เงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) ซึ่งจะเห็นได้ว่าแม้จะเป็นเงินได้ประเภทดอกเบี้ย
 เหมือนกัน แต่มีประเภทของเงินได้ที่แตกต่างกัน ซึ่งจะมีผลในการหักค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกัน หากถือว่าเป็น
 เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) จะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้แต่หากเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) จะไม่
 สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ แต่ในหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค.0811/5365 ลงวันที่ 8
 มิถุนายน 2542 นาย ช. ทำสัญญาจะซื้อจะขายบ้านพร้อมที่ดินจากบริษัท ช. ได้ผ่อนชำระไป 45 เดือน
 แต่บริษัทผิดสัญญามีได้ทำการก่อสร้างบ้าน นาย ช. ซึ่งขอคืนเงิน สำนักงานคุ้มครองผู้บริโภคให้บริษัท
 คืนเงินและดอกเบี้ย และดอกเบี้ยเป็นจำนวน 160,010.74 บาท เมื่อบริษัทจ่ายดอกเบี้ยให้ นาย ช.
 ดอกเบี้ยดังกล่าวไม่ใช่ค่าสินไหมทดแทนในมูลละเมิดที่จะได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 42 (13)
 แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (4) (ก) นาย ช. มีสิทธินำภาษีที่
 ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายมาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระในกรณีดอกเบี้ยที่เกิดจากการผิดนัดชำระหนี้กู้ยืมเงิน

จะถือว่าเป็น เงินได้ประเภทดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ตาม มาตรา 40 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

สภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในการแยกประเภทเงินได้ พิเคราะห์แล้วเห็นว่า ค่าเสียหายที่ได้รับ จะคำนึงถึงประเภทของความเกี่ยวข้องกับประเภทของเงินได้โดยดูจากลักษณะของค่าเสียหาย เช่น ค่าเสียหายจากการเลิกจ้างไม่เป็นธรรม เป็นเงินที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน หรือ ค่าเสียหายจากการผิดสัญญาจะซื้อจะขายที่ดิน เมื่อไม่สามารถจะจัดเข้าประเภทเงินได้อื่นตามมาตรา 40 (1)-(7) ก็จะต้องจัดเข้า เงินได้ประเภทอื่น ๆ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) เช่น ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ 0811/4 ลงวันที่ 2 มกราคม 2545 การจ่ายเงินได้ที่มีลักษณะเป็นการจ่ายชดเชยค่าเสียหายสำหรับสินค้าที่ชำรุดบกพร่องจากการซื้อขาย เป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ในค่าเสียหายจากละเมิดก็เช่นเดียวกัน ตัวอย่างเช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 408/2550 เงินหรือประโยชน์จากการให้เช่าทรัพย์สิน เป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (5) (ก) ที่จะนำไปคำนวณภาษีเงินได้แต่เงินค่าเสียหายที่โจทก์ได้รับตามคำพิพากษาเป็นเงินค่าสินไหมทดแทนกรณีละเมิดที่จำเลยทั้งสองอยู่อาศัยในที่พิพาทโดยไม่มีสิทธิ ซึ่งได้รับการยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (13) จะสังเกตได้ว่าประเภทของเงินได้พึงประเมินกรณีค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดไม่เป็นสาระสำคัญเท่าใดเพราะยังงักก็ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ด้วยประเทศไทยใช้ระบบแบ่งประเภทเงินได้ซึ่งจะมีความคล้ายคลึงกับประเทศเยอรมัน โดยที่ได้บัญญัติไว้ชัดเจนให้ค่าเสียหาย หรือค่าสินไหมทดแทนที่ได้รับตามเงินได้แต่ละประเภท ก็ให้ถือว่าเป็นเงินได้ประเภทนั้น แม้ประเทศไทยจะไม่ได้มีการบัญญัติไว้ชัดเจนอย่างประเทศเยอรมันแต่ก็สามารถที่จะตีความได้ว่าค่าเสียหายหรือค่าสินไหมทดแทนที่ได้ก็จัดเข้าเป็นประเภทของเงินได้แต่ละประเภทเช่นเดียวกัน

แม้ว่าค่าเสียหายที่ได้รับจะถูกจัดแบ่งตามประเภทของเงินได้คนละประเภท ผู้เขียนเห็นว่าเหมาะสมตามหลักการแบ่งประเภทของเงินได้ แม้ว่าจะส่งผลกระทบต่อสิทธิประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายก็ตาม และที่สำคัญหากมีการจัดความเป็นเงินได้ของค่าเสียหายแต่ละประเภทดังที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่

ผ่านแล้ว ก็จะต้องลดปัญหาดังกล่าวลงไปได้ในระดับหนึ่ง รวมทั้งส่งผลต่อความถูกต้องแท้จริง อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ตามในส่วนของประเทศดอกเบี้ยที่ได้รับจากการผิคนัดชำระหนี้เงินค่าเสียหาย นั้นเห็นว่า ควรจัดประเภท ของค่าเสียหายประเทศดอกเบี้ยทั้งหมดให้เป็น เงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (4) (ก) เพราะว่าในตอนท้ายของมาตราดังกล่าว ให้รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์ หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกัน หรือไม่ก็ตาม ดังนั้น ตามเจตนารมณ์ของกฎหมายต้องการให้เงินได้ประเทศดอกเบี้ยที่มีลักษณะเป็นเงินได้ที่ไม่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรง (Unearned Income) โดยไม่คำนึงว่า ดอกเบี้ยดังกล่าว จะเกิดจากนิติกรรมที่ทำให้เป็นการตอบแทนการให้ใช้เงิน หรือโดยผลของกฎหมายที่เกิดจากการผิคนัดชำระหนี้เงินก็ตาม

5.3 ปัญหาการจ่ายค่าเสียหายตามรูปแบบการระงับข้อพิพาท

ปกติเมื่อมีผู้ก่อความเสียหายเกิดขึ้น ย่อมเป็นการก่อนนี้ที่จะต้องชำระไม่ว่าจะเป็นผลมาจากสัญญา หรือละเมิด หากว่าค่าเสียหายดังกล่าวได้มีการจ่ายให้กับผู้เสียหายโดยตรงย่อมต้องมีการชดใช้ให้เป็นไปตามหลักการแสดงเจตนาเพื่อให้เกิดความพึงพอใจทั้งสองฝ่ายซึ่งการชดใช้จะทำให้คู่กรณีพอใจทุกฝ่าย ในการชดใช้อาจจ่ายให้ทันที หรือมีการทำเป็นสัญญาประนีประนอมยอมความ

เมื่อมีการทำเป็นสัญญาประนีประนอมยอมความ ผลของสัญญาประนีประนอมยอมความ¹² คือ การแปลงหนี้ใหม่ จากมูลหนี้เดิมทำให้มูลหนี้เดิมระงับ ผูกพันตามมูลหนี้ใหม่ในสัญญาประนีประนอมยอมความ ผลของสัญญาประนีประนอมยอมความที่ทำถูกต้องตามแบบแห่งกฎหมาย ทำให้สิทธิตามมูลหนี้เดิมระงับไป คู่สัญญาได้สิทธิตามที่ตกลงกันใหม่ในสัญญาประนีประนอมยอมความ อย่างไรก็ตามมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่นิยมใช้ในการ อ้างอิงกรณีนี้ได้แก่ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2366/2516 โดยมีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ กล่าวคือ โจทก์เคยฟ้องจำเลยที่ 1 หาว่าสมคบกับ

¹² ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 850 สัญญาประนีประนอมยอมความ คือ สัญญาซึ่งผู้เป็นคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายระงับข้อพิพาทอันใดอันหนึ่งซึ่งมีอยู่หรือจะมีขึ้นนั้นให้เสร็จไปด้วยต่างยอมผ่อนผันให้แก่กัน และผล คือ ตามมาตรา 852 การเรียกร้องซึ่งแต่ละฝ่ายได้ยอมสละระงับสิ้นไปและทำให้แต่ละฝ่ายได้สิทธิตามที่แสดงไว้ในสัญญา

บุคคลอื่นกระทำความผิดคดีอาญาหลายคดี และในที่สุดได้ตกลงกันโดยโจทก์ยอมถอนฟ้องคดีและจำเลยที่ 1 ในคดีอาญาข้อหาปลอมเอกสารสิทธิและใช้เอกสารสิทธิปลอม ยอมใช้เงินให้โจทก์ 250,000 บาท เงินจำนวนดังกล่าวที่ได้รับมา โจทก์ไม่ได้นำสืบว่า ได้จ่ายให้เพื่อทดแทนความเสียหายสิ่งใดของโจทก์ที่จะถือว่าเป็นค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด ด้วยทั้งสองฝ่ายรับกันเพียงว่า จำเลยกับพวกยอมให้เงินแก่โจทก์ และยอมเลิกคดีซึ่งฟ้องร้องกันและกัน มิได้ระบุว่าเงินดังกล่าวเป็นการให้ตามข้อเรียกร้องในคดีใด หรือให้เพื่อทดแทนความเสียหายใด แม้ว่าในคดีปลอมเอกสารและใช้เอกสารปลอม ก็ไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้เรียกค่าเสียหายอะไรในคดีดังกล่าวที่จะถือว่าเป็นเงินดังกล่าวทดแทนความเสียหายนั้น นอกจากนี้ เมื่อพิเคราะห์ ตามสัญญาประนีประนอม (คดีแพ่งหมายเลขดำที่ 165/2503) กลับเห็นได้ว่า เงินจำนวน 250,000 บาทที่โจทก์ได้รับไป เป็นการระงับข้อพิพาทในคดีที่โจทก์ฟ้องขอคืนค่าหุ้นและแบ่งผลกำไร ซึ่งเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องตามสัญญา เงินดังกล่าวก็ไม่ใช่ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด แม้ว่าการที่โจทก์ฟ้องจำเลยที่ 1 กับพวก ว่าปลอมเอกสารและใช้เอกสารปลอม จะมีส่วนช่วยให้การประนีประนอมยอมความสำเร็จได้ลงก็ไม่ทำให้ เงินที่ชำระกันตามข้อเรียกร้องในคดีแพ่งนั้น เป็นค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด

นอกจากนี้ยังมี คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3353/2532 โดยมีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ กล่าวคือ จำเลยได้ทำสัญญาประนีประนอมกับโจทก์ยอมจ่ายเงินจำนวนหนึ่งแก่โจทก์ เนื่องจากโจทก์ฟ้องเรียกค่าเสียหายจากจำเลยว่า จำเลยเลิกจ้างโจทก์โดยไม่เป็นธรรม โดยอาศัยฐานะที่โจทก์เป็นลูกจ้างและจำเลยเป็นนายจ้าง เงินค่าเสียหายที่โจทก์ได้รับจากจำเลยจึงเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน แม้ว่าในคดีนี้จะมีการทำสัญญาประนีประนอมยอมความแต่ก็ยอมรับว่าเงินได้ดังกล่าวมีฐานมาจากประเภทเงินได้เดิม ซึ่งกฎหมายไทยไม่มีการยกเว้นในเงินได้ที่มาจากค่าเสียหายตามสัญญาจึงไม่แตกต่าง แต่หากเป็นกรณีมูลหนี้เดิมเป็นมูลละเมิด แล้วมีการทำสัญญาประนีประนอมยอมความผล คือทำให้ไม่สามารถที่จะใช้สิทธิของมาตรา 42 (13) ได้ เพราะให้ยกเว้นเฉพาะค่าเสียหายที่ได้รับจากกรณีละเมิดเท่านั้น

สังเกตได้ว่า คำพิพากษาศาลฎีกาทั้งสองเรื่องนั้น ข้อเท็จจริง ที่ปรากฏไม่ได้แสดงให้เห็นว่า ค่าเสียหายที่ได้รับแต่แรกเป็นค่าสินไหมทดแทนจากการทำละเมิดแต่อย่างไร และเมื่อทำสัญญาประนีประนอมยอมความทำให้มีการแปลงหนี้ใหม่ส่งผลให้ต้องเรียกตามสัญญาประนีประนอมที่มีการ

แปลงหนี้มาแล้ว และไม่ถือว่าเป็นการแปลงหนี้มาจากการละเมิดแต่อย่างใด

นอกจากนี้ ยังมีหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/6802 ลงวันที่ 9 พฤษภาคม 2533 พนักงานลาออกจากงานและฟ้องเรียกค่าสินไหมทดแทนเพราะทำงานใกล้ชิดกับสารเคมีทำให้เจ็บป่วย และได้มีการทำสัญญาประนีประนอมยอมความโดยบริษัทได้จ่ายเงินช่วยเหลือให้ 150,000 บาท เงินที่พนักงานได้มาตามสัญญานี้เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) และไม่ใช้เงินที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงาน และไม่ใช้เงินที่ได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42(13) และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ กค. 0802(กม)/1353 ลงวันที่ 27 กรกฎาคม 2537 บริษัททำสัญญาจะซื้อขายที่ดินกับบุคคลธรรมดาแล้วบริษัทผิดสัญญาจะซื้อขาย บุคคลธรรมดาจึงฟ้องบริษัทต่อศาล บริษัทจึงได้ตกลงทำสัญญาประนีประนอมยอมความจ่ายค่าเสียหายให้บุคคลธรรมดา ดังนี้ เป็นกรณีจ่ายค่าเสียหายให้บุคคลธรรมดา ดังนี้ เป็นกรณีการจ่ายค่าเสียหายให้โจทก์ตามคดีเนื่องจากการผิดสัญญา มิใช่ผิดกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 420 จึงไม่ใช่ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด ไม่ยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(13) แห่งประมวลรัษฎากร

หากเป็นการทำสัญญาประนีประนอมยอมความจากมูลหนี้ละเมิดไปเป็นมูลหนี้ตามสัญญา เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2569/2540 คู่กรณีลงลายมือชื่อไว้ในรายงานประจำวันเกี่ยวกับคดีว่า ยอมรับผิดในความประมาทเลินเล่อและยอมชดใช้ค่าเสียหาย 6,000 บาท จากค่าเสียหายประมาณ 10,550 บาท หากไม่ชำระตามกำหนดให้ฟ้องร้องทางแพ่งได้นั้น เป็นการตกลงชำระค่าเสียหายกันเป็นจำนวนที่แน่นอนแล้ว ถือได้ว่าตกลงระงับข้อพิพาทอันเกี่ยวกับค่าเสียหายซึ่งเกิดจากมูลละเมิดชั่วคราวกันให้เสร็จไปด้วยต่างยอมผ่อนผันให้แก่กัน เป็นสัญญาประนีประนอมยอมความมีผลทำให้การเรียกร้องในหนี้สินอันเกิดจากมูลละเมิดระงับสิ้นไปและทำให้คู่กรณีได้สิทธิตามที่แสดงไว้ในสัญญาประนีประนอมยอมความนั้น ผลของสัญญาประนีประนอมยอมความทำให้มูลหนี้ละเมิดระงับเปลี่ยนเป็นมูลหนี้ตามสัญญา เวลาบังคับก็ต้องบังคับไปตามมูลหนี้ละเมิดอีกต่อไป ส่วนผลในทางภาษีอากรนั้นจะเห็นได้ว่า ในมาตรา 42 (13) แห่งประมวลรัษฎากร ที่บัญญัติให้ยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้ที่เป็นค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหากเป็นการตีความโดยเคร่งครัดบทบัญญัติในมาตราดังกล่าวจะต้องใช้อย่างเคร่งครัดกล่าวคือต้องเป็นมูลหนี้ละเมิดเพียงอย่างเดียวเท่านั้น เทียบเคียงได้จาก คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2596/2540 ข้างต้น สัญญา

ประนีประนอมยอมความมีผลให้สิทธิเรียกร้องในหนี้สินอันเกิดแต่มูลละเมิดระงับไป เมื่อหนี้อันเกิดจากมูลละเมิดได้ระงับไปแล้ว ความรับผิดชอบของจำเลยที่ 1 ผู้ทำละเมิด และจำเลยที่ 2 และที่ 3 ในฐานะนายจ้างผู้ต้องร่วมรับผิดชอบ ย่อมระงับไปด้วย หรือคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4045/2548 ผู้ที่ได้รับความเสียหายในการทำละเมิดเป็นผู้เอาประกันภัย เมื่อได้มีการทำสัญญาประนีประนอมยอมความกับผู้ทำละเมิด ทำให้สิทธิในการเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนเดิมระงับไป ทำให้บริษัทประกันภัยไม่มีสิทธิรับช่วงสิทธิจากผู้เอาประกันภัยมาฟ้องเรียกค่าเสียหายจากผู้ทำละเมิดอีก จากคำพิพากษาศาลฎีกาทั้งสองฉบับจะพบว่า เมื่อฐานในการเรียกค่าสินไหมทดแทนจากเรื่องละเมิดระงับสิ้นไป ผู้ที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็น ผู้รับประกันภัย ผู้ถูกทำละเมิดในทางการที่จ้างกับนายจ้าง ไม่สามารถจะอาศัยฐานจากสัญญาใหม่ที่แปลงมาเรียกค่าเสียหายได้ เช่นเดียวกัน ผลดังกล่าวทำความสัมพันธ์ทั้งหมดที่เกี่ยวกับละเมิดสิ้นสุดลง ดังนั้น หากมีการทำสัญญาประนีประนอมยอมความ ทำให้ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดสิ้นสุดลง เมื่อได้รับค่าเสียหายจากสัญญาใหม่จึงไม่สามารถอ้างได้ว่าเป็นค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดที่จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำเงินที่ได้รับมาคำนวณภาษี

อย่างไรก็ตามการตีความกฎหมายภาษีอากรแม้จะต้องตีความเคร่งครัดแต่จะต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี ดังนั้น เห็นว่าจะต้องตีความบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวให้เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีนั่นคือถึงแม้ว่าค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดจะระงับไปด้วยสัญญาประนีประนอมยอมความ แต่เมื่อสัญญาดังกล่าวแปลงมาจากละเมิดก็ควรที่จะให้ด้วย ดังเช่น หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802/70 ลงวันที่ 3 มกราคม 2533 บริษัททำสัญญาประนีประนอมยอมความในศาลในกรณีเลิกจ้างไม่เป็นธรรม และเรียกค่าเสียหาย ซึ่งศาลได้พิจารณาเสร็จเด็ดขาดไปตามสัญญาประนีประนอมยอมความ บริษัทต้องจ่ายเงินให้โจทก์ 7 รายการ (1) ค่าใช้จ่ายของโจทก์ในการติดต่อและทวงถามกับจำเลยทางโทรสารโทรพิมพ์ (2) ค่าใช้จ่ายในการเดินทางจากต่างประเทศเข้ามาติดต่อกับจำเลย เกี่ยวกับค่าเสียหาย (3) ค่าที่พักโรงแรม และค่าอาหารหลังจากบอกเลิกสัญญาจ้าง (4) ค่าตัวเครื่องบินหลังจากบอกเลิกสัญญาจ้าง สำหรับการเดินทางออกจากกรุงเทพมหานคร (5) ค่าขนส่งสิ่งของเครื่องใช้ประจำบ้าน รวมทั้งค่าเก็บรักษาและประกันภัยเครื่องเสียงประจำบ้าน (6) ค่าเช่าบ้านและสิ่งอำนวยความสะดวกที่โจทก์ชำระให้แก่ผู้ให้เช่าแทนจำเลยไปแล้ว (7) ค่าเสียหายเนื่องจากการเลิกจ้างไม่เป็นธรรมทำให้โจทก์หางานทำไม่ได้ และค่าเสียหายเนื่องจากการบอกเลิกสัญญาจ้างก่อน

กำหนดเวลา ดังนี้ เงินที่บริษัทจ่ายตามรายการที่ 7 เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) บริษัทต้องหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และนำส่งตาม มาตรา 50(1) ส่วนรายการที่ 1-6 เข้าเป็นลักษณะเป็นค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิดและเป็นเงินค่าเดินทางซึ่งนายจ้างจ่ายให้ลูกจ้างในการกลับถิ่นเดิม (รายการที่ 4) ได้รับยกเว้นตาม มาตรา 42 (3) และ (13) แห่งประมวลรัษฎากร¹³ เหตุผลที่ควรจะเป็นเช่นนี้ เพราะว่าการยกเว้นค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี ด้วยนโยบายที่ต้องการช่วยเหลือทางสังคมให้แก่ผู้ถูกทำละเมิดซึ่งเป็นผู้ด้อยโอกาสทางสังคม ดังนั้น การที่ผู้ถูกทำละเมิดยอมผ่อนผันลงด้วยการทำสัญญาประนีประนอมยอมความก็ยิ่งทำให้ตัวเขาเองเป็นผู้ด้อยโอกาสทางสังคมอยู่และอาจจะมากกว่าเดิม ดังนั้นโดยเจตนารมณ์ของกฎหมายแล้ว จะต้องถือว่าค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดแม้จะมีการทำสัญญาประนีประนอมยอมความจะต้องสามารถยกเว้นได้เช่นเดิมดังหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรฉบับนี้

ดังนั้นเพื่อเป็นการแก้ปัญหาดังกล่าวประเทศสหรัฐอเมริกาจึงได้มีการบัญญัติชัดเจนว่าจำนวนค่าเสียหายใดๆที่ได้รับไม่ว่าจะเป็นการฟ้องร้องหรือการตกลงกัน เพื่อความบาดเจ็บทางร่างกายหรือความเจ็บป่วยทางร่างกายของบุคคล จะเห็นว่าขอเป็นเพียงการกระทำละเมิดที่เกิดขึ้นเป็นผลให้มีความเจ็บปวดทางร่างกาย ไม่ว่าจะมีการฟ้องร้องหรือตกลงกันได้ ฉะนั้นในกฎหมายไทยก็ควรใช้วิธีการบัญญัติในรูปแบบเดียวกันเพื่อป้องกันสภาพปัญหาที่เกิดจากการตีความอีก

¹³ ปัจจุบันมีการยอมรับว่าค่าเสียหายที่ได้รับจากการเลิกจ้างไม่เป็นธรรมไม่ใช่ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด ปรากฏตาม หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/9543 ลงวันที่ 7 กรกฎาคม 2531 และ กค. 0802/465 ลงวันที่ 17 มกราคม 2532 ค่าชดเชย และสินจ้างแทนการบอกกล่าวล่วงหน้าเป็นเงินตามมาตรา 40(1) หรือ(2) ส่วนเงินทดแทนจากการเลิกจ้างไม่เป็นธรรมเป็นค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดตามมาตรา 42(13) และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 51/2545 ที่ได้วินิจฉัยว่า การบอกกล่าวเลิกสัญญาจ้างที่ไม่ได้กระทำให้ถูกต้องตามระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดก็เป็นเรื่องที่โจทก์ชอบจะได้รับสินจ้างแทนการบอกกล่าวล่วงหน้าหรือค่าชดเชยพิเศษแทนการบอกกล่าวล่วงหน้า ตามพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2541 มาตรา 17 วรรคสี่, 121 วรรคสอง ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 582 วรรคสอง แล้วแต่กรณี และหากการเลิกจ้างนั้นเป็นการเลิกจ้างไม่เป็นธรรมโจทก์ก็ชอบจะได้รับค่าเสียหายตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลแรงงานและวิธีพิจารณาคดีแรงงานพ.ศ. 2522 มาตรา 49 มิใช่ได้รับค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด

5.4 ปัญหาการยกเว้นภาษีในค่าเสียหายตามกฎหมายไทย

การยกเว้นค่าเสียหายในกรณีค่าสินไหมทดแทน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (13) จะบัญญัติไว้ค่อนข้างชัดเจนว่าเป็นค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด ซึ่งแปลว่า มูลเหตุที่เกิดขึ้นจะต้องมาจากมูลหนี้ละเมิดเท่านั้น ไม่รวมกรณี ค่าสินไหมทดแทนในกรณีผิดสัญญาด้วย ดังเห็นได้จาก คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2166/2544 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3353/2532 ข้างต้น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2366/2516 โจทก์จำเลยต่างฟ้องคดีซึ่งกันและกันทั้งทางแพ่งและทางอาญาต่อมาทำสัญญาประนีประนอมยอมความกันในคดีแพ่งที่โจทก์ฟ้องจำเลยคืนค่าหุ้นและแบ่งผลกำไร โดยจำเลยยอมชำระเงินให้โจทก์ 250,000 บาท และโจทก์จำเลยยอมเลิกคดีที่พิพาทกันทุกคดีเงินจำนวน 250,000 บาทที่โจทก์ได้รับเพื่อเป็นการระงับข้อพิพาทในคดีที่โจทก์ฟ้องขอคืนค่าหุ้นและแบ่งผลกำไร อันเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องตามสัญญา จึงไม่ใช่ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด แม้จะมีคดีอาญาที่โจทก์ฟ้องจำเลยหาว่าปลอมเอกสารและใช้เอกสารปลอม เป็นส่วนช่วยให้การประนีประนอมยอมความในคดีแพ่งดังกล่าวเป็นผลสำเร็จลงได้ แต่เมื่อไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้เรียกเอาค่าเสียหายอะไรในคดีอาญานั้นด้วย จะถือว่าเงินนั้นเป็นค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิดยังไม่ได้ เงินจำนวน 250,000 บาทนี้จึงไม่เป็นค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิดอันจะได้รับยกเว้นจากการเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

แม้ว่าคดีดังกล่าวจะไม่ได้มีการฟ้องเรียกค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดมาด้วยแต่ศาลฎีกาก็ได้มีการยืนยันในหลักการว่า ค่าสินไหมทดแทนที่จะสามารถเข้าข้อยกเว้นได้จะต้องเป็นกรณีค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดด้วย

อีกทั้งคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2346/2536 ตัดสินว่า เงินได้พิพาทส่วนหนึ่งจำนวน 600,000 บาท เป็นการชำระราคาที่ดินบางส่วน และอีกส่วนหนึ่ง จำนวน 477,500 บาท เป็นค่าดอกเบี้ยยที่โจทก์ได้รับเนื่องจากสัญญาจะซื้อขายที่ดิน เงินได้พิพาททั้งหมดดังกล่าว จึงมิใช่เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (5) (ค) และไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ดังระบุไว้ในมาตรา 40 (1) ถึง (7) แห่งประมวลรัษฎากร จึงจัดเป็นเงินได้จากการอื่น ๆ ตามมาตรา 40 (8) ที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (13) บัญญัติยกเว้นภาษี

เงินได้สำหรับค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิดนั้น หมายความว่าเฉพาะค่าสินไหมทดแทนอันเกิดจากมูลหนี้ละเมิดเท่านั้น เมื่อเงินได้พิพาทเป็นเงินได้ที่โจทก์ได้รับเนื่องจากสัญญาจะซื้อขายที่ดินจึงมีมูลหนี้มาจากสัญญา หากใช้มูลหนี้ละเมิดไม่ ย่อมไม่ได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา นี้

ทั้ง ๆ ที่ลักษณะของค่าสินไหมทดแทนไม่ว่าจะเป็นการทดแทนความเสียหายในมูลหนี้ละเมิดหรือทดแทนความเสียหายในกรณีผิดสัญญา ก็มีลักษณะที่เรียกว่าเป็นเหตุผลอย่างเดียวกันได้ นั่นคือหากเข้ารูปแบบของการชดเชย เช่น นาย A ได้ทำสัญญาจ้างนักร้องเตรียมการจัดการเวที เสียค่าใช้จ่ายไป 1 ล้านบาท แต่นักร้องผิดสัญญา แล้วมีการชดเชยค่าเสียหาย เทียบกับ กรณี นาย B ซื้อรถมาใหม่ แล้วมีคนมาชนรถยนต์ เสียค่าซ่อมไป 1 ล้าน เมื่อทั้งสองคนได้รับค่าสินไหมทดแทนความเสียหายมา ค่าเสียหายที่ นาย A ได้รับ กลับต้องเสียภาษี ในขณะที่ของนาย B ได้รับการยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษี ทั้งที่เงินได้ทั้งสองคนที่ได้รับเป็นการเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นเหมือนกัน ลักษณะดังกล่าวไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในทางภาษีอากรนอกจากนี้การยกเว้นดังกล่าวใช้เพียงกรณีบุคคลธรรมดาเท่านั้นไม่รวมถึงนิติบุคคลด้วย

ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วว่าเหตุในการยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้มาคำนวณภาษีให้กับค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดเพราะต้องการช่วยเหลือผู้ด้อยโอกาสทางสังคมที่ถูกกระทำละเมิด แต่ให้แต่บุคคลธรรมดาไม่ใช้กับนิติบุคคลเพราะว่ารูปแบบการหักค่าใช้จ่ายที่นิติบุคคลจะสามารถหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวออกได้หากเกี่ยวกับการจัดการธุรกิจของตนเอง ทว่าในกรณีที่ผิดสัญญากลับต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวม ทั้ง ๆ ที่ผู้ที่ถูกผิดสัญญาก็น่าจะเป็นผู้ด้อยโอกาสทางสังคม เช่นเดียวกัน แต่กลับมองว่าการทำสัญญาเป็นการใช้เสรีภาพของตนในการตัดสินใจอย่างอิสระและเป็นการสมัครใจเข้ารับความเสี่ยงภัยในทางธุรกิจเอง

อย่างไรก็ตามเห็นว่าปัญหาดังกล่าวสร้างความไม่เป็นธรรมแม้ว่าการทำสัญญาจะเป็นการสมัครใจแต่การถูกผิดสัญญา หรือเลิกสัญญา จนเกิดความเสียหายย่อมไม่ใช่สิ่งที่ใจสมัครด้วย ทุกคนทำสัญญาเพื่อต้องการให้มีการชำระหนี้ตามสัญญา

นอกจากนี้สิ่งที่สำคัญเมื่อกฎหมายไทยระบุให้ยกเว้นแต่เพียง ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดเพียงอย่างเดียวจะส่งผลให้เกิดการเลือกรูปแบบการเสียภาษีในการกระทำที่เป็นทั้งการผิดสัญญาและละเมิดในคราวเดียวกัน ซึ่งโดยปกติแล้วทั้งความรับผิดในละเมิดและสัญญาจะมีความ

แตกต่างกันอย่างชัดเจน ดังต่อไปนี้

ประการแรก สัญญาเกิดจากหนี้ที่มาจากการตกลง แต่ละเมิดเกิดจากข้อบังคับตามกฎหมาย

ประการที่สอง สัญญาจะก่อให้เกิดหน้าที่ที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายจะต้องปฏิบัติต่อกันแต่ละเมิดเป็นหน้าที่ที่จะต้องไม่ล่วงสิทธิเด็ดขาดของบุคคลอื่น

ประการที่สาม ความรับผิดทางละเมิดเป็นบ่อเกิดแห่งหนี้ ส่วนความรับผิดตามสัญญาสัญญาเป็นผลแห่งหนี้ แต่ก็อาจเป็นบ่อเกิดแห่งหนี้ได้หากไม่ชำระหนี้ หรือชำระหนี้ไม่ถูกต้อง¹⁴

ทว่าอาจเกิดกรณีที่เป็นทั้งการผิดสัญญาและเป็นละเมิดในเวลาเดียวกันได้ เช่น ในกรณีตามสัญญาจ้างแรงงานพนักงานทวงหนี้ ลูกจ้างไปเก็บเงินจากลูกหนี้ของนายจ้างแล้วยักยอกเงินดังกล่าวไป ถือได้ว่า ลูกจ้างกระทำผิดสัญญาจ้างที่ลูกจ้างมีหน้าที่ตามสัญญาที่ต้องเก็บเงินมาส่งคืนแก่นายจ้าง และเป็นการยักยอกเงินของนายจ้างอันเป็นการล่วงสิทธิเด็ดขาดในทรัพย์สิน ซึ่งเป็นกระทำละเมิดต่อทรัพย์สินของนายจ้างด้วย¹⁵ หรือกรณียืมทรัพย์สินมา แต่ได้กระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อเป็นผลให้ทรัพย์สินดังกล่าว เมื่อไม่สามารถส่งคืนทรัพย์สินที่ยืมเป็นการผิดสัญญา ยืม และการกระทำต่อทรัพย์สินดังกล่าวเป็นการละเมิดด้วย¹⁶ ดังนั้น การผิดสัญญาอาจเป็นการละเมิดได้ หากผลของการผิดสัญญาก่อให้เกิดความเสียหายต่อสิทธิ ที่กฎหมายรับรอง ซึ่งเป็นสิทธิเด็ดขาด (Absolute Right) ของผู้อื่น¹⁷

ในรูปแบบการฟ้องกรณีที่เป็นทั้งการผิดสัญญาและละเมิดนั้นกฎหมายไม่ได้บังคับให้เลือกฟ้องมาทางใดทางหนึ่ง การฟ้องด้วยมูลหนี้ทั้งสองประการไม่ทำให้คำฟ้องกลายเป็นฟ้องเคลือบคลุม ศาลมีหน้าที่ต้องนำตัวบทมาปรับใช้เอง แต่หากเลือกที่จะฟ้องในฐานใดฐานหนึ่งไปแล้วจะไม่สามารถ

¹⁴ วงษ์ วีระพงษ์, “ละเมิดและสัญญาต่างกันอย่างไร,” *ดุลพินิจ*, 10, 8 (สิงหาคม 2506): 794.

¹⁵ เพ็ง เพ็งนิติ, *คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยละเมิด*, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัดจิรัฏฐการพิมพ์, 2550), หน้า 6.

¹⁶ ศักดิ์ สอนองชาติ, *คำอธิบายโดยย่อประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วย ละเมิด และความรับผิดทางละเมิด*, พิมพ์ครั้งที่ 7, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ, 2549), หน้า 3.

¹⁷ จิตติ ดิงศภิทัย, *คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรียงมาตรา ว่าด้วย จัดการงานนอกสั่ง ลากมิดควรได้ ละเมิด* (กรุงเทพมหานคร: กองทุนศาสตราจารย์จิตติ ดิงศภิทัย คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555), หน้า 98.

กลับมาฟ้องอีกฐานหนึ่งได้ เป็นฟ้องซ้ำ ด้วยมูลที่ฟ้องร้องดังกล่าวเป็นการอาศัยข้อเท็จจริงเดียวกัน¹⁸ เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 923/2549 สัญญาเช่าอาคารทั้งสองฉบับครบกำหนดเวลาเช่าตามที่ได้ตกลงกันไว้แล้ว การที่จำเลยไม่ยอมส่งคืนอาคารที่เช่า เป็นการผิดสัญญาเช่าและการที่จำเลยยังครอบครองอาคารที่เช่าต่อไปโดยที่โจทก์ไม่ยินยอมเป็นการทำละเมิดต่อโจทก์ โจทก์ย่อมมีสิทธิเรียกร้องค่าเสียหายจากจำเลยได้ทั้งฐานผิดสัญญาและฐานละเมิด เพียงแต่เมื่อใช้สิทธิเรียกเบี้ยปรับฐานผิดสัญญาแล้ว โจทก์ไม่อาจที่จะใช้สิทธิเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนฐานละเมิดได้ เพราะเป็นค่าเสียหายมูลกรณีเดียวกัน สัญญาเช่าอาคารห้องเลขที่ 10 ข้อ 1 วรรคสองระบุว่า เมื่อสัญญาเช่าครบกำหนดหรือสิ้นสุดลงด้วยเหตุใดก็ตาม “ผู้เช่า” ต้องส่งมอบสถานที่เช่าคืนให้แก่ “ผู้ให้เช่า” ทั้งนี้ ในกรณีที่ “ผู้เช่า” ไม่สามารถส่งมอบสถานที่เช่าคืนให้แก่ “ผู้ให้เช่า” “ผู้เช่า” ยินยอมชำระค่าปรับให้แก่ “ผู้ให้เช่า” วันละ 2,000 บาท นับแต่วันครบกำหนดส่งมอบจนถึงวันที่ได้ส่งมอบสถานที่เช่าคืนให้แก่ “ผู้ให้เช่า” เรียกร้อยแล้ว ซึ่งเป็นข้อตกลงกำหนดค่าเสียหายไว้ล่วงหน้าในกรณีที่ผู้เช่าผิดสัญญาไม่สามารถส่งมอบอาคารที่เช่าคืนให้แก่ผู้ให้เช่าในทันที โจทก์จึงมีสิทธิเรียกค่าเสียหายตามสัญญาเช่าข้อ 1 วรรคสอง ได้ แต่เบี้ยปรับที่กำหนดไว้สูงเกินส่วน ศาลมีอำนาจลดลงเป็นจำนวนพอสมควรได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 383

สัญญาเช่าอาคารห้องเลขที่ 11 ข้อ 8 วรรคสอง ระบุว่า เมื่อมีการบอกเลิกสัญญาเช่าแล้ว ไม่ว่าจะกรณีใด ๆ ก็ตาม “ผู้เช่า” จะต้องย้ายออกไปจากที่เช่าทันที ถ้าไม่ขนย้ายออกไปยอมให้ค่าเสียหายค่าปรับเป็นเงินวันละ 2,000 บาท แก่ “ผู้ให้เช่า” ทุกวันจนกว่าจะขนย้ายออกไป ซึ่งระบุเงื่อนไขในการยอมให้ค่าเสียหายเฉพาะกรณีมีการบอกเลิกสัญญาเช่าเท่านั้น แตกต่างจากสัญญาเช่าอาคารห้องเลขที่ 10 แต่แม้จะเป็นกรณีที่สัญญาเช่าสิ้นสุดหรือระงับลงเพราะครบกำหนดเวลาเช่าไม่ เข้าเงื่อนไขที่โจทก์จะมีสิทธิเรียกค่าเสียหายฐานผิดสัญญาเช่า แต่โจทก์ก็มีสิทธิเรียกค่าเสียหายจากจำเลยฐานละเมิดได้ซึ่งโจทก์ได้บรรยายมา ในฟ้องและนำสืบถึงจำนวนค่าเสียหายที่เกิดจากการกระทำละเมิดแล้ว ศาลมีอำนาจกำหนดค่าเสียหายให้ตามควรแก่พฤติการณ์และความร้ายแรงแห่งละเมิด ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 438 วรรคหนึ่ง

¹⁸ สุขุม ศุภนิติย์, คำอธิบาย กฎหมายลักษณะละเมิด, พิมพ์ครั้งที่ 6, (กรุงเทพมหานคร: นิติบรรณาการ, 2550), หน้า 6.

ข้อสังเกต ตามคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ มีสัญญาเช่าอยู่สองฉบับ คือ สัญญาเช่าอาคารห้องเลขที่ 10 และสัญญาเช่าอาคารห้องเลขที่ 11 โดยส่วนของสัญญาเช่าอาคารห้องเลขที่ 10 เป็นการเรียกค่าเสียหายในมูลสัญญา ส่วน ในสัญญาเช่าอาคารห้องเลขที่ 11 เป็นการเรียกค่าเสียหายในมูลละเมิด ผลที่เกิดขึ้นก็คือ ทั้งค่าเสียหายในมูลสัญญาและละเมิดตามกฎหมายไทยก็ถือเป็นเงินได้ แต่กฎหมายไม่ได้ยกเว้นให้ค่าเสียหายที่ได้รับจากสัญญาไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่กลับให้เพียงค่าเสียหายจากละเมิด จะเห็นว่าค่าเสียหายที่ได้รับจากสัญญาเช่าอาคารห้องเลขที่ 10 ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่สัญญาเช่าอาคารห้องเลขที่ 11 ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าในกรณีของบุคคลธรรมดา เมื่อสามารถที่จะเลือกใช้สิทธิในกรณีที่เป็นการผิดสัญญาและละเมิดในคราวเดียวกัน นอกจากจะเลือกผลประโยชน์ที่ได้รับจากการเรียกค่าเสียหายจากมูลสัญญา หรือมูลละเมิดตามปกติแล้ว ยังสามารถที่จะเลือกผลประโยชน์ในทางภาษีอากรได้อีกด้วย

5.5 ปัญหาขอบเขตการตีความคำสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด

ประเภทของคำสินไหมทดแทนในประเภทต่างๆ ที่เกิดขึ้นซึ่งในปัจจุบัน บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาตรา 43 (13) ได้มีการยกเว้นให้กับคำสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดในทุกกรณี กรณีที่จะต้องทำการวิเคราะห์ศึกษา คือ คำสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดควรจะได้รับยกเว้นในทุกกรณีหรือไม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมีคำสินไหมทดแทนเพื่อการลงโทษเกิดขึ้นมา ลักษณะการตีความการใช้บทบัญญัติกรณีดังกล่าวควรที่จะครอบคลุมในค่าเสียหายลักษณะนี้ด้วยหรือไม่ ดังเห็นได้ชัดจาก

คำพิพากษาศาลปกครองที่ 60-77/2552 ตอนหนึ่งความว่า ในกรณีค่าเฉลี่ยความเข้มข้นของก๊าซซัลเฟอร์ไดออกไซด์ในบรรยากาศโดยทั่วไปในเวลา 1 ชั่วโมง เกินกว่า 1,300 ไมโครกรัมต่อลูกบาศก์เมตร ในช่วงระหว่างเดือนกรกฎาคม พ.ศ. 2538 ถึงเดือนสิงหาคม พ.ศ. 2541 ซึ่งเป็นช่วง ที่มีข้อกำหนดมิให้มีการปล่อยอากาศค่าเฉลี่ยความเข้มข้นของก๊าซซัลเฟอร์ไดออกไซด์ในบรรยากาศโดยทั่วไปในเวลา 1 ชั่วโมง เกินกว่า 1,300 ไมโครกรัมต่อลูกบาศก์เมตรใช้บังคับ แต่ผู้ถูกฟ้องคดีได้ฝ่าฝืนกฎหมาย นอกจากเป็นกรณีที่ทำให้ผู้ฟ้องคดีได้รับความเสียหายแล้วยังเป็นการละเมิดซึ่งมี

พฤติกรรรมร้ายแรง และไม่ปรากฏว่าผู้ถูกฟ้องคดีต้องได้รับโทษใดๆ จึงเห็นสมควรกำหนดค่าเสียหาย เพื่อเป็นการลงโทษเพื่อให้ผู้ถูกฟ้องคดีใช้ความระมัดระวังในการดำเนินการมากขึ้น เห็นควรกำหนดค่าเสียหายให้แก่ผู้ฟ้องคดีรายละ 1,200 ต่อครั้ง

ด้วยพระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ พ.ศ. 2535 .ในมาตรา 96 และ97 ได้กำหนดเพียงตัวบุคคลผู้ต้องรับผิดชอบ ทรัพย์สินที่เสียหาย และการชดใช้ค่าเสียหายบางประการไว้ แต่ไม่ได้กำหนดถึงการคำนวณค่าเสียหายที่จะได้รับไว้ ศาลจึงต้องใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 438 ในเรื่องละเมิดของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และใช้มาตราดังกล่าว กำหนดค่าเสียหายเชิงลงโทษด้วย¹⁹ แต่ตัวอย่างดังกล่าวผู้เขียนเพียงแคยกมาให้ดูถึงลักษณะการใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 438 ในการกำหนดค่าเสียหายเชิงลงโทษ ซึ่งผู้เขียนไม่เห็นด้วยว่าประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 438 จะสามารถใช้ในการกำหนดค่าเสียหายเชิงลงโทษได้อย่างไร แต่ในกฎหมายพิเศษที่มีการกำหนดค่าเสียหายเชิงลงโทษอยู่ในปัจจุบันอันจะต้องนำมาพิจารณาเป็นสำคัญ

การตีความคำว่า ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด ควรจะรวมถึงกรณีนี้ด้วยหรือไม่ หากพิจารณาจากบทบัญญัติโดยตรงจะพบว่า ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด เป็นค่าสินไหมทดแทนที่ให้เพื่อมูลหนี้ที่เกิดจากการล่วงล้ำสิทธิเด็ดขาดไม่ว่าในทางใดทางหนึ่ง และค่าเสียหายเชิงลงโทษก็เป็น การให้ค่าสินไหมทดแทนที่เกิดจากการละเมิดประเภทหนึ่ง (ตามกฎหมายไทยไม่มีการให้ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการลงโทษในกรณีสัญญา) เพียงแต่วัตถุประสงค์ที่ให้ค่าสินไหมทดแทนดังกล่าว เพื่อที่จะลงโทษผู้กระทำละเมิด ไม่ให้กระทำผิดอีก และเป็นเยี่ยงอย่างแก่บุคคลอื่น ดังนั้น เมื่อค่าสินไหมทดแทนเชิงลงโทษเป็นค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดประเภทหนึ่งจึงได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่อย่างไรก็ตามเห็นว่า ด้วยบทบัญญัติมาตราดังกล่าว ถูกแก้ไขเพิ่มเติมขึ้นมา ในพระราชบัญญัติแก้ไขประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ซึ่งในขณะนั้นแนวคิดเรื่องค่าเสียหาย หรือค่าสินไหมทดแทนเชิงลงโทษ ยังไม่ปรากฏชัด ดังเช่นในปัจจุบัน ผู้ร่างจึงไม่อาจคาดถึง

¹⁹ อุดมศักดิ์ สินธิพงษ์, กฎหมายว่าด้วยความเสียหายทางสิ่งแวดล้อม ความรับผิดชอบทางแพ่ง การชดเชยเยียวยา และการระงับข้อพิพาท, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554), หน้า 433-434.

ได้ และเหตุผลสำคัญที่กำหนดยกเว้น เพราะว่า เป็นแนวคิดในเรื่องของความสงสารว่าผู้ถูกระทำละเมิดได้รับความเสียหายมากพอแล้วเงินที่ได้รับดังกล่าวจึงไม่ควรที่จะถูกจัดเก็บภาษีอีก และค่าสินไหมทดแทนที่ได้รับเป็นการทดแทนทุน แต่ค่าสินไหมทดแทนเชิงลงโทษไม่ได้เยียวยาผู้ถูกทำละเมิดให้กลับคืนสู่ฐานะเดิม ไม่มีลักษณะของการชดเชยต้นทุน (Recovery Capital) ที่เสียไป แต่จะทำให้ฐานะของผู้ถูกทำละเมิดดีขึ้น คล้ายรายได้ในลักษณะสัมหล่น (Windfall) ในประเทศสหรัฐอเมริกา ให้ถือว่า ค่าสินไหมทดแทนเชิงลงโทษ เป็นเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี เว้นแต่เพียง ค่าสินไหมทดแทนเชิงลงโทษในกรณีผู้ถูกทำละเมิดเสียชีวิตลงเท่านั้น ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า การตีความค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดไม่ควรตีความไปถึง ค่าสินไหมทดแทนเชิงลงโทษด้วย

นอกจากนี้ขอบเขตของค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด ยังขยายรวมไปถึงกรณีค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non-Pecuniary Damages) ที่เป็นค่าเสียหายทางจิตใจ และค่าเสียหายในอนาคตด้วย จะเห็นได้ว่าค่าเสียหายทางจิตใจ ก็ถือว่าเป็นค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดประเภทหนึ่งที่กฎหมายจำกัดให้เรียกได้เพียงกรณีที่กระทำละเมิดต่อร่างกาย อนามัย หรือเสรีภาพ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 446

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

ค่าเสียหายมีวิวัฒนาการมาอย่างยาวนาน ก่อตัวและพัฒนาในรูปแบบมาพร้อมๆกับการก่อตัวทางสังคม ตั้งแต่ความเป็นกฎหมายยังไม่ปรากฏชัดเป็นรูปธรรม จากการแก้แค้นทดแทนจนมีการลงโทษพร้อมทั้งชดใช้ด้วยร่างกายที่เท่าเทียมกัน จนกระทั่งมีการแยกเป็น ชดเชยด้วยสิ่งของหรือเงิน ที่เท่ากับปริมาณความเสียหายที่ได้รับ และชดเชยเป็นเงินที่มากกว่าความเสียหายที่ได้รับซึ่งมีลักษณะผนวกการลงโทษผู้กระทำความผิดไปด้วยในตัวเอง

แนวคิดพื้นฐานของค่าเสียหายในปัจจุบัน ด้วยในความหมายของคำว่า ค่าเสียหาย หรือค่าสินไหมทดแทน อาจจะมีการใช้กันค่อนข้างสับสน แต่มีข้อสรุปในเบื้องต้นว่า ค่าเสียหาย คือ จำนวนเงินที่ชดใช้ความเสียหายที่เกิดขึ้น ส่วน ค่าสินไหมทดแทน คือ การชดใช้ความเสียหายที่เกิดขึ้น แต่ไม่จำกัดที่ตัวเงินเท่านั้น อาจเป็นการจัดหาความพอใจที่เท่าเทียมกันด้วย อย่างไรก็ตาม ไม่ว่าจะเรียกแบบใดก็ตาม โดยลักษณะแล้วไม่แตกต่างกัน เพราะในการแปลด้วยภาษาอังกฤษ ยังมีความไม่แน่นอนอยู่ เพียงแต่การให้ความหมายของค่าสินไหมทดแทนนี้อิงมาจากการแปลในเรื่องของบทบัญญัติละเมิดเป็นสำคัญ และในบางครั้งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ก็มีที่แปลว่า ค่าทดแทนเหมือนกัน แต่ก็เป็นการใช้ต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นเช่นเดียวกัน ดังนั้น จึงไม่จำเป็นต้องยึดติดกับลักษณะของคำมาก

ประเภทและวัตถุประสงค์ของค่าเสียหาย อาจมีการแบ่งแยกได้หลายแบบ แต่ผู้เขียนขอแยกเป็น ค่าเสียหายประเภททดแทนความเสียหายที่แท้จริง กับค่าเสียหายประเภทที่ไม่ได้ทดแทนความเสียหายที่แท้จริง โดย 1. ค่าเสียหายตามความมุ่งหมาย ค่าเสียหายประเภททดแทนความเสียหายที่แท้จริง ได้แก่ ค่าเสียหายในเชิงทดแทน (Compensatory Damages) ไม่ว่าจะเป็ค่าเสียหายที่เป็นตัวเงิน หรือไม่อาจคำนวณเป็นเงินได้ ในส่วนค่าเสียหายประเภทที่ไม่ได้ทดแทนความเสียหายที่แท้จริง ได้แก่ ค่าเสียหายเชิงลงโทษ (Punitive Damages) 2. ลักษณะของค่าเสียหายที่กำหนดขึ้นตามแนว

ปฏิบัติของศาล ค่าเสียหายประเภททดแทนความเสียหายที่แท้จริง ได้แก่ ค่าเสียหายตามความเสียหาย (Substantial Damages) ในส่วนค่าเสียหายประเภทที่ไม่ได้ทดแทนความเสียหายที่แท้จริง ได้แก่ ค่าเสียหายตามแบบพิธี มีค่าเสียหายแต่ในนาม (Nominal Damages) และค่าเสียหายแบบสมน้ำหน้าโจทก์ (Contemptuous Damages) 3. ค่าเสียหายตามลักษณะความเสียหาย ค่าเสียหายประเภททดแทนความเสียหายที่แท้จริง ได้แก่ ค่าเสียหายตามทางสันนิษฐานทั่วไป (General Damages) และค่าเสียหายพิเศษ (Special Damages) ค่าเสียหายลักษณะนี้ไม่ปรากฏค่าเสียหายประเภทที่ไม่ได้ทดแทนความเสียหายที่แท้จริง

แนวคิดในการจัดการจัดเก็บภาษี โดยทั่วไปฐานในการจัดเก็บภาษีจะมี 3 ฐาน ที่สำคัญได้แก่ ฐานเงินได้ ที่เก็บบนกระแสความมั่งคั่งที่เข้ามา ฐานทรัพย์สิน ที่เก็บบนกองทรัพย์สินของผู้เสียภาษี และฐานการบริโภค ที่เก็บบนกระแสของการใช้จ่าย การเก็บบนฐานภาษีทั้งสามฐาน อยู่บนหลักการที่แสดงออกถึงความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล ในส่วนของค่าเสียหาย ปรากฏอยู่ในฐานการเงินได้ที่ได้รับเข้ามาจากความเสียหายที่เกิดขึ้น ดังนั้น จึงต้องพิจารณาถึงความหมายของเงินได้ เป็นสำคัญ โดยความหมายของเงินได้ เริ่มจากความหมายในทางเศรษฐศาสตร์ ซึ่งนิยามที่มีชื่อเสียงคือ ของ Robert Murray Haig และ Henry C. Simons จากนิยามทั้งสอง (Haig-Simons Formula) ที่ได้นำหลักการเพิ่มขึ้นของมูลค่าทางเศรษฐกิจมาใช้ เงินได้ ก็คือ การเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคล ไม่ว่าจะปรากฏอยู่ในรูปของสิ่งใดๆ ที่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจ ทำให้ความสามารถในการบริโภคเพิ่มขึ้นในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ในส่วนของความหมายทางบัญชี ใช้คำว่า รายได้ แสดงถึงการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรูปกระแสเข้า การเพิ่มขึ้นของทรัพย์สิน หรือ การลดลงของหนี้สิน โดยไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในเจ้าของ และสุดท้ายความหมายในทางภาษีอากร ซึ่งอิง หลักความสามารถในการเสียภาษีอากร อันสอดคล้องกับหลักของทางเศรษฐศาสตร์ ซึ่งของไทย เงินได้พึงประเมิน คือ เงินได้ที่กำหนดไว้ 8 ประเภท และรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้

หลักในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าเสียหายขึ้นอยู่กับแนวนโยบายของแต่ละประเทศ ในส่วนของประเทศไทย จะต้องพิจารณาถึงประเภทของค่าเสียหาย โดยแบ่งเป็น 1. ค่าเสียหายที่เกิดขึ้นในกรณีสัญญา และกรณีละเมิด กรณีของสัญญานั้นประเทศไทยมีหลักทั่วไปในการเรียกค่าเสียหายจาก

การผิดสัญญา อันได้แก่ ค่าเสียหายตามปกติที่เกิดขึ้น และค่าเสียหายพิเศษในพฤติการณ์พิเศษ นอกจากนี้ยังมีค่าเสียหายที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า ซึ่งก็คือ เบี้ยปรับ และค่าเสียหายจากการเลิกสัญญา ที่ยังมีสิทธิในการเรียกค่าเสียหายได้โดยใช้เรื่องผิดสัญญา ซึ่งในค่าเสียหายของสัญญาในประเทศไทย ไม่ปรากฏว่ามีกรณีการให้ค่าเสียหายเชิงลงโทษแต่อย่างใด 2. ค่าเสียหายที่เกิดขึ้นในกรณีละเมิด ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดของประเทศไทยได้ทำการแบ่งออกเป็นประเภทตามลักษณะความเสียหาย เช่น ความเสียหายในชีวิต สามารถเรียก ค่าปลงศพ ค่าใช้จ่ายอันจำเป็นอย่างอื่น ค่ารักษาพยาบาลก่อนตาย ค่าขาดประโยชน์ทำมาหาได้ก่อนตาย ค่าขาดไร้อุปการะ ค่าชดใช้แรงงานของบุคคลภายนอก หรือความเสียหายต่อทรัพย์สิน สามารถเรียก ให้คืนทรัพย์สิน หรือชดใช้ราคาทรัพย์สิน หรือค่าเสียหายอื่นที่เกิดขึ้น เป็นต้น นอกจากนี้ยังมีกรณีที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นพิเศษในเรื่องค่าสินไหมทดแทนเชิงลงโทษ อันปรากฏอยู่ในกฎหมายพิเศษ เช่น พระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ. 2545 หรือ พระราชบัญญัติความรับผิดที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ไม่ปลอดภัย พ.ศ. 2551 เป็นต้น

ภาวะภาษีที่เกิดขึ้นของสัญญา ทั้งกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ค่าเสียหายที่ได้รับกรณีสัญญาไม่ว่าจะเป็นค่าเสียหายประเภทใดก็ตาม เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แต่จะเข้าลักษณะประเภทเงินได้ที่แตกต่างกัน เช่น เงินได้จากสัญญาจ้างแรงงาน เป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (1) หรือเงินได้จากการผิดสัญญาเช่าซื้อตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (5) หรือผิดสัญญาจะซื้อจะขายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) เป็นต้น และเมื่อจ่ายเงินค่าเสียหายออกไป หากเป็นกรณีของบุคคลธรรมดา นั้น ปกติแล้ว ในฐานะการหักค่าใช้จ่ายของบุคคลธรรมดาจะใช้วิธีการคิดคำนวณแบบเหมาจ่าย แต่หากเป็นกรณีของนิติบุคคล จะต้องพิจารณาว่า รายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรอันเกี่ยวข้องกับกิจการ ดังนี้ หากรายจ่ายที่จ่ายออกไปในส่วนของสัญญา ไม่ว่าจะเป็นค่าเสียหายที่เกิดจากการผิดสัญญา หรือเลิกสัญญา จะมีลักษณะในเชิงทดแทนหรือค่าเสียหายเชิงลงโทษก็ตาม เพียงแต่พิสูจน์ว่าเกี่ยวข้องกับกิจการของตนเองก็จะสามารถหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งหมด

ภาวะภาษีที่เกิดขึ้นกรณีของละเมิด ในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ค่าเสียหายที่ได้รับจากการถูกระทำละเมิดเป็นเงินได้พึงประเมิน เพราะว่า มาตรา 42 (13) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี ซึ่งเป็นการยอมรับถึงความเป็นเงิน

ได้ และเมื่อยังไม่มี ความชัดเจนในส่วน ของค่าสินไหมทดแทนเชิง ลงโทษ หากได้รับ มากก็ ต้องให้ มี การ ยกเว้น ด้วย เพราะ เป็น การ ตี ความ เพื่อ ประโยชน์ แก่ ผู้ เสีย ภาษี ใน กรณี ภาษี เงิน ได้ นิติ บุคคล นั้น ไม่ ได้ มี การ กำหนด ยก เว้น ไม่ ให้ นำ เงิน ที่ ได้รับ จาก ค่า สินไหม ทดแทน จาก การ กระทำ ละเมิด มา คำนวณ เสีย ภาษี ดังนั้น เงิน ที่ ได้รับ จะ ต้อง เป็น เงิน ได้ ที่ นำ มา คำนวณ ภาษี เสมอ แต่ อย่าง ไร ก็ ตาม ความ เสีย หาย ที่ ได้รับ ของ ผู้ เสีย ภาษี เงิน ได้ นิติ บุคคล ถูก จำกัด เพียง ความ เสีย หาย ที่ เกิด กับ ทรัพย์สิน หรือ การ หมิ่น ประมาท เท่านั้น โดย สภาพ ส่วน ของ ค่า ใช้ จ่าย กรณี ภาษี เงิน ได้ บุคคล ธรรมดา โดย ปกติ แล้ว บุคคล ธรรมดา หัก ค่า ใช้ จ่าย แบบ เหมาย่อม ไม่ สามารถ หัก ค่า ใช้ จ่าย ได้ เว้น แต่ หาก เลือก หัก ค่า ใช้ จ่าย ตาม จำ เป็น และ สมควร เมื่อ ได้ ไป กระทำ ละเมิด บุคคล อื่น หรือ ต้อง รับผิดชอบ ใน การ กระทำ ละเมิด ของ บุคคล อื่น เช่น ประกอบ ธุรกิจ ขนส่ง น้ำ แข็ง เมื่อ การ จ่าย ค่า ใช้ จ่าย เกี่ยว ข้อง กับ การ หา เงิน ได้ ก็ สามารถ พา ไป หัก ได้ รวมทั้ง ใน กรณี ถูก กระทำ ละเมิด เช่น เดียว กัน กรณี ภาษี เงิน ได้ นิติ บุคคล ใน กรณี ที่ ผู้ มี หน้าที่ เสีย ภาษี เงิน ได้ นิติ บุคคล กระทำ ละเมิด บุคคล อื่น หรือ ต้อง รับผิดชอบ ใน การ ละเมิด ของ บุคคล อื่น ราย จ่าย ดัง กล่าว เป็น ราย จ่าย ที่ เกี่ยว ข้อง กับ กิจ การ ย่อม สามารถ หัก ราย จ่าย ได้ และ ใน กรณี นิติ บุคคล ถูก กระทำ ละเมิด ราย จ่าย ที่ เกิด ขึ้น ก็ เป็น ผล เสีย หาย หาก ไม่ ได้รับ กลับ คืน จาก การ ประกัน หรือ สัญญา ค้ำ ค้ำ กัน ใดๆ ก็ สามารถ หัก เป็น ราย จ่าย ได้ ใน ส่วน ของ ค่า สินไหม ทดแทน เชิง ลงโทษ เมื่อ ใน ปัจจุบัน ไม่มี กฎ หมาย ห้าม หาก เกี่ยว ข้อง กับ การ ดำเนิน กิจ การ ก็ สามารถ ที่ จะ หัก ได้ เช่น กัน

ประเทศ สหรัฐ อเมริกา แม้ว่า ประเทศ สหรัฐ อเมริกา จะ เป็น ระบบ คอมมอน ลอร์ แต่ ก็ มี ประมวล รัษฎากร (Internal Revenue Code) ซึ่งเป็น กฎ หมาย ระดับ สหพันธ์ โดย ค่า เสีย หาย ของ ประเทศ สหรัฐ อเมริกา ได้แก่ การ ผิด สัญญา หรือ ผิด หน้าที่ ปฏิเสธ การ ชำระ หนี้ โดย การ แสดง ออก อย่าง ชัด เจ๋น หรือ ได้ โอน ทรัพย์สิน เฉพาะ สิ่ง ตาม สัญญา ให้ แก่ บุคคล ภายนอก หรือ กระทำ การ ให้ การ ชำระ หนี้ ตก เป็น พัน วิสัย และ การ เลิก สัญญา ซึ่ง อาจ จะ มี การ ตกลง กัน เลิก สัญญา หรือ แสดง เจตนา เลิก สัญญา เพราะ คู่ สัญญา อีก ฝ่าย ผิด สัญญา แต่ ผล ของ การ เลิก สัญญา ไม่ ตัด สิทธิ ใน การ เรียก ค่า เสีย หาย จาก การ ผิด สัญญา ที่ เกิด ขึ้น ค่า เสีย หาย จาก การ ผิด สัญญา มีความ หลาก หลาย ได้แก่ ค่า เสีย หาย เชิง ทดแทน ความ เสีย หาย อัน ได้แก่ ค่า เสีย หาย จาก การ ไร้ ใจ ค่า เสีย หาย เพื่อ การ ชด ใช้ คืน ค่า เสีย หาย จาก การ คาด หวัง และ ค่า เสีย หาย ที่ ตกลง กัน ล่วง หน้า และ ค่า เสีย หาย เชิง ลงโทษ นอกจากนี้ ยังมี กรณี ค่า เสีย หาย ใน สัญญา ตาม กฎ หมาย ครอบ ครว้ ค่า เสีย หาย ใน สัญญา ตาม กฎ หมาย แรง งาน และ ค่า เสีย หาย ใน ความ

ชำระดอกเบี้ยที่มีบัญญัติค่าเสียหายไว้โดยเฉพาะอีกด้วย ต่อมากรณีละเมิด ปกติแล้ว การกระทำละเมิดของประเทศสหรัฐอเมริกา จะบัญญัติการกระทำจงใจ หรือประมาทเลินเล่อจนเป็นเหตุให้บุคคลอื่นได้รับความเสียหาย แต่ไม่ได้กำหนดประเภทค่าเสียหายเอาไว้ตามประเภทความเสียหายเหมือนกับประเทศไทย ประเภทค่าเสียหายจึงมีค่อนข้างมีอิสระ อาจเป็นค่าเสียหายที่คำนวณเป็นเงินได้ หรือค่าเสียหายที่ไม่สามารถคำนวณเป็นเงินได้ หรือค่าเสียหายเชิงลงโทษ

ภาวะภาษีที่เกิดขึ้นกรณีของสัญญา ไม่ว่าจะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล ความหมายของเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกานั้น เป็นความหมายแบบรวม เงินทุกประเภทจึงถือเป็นเงินได้ แต่ยกเว้นหักการทางเศรษฐศาสตร์โดยคำนึงถึงการเพิ่มขึ้นในมูลค่าทางเศรษฐศาสตร์ด้วย ส่วนของค่าเสียหาย โดยพื้นฐาน ก็คือ จะต้องพิจารณาประเภทของความเสียหายหากเป็นหลัก ค่าเสียหายที่ได้รับอาจจะเป็น การทดแทนทุน (Recovery of Capital) การสูญเสียกำไร (Lost Profit) หรือค่าเสียหายเชิงลงโทษ ซึ่งหากเป็นค่าเสียหายที่ได้รับจากการทดแทนทุน จะไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินเว้นเสียแต่ว่าจะเป็นส่วนที่ได้รับเกินมาจากฐานแห่งทุน ในส่วนการสูญเสียกำไร และค่าเสียหายเชิงลงโทษ เป็นเงินได้ที่จะต้องนำมาคำนวณภาษี ส่วนค่าเสียหายที่ได้จ่ายไปโดยปกติ จะสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ตามจำเป็นและสมควร ที่เกี่ยวข้องกับการหาเงินได้ นอกจากนี้แม้ว่า จะเป็นค่าใช้จ่ายค่าเสียหายที่ได้รับจากการผิดสัญญา หรือการผิดหน้าที่ถึงจะไม่เกี่ยวข้องกับการหาเงินได้ก็สามารถหักได้ ตามมาตรา 186 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา

ภาวะภาษีที่เกิดขึ้นกรณีละเมิด หลักการพื้นฐาน คล้ายกันกับกรณีสัญญา ก็คือ จะต้องพิจารณาประเภทของความเสียหายหากเป็นหลัก ค่าเสียหายที่ได้รับอาจจะเป็น การทดแทนทุน (Recovery of Capital) การสูญเสียกำไร (Lost Profit) หรือค่าเสียหายเชิงลงโทษ ซึ่งหากเป็นค่าเสียหายที่ได้รับจากการทดแทนทุน จะไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินเว้นเสียแต่ว่าจะเป็นส่วนที่ได้รับเกินมาจากฐานแห่งทุน ในส่วนการสูญเสียกำไร และค่าเสียหายเชิงลงโทษ เป็นเงินได้ที่จะต้องนำมาคำนวณภาษี ซึ่งใช้ได้กับทั้ง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ในส่วนของ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะมีข้อยกเว้นในมาตรา 104 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา ให้ค่าเสียหายทุกประเภทที่ได้รับ ที่เกี่ยวกับการบาดเจ็บหรือการเจ็บป่วยทางร่างกาย เว้นแต่ค่าเสียหายเชิงลงโทษกับค่ารักษาพยาบาลที่หักเป็นค่าใช้จ่ายไปแล้ว ไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน และหากเป็นค่าเสียหาย

เชิงลงโทษที่ได้รับกรณีถึงแก่ความตาย ไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน แต่ในภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่สามารถใช้บทบัญญัติดังกล่าวได้ เรื่องของการหักค่าใช้จ่าย ค่าเสียหายที่ได้จ่ายไปโดยปกติ จะสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ตามจำเป็นและสมควร ที่เกี่ยวข้องกับการหาเงินได้ แม้ว่าจะเป็นการจ่ายเชิงแต่หากผลเสียหายนั้นได้รับกลับคืนจากการประกันภัย จะไม่สามารถหักได้

ประเทศเยอรมัน ระบบเงินได้ของประเทศเยอรมัน แบ่งเป็นประเภทเงินได้คล้ายกับประเทศไทย ค่าเสียหายที่ได้รับจะเป็นไปตามแต่ละประเภทของเงินได้ ลักษณะค่าเสียหายจากสัญญา สิทธิในการเรียกค่าเสียหายจะเกิดจากการผิดสัญญา จากการชำระหนี้พ้นวิสัย หรือการชำระหนี้ล่าช้า หรือการฝ่าฝืนหน้าที่ตามข้อสัญญา และจากการเลิกสัญญา ในการเรียกค่าเสียหาย หลักการของประเทศเยอรมันจะต้องใช้กลับคืนหรือสถานการณ์ที่ไม่ได้เกิดขึ้น ซึ่งแบ่งเป็น ค่าเสียหายที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ ค่าเสียหายที่คำนวณเป็นเงินได้ และค่าเสียหายที่ไม่อาจคำนวณเป็นเงินได้ และค่าเสียหายที่กำหนดไว้ล่วงหน้า ได้แก่ เบี้ยปรับ ในกรณีละเมิด การให้ค่าเสียหายกรณีละเมิดจะแบ่งเป็นประเภทตามความเสียหาย เช่น ค่าเสียหายกรณีความเสียหายต่อร่างกายหรืออนามัย ได้แก่ ค่าเสียหายในการเสียความสามารถในการประกอบกิจการ ค่าสิ่งจำเป็นที่เพิ่มขึ้น เป็นต้น ที่สำคัญในกฎหมายประเทศเยอรมัน ไม่ยอมรับแนวคิดเรื่องค่าเสียหายเชิงลงโทษจึงไม่ต้องพิจารณา

ภาวะภาษีที่เกิดขึ้นกรณีของสัญญา ประเภทเงินได้ของประเทศเยอรมันมีความแตกต่างกับประเทศไทยตรงที่ประเทศไทยแม้จะแบ่งเป็นประเภทแต่การที่บัญญัติไว้ใน ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) ว่าเงินได้จากการอื่นที่ไม่อยู่ใน มาตรา 40 (1) ถึง (7) ทำให้เงินได้ทุกอย่างเป็นเงินได้เหมือนกับ ลักษณะเงินได้แบบรวมแต่ของเยอรมันไม่มีลักษณะดังกล่าว หากไม่เข้าประเภทเงินได้ประเภทใดประเภทหนึ่งจะไม่ถือเป็นเงินได้ เช่น รางวัลโนเบลที่ได้รับ เป็นต้น ค่าเสียหายที่ได้รับจากสัญญา จึงต้องพิจารณาตามประเภทของเงินได้เป็นสาระสำคัญ นอกจากนี้ยังมี มาตรา 24 แห่งรัฐบัญญัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้กำหนดให้ชัดเจนถึงค่าเสียหายการสูญเสียรายได้ หรือค่าเสียหายในการสูญเสียผลประโยชน์หรือกำไร เป็นเงินได้ตามประเภทเงินได้เหล่านั้นด้วย ทั้งในกรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย เรื่องของรายจ่าย ค่าใช้จ่ายที่ได้รับจะต้องสัมพันธ์กับการจัดการกิจการ หรือสัมพันธ์กับประเภทของเงินได้ที่ได้รับในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลก็เช่นเดียวกันต้องเป็นรายจ่ายที่สัมพันธ์กับรายได้ในทางธุรกิจไม่ว่าจะจ่ายเป็นค่าเสียหายที่เป็นตัวเงิน

ไม่เป็นตัวเงิน หรือเบี่ยงปรับก็ตาม

ภาวะภาษีกรณีละเมิด ค่าเสียหายกรณีละเมิดก็เป็นการชดเชยความเสียหาย หากเป็นเงินได้ที่
 ได้รับความเสียหายเสียรายได้ หรือกำไร จะต้องจัดเข้าตามประเภทของเงินได้ และเป็นเงินได้ที่จะถูก
 จัดเก็บภาษีแต่หากเป็นค่าเสียหายที่ทดแทนแก่ความเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือเป็นค่าเสียหายที่
 ทดแทนสิ่งจำเป็นที่เพิ่มขึ้นจะไม่ถูกจัดเก็บภาษี ในกรณีของภาษีเงินได้นิติบุคคล ค่าเสียหายที่ได้รับจะ
 ถูกจำกัดเพียงค่าเสียหายที่เกี่ยวกับทรัพย์สิน หรือชื่อเสียงเท่านั้น ซึ่งค่าเสียหายที่ได้รับจึงเป็น
 ค่าเสียหายที่เกี่ยวกับการทำธุรกิจของนิติบุคคลทั้งสิ้น กรณีค่าใช้จ่าย เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้
 บุคคลธรรมดาทำละเมิดบุคคลอื่น หรือต้องรับผิดชอบในการละเมิดของบุคคลอื่น สามารถที่จะหัก
 ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงออกได้หากเกี่ยวข้องกับการหาเงินได้ประเภทนั้น และกรณีที่ถูกทำละเมิดก็
 เช่นเดียวกัน สามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงออกได้หากเกี่ยวข้องกับการหาเงินได้ ในส่วนภาษี
 เงินได้นิติบุคคลก็ใช้หลักการเดียวกัน

ปัญหาต่างๆที่ปรากฏ ได้แก่

ประการแรก ปัญหาความเป็นเงินได้ ของค่าเสียหาย ลักษณะของความเป็นเงินได้ของ
 ค่าเสียหาย แบ่งเป็น 3 ความหมาย ได้แก่ความหมายทางเศรษฐศาสตร์ เงินได้ คือการเพิ่มขึ้นของ
 อำนาจของบุคคลไม่ว่าจะอยู่ในรูปของเงิน หรือสิ่งอื่นใดที่สามารถประเมินมูลค่าได้ในรูปของเงิน ที่มี
 ผลต่อการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจ ทำให้มีความสามารถในการบริโภคเพิ่มขึ้น ภายในช่วง
 ระยะเวลาหนึ่ง ความหมายในทางบัญชีรายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรูป
 กระแสเข้า หรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของผู้เป็นเจ้าของเพิ่มขึ้น
 ทั้งนี้ไม่รวมเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ หรือความหมายในทางภาษีอากร จะเห็น
 ว่าทั้ง 3 ความหมายมีลักษณะร่วมกันทั้งในส่วนของความหมายในทางบัญชีและความหมายในทาง
 ภาษีอากรก็ใช้ความหมายในทางเศรษฐศาสตร์ร่วมด้วยโดยมองที่การเพิ่มขึ้นของ มูลค่าในทาง
 เศรษฐกิจ หรือความมั่งคั่งว่ามีเพิ่มขึ้นหรือไม่ ดังนั้น เมื่อพิจารณาลักษณะความเสียหายแล้วจึงพบว่า
 ค่าเสียหายที่เป็นการทดแทนความเสียหาย ในกรณีที่เป็นสิ่งที่ได้มีการสูญเสียไป ไม่เป็นเงินได้พึง
 ประเมิน เพราะไม่ได้ทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น ค่าเสียหายที่เป็นการทดแทนความเสียหาย ในกรณีที่เป็น
 การทดแทนผลกำไร หรือรายได้ หรือสิ่งที่จะสูญเสียไป หรือทดแทนความเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน

รวมทั้งค่าเสียหายที่ไม่ได้เป็นการทดแทนความเสียหาย เป็นเงินได้พึงประเมินเพราะทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น

ประการที่สอง ปัญหาการจัดประเภทเงินได้ของค่าเสียหาย ลักษณะประเภทของค่าเสียหาย จะถูกจัดอยู่ในประเภทเงินได้ที่แตกต่างกัน จะมีผลต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมานอกจากนี้ในส่วนของดอกเบี้ยที่เกิดจากการผิดนัดชำระหนี้เงินค่าเสียหาย ที่มีการจัดเข้าประเภทเดียวกับค่าเสียหายในเงินได้ประเภทนั้น เช่น ดอกเบี้ยจากค่าเสียหายจากการเลิกจ้างไม่เป็นธรรม เป็นเงินได้ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (1) เป็นต้น เห็นว่า ในส่วนของประเภทเงินได้ให้คงไว้เช่นเดิม เพราะประเทศไทยใช้ระบบการแบ่งแยกประเภทเงินได้ด้วยวัตถุประสงค์ในการหักค่าใช้จ่ายที่เหมาะสม แต่ในส่วนของดอกเบี้ยในค่าเสียหายนั้นควรจัดเป็นประเภทดอกเบี้ย ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (4) (ก) เพราะด้วยลักษณะของดอกเบี้ยเป็นค่าตอบแทนจากการที่ไม่ได้ใช้เงิน ไม่ใช่เงินได้ที่มาจากน้ำพักน้ำแรง ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้

ประการที่สาม ปัญหาการจ่ายค่าเสียหายตามรูปแบบการระงับข้อพิพาท โดยปกติเมื่อมีการทำละเมิดเกิดขึ้น หากมีการยินยอมชดเชยค่าสินไหมทดแทนทันที หรือฟ้องคดีต่อศาลในมูลละเมิดแล้ว ศาลตัดสินให้ตามมูลละเมิดแล้วผู้ได้รับค่าสินไหมทดแทนดังกล่าวเป็นบุคคลธรรมดาจะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำค่าสินไหมทดแทนดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่อย่างไรก็ตาม หากได้มีการทำสัญญาประนีประนอมไม่ว่าจะเป็นการทำกันเอง หรือทำกันแล้วให้ศาลพิพากษาตามสัญญาประนีประนอม ผลของการทำสัญญาดังกล่าว เป็นการแปลงหนี้ใหม่สิทธิในมูลหนี้ละเมิดระงับ บังคับตามมูลหนี้สัญญาใหม่ที่เกิดขึ้น ทำให้สิทธิประโยชน์ที่เคยได้รับจากค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิดไม่อาจบังคับใช้ได้กับกรณีนี้ เห็นว่า ให้เพิ่มว่าค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด ไม่ว่าจะจากการฟ้องร้อง หรือการตกลงกัน ดังนั้นไม่ว่าจะได้รับจากการแปลงหนี้ใหม่หรือไม่ก็จะสามารถใช้จ่ายยกเว้นได้

ประการที่สี่ ปัญหาการยกเว้นภาษีในค่าเสียหายตามกฎหมายไทย การยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้มาคำนวณเพื่อเสียภาษี กรณีค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไม่ได้ยกเว้นให้ในกรณีของนิติบุคคล และในกรณีของค่าเสียหายกรณีสัญญา ทั้งๆที่บางครั้งรูปแบบของค่าเสียหายก็มีความคล้ายคลึงกันและที่สำคัญในรูปแบบที่การกระทำเดียวกันเป็นได้ทั้งการผิดสัญญา

และละเมิดในตัวเอง ส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องเลือกสิทธิประโยชน์ที่เกิดขึ้นระหว่างฐานสัญญา หรือฐานละเมิด หากต้องการสิทธิประโยชน์ในทางภาษีมากกว่าจะต้องเลือกฐานการละเมิดในการเรียกค่าสินไหมทดแทน เห็นว่าหากใช้การจัดแยกลักษณะของค่าเสียหายว่าค่าเสียหายประเภทใดเป็นเงินได้ ประเภทใดไม่เป็นเงินได้จะทุเลาปัญหานี้ลงได้

ประการที่ห้า ปัญหาขอบเขตการตีความค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด ประเภทค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (13) ในปัจจุบันบัญญัติไว้ว่า ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งยกเว้นให้กับค่าสินไหมทดแทนทั้งที่สามารถคำนวณเป็นเงินและไม่สามารถคำนวณเป็นเงินได้ แต่ในเรื่องของค่าสินไหมทดแทนเชิงลงโทษ เห็นว่า ขอบเขตของค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิด ตามมาตรานี้ ไม่ควรที่จะตีความรวมถึงค่าเสียหายเชิงลงโทษด้วย เพราะว่ามีกรณีการบัญญัติมาตรานี้ ดังกล่าวในปี พ.ศ. 2496 แนวคิดเรื่องค่าเสียหายเชิงลงโทษยังไม่ปรากฏชัด และการยกเว้นภาษีให้เป็นเรื่องของนโยบายแห่งรัฐที่ไม่ต้องการผู้ที่ได้รับความเสียหายจากการกระทำละเมิดเป็น ที่ได้รับความเสียหายที่เกิดจากการถูกล่วงละเมิดสิทธิเด็ดขาดที่ควรมีและใช้ตามปกติ ถือว่าเป็นผู้ด้อยโอกาสทางสังคมประเภทหนึ่ง แต่การได้รับค่าสินไหมทดแทนเชิงลงโทษ ซึ่งให้เพื่อลงโทษบุคคล ป้องกันไม่บุคคลอื่นกระทำตามเยี่ยงอย่าง ไม่ได้เยียวยาให้โอกาสทางสังคมกลับคืนมา ซึ่งมีแนวคิดแตกต่างจากค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิดตามปกติที่เพื่อทดแทนเยียวยาความเสียหายจากความด้อยโอกาสที่เกิดขึ้นและพยายามทำให้โอกาสกลับคืนสภาพให้มากที่สุด จึงมองว่า ค่าสินไหมเชิงลงโทษไม่เกี่ยวกับความด้อยโอกาสที่เกิดขึ้นจึงไม่ควรตีความขยายให้ได้รับการยกเว้น

6.2 ข้อเสนอแนะ

6.2.1 ควรมีการยกเลิก มาตรา 42 (13) แห่งประมวลรัษฎากร และออกกฎกระทรวง ยกเว้นให้กับค่าเสียหายแต่ละประเภทให้ถูกต้องตามความหมายของเงินได้พึงประเมิน สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ด้วยมาตรา 42 (13) ประมวลรัษฎากร ที่ยกเว้นเงินได้ประเภทค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด อันส่งผลให้เกิดตีความให้ค่าสินไหมทดแทนที่เกิดจากการละเมิดทุกประเภทเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น ซึ่งไม่สอดคล้องกับประเภทของเงินได้ตามความหมายของเงินได้พึงประเมิน ตามหลักการทางทฤษฎี ซึ่งโดยหลักการแล้วควรที่จะมีการจัดความเป็นเงินได้ตามประเภทค่าเสียหายให้ถูกต้องดังต่อไปนี้

1. ค่าเสียหายที่เป็นการทดแทนความเสียหาย ในกรณีที่เป็นสิ่งที่ได้มีการสูญเสียไป ไม่เป็นเงินได้พึงประเมิน

ในกรณีสัญญา ได้แก่ ค่าเสียหายที่เกิดจากความเสียหายตามปกติ หรือในกรณี ค่าเสียหายอันเกิดแต่พฤติการณ์พิเศษบางกรณี

ในกรณีละเมิดแบ่งตามประเภทความเสียหายออกได้ ดังนี้

ความเสียหายต่อชีวิต ได้แก่ ค่าปลงศพ ค่าใช้จ่ายอันจำเป็นอย่างอื่น ค่ารักษาพยาบาลก่อนตาย และค่าชดใช้การขาดแรงงานของบุคคลภายนอก

ความเสียหายต่อร่างกายหรืออนามัย ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียหายต้องเสียไป ค่าชดใช้การขาดแรงงานของบุคคลภายนอก

ความเสียหายต่อทรัพย์สิน ได้แก่ การคืนทรัพย์สิน การชดใช้ค่าเสียหายเท่ากับราคาทรัพย์สิน ค่าเสียหายอย่างอื่น

ความเสียหายต่อเสรีภาพ ได้แก่ ค่าชดใช้การขาดแรงงานของบุคคลภายนอก

ความเสียหายต่อสิทธิอื่น ซึ่งหากเป็นค่าเสียหายในประเภททดแทนความเสียหาย ในกรณีที่เป็นสิ่งที่ได้มีการสูญเสียไป ก็จะไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน

2. ค่าเสียหายที่เป็นการทดแทนความเสียหาย ในกรณีที่เป็นการทดแทนผลกำไร หรือ รายได้ หรือสิ่งที่จะสูญเสีย หรือทดแทนความเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน เป็นเงินได้พึงประเมิน

ในกรณีสัญญา ได้แก่ ค่าเสียหายอันเกิดแต่พฤติการณ์พิเศษบางกรณี

ในกรณีละเมิดแบ่งตามประเภทความเสียหายออกได้ ดังนี้

อุปการะ ความเสียหายต่อชีวิต ได้แก่ ค่าขาดประโยชน์ทำมาหาได้ก่อนตาย และค่าขาดไร้อุปการะ ความเสียหายต่อร่างกายหรืออนามัย ได้แก่ ค่าขาดประโยชน์ทำมาหาได้ในระหว่างเจ็บป่วย ค่าขาดความสามารถในการประกอบกิจการในอนาคต ค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน และค่ารักษาพยาบาลอันเป็นค่าเสียหายในอนาคตที่เป็นมูลค่าความเสียหายที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ศาลมีคำพิพากษา

ความเสียหายต่อทรัพย์สิน ได้แก่ กรณีที่มีการคืนทรัพย์สินแล้วทรัพย์สินที่คืนมีราคาหรือมูลค่ามากขึ้นกว่าทรัพย์สินอันเก่า

ความเสียหายต่อเสรีภาพ ได้แก่ ค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน

ความเสียหายต่อสิทธิอื่น ซึ่งหากเป็นค่าเสียหายในประเภททดแทนความเสียหาย การทดแทนผลกำไร หรือรายได้ ก็จะถูกถือเป็นเงินได้พึงประเมิน แต่ความเสียหายต่อสิทธิอื่นไม่สามารถให้เป็นค่าเสียหายที่ไม่ตัวเงินได้

3. ค่าเสียหายที่ไม่ได้ทดแทนความเสียหาย เป็นเงินได้พึงประเมิน

ในกรณีสัญญา ได้แก่ เบี้ยปรับ ส่วนในกรณีละเมิด ค่าเสียหายที่ไม่ได้ทดแทนความเสียหาย ได้แก่ ค่าเสียหายเชิงลงโทษ

แต่อย่างไรก็ตามโดยสภาพแล้วหลักการดังกล่าวเป็นในทางทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติแล้วย่อมไม่สามารถที่จะบังคับให้ศาล สรรพากร หรือผู้เสียภาษี ตีความประเภทเงินได้ให้ถูกต้องได้ ดังนั้น เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการดังกล่าวและสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีมากที่สุด จึงจำเป็นต้องออกเป็นกระทรวงยกเว้นเงินได้ที่ไม่ใช่เงินได้พึงประเมิน โดยอาศัยอำนาจตาม

ประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (17) ที่กำหนดให้ฝ่ายบริหารสามารถออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดให้เงินได้ประเภทใดได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยให้ยกเว้นกับค่าเสียหายที่เป็นการทดแทนความเสียหาย ในกรณีที่เป็นการสูญเสียที่ได้มีการสูญเสียไป ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งจะส่งผลให้มีความขัดแย้งกับหลักการความเป็นเงินได้พึงประเมินของค่าเสียหายอยู่ แต่ผู้เขียนเห็นว่าเป็นทางออกที่เหมาะสมที่สุดกับกฎหมายของประเทศไทย เพราะกฎหมายประเทศไทยไม่มีการให้อำนาจออกกฎหมายบังคับให้สามารถตีความลักษณะของเงินได้ หรือให้สิ่งใดไม่เป็นเงินได้พึงประเมินได้

นอกจากนี้การยกเลิกมาตรา 42 (13) แห่งประมวลรัษฎากร ยกเว้นให้เพียงแต่ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดเพียงอย่างเดียว และบัญญัติแยกตามประเภทค่าเสียหายดังกล่าว จะทำให้กรณีที่เป็นการผิดสัญญาและละเมิด ผลในการเลือกฐานความผิดเพื่อผลประโยชน์ในทางภาษีอากรจะไม่เกิดขึ้นอีกต่อไป

6.2.2 ควรมีการออกพระราชกฤษฎีกายกเว้นไม่ให้ค่าเสียหายบางประเภทถือเป็นรายได้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่า ประเภทของค่าเสียหายใดบ้างที่เป็นเงินได้พึงประเมิน และประเภทใดไม่เป็นเงินได้พึงประเมิน แต่ด้วยในทางปฏิบัติที่ปฏิเสธไม่ได้ว่ามีข้อจำกัดของกฎหมายที่ไม่สามารถออกกฎหมายบังคับได้ ด้วยเหตุผลเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่อาจอาศัย มาตรา 42 (17) ในการออกกฎกระทรวงได้เหมือนกับกรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงต้องอาศัย มาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร ออกพระราชกฤษฎีกา ยกเว้นไม่ให้ค่าเสียหายที่เป็นการทดแทนความเสียหาย ในกรณีที่เป็นการสูญเสียที่ได้มีการสูญเสียไป ไม่เป็นรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่อย่างไรก็ตามเมื่อมีการออกกฎหมายไม่ให้ค่าเสียหายดังกล่าวเป็นรายได้ จำเป็นที่จะต้องออกพระราชกฤษฎีกาไม่ให้ค่าเสียหายดังกล่าวที่เกิดขึ้นสามารถที่จะหักเป็นรายจ่ายได้ด้วยเช่นเดียวกันเพื่อผลลัพธ์ในทางภาษีที่เท่าเทียมกัน

6.2.3 ควรมีการวางแผนปฏิบัติของกรมสรรพากรโดยออกเป็นคำสั่งปฏิบัติในการจัดประเภทของเงินได้ประเภทดอกเบี้ยที่ได้รับจากค่าเสียหายหรือให้เป็นเงินได้ประเภทดอกเบี้ยตามมาตรา 40 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

ควรที่จะมีการวางแผนปฏิบัติของกรมสรรพากรโดยออกเป็นคำสั่งปฏิบัติให้จัดเงินได้ประเภทดอกเบี้ย ในประเภทมูลหนี้ค่าเสียหาย หรือค่าสินไหมทดแทน ไม่ว่าจะ เป็นกรณีละเมิดหรือสัญญา ให้เป็น ตามมาตรา 40 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ด้วยลักษณะธรรมชาติของดอกเบี้ยเป็นการตอบแทนการไม่ได้ประโยชน์ในต้นเงินดังกล่าวไม่ได้เป็นเงินได้ที่เกิดจากน้ำพักน้ำแรง เช่นเดียวกัน จึงควรจัดให้อยู่ในประเภทเดียวกัน

6.2.4 ควรมีการออกกฎกระทรวงให้ยกเว้นค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิดในค่าสินไหมทดแทนประเภทสิ่งที่จะสูญเสีย หรือค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินไม่ว่าจะเกิดจากการฟ้องร้องหรือตกลงกัน

เมื่อได้มีการยกเลิกประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (13) ทำให้เงินได้ที่เกิดจากการทำละเมิดไม่ได้รับการยกเว้นอีกต่อไปแม้ว่าจะมีการออกกฎกระทรวงยกเว้นให้กับเงินได้ประเภทค่าเสียหายที่ทดแทนความเสียหายที่เสียไปแล้วแต่ก็เพื่อวัตถุประสงค์ที่สอดคล้องของค่าเสียหายกับลักษณะของเงินได้ แต่อย่างไรก็ตามด้วยเหตุผลในทางสังคมแล้ว การยกเว้นให้กับค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดเป็นการช่วยเหลือผู้ด้อยโอกาสทางสังคมที่ถูกล่วงสิทธิเด็ดขาดจึงยังมีความจำเป็นอยู่ที่จะต้องให้ความช่วยเหลือโดยใช้กฎหมายภาษีเป็นเครื่องมือ แต่ก็ไม่ได้หมายความว่าต้องยกเว้นให้กับเงินได้ที่เกิดจากการกระทำละเมิดทุกประเภทของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเหมือนก่อน จึงจำกัดไว้เพียงค่าสินไหมทดแทนประเภทสิ่งที่จะสูญเสีย เช่น ค่ารักษาพยาบาลในอนาคต เป็นต้น ในกรณีสิ่งที่จะสูญเสียดังเช่นค่ารักษาพยาบาลแม้ว่าในอนาคตผู้ถูกทำละเมิดจะไม่ได้นำค่าเสียหายที่ได้รับไปใช้ในการรักษาพยาบาลต่อไปก็ตามแต่ก็เป็นเรื่องที่น่าเห็นใจต่อผู้ถูกทำละเมิด เพราะเป็นความเสียหายที่สร้างภาระและสิ่งจำเป็นในชีวิตให้เพิ่มขึ้นแก่ผู้ทำละเมิด ในส่วนของค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินซึ่งปรากฏแต่ในกรณีการถูกทำละเมิดแก่บุคคลธรรมดาเท่านั้น เพราะสภาพของค่าเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงินชดใช้ความรู้สึกทางด้านจิตใจที่สูญหายไป โดยปกติแล้วในส่วนของ

ความรู้สึกละอายใจไม่อาจจัดเก็บภาษีได้โดยสภาพ และเป็นผู้ด้อยโอกาสทางสังคมเช่นเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตามในส่วนของค่าสินไหมทดแทนที่เกิดจากการขาดรายได้ แม้ว่าผู้ถูกทำละเมิดจะเป็นผู้ด้อยโอกาสทางสังคม แต่การสูญเสียรายได้นั้นโดยปกติแล้วหากผู้ถูกทำละเมิดไม่ได้ถูกทำละเมิดรายได้ดังกล่าวย่อมต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี ดังนั้น โดยความเสมอภาคตามหลักความสามารถแล้วรายได้ดังกล่าวที่ได้รับก็ควรที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเช่นเดียวกัน และในกรณีของค่าสินไหมทดแทนเชิงลงโทษนั้นไม่ได้ทดแทนความเสียหายที่เกิดขึ้นแต่อย่างใด ย่อมไม่ทำให้ผู้ถูกทำละเมิดเป็นผู้ด้อยโอกาสทางสังคมจึงไม่ควรได้รับการยกเว้น

ความเสียหายแม้ว่าในการยกเว้นค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดในกรณีไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และควรที่จะมีการบัญญัติให้ค่าสินไหมทดแทนดังกล่าวไม่ว่าจะเกิดจากการฟ้องร้อง หรือตกลงกัน เพื่อป้องกันการเลือกรูปแบบในการระงับข้อพิพาท ดังนั้นแม้ว่าจะมีการทำสัญญาประนีประนอมยอมความแปลงหนี้ใหม่จากมูลหนี้ในทางละเมิดเป็นมูลหนี้ในทางสัญญาแต่ผลในการยกเว้นทางภาษีอากรย่อมไม่เปลี่ยนแปลงไปแต่อย่างใดไม่

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

- กรองทอง หงส์นิกร. **การเรียกเบี้ยปรับในกรณีที่มีการบอกเลิกสัญญา**. วิทยานิพนธ์ปริญญา
มหาบัณฑิต. คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2551.
- กฤษณา พิษณุโกศล. **ค่าเสียหายในเชิงลงโทษ**. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต.
คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2531.
- กาญจนา นิมมานเหมินทร์. **วิชาภาษีอากร**. กรุงเทพมหานคร: หอสมุดคณะนิติศาสตร์
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- กำธร กำประเสริฐ และ สุเมธ จานประดับ. **ประวัติศาสตร์กฎหมายไทย และระบบ
กฎหมายหลัก**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2543.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. **การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย**. พิมพ์ครั้งที่ 9
กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- เกษมสันต์ วิลาวรรณ. **คำอธิบายกฎหมายแรงงาน**. พิมพ์ครั้งที่ 18. กรุงเทพมหานคร:
สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555.
- ไกรยุทธ ธีรยาคีนันท์. **ทฤษฎีภาษีเงินได้และเงินได้ของไทย**. กรุงเทพมหานคร: กรุงสยาม
การพิมพ์, 2521.
- คัมภีร์ แก้วเจริญ. **ค่าเสียหายในคดีละเมิด**. **วารสารกฎหมายจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย**. 7, 3
(กุมภาพันธ์ 2526): 25-43.
- งามใจ แววมณีวรรณ. **ความรับผิดชอบก่อนสัญญา : ศึกษาในเชิงทฤษฎี**. วิทยานิพนธ์ปริญญา
มหาบัณฑิต. คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2542.
- จรัญ ภัคดีธนากุล. **ดอกเบี้ยในมูลละเมิด**. **วารสารกฎหมายจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย**. 1, 1
(มกราคม 2517): 55-63.
- จตุพล หวังสู่วัฒนา. **ผลของการเลิกสัญญาต่างตอบแทน**. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต.
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2540.
- จักรพงษ์ เล็กสกุลไชย. **ค่าเสียหายอันเป็นโทษในคดีละเมิด**. **วารสารนิติศาสตร์** 15, 4 (2528):
152-161.
- จิต เศรษฐบุตร. **หลักกฎหมายแพ่งลักษณะละเมิด**. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร: โครงการ
ตำราและเอกสารประกอบการสอนคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553.
- จิต เศรษฐบุตร. **หลักกฎหมายแพ่งลักษณะนิติกรรมและสัญญา แก้ไขเพิ่มเติมโดย
นายจิตติ ดิงศภัทย์**. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: มิตรนราการพิมพ์, 2528.

- จิตติ เจริญน้ำ. ยังไม่เป็นค่าเสียหาย ตามพฤติการณ์พิเศษ. **วารสารอัยการ**. 17, 200 (ตุลาคม 2537): 104-110.
- จิตติ ดิงศภัทย์. **คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรียงมาตรา ว่าด้วย จัดการงานนอกสั่ง ลากมิควรได้ ละเมิด**. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2555.
- จิตติ ดิงศภัทย์. **คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 2 ว่าด้วยมูลแห่งหนี้**. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2526.
- จิตติ ดิงศภัทย์. **คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญา ภาค 1**. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2555.
- จิตติ ดิงศภัทย์ และคณะ. ทศนะจากคำพิพากษาศาลฎีกา. **วารสารนิติศาสตร์**. 3, 9 (2520): 176-217.
- จิตติ วีระเวสส์. **สรุปย่อหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เล่ม 1**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์อภิชาติ, 2555.
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. ความชอบธรรมของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีเพื่อการกระจายรายได้ครั้งใหม่. **สรรพากรศาสตร์**. 56, 4 (เมษายน 2552): 83-91.
- จิรศักดิ์ รอดเจริญ. **ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555.
- ชาญชัย แสวงศักดิ์. ความเสมอภาคระหว่างผู้เสียภาษีที่มีบุตร. **วารสารกฎหมายกฎหมายปกครอง** 6 (2530): 852.
- ชัยนันท งามขจรกุลกิจ. ทฤษฎีว่าด้วยนิติบุคคลและความเป็นนิติบุคคลของบริษัทจำกัด. **วารสารสมาคมรัฐประศาสนศาสตร์** นิต้า. 3, 1 (มกราคม-มีนาคม 2541) : 49-86.
- ชัยสิทธิ ตราชูธรรม และดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. เงินเพิ่ม. **เอกสารการภาษีอากร**. 23 (กุมภาพันธ์ 2547): 113-119.
- ชัยสิทธิ ตราชูธรรม. **คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร**. พิมพ์ครั้งที่ 8 กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2554.
- ชัยสิทธิ ตราชูธรรม. **คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล)**. กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T. Training Center, (ม.ป.ป.).
- ชาญชัย แสวงศักดิ์ และวรรณชัย บุญบำรุง. **สาระน่ารู้เกี่ยวกับการจัดทำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของต่างประเทศและของไทย**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2543.
- ชูชีพ บิณฑะสิริ. **การละเมิดสิทธิส่วนตัว**. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต. คณะนิติศาสตร์

- มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525.
- ไชยยศ เหมะรัชตะ. **กฎหมายว่าด้วยสัญญา**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539.
- ไชยยศ เหมะรัชตะ. **กฎหมายว่าด้วยสัญญา เล่ม 1**. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2527.
- ญาดา รัตนอารักขา. **ค่าเสียหายสำหรับความเสียหายที่ไม่เป็นตัวเงิน**. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท มหาวิทยาลัย. คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552.
- ฐาปนันท์ นิพิฏฐกุล, **กฎหมาย: ความรู้ฉบับพกพา = Law: A Very Short Introduction**, กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ openworlds, 2555.
- ดาราพร ธีระวัฒน์. **กฎหมายหนี้ : หลักทั่วไป**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555.
- ทวีเกียรติ มีนะกนิษฐ. **สังคัมกับกฎหมาย**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร:โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอนคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- ทวีศักดิ์ อึ้งประภากร. **เบี้ยปรับในหนี้เงิน**. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท มหาวิทยาลัย. คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544.
- เทพวิฑูร, พระยา และยล ธีรกุล. **คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรียงมาตราว่าด้วยหนี้**. กรุงเทพมหานคร: กองทุนศาสตราจารย์จิตติ ดิงศภัทีย์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554.
- ธนะศักดิ์ จรรยาพูน. **ปัญหาภาษีอากรเกี่ยวกับหุ้นปันผล**. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท มหาวิทยาลัย. คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539.
- ธานินทร์ ทรัพย์วิเชียร. **ระบบกฎหมายอังกฤษ**. กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2529.
- ธีระพล ต้นพานิช. รู้จักและเข้าใจภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. **สรรพากรสาส์น**. 46, 2 (กุมภาพันธ์ 2542): 9-54.
- นवलพรรณ ง้าวสุวรรณ. **ค่าเสียหายทางศีลธรรม**. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท มหาวิทยาลัย. คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2517.
- นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, สมาคม. **ศัพท์บัญชี**. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2538.
- นับทอง วนวัฒนาวงศ์. **การประกันภัยความรับผิดในค่าสินไหมทดแทนเพื่อการลงโทษ**. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท มหาวิทยาลัย. คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์

มหาวิทยาลัย, 2553.

นิรัตน์ พุกกาญจนานนท์. บทบาทของจริยธรรมในการกระทำละเมิดต่อสิทธิอย่างใดอย่างหนึ่งตาม
มาตรา 420. **วารสารกฎหมายธุรกิจบัณฑิตย์** 3, 2 (กรกฎาคม-ธันวาคม 2546)

ปกรณ์ นิลประพันธ์ และคณะ. **ข้อความคิดทั่วไปเกี่ยวกับความรับผิด และสรุปผลการศึกษากฎหมายออสเตรเลียเกี่ยวกับการลงโทษ**, 2546. [ออนไลน์], แหล่งที่มา
<http://www.lawreform.go.th> [2555, ตุลาคม 23]

บุญธรรม ราชรักษ์. **เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัย
รามคำแหง, 2540.

ประจักษ์ พุทธสมบัติ. **ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะละเมิด และจัดการงาน
นอกสั่ง**. กรุงเทพมหานคร: ศรีสมบัติการพิมพ์, 2535.

ประชุม โฉมฉาย. **วิวัฒนาการของกฎหมายโรมัน**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: โครงการ
ตำราและเอกสารประกอบการสอนคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553.

ประชุม โฉมฉาย. **หลักกฎหมายโรมันเบื้องต้น**. กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสาร
ประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541.

ประสิทธิ์ จงวิจิต. **การพิสูจน์ในคดีละเมิดโดยประมาทเล็กน้อย**. วิทยานิพนธ์ปริญญา
มหาบัณฑิต. คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2527.

ประสิทธิ์ โสวิไลกุล. **เหลี่ยมหลังตุ๊กกฎหมายและความยุติธรรม**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์
นิติธรรม, 2540.

ประสิทธิ์ ปิวาวัฒนพานิช. **ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมาย**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร:
สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.

ประเสริฐสุภมาตรา, ชุน. **ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป (ธรรมศาสตร์)**.
กรุงเทพมหานคร: ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2489.

ปริญญาวัน ชมเสวก. **ค่าเสียหายเชิงลงโทษในคดีละเมิด**. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต.
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.

ปรีดา นาคเนาวิทิม. **เศรษฐศาสตร์การบัญชี ตอน 2**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์
มหาวิทยาลัยรามคำแหง (ม.ป.ป.)

ปรีดา นาคเนาวิทิม. **เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1**. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์
มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2535.

ปรีดี เกษมทรัพย์. **นิติปรัชญา**. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสาร
ประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553.

- พงศ์เดช วานิชกิตติกุล. **คำอธิบายพระราชบัญญัติความรับผิดต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ไม่ปลอดภัย พ.ศ. 2551**. กรุงเทพมหานคร: รุ่งการพิมพ์ (1977), 2552.
- พงศ์ธร บุญอารีย์. **กฎหมายกับสังคม**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2543.
- พงษ์รัตน์ เครือกลิ่น. **คำอธิบายกฎหมายแรงงานเพื่อการพัฒนามนุษย์**. พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2555.
- พจน์ ปุષปะาคม. **คำบรรยายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วย ละเมิด**. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2530.
- พรณิภา อินทรเชียรศิริ, ร.ต.ท. **ปัญหาในการเลิกสัญญา**. วิทยานิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต. คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- พรณรายรัตน์ ศรีไชยรัตน์. **หนี้ : บทเบ็ดเสร็จทั่วไป**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2554.
- พรศิริ ทวดสัญญา. **ปัญหากฎหมายของมาตรา 423 ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์**. วิทยานิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต. คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2553.
- พินัย ไชยแสงสุขกุล และคณะ, **งานวิจัยเรื่อง กฎหมายแห่งราชอาณาจักรสยาม, ธันวาคม 2533 - มิถุนายน 2537, สนับสนุนทุนวิจัยโดย มูลนิธิโตโยต้าประเทศไทย**
- พินัย ไชยแสงสุขกุล. **นิติปรัชญา ทฤษฎีกฎหมายธรรมชาติ ทฤษฎีกฎหมายบ้านเมือง และนิติปรัชญาไทย**. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์สามเจริญพาณิชย์, 2533.
- พินิจ ทิพย์มณี. **รายงานผลการวิจัย เรื่อง ทบทวนปรับปรุงกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ศึกษาเฉพาะกฎหมายลักษณะละเมิด**. มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2551.
- เพิ่มบุญ แก้วเขียว. **ปัญหาภาษีอากรกับการยอมรับ “รายจ่าย” ตามสัญญา. เอกสารภาษีอากร**. 29, 342 (มีนาคม 2553): 101-104.
- ไพยม จันทร์คคะ. **ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมาย**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2520.
- ไพจิตร บุญญพันธุ์. **กฎหมายเปรียบเทียบไทยกับประมวลกฎหมายนานาประเทศ**. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2546.
- ไพจิตร บุญญพันธุ์. **คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะละเมิดและหลักกฎหมายลักษณะละเมิด เรื่องข้อสันนิษฐานความรับผิดทางกฎหมาย**. พิมพ์ครั้งที่ 13. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2553.
- ไพจิตร ใจนวนิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประจำ. **ภาษีสรรพากร**. กรุงเทพมหานคร:

สามเจริญพาณิชย์, 2553.

ไพโรจน์ วายุภาพ. **คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยหนี้**. พิมพ์ครั้งที่ 9.

กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2554.

ไพโรจน์ วายุภาพ. **คำอธิบายกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีคุ้มครองผู้บริโภค**. กรุงเทพมหานคร:

(ม.ป.ท.), 2552.

ไพโรจน์ อารักษ์ษา. **เคล็ด(ไม่)ลับในการใช้สิทธิฟ้องคดีผู้บริโภค**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์

นิติธรรม, 2553.

มงคล ขนาดนิต. **ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ใช้เกณฑ์เงินสดจริงหรือ? สรรพากรสาส์น**. 55, 5

(พฤษภาคม 2551): 16-31.

มานิต นิธิประทีป และ ชื่นชม ทองเย็น, **สิทธิประโยชน์ทางภาษีของไทย (11)**, สรรพากรสาส์น.

51, 6 (มิถุนายน 2547): 131-138.

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. **ทฤษฎีและนโยบายการพัฒนาเศรษฐกิจ เอกสารการสอน**

หน่วยที่ 9-15. นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2529.

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. **ระบบกฎหมายไทยและต่างประเทศ เอกสารการสอน**

หน่วยที่ 1-7. นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2542.

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. **ระบบกฎหมายไทยและต่างประเทศ เอกสารการสอน**

หน่วยที่ 8-15. นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2542.

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. **วิชาทฤษฎีบัญชีและการบัญชีภาษีอากร เอกสารการสอน**

หน่วยที่ 1-8. นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2530.

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. **วิชาทฤษฎีบัญชีและการบัญชีภาษีอากร เอกสารการสอน**

หน่วยที่ 9-15. นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2530.

มานะ พิทยาภรณ์. **คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 ข้อความเบื้องต้นและภาษีเงินได้**

บุคคลธรรมดา. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: การพิมพ์พระนคร, 2526.

มานิตย์ จุมปา. **ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายสหรัฐอเมริกา**. พิมพ์ครั้งที่ 2.

กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2553.

มานิตย์ จุมปา. **คำอธิบายกฎหมายความรับผิดชอบความเสียหายที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ไม่**

ปลอดภัย. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554.

มัลลิกา ลับไพรี. **ดอกเบ๊ย**. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ. คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525.

วงษ์ วีระพงษ์. **ละเมิดและสัญญาต่างกันอย่างไร**. **ตุลพาหน**. 10, 8 (สิงหาคม 2506): 793-805.

- วิชา มั่นสกุล. **ความรับผิดชอบเพื่อละเมิดในการของการกระทำของตนเอง**. วิทยานิพนธ์ปริญญา
มหาบัณฑิต. คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2516.
- วิริทธิ์พล วินิตวัฒนกุล. **การกำหนดค่าเสียหายเนื่องจากการไม่ชำระหนี้ตามสัญญา**.
วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต. คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.
- เมธากุล เกียรติกระจาย และ ศิลปะพร ศรีจันเพชร. **ทฤษฎีการบัญชี**. พิมพ์ครั้งที่ 10.
กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็น เพรส, 2547.
- ไมรา บุญยพล. **คำอธิบายกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร**. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมกฎหมาย
แห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2526.
- รวินท์ ลีละพัฒนะ. **ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมาย**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน,
2555.
- รองพล เจริญพันธุ์. **กฎหมาย : แ่งหลักทั่วไป เล่ม 1**. กรุงเทพมหานคร: เจริญวิทย์การพิมพ์,
2520.
- ร. แลงการ์ด. **ประวัติศาสตร์กฎหมายไทย**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553.
- รังสรรค์ ชนะพรพรรค. **ทฤษฎีการภาษีอากร**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516.
- วงษ์ วีรพงศ์. **แห่งฝรั่งเศส (ความรับผิดชอบทางแพ่ง)**. กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2520.
- วันรักษ์ มิ่งมณีนาคิน. **หลักเศรษฐศาสตร์จุลภาค**. พิมพ์ครั้งที่ 19. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- วารี นาสกุล. **คำอธิบายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะ ละเมิด จัดการงานนอกสั่ง
ลามมิควรได้**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: จิรัชการพิมพ์, 2554.
- วิชา มหาคุณ. **ประวัติศาสตร์กฎหมายและภาษากฎหมายไทย**. พิมพ์ครั้งที่ 3.
กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, (ม.ป.ป.).
- วิชา มหาคุณ. **หลักกฎหมายละเมิดศึกษาจากคำพิพากษา**. กรุงเทพมหานคร: แสงสุทธิ
การพิมพ์, 2523.
- วิทย์ ต้นตยกุล. **กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร**. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษา

กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2528.

วีรพงษ์ ปุญโญภาส. เอกสารประกอบคำบรรยายวิชาประวัติศาสตร์กฎหมายสากล ชุดที่ 1.

กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, (ม.ป.ป.).

ศันท์กรณ โสติพันธ์. คำอธิบายกฎหมายละเมิด จัดการงานนอกสั่ง และลาภมิควรได้. พิมพ์

ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555.

ศันท์กรณ โสติพันธ์. คำอธิบายกฎหมายลักษณะหนี้ (ผลแห่งหนี้). กรุงเทพมหานคร:

สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555.

ศันท์กรณ โสติพันธ์. คำอธิบายนิติกรรม-สัญญา. พิมพ์ครั้งที่ 16. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์

วิญญูชน, 2554.

ศันท์กรณ โสติพันธ์. หลักความรับผิดชอบก่อนสัญญา. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร:

สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2548.

ศันท์กรณ โสติพันธ์. อธิบายศัพท์นิติกรรม-สัญญา. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร:

สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555.

ศรีราชา เจริญพานิช. คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยทรัพย์สิน. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร:

สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555.

ศศิวิมล ศรีเจริญจิตร. ทฤษฎีการบัญชี. กรุงเทพมหานคร: อินไฟมิ่งเพรส, 2547.

ศักดิ์ ธนิตกุล. กฎหมายความรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ไม่ปลอดภัย.

พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2553.

ศักดิ์ ธนิตกุล. รายงานวิจัย การนำหลักค่าเสียหายเชิงลงโทษมาใช้ในกฎหมายไทย.

กองทุนรัชดาภิเษกสมโภช จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2553.

ศักดิ์ สมองชาติ. คำอธิบาย นิติกรรมและสัญญา. พิมพ์ครั้งที่ 10. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์

นิติบรรณาการ, 2551.

ศุภลักษณ์ พิณีจิววดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3.

กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.

สนั่น พานิชกุล. สิทธิอย่างใดอย่างหนึ่งตามบทบัญญัติมาตรา 420. วิทยานิพนธ์ปริญญา

มหาบัณฑิต. คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2538.

สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เรื่องการวิเคราะห์กฎหมายด้วย
วิธีทางเศรษฐศาสตร์: การคิดค่าเสียหายในคดีละเมิด : ภายใต้โครงการวิจัยเรื่อง
การวิเคราะห์กฎหมายด้วยวิธีทางเศรษฐศาสตร์. สถาบันวิจัยเพื่อพัฒนาประเทศไทย,
 2553.

สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ. รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เรื่องการพัฒนากฎหมายว่าด้วย
การกำหนดค่าเสียหายในเชิงลงโทษมาใช้ในประเทศไทย. สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, 2553.

สมเดช โรจน์คุรีเสถียร และคณะ. **สุดยอดกลยุทธ์รายจ่ายต้องห้าม**. พิมพ์ครั้งที่ 3.
 กรุงเทพมหานคร: ธรรมนิติเพรส, 2548.

สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ และสมเดช โรจน์คุรีเสถียร. **การบัญชีขั้นต้น**. กรุงเทพมหานคร:
 สำนักพิมพ์แมคกรอ-ฮิล, 2553.

สมยศ เชื้อไทย. **คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไป**. พิมพ์ครั้งที่ 18. กรุงเทพมหานคร:
 สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555.

สมยศ เชื้อไทย. **นิติปรัชญาเบื้องต้น**. พิมพ์ครั้งที่ 14. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน,
 2554.

สุเกตุ อภิชาติบุตร. **คำอธิบายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา**. พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร: โรง
 พิมพ์อักษรสาส์น, 2516.

สุด สุตรา. เลิกสัญญา. **วารสารทนายความ**. 15, 2 (สิงหาคม 2516)

สุดาศิริ วดวงศ์. **กฎหมายเกี่ยวกับการคุ้มครองแรงงาน**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติ
 บรรณาการ, 2551.

สุทธิวาตนฤพุมิ, หลวง. **คำบรรยาย ประวัติศาสตร์กฎหมาย ชั้นปริญญาโท พุทธศักราช**
2512-2513. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2516.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. ปุจฉา-วิสัชนา คำอธิบายประมวลรัษฎากร : บทที่ 2 หลักการใช้ประมวล
 รัษฎากร. **สรรพากรสาส์น**. 46, 5 (พฤษภาคม 2542): 57-75.

สุธีรา ประชุมรัตน์. **ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการบังคับค่าสินไหมทดแทนเพื่อการขาดไร้อุปการะในคดีละเมิด**. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต. คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัย
 ธุรกิจบัณฑิต, 2551.

- สุนทร มณีสวัสดิ์. **คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์** : หนี้. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555.
- สุนัย มโนมัยอุดม. **ระบบกฎหมายอังกฤษ**. กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอนคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553.
- สุนีย์ มัลลิกะมาลย์ และคณะ. **รายงานผลการวิจัย วัฒนากการของกฎหมายไทยในรอบ 200 ปี : ภาคกฎหมายสารบัญญัติ**. เงินอุดหนุนเพื่อเพิ่มพูนและพัฒนาประสิทธิภาพทางวิชาการจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525.
- สุปัน พูลพัฒน์. **คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยนิติกรรมและสัญญา**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ, 2515.
- สุพัชรินทร์ อัครวิชิตานนท์. **พัฒนาการของหลักกฎหมาย Volenti Non fit Injuria : ศึกษาการปรับใช้กับประเทศไทย**. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต. คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2551.
- สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ. **รายงานวิจัยเรื่อง บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21**. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2552.
- สุรชัย พ่วงชูศักดิ์. **ค่าเสียหายในเชิงลงโทษทางละเมิด**. **บทบัญญัติ** 66, 4 (ธันวาคม 2553)
- สุรพล ไตรเวทย์. **การร่างประมวลกฎหมายในประเทศสยาม**. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2550.
- สุรพล ไตรเวทย์. **คำอธิบายพระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ. 2545**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2546.
- สุรศักดิ์ มณีศรี. **ปริมณฑลของความรับผิดทางละเมิดในมาตรา 420 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์**. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต. คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2524.
- สุขุม ศุภนิตย์. **คำอธิบายกฎหมายคุ้มครองผู้บริโภค**. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552.
- สุขุม ศุภนิตย์. **คำอธิบายกฎหมายลักษณะละเมิด**. พิมพ์ครั้งที่ 7 กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์

นิติบรรณาการ, 2553.

สินีกันต์ สิทธิเวทีศเดช. **คำสืงใหม่ทดแทนกรณีละเมิดที่ก่อให้เกิดความเสียหายทางจิตใจ.**

วิทยานิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต. คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2549.

เสนีย์ ปราโมทย์. **กฎหมายสมัยอยุธยา. คณะกรรมการจัดงานอนุสรณ์อยุธยา, 2510.**

เสริม วิจิษฐ์กุล. **คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะนิติกรรมและหนี้.**

กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์กรมสรรพสามิต, 2515.

แสงจันทร์ ศรีประเสริฐ. **เศรษฐศาสตร์จุลภาค 1. พิมพ์ครั้งที่ 7. มหาสารคาม: โรงพิมพ์นางนวล ออฟเซ็ต, 2539.**

แสง บุญเฉลิมวิภาส. **ประวัติศาสตร์กฎหมายไทย. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2552.**

โสภณ รัตนากร. **คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บทเบ็ดเสร็จทั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 10. กรุงเทพมหานคร: นิติบรรณาการ, 2553.**

หยุด แสงอุทัย. **กฎหมายแพ่งลักษณะมูลหนี้หนึ่ง. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2517.**

หยุด แสงอุทัย. **ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 18. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553.**

อดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์. **ปัญหาการรับรู้รายได้เพื่อจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต. คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547.**

อมรศักดิ์ วงศ์พัฒนาสิน. "เกณฑ์สิทธิ" ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร. **สรรพากรสาส์น. 45, 7 (กรกฎาคม 2541): 67-72.**

อรพินท์ ปานนาค. **ประวัติศาสตร์สหรัฐอเมริกา 1. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547.**

อรรษา สิงห์สงบ. **กฎหมายว่าด้วยสัญญา. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550.**

อัศววิทย์ สุมาวงศ์. **คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยนิติกรรม-สัญญา. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2554.**

อัมพร วิจิตรพันธ์ และ วิรัช ธเนศวร. **ประวัติลิขสิทธิ์ธุรกิจ**. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร:

สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2539.

อุกฤษ มงคลนาวิน. **ประวัติศาสตร์กฎหมายต่างประเทศ (สากล)**. กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์

ไทยวัฒนาพานิช, 2514.

อุกฤษ มงคลนาวิน. ทฤษฎีพื้นฐานการภาษีอากร. **สรรพากรสาส์น**. 20, 9 (กันยายน 2516):

105-113.

อุดมศักดิ์ สินธิพงษ์. **กฎหมายว่าด้วยความเสียหายทางสิ่งแวดล้อม ความรับผิดทางแพ่ง**

การชดเชยเยียวยา และการระงับข้อพิพาท. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่ง

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554.

ภาษาต่างประเทศ

Albert, J. **Compensation of Victims of Cross-Border Road Traffic Accidents in the EU:**

Comparison of National Practices, Analysis of Problems and Evaluation of Options for Improving the Position of Cross-Border Victims. 2008, [Online].

Available from: http://ec.europa.eu/civiljustice/news/docs/study_compensation_road_victims_en.pdf [2012, October 14]

Amann, R. **German Tax Guide**. Neuwied: Luchterhand, 2001.

Ardizzoni, M. and others. **German Tax and Business Law**. London: Sweet & Maxwell, 2005.

Ault, H. J. and Brian J. Arnold. **Comparative Income Tax: A Structural Analysis**, 2nd Ed. Netherlands: Kluwer Law International, 2004.

Beale, H. G., W. D. Bishop and M. P. Furmston, **Contract: cases and materials**, 5th ed. United States of America: Oxford University Press, 2008.

Bonfield, L. **American Law and the American Legal System in a Nutshell**. United States of America: Thomson/West, 2006.

- Buckland, W.W., Arnold B. McNair, and F. H. Lawson. **Roman Law and Common Law: A Comparison in Outline**. Cambridge: Cambridge the University Press, 1965.
- Burke, J. M. and Michael K. Friel. **Taxation of Individual Income**. 8th Ed. United States of America: Matthew Bender & Company. 2007.
- Burke, K. C. **Federal income Taxation of Corporation and Stockholders**. 6th Ed. United States of America: Thomson/West, 2007.
- Burkard, P. H. Termination Compensation to Distributors under German Law. **International Lawyer**. 7, 1 (January 1973): 185-193.
- Calamari, J. D. and Joseph M. Perillo. **The Law of Contracts**. 2nd Ed. United States of America: West Publishing, 1978.
- Chancellor, T. Imputed Income and the Ideal of Income. **Oregon Law Review**. 67 (1988): 561-610
- Chirelstein, M. A. **Federal Income Taxation : A Law Student's Guide to the Leading Cases and Concepts**, 10th Ed. United States of America: Foundation Press, 2005.
- Christian von Bar. **Non-contractual Liability Arising Out of Damage Cause to Another: (PEL Liab. Dam.)**. United States of America: Oxford University Press, 2009.
- Cohn, E.J. **Manual of German Law Volume 1 General Introduction Civil Law**. 2nd Ed. London : Oceana Publication, 1968.
- Cochran, M. W. Should Personal Injury Damages Awards Be Taxed. **Case Western Reserve Law Review**. 38 (1987):
- Colby, T. B. Beyond the Multiple Punishment Problem: Punitive Damages as Punishment for Individual, Private wrongs. **Minnesota Law Review**. 87 (2003): 583-678.
- Cruz A. and others. **Fundamentals of Taxation 2007**. United States of America: McGraw-Hill Irwin, 2007.
- Daniel Q. Posin and Tobin, D. B. **Principles of Federal Income Taxation of Individuals**. 7th Ed. United States of America: Thomson/West, 2005.
- Djanani, C., Gernot Brahler and Christian. **German Income Tax**. Germany: Verlag Recht und Wirtschaft Frankfurt am Main, 2007.
- Crane, C. The Income Tax and The Burden of Perfection. **Northwestern University Law Review**. 100, 1 (2006): 171-187.

- Georgiades, G. **Punitive Damages in Europe and the USA : Doctrinal Differences and Practical Convergence** 2005 [Online]. Available from: http://www.georgiades.com/georgiades_pd.pdf [2012, October 3]
- Graziano, T. K. and Christoph Oretel. EC Tort Law and the German Legal Family in Tort law of European Community. **Tort and Insurance Law**. 3 (2008)
- Haanes-Olsen, L. **Children's Allowance : Their Size and Structure in Five Countries**, [Online]. Available from: <http://www.ssa.gov/policy/docs/ssb/v35n5/v35n5p17.pdf> [2012, October 2]
- Harnett, B. Torts and taxes. **New York University Law Review**. 27 (October 1952): 614-646.
- Dobbs, D. B. **Handbook on The Law of Remedies**. United States of America: West Publishing, 1973.
- Dobbs, D. B. **The Law of Torts**, 3rd Ed. United States of America: West Group, 2004.
- Foster N. **German Law and Legal System**. London: Blackstone Press, 1993.
- Frederick and G Kempin. Jr. **Historical introduction to anglo-american law in a nutshell**. United States of America: West Publishing, 1973.
- Friedman, J. M., **Contract Remedies in a Nutshell**. United States of America : West Publishing, 1981.
- Goldberg, J. C. P. and Benjamin C. Zipursky. **The Oxford Introduction to U.S. Law Torts**. United States of America: Oxford University Press, 2010.
- Horn, N., Hein Kotz and Hans G. Leser. **German Private and Commercial Law: an Introduction**. NewYork: Oxford University Press, 1982.
- Horwath, C. **International Master Tax Guide 2009/2010**. 6thEd. Sydney: CCH Australia, 2009.
- Jonas, D. Some Light on The Roman Law of Legal Liability. **Bayor Law Review**. 4 (1954): 431-456.
- Kahn, D. A. Compensatory and Punitive Damages for a Personal Injury : To Tax or Not to Tax?. **Florida Tax Review** 2, 6 (1995): 327-384.
- Koziol, H. and Vanessa Wilcox. Punitive Damages: Common Law and Civil Law Perspective. **Tort and Insurance Law** 25 (2009):

- Kaplow L. **The Theory of Taxation and Public Economics**. United States of America: Princeton University Press, 2008.
- Keeton, W. P. and others. **Prosser and Keeton on The Law of Torts**. 5th Ed. United States of America: West Publishing, 1984.
- McCormick, C. T. **Handbook on The Law of Damages**. United States of America: West Publishing, 1980.
- Lehman, R. S. and Associates. **U.S. Taxation of Foreign Investors**. [Online]. Available from: http://www.lehmantaxlaw.com/u.s.taxation_english.pdf [2012, November 13]
- Libin, J. B. Taxation : Federal Income Tax : Proceeds from Cancellation of Contract Treated as Ordinary Income. **Michigan Law Review**. 56, 8 (1958): 1370-1373.
- Magnus, U. **The Reform of German Tort Law**, Working Paper No. 127 Bachelona 2003, [Online]. Available from: <http://www.raco.cat/index.php/InDret/article/viewFile/82541/107387> [2012, October 1]
- Malman, L. L. and others. **The Individual Tax Base: Cases, Problems and Policies in Federal Taxation**. United States of America: West Group, 2002.
- Markesinis, B. S. **A Comparative Introduction to the German Law of Torts**. 3rd Ed. United States of America: Oxford University Press, 1994.
- Markesinis, B. S. and others. **Compensation for Personal Injury in English, German and Italian Law**. Cambridge: Cambridge University Press, 2005.
- Markesinis, B. S., Hannes Unberath and Angus Johnston. **The German Law of Contract: A Comparative Treatise**, 2nd Ed. Oregon: Hart Publishing, 2006.
- Markus Theile and Marcel Leiser, **Commercial Agency Contract: Germany**, (Germany: Junge Schungeler & Partner, 2006), [Online]. Available from: <http://www.e-iure.com/agency/2007/germany.pdf> [2012, October 21]
- Marsh, P.D.V. **Comparative Contract Law England, France, Germany**. England: Gower Publishing, 1994.
- McDaniel, P. R., Martin J. McMahon, Jr. and Daniel L. Simmons. **Federal Income Taxation of Corporations**, 5th Ed. United States of America: Foundation Press, 2006.

- McClurg, A. J. It's a Wonderful Life: The Case for Hedonic Damages in Wrongful Death Cases. **Notre Dame Law Review**. 66 (1990): 57-116.
- Owen, D. G. A Punitive Damages Overview: Functions, Problems and Reform. **Villanova Law Review** 39 (1994): 363-413.
- Pace, K. A. The Tax Deductibility of Punitive Damage Payments : Who Should Ultimately Bear The Burden For Corporate Misconduct?. **Alabama Law Review**. Vol. 47, 3
- Pieck, M. A Study of the Significant Aspects of German Contract Law. **Annual Survey of International & Comparative Law**. 3, 1 (2010): 111-176.
- Pieter Pauw. Once Again on The Origin of The Lex Aquilia. **The South African Law Journal**. (1978): 186-192.
- McNulty, J. K. and Daniel J. Lathrope. **Federal Income of Individuals in A Nutshell**. United States of America: West Group, 1999.
- McNulty, J. K. and Daniel J Lathrope. **Federal Income Taxation of Individuals in a Nutshell**. 7th Ed. United States of America: Thomson/West, 2004.
- Murphy, K. E. and Mark Higgins. **Concepts in Federal Taxation**. 2006 Ed. United States of America: Thomson South-Western ,2006.
- Musgrave, R. A. and Penny B. Musgrave. **Public Finance in Theory and Practice**. Singapore: McGrawHill, 1989.
- Newman, J. S. **Federal Income Taxation Cases, Problems, And Materials**. 4th Ed. United States of America: Thomson/West, 2005.
- Nicholas B. **An Introduction to Roman Law**. United States of America: Oxford University press, 1965.
- Nightingale, K. **Taxation Theory and Practice**. 4th Ed. Harlow: Financial Times/Prentice Hall, 2002.
- O'Connell, J. F. **Remedies in a Nutshell** ,2nd Ed. United States of America: West Publish, 1985.
- Oliver, P. D. **Tax Policy : Readings and Materials**. 2nd Ed. Newyork: Foundation Press, 2004.
- Polsky, G. D. and Dan Markel. Taxing Punitive Damages. **Virginia Law Review**. 96 (2010): 1295-1360.

- Relis, T. It's not About the Money!: A Theory on Misconceptions of Plaintiffs' Litigation Aims. *University of Pittsburgh Law Review*. 68 (2007): 341-385.
- OECD. OECD - Social Policy Division - Directorate of Employment, Labour and Social Affairs Country chapter - Benefits and Wages, GERMANY 2003, [Online], Available from: <http://www.oecd.org/social/socialpoliciesanddata/36215432.pdf> [2012, October 2]
- Owen, D. G., "Duty Rules," *Vanderbilt Law Review* 57, 3 (2001): 767-782. [Online]. Available from: <http://law.vanderbilt.edu/publications/vanderbilt-law-review/archive/volume-54-number-3-april-2001/download.aspx> [2012, November 10]
- Rosenberg, J. D. and Dominic L. Daher. *The Law of Federal Income Taxation*. United States of America: Thomson/West, 2008.
- Rustad, M. and Thomas Koenig The Historical Continuity of Punitive Damages Awards: Reforming the Tort Reformers. *The American University Law Review*. 42 (1993): 1269-1333.
- Schwidetzky, W. A Comparison of The Income Tax Systems in The United States and Germany : The Rugged Individualist Meets The Social Activist. [Online]. Available from: http://works.bepress.com/walter_schwidetzky [2012 September 10]
- Shaviro, D. *The Rising Tax-Electivity of U.S. Corporate Residence* [Online]. Available from: http://www.law.nyu.edu/ecm_dlv3/groups/public/@nyu_law_website__alumni/documents/documents/ecm_pro_066815.pdf [2012, November 13]
- Shoben, Elaine W., William Murray Tabb and Rachel M. Janutis. *Remedies Cases and Problems*, 4th Ed. United States of America: Foundation Press, 2007.
- Simpson, L. P. *Handbook of the Law of Contracts*. United States of America: West Publishing, 1965.
- Simpson, L. P. Punitive Damages for Breach of Contract. *Ohio State Law Journal*. 20 (1959): 284-288.
- Simpson L. P. *Simpson and Contracts*. 2nd Ed. United States of America: West Publishing, 1965.
- Stein P. *Roman Law in European history*. Cambridge: Cambridge the University Press,

1999.

Strauss, S. D. **Ask a Lawyer: Divorce and Child Custody**. United States of America: Popular Works, 1998.

Sullivan, T. J., "Punitive Damages in the Law of Contract: The Reality and the Illusion of Legal Change," **Minnesota Law Review** 61 (1977): 207-252. [Online]. Available from: <http://scholarship.law.wm.edu/facpubs/478> [2012, October 8]

Thuronyi, V. **Tax Law Design and Drafting Volume 2**. Washington: International Monetary Fund, 1998.

Thuronyi, V. **Tax Law Design and Drafting Volume 2, Chapter 14, Individual Income Tax** [Online]. Available from: <http://www.ieso-imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch14.pdf> [2013, January 20]

Ward, L. D. **Problems and Solutions for Basic Federal Income Taxation**. United States of America: Thompson/West, 2007.

Washington, G. T. Damages in Contract at Common Law. **Law Q. Review.** 345, 47 (1931): 345-379.

Yorio, E. The taxation of damages : Tax and non-tax policy considerations. **Cornell Law Review.** 62 (1977): 701-736.

Youngs, R. **English French and German Comparative Law**. Great Britain: Cavendish Publishing, 1998.

Zekoll, J. and Matthias Reimann. **Introduction to German Law**. 2^{ed} Ed. Netherlands: Kluwer Law International, 2005.

Zweigert, K. and Hein Kotz. **Introduction to Comparative Law Volume 2-The Institutions of Private Law**. Great Britain: Oxford Clarendon Press, 1987.

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

น่านกันตพิชญ์ อินชมภู เกิดเมื่อวันที่ 6 พฤศจิกายน พ.ศ. 2524 ณ จังหวัด นครศรีธรรมราช สำเร็จการศึกษานิติศาสตร์บัณฑิต จากคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปี พ.ศ. 2547

ปัจจุบันทำงาน เป็นทนายความ