ปัญหาความไม่เสมอภาคจากค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบกและตามกฎหมายภาษีอากรในการใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

นางสาวโยถิกะ ศรีพงษ์พันธุ์กุล

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2560

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

หัวข้อเอกัตศึกษา	ปัญหาความไม่เสมอภาคจากค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบกและตามกฎหมายภาษีอากรในการใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล
โดย	นางสาวโยถิกะ ศรีพงษ์พันธุ์กุล
รหัสประจำตัว	5986235634
หลักสูตร	ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
หมวดวิชา	ภาษีอากร
อาจารย์ปรึกษา	ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์
ปีการศึกษา	2560

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษาฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ ..... อาจารย์ที่ปรึกษา

(ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาฉบับนี้ สำเร็จลุล่วงได้โดยได้รับความเมตตาและความช่วยเหลืออย่างดีจาก ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์ อาจารย์ที่ปรึกษาที่กรุณาสละเวลาให้ความรู้ คำแนะนำ รวมถึงเสนอแนวทางในการเขียนเอกัตศึกษา ตลอดจนพิจารณาแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ซึ่งทำให้เอกัตศึกษาออกมาในรูปแบบที่สมบูรณ์ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

ขอขอบพระคุณท่านคณาจารย์ทุกท่านในหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ให้ทั้งความรู้และกระบวนการทางความคิดแก่ผู้ศึกษาตลอดระยะเวลาในการศึกษา รวมถึงชี้แนะแนวทาง ประเด็นปัญหา ทำให้ผู้เขียนสามารถกลั่นกรองและนำมาใช้ในการทำเอกัตศึกษาครั้งนี้ และใช้ในการดำเนินชีวิตต่อไป

ขอขอบพระคุณบุคคลในครอบครัว เพื่อนๆร่วมรุ่นศิลปศาสตรมหาบัณฑิต รวมถึงผู้ที่เกี่ยวข้องและให้ความช่วยเหลือทุกท่านที่เป็นกำลังใจและเป็นแรงผลักดันให้ผู้เขียนสามารถจัดทำเอกัตศึกษาฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ผู้ศึกษาหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษาฉบับนี้จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ที่สนใจได้บ้าง และหากมีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนต้องขออภัยมา ณ ที่นี้ด้วย

โยถิกะ ศรีพงษ์พันธุ์กุล

บทคัดย่อ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยอาศัยฐานภาษีแตกต่างกันไป ได้แก่ ฐานกำไรสุทธิ ฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ฐานเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยหรือฐานเงินได้พึงประเมิน ฐานการจำหน่ายกำไรออกไปต่างประเทศ โดยส่วนใหญ่นั้นจะถูกจัดเก็บจากฐานกำไรสุทธิ เหตุที่ใช้กำไรสุทธิเป็นฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีนั้น ก็เนื่องมาจากในหลักการทางบัญชีการเงินนั้น ในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการนั้น โดยทั่วไปกิจการจะวัดผลความสำเร็จในรูปของตัวเลขกำไร จากนั้นกิจการจะนำตัวเลขกำไรที่ได้ไปเปรียบเทียบกับตัวเลขอื่น ๆ เพื่อทำการวิเคราะห์ทางการเงินเพื่อประโยชน์ในการบริหารกิจการต่อไป ดังนั้นการประเมินผลการดำเนินงานขึ้งมักใช้กำไรหรือขาดทุนของกิจการเป็นตัววัด ซึ่งองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงในการคำนวณหรือวัดกำไรขาดทุนสิทธินั้นคือ รายได้และค่าใช้จ่าย

แต่ในทางภาษีนั้นกำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายจะต้องเป็นไปตามเกณฑ์สิทธิคือ ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดแม้จะยังมิได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ และให้นำรายจ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายจ่าย แม้ว่าจะยังไม่ได้จ่ายจริงในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นก็ตาม โดยมีเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรโดยต้องพิจารณาว่ามีรายจ่ายใดที่ต้องห้ามนำมาคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี หรือไม่ ในส่วนของเรื่องรายจ่ายนั้นปัจจุบันหากนิติบุคคลมีรายจ่ายจากค่าปรับจราจรทางบกที่ไม่ใช่ค่าปรับทางภาษีอากรทุกประเภทนิติบุคคลนั้นสามารถนำค่าปรับดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เนื่องจากไม่มีบัญญัติห้ามไว้ แต่อย่างไรก็ตาม มาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากรได้มีการบัญญัติห้ามไม่ให้ถือเอาเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าปรับอาญา เป็นรายจ่ายในการนำมาคำนวณกำไรสุทธิ ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงเจตนารมณ์ของมาตรการดังกล่าว คือ การลงโทษผู้ที่กระทำฝ่าฝืนกฎหมาย เช่น ไม่ยื่นแบบแสดงรายการตามเวลาที่กฎหมายกำหนด หลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งมีเจตนารมณ์เช่นเดียวกับวัตถุประสงค์ของการกำหนดค่าปรับจราจรทางบก

เอกัตศึกษาฉบับนี้ได้ศึกษาถึงความเหมาะสมของการกำหนดให้ค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบกเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรทาย โดยศึกษาเปรียบเทียบแนวทางการกำหนดรายจ่ายต้องห้ามของประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อให้รัฐสามารถใช้มาตรการทางภาษีเป็นเครื่องมือในการลงโทษผู้กระทำผิดจากกฎหมายจราจรทางบก และเพื่อไม่ให้รัฐสูญเสียรายได้จากที่ควรเก็บได้

สารบัญ

กิตติกรรมประกาศ ..... ก

บทคัดย่อ ..... ข

บทที่ 1 บทนำ 1

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา 1

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา 3

1.3 สมมติฐานของการศึกษา 3

1.4 ขอบเขตการศึกษา 3

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา 4

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ 4

บทที่ 2 หลักการนำค่าปรับอาญา เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม มาหักเป็นรายจ่ายในคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย 5

2.1 หลักการพื้นฐานขอการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี 5

2.2 แนวคิดเกี่ยวกับการลงโทษ 8

2.3 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับกำไรสุทธิ รายได้และรายจ่าย 11

2.3.1 หลักทั่วไปของกำไรสุทธิทางบัญชี 12

2.3.1.1 รายได้ 12

2.3.1.2 ค่าใช้จ่าย 13

2.3.1.3 กำไรหรือขาดทุน (ผลการดำเนินงาน) 13

2.3.2 หลักการทั่วไปของภาษีเงินนิติบุคคล 14

2.4 หลักการทั่วไปของลักษณะเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา 17

2.4.1 เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญาตามกฎหมายภาษีอากร 17

2.4.1.1 เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา 18

2.4.1.2 รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการโดยเฉพาะ หรือรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว 21

2.4.2 เบี้ยปรับ ค่าปรับอาญาตามกฎหมายจราจรทางบก 24

2.4.2.1 ค่าปรับที่เกิดขึ้นเกี่ยวข้องกับตัวรถยนต์ ผู้ขับขี่ 24

2.4.2.2 ค่าปรับที่เกิดขึ้นเกี่ยวข้องกับการใช้ถนน สัญญาณจราจรรวมถึง การขนส่งบรรทุกโดยสาร 26

2.4.2.3 ค่าปรับที่เกิดขึ้นเกี่ยวข้องกับการประกอบการขนส่งทั้งในรูปของสาธารณะและส่วนบุคคล 29

บทที่ 3 การวิเคราะห์ประเด็นปัญหาความแตกต่างของค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบกและค่าปรับตามกฎหมายภาษีอากรในการใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล 31

3.1 วิเคราะห์เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญาตามกฎหมายภาษีอากรในการใช้เป็นค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคลล 31

3.2 วิเคราะห์การนำค่าปรับจราจรมาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล 34

3.2.1 แท็กซี่ของ Uber 34

3.2.2 รถยนต์ต่อภาษีล่าช้า 37

3.2.3 คนขับเมาสุราขณะขับรถยนต์สาธารณะ 39

บทที่ 4 กฎหมายการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา ...41

4.1 หลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา 41

4.1.1 รายได้ 41

4.1.2 เกณฑ์การคำนวณรายได้ 42

4.1.3 รายจ่าย 42

4.2 แนวคิดพื้นฐานเกี่ยวกับเบี้ยปรับดอกเบี้ยและค่าปรับอาญาตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา 43

4.2.1 หลักเกณฑ์ในการพิจารณาเรียกเก็บเบี้ยปรับ 43

4.2.1.1 เบี้ยปรับกรณีไม่ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด (Penalties related to timeliness) 43

4.2.1.2 เบี้ยปรับกรณีประมาทเลินเล่อ (The negligence penalty) 44

4.2.1.3 เบี้ยปรับกรณีฉ้อฉล (The civil fraud penalty) 44

4.2.2 หลักเกณฑ์ในการพิจารณาเรียกเก็บดอกเบี้ย..... 44

4.2.3 หลักเกณฑ์ในการพิจารณาเรียกเก็บค่าปรับอาญา..... 45

4.3 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับเบี้ยปรับและค่าปรับที่ห้ามลงเป็นรายจ่ายตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา..... 45

บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....50

บรรณานุกรม.....54

ภาคผนวก 57

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร..... 65

ข่าวกรมการขนส่งทางบก DLT ข่าวที่ 35 วันที่ 28 พฤศจิกายน 2557..... 67

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1.1 อัตราโทษผู้ขับขี่ในขณะเมาสุรา (ตรวจพบแอลกอฮอล์เกิน 50 มิลลิกรัมเปอร์เซ็นต์) ตามพ.ร.บ. จราจรฯ..... 40

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ประมวลรัษฎากร คือ กฎหมายที่ใช้บังคับให้จัดเก็บภาษีอากรซึ่งได้กำหนดสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี ตลอดจนมาตรการบังคับทางการปกครองในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมายไม่ว่าจะโดยเจตนาหรือไม่ก็ตาม โดยจะอ้างว่าตนไม่รู้กฎหมายไม่ได้แต่โดยสภาพข้อเท็จจริงแล้วเป็นไปไม่ได้ที่บุคคลจะรู้กฎหมายในทุกเรื่องได้ โดยเฉพาะประมวลรัษฎากรซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขให้เหมาะสมอยู่ตลอดเวลา ฉะนั้น บุคคลจึงจำเป็นต้องศึกษากฎหมายและเสียภาษีให้ถูกต้อง เมื่อการชำระภาษีอากรเป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษี และเป็นการที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชนถ้าประชนชนไม่ปฏิบัติตาม กฎหมายจึงต้องมีสภาพบังคับหรือเรียกกันว่ามาตรการลงโทษ เพื่อให้ประชาชนต้องปฏิบัติตามกฎหมายและเป็นการป้องปรามมิให้ประชาชนหลีกเลี่ยงการเสียภาษี มาตรการลงโทษทางภาษีอากรได้มีการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร เพราะการไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องนั้นจะต้องรับผิดทั้งทางแพ่งและทางอาญาได้ ซึ่งความรับผิดทางแพ่งได้แก่ เบี้ยปรับที่เปรียบได้กับค่าเสียหายของรัฐ และเงินเพิ่มที่เปรียบได้กับค่าขาดประโยชน์ที่รัฐนำเงินภาษีอากรที่ได้ไปใช้จ่ายในการบริหารราชการแผ่นดิน ส่วนบทลงโทษทางอาญาคือโทษจำคุกและโทษปรับ

ในทางกลับกันกฎหมายภาษีที่บังคับใช้เองนั้นก็จะต้องมีหลักการที่ดีเพื่อให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามโดยนักเศรษฐศาสตร์ผู้มีชื่อเสียง ชาวอังกฤษ อดัม สมิธ กล่าวไว้ว่าหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ 4 ประการ คือ ต้องให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ต้องกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บให้รัดกุมและแน่นอน ต้องอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีมากที่สุด ต้องคุ้มค่ากับต้นทุนที่ใช้จ่ายในการจัดเก็บ

ภาษีเงินได้จัดเป็นภาษีทางตรง ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ทั้งสองประเภทนี้แตกต่างกันในส่วนที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี กล่าวคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บจากบุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจากการมีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั่นเอง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยอาศัยฐานภาษีแตกต่างกันไป ได้แก่ ฐานกำไรสุทธิ (มาตรา 65) ฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ (มาตรา 67) ฐานเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ฐานเงินได้พึงประเมิน (มาตรา 70) และฐานการจำหน่ายกำไรออกไปต่างประเทศ (มาตรา 70ทวิ) โดยส่วนใหญ่แล้วนิติบุคคลมักเสียภาษีบนฐานกำไรสุทธิ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิมีหลักเกณฑ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายจะต้องเป็นไปตามเกณฑ์สิทธิ คือ ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดแม้จะยังมิได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ และให้นำรายจ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายจ่าย แม้ว่าจะยังไม่ได้จ่ายจริงในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นก็ตาม โดยมีเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรโดยต้องพิจารณาว่ามีรายจ่ายใดที่ต้องห้ามนำมาคำนวณกำไรสุทธิตาม มาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ ซึ่งต้องวิเคราะห์ถึงลักษณะของรายจ่าย หลักเกณฑ์และวิธีการจ่าย ผู้รับ ตลอดจนเหตุผลความจำเป็นและหลักฐานในการจ่ายประกอบด้วย ซึ่งต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่อง ๆ ไปว่ารายจ่ายนั้นเป็นรายจ่ายต้องห้ามหรือไม่ จำนวนเท่าใด ตามความเป็นจริง ไม่จำต้องถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามทั้งจำนวน

โดยมาตรา 65 ทวิ (1) บัญญัติว่า “รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย” หรืออีกในหนึ่งก็คือค่าใช้จ่ายที่ถูกระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี ทั้งหมดจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายต้องห้ามนั่นเอง โดยหนึ่งในมาตราที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี มีความเกี่ยวข้องกับ เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา คือ มาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า *“เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ”* ซึ่งเงื่อนไขข้อนี้เป็นข้อห้ามมิให้นำเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

เมื่อชำระเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าปรับอาญา นี้ไปก็จะเกิดเป็นรายจ่ายที่นิติบุคคลต้องจ่ายไปจริงในทางปฏิบัติ ซึ่งประมวลรัษฎากรมาตร 65 ตรี (6) และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 40/2560 ได้กล่าวไว้ว่า เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญาตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ให้หมายความถึงเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญาตามกฎหมายภาษีอากรทุกประเภท โดยหากตีความแล้วคำว่า “กฎหมายภาษีอากรทุกประเภท” หมายความรวมถึง กฎหมายภาษีที่จัดเก็บโดยรัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่น เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีการรับมรดก ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย แต่ไม่รวมถึงค่าปรับจราจรทางบก ซึ่งเท่ากับว่าหากเป็นเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าปรับอาญาตามกฎหมายจราจรทางบกนั้นย่อมจะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ และยังมีหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรบางฉบับที่ให้ปฏิบัติตามแนวนี้ ซึ่งนิติบุคคลจำนวนมากก็ได้นำเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าปรับอาญาของกฎหมายจราจรไปหักเป็นรายจ่ายของนิติบุคคล ซึ่งแสดงให้เห็นถึง

ความไม่เสมอภาคในการปฏิบัติ เพราะค่าปรับทั้งสองต่างมีจุดประสงค์เป็นการลงโทษผู้กระทำความผิดเช่นเดียวกัน

จากปัญหาที่กล่าวมานี้จึงเป็นการสมควรอย่างยิ่งที่จะทำการศึกษาเพื่อให้ทราบถึงที่มาและสภาพของปัญหาเพื่อที่จะได้มีมาตรการในการจัดเก็บภาษีที่ดีและให้เกิดความเสมอภาค

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1) เพื่อศึกษาถึงหลักการทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย

2) เพื่อศึกษาถึงหลักการทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา

3) เพื่อศึกษาถึงบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายจราจรทางบก

4) เพื่อศึกษาสภาพปัญหาเกี่ยวกับการนำ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าปรับอาญาตามกฎหมายจราจรทางบกใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

5) เพื่อศึกษาแนวทางแก้ไขความไม่เสมอภาคในการนำ เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญาตามกฎหมายจราจรทางบกมาเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

ค่าปรับตามกฎหมายภาษีอากรทุกประเภทซึ่งมีจุดประสงค์เป็นการลงโทษผู้กระทำความผิด ไม่สามารถนำมาเป็นรายจ่ายทางภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ เพราะจะเป็นการจูงใจบุคคลผู้กระทำความผิด แต่ค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบกมีจุดประสงค์เป็นการลงโทษผู้กระทำความผิดเช่นเดียวกัน สามารถนำมาเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ทำให้เกิดปัญหาความไม่เสมอภาคในการปฏิบัติ

1.4 ขอบเขตการศึกษา

การคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคลเพื่อเสียภาษี โดยศึกษาเฉพาะการหักรายจ่ายของค่าปรับตามกฎหมายภาษีจราจรทางบก และเปรียบเทียบกับการกำหนดเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญาตามกฎหมายภาษีอากร ตามมาตรา 65 ตรี (6) โดยศึกษาถึงวัตถุประสงค์ของกฎหมาย เงื่อนไข หลักเกณฑ์ รวมทั้งวัตถุประสงค์ของค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบก พร้อมทั้งศึกษาแนวทางการกำหนดรายจ่ายต้องห้ามจากค่าปรับ เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญาของประเทศสหรัฐอเมริกา

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

งานวิจัยฉบับนี้ใช้วิธีการวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากเอกสารทางกฎหมาย เอกสารหรือตำราทางวิชาการ งานวิจัย วิทยานิพนธ์ บทความ ข้อมูลจากอินเตอร์เน็ต และข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องในประเทศ เกี่ยวกับการตีความเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากรและค่าปรับอาญา ตามมาตรา 65ตรี (6) (3) และ (13) แห่งประมวลรัษฎากร

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1) ทำให้ทราบถึงหลักการทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร

2) ทำให้ทราบถึงบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายประเทศไทย

3) ทำให้ทราบถึงบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา

4) ทำให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าปรับอาญาตามกฎหมายจราจรทางบก

5) ทำให้ทราบถึงสภาพปัญหาเกี่ยวกับการนำ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าปรับอาญาตามกฎหมายจราจรทางบกใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

6) ทำให้ทราบแนวทางการปรับปรุงแก้ไขการหักรายจ่ายของภาษีเงินได้นิติบุคคล

บทที่ 2

หลักการนำค่าปรับอาญา เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม มาหักเป็นรายจ่ายในคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

รัฐบาลจะดำเนินการบริหารประเทศในด้านต่าง ๆ ไม่ว่างทางเศรษฐกิจ การเมือง การขนส่ง และอื่น ๆ เพื่อตอบสนองความต้องการขั้นพื้นฐานหรือความต้องการของประชากรในประเทศของตน ดังนั้นรัฐจึงต้องจัดทำงบประมาณเพื่อประมาณการรายรับและรายจ่ายในแต่ละปี เพื่อคาดการณ์และวางแผนในการจัดหารายได้และการควบคุมการใช้จ่ายในแต่ละส่วนงานในแต่ละปี ซึ่งรายได้หลักของรัฐบาลคือรายได้จากการจัดเก็บภาษี โดยใช้ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับให้จัดเก็บภาษีอากรซึ่งได้กำหนดสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี ตลอดจนมาตรการบังคับทางการปกครองในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมายไม่ว่าจะโดยเจตนาหรือไม่ก็ตาม การที่รัฐดำเนินการจัดเก็บภาษีแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นย่อมมีผลกระทบต่อรายได้หรือทรัพย์สินส่งผลให้ทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งลดลง เปรียบได้กับเป็นภาระประการหนึ่งของผู้เสียภาษี ดังนั้นเพื่อมิให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องแบกรับภาระทางภาษีที่เกินสมควรหรือเกินความสามารถที่จะชำระภาษีแล้ว รัฐในฐานะผู้ปกครองจึงจำเป็นต้องหามาตรการหรือวิธีการที่เหมาะสมและเป็นธรรมที่สุดในการจัดเก็บภาษี เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีส่วนร่วมรับผิดชอบในภาระสาธารณะต่าง ๆ ดังนั้นภาษีจึงถือเป็นสิ่งหนึ่งที่มีความสำคัญต่อบทบาทของภาครัฐ ภาคประชาชน และภาคองค์กรธุรกิจเป็นอย่างมาก ผู้เขียนจึงทำการศึกษาหลักการที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย หลักการพื้นฐานขอการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี (2.1) หลักการทั่วไปเกี่ยวกับกำไรสุทธิ รายได้และรายจ่าย (2.2) และศึกษาหลักการที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาที่จะศึกษา หลักการทั่วไปของลักษณะค่าปรับอาญา เบี้ยปรับและเงินเพิ่มมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (2.3)

2.1 หลักการพื้นฐานขอการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

หนึ่งในแนวคิดเกี่ยวกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีหลักเกณฑ์ที่ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางจากอดีตจนถึงปัจจุบันคือหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของอดัม สมิธซึ่งเป็นนักเศรษฐศาสตร์ชาวสกอตแลนด์ ที่ได้กล่าวไว้ในหนังสือ The Wealth of Nation เมื่อปี ค.ศ. 1776 นั้นจะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ 4 ประการ[1] หรือที่เรียกว่า Adam Smith’s Canons ซึ่งได้แก่ หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวก และความประหยัด โดยหลักการทั้ง 4 นี้

[1] ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร (สมุทรสาคร: บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2560). หน้า 51.

ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน ซึ่งสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบันได้ โดยหลักเกณฑ์ดังกล่าวมีใจความสำคัญที่สรุปได้ดังนี้ คือ

1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

ระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างรัฐบาลผู้จัดเก็บภาษีและประชาชนผู้เสียภาษี หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีอากร หากปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความยินยอมในการเสียภาษีโดยสมัครใจก็คงจะเกิดขึ้นยาก แนวความคิดเกี่ยวกับความเป็นธรรมทางภาษีอากรมีรากฐานมาจากหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ ที่ถือหลักว่าทุกคนต้องเสียภาษีอากรคนละเท่า ๆ กัน ซึ่งจะใช้ได้เมื่อประชาชนทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจที่เท่าเทียมกัน และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ที่ถือหลักว่า จำนวนภาษีที่จะต้องเสียให้แก่รัฐเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ อย่างไรก็ตาม ในความเป็นจริงเป็นเรื่องยากที่ทุกคนจะมีฐานะทางเศรษฐกิจที่เท่าเทียมกัน ดังนั้นหลักในการจัดเก็บภาษีควรจะต้องยึดหลักว่า ผู้ที่มีรายได้มากควรจะต้องเสียภาษีมาก และผู้มีรายได้น้อยควรเสียภาษีน้อยตามกำลังความสามารถในการชำระภาษี (Ability to Pay) ของแต่ละบุคคล รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่สามารถบังคับได้โดยทั่วกัน ซึ่งโดยส่วนใหญ่การวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลสามารถวัดได้จากทรัพย์สิน รายได้หรือค่าใช้จ่ายของแต่ละบุคคล นอกจากนั้นในการยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มอัตราภาษี ผู้บัญญัติกฎหมายควรพึงกระทำด้วยความระมัดระวัง โดยต้องคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับเสมอหน้ากัน

2) หลักความแน่นอน (Certainty)

การจัดเก็บภาษีที่ดีจะต้องกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีให้รัดกุมและแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นฐานภาษี อัตราภาษี เทคนิคการประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี เพราะผู้ประกอบการและประชาชนผู้เสียภาษีจะได้ใช้ในการวางแผนเกี่ยวกับภาษีของตนเองได้ ความแน่นอนที่กล่าวไว้นี้ต้องตั้งอยู่บนเหตุผล มิใช่มาจากการกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายผู้จัดเก็บหรือฝ่ายผู้เสียภาษี ซึ่งเมื่อใดที่ระบบภาษีอากรมีความแน่นอนชัดเจนแล้วย่อมจะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรให้เกิดขึ้นได้ ความชัดเจนดังกล่าวนี้คือ ความชัดเจนทั้งหลักกฎหมายและการบังคับใช้นั่นเอง

3) หลักความสะดวก (Convenience)

การจัดเก็บภาษีที่ดีต้องคำนึงถึงประโยชน์ของผู้เสียภาษีให้มากที่สุด กล่าวคือโดยวิธีการและช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีมีความสามารถในการชำระภาษีเช่น กรณีการเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

เป็นการเก็บภาษีทันทีในขณะที่ผู้เสียภาษีมีเงินได้ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับเมื่อถึงกำหนดเวลาที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในช่วงสิ้นปี การเก็บภาษีโดยคำนึงถึงหลักการดังกล่าว นอกจากจะเป็นการช่วยบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีแล้ว ยังเป็นการช่วยให้รัฐได้รายได้จากการจัดเก็บอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้วิธีการจัดเก็บภาษีควรที่จะช่วยให้ผู้เสียภาษีประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีโดยไม่จำเป็น ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีทุกชนิดควรให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี ทั้งในส่วนของวิธีการ เวลา และสถานที่ที่ต้องเสียภาษี ยกตัวอย่างเช่น สามารถยื่นแบบรายการผ่านอินเตอร์เน็ต สามารถชำระภาษีผ่านที่ทำการไปรษณีย์ หรือธนาคารเป็นต้น

4) หลักความประหยัด (Economy)

การบริหารงานในการจัดเก็บภาษีนั้น ควรให้เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บและผู้เสียภาษี เนื่องจากเป็นการสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ ในขณะเดียวกันก็ควรให้ได้ผลประโยชน์มากที่สุดด้วย โดยอาจมีการจัดการองค์กรที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพและเหมาะสมทั้งในด้านปริมาณคนและปริมาณงาน โดยไม่ให้มีการทับซ้อนของการใช้อำนาจในการทำงาน และนอกจากค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บควรจะต้องมีจำนวนที่ต่ำแล้ว การจัดเก็บภาษีควรจะกระทบกระเทือนกับการทำงานของเอกชนให้น้อยที่สุดด้วย เพื่อไม่ให้เกิดอุปสรรคกับผู้เสียภาษีในการดำเนินการเกินสมควร ซึ่งอาจเป็นสาเหตุทำให้ไม่จูงใจในการที่จะเสียภาษีและก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี

อย่างไรก็ตามในปัจจุบัน ได้มีแนวคิดและพัฒนาหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีเพิ่มเติมและเห็นสมควรเพิ่มหลักเกณฑ์อื่น ๆ[2] เพื่อให้มีความเหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงในยุคสมัยปัจจุบันมากยิ่งขึ้นมีดังต่อไปนี้

1) หลักการอำนวยรายได้ (Productivity)

ภาษีอากรที่ดีต้องสามารถจัดเก็บรายได้ทางภาษีที่เพิ่มขึ้นในอัตราที่สูงกว่าอัตราการเพิ่มของรายได้ประชาชาติเพื่อสนองความต้องการในด้านการใช้จ่ายและการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ ภาษีอากรที่สามารถทำรายได้ดีต้องมีลักษณะของฐานภาษีกว้างเพื่อให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บรายได้ได้มากขึ้นและทั่วถึง โดยอัตราภาษีไม่สูงมากนัก อาจใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าหรือใช้วิธีประเมินภาษีตามมูลค่า ซึ่งจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้เพิ่มมากขึ้น เมื่อภาวะเศรษฐกิจเจริญรุ่งเรืองโดยไม่จำเป็นต้องแก้ไขอัตราภาษีบ่อยครั้ง นอกจากนี้กลไกในการบริการการจัดเก็บของรัฐจะต้องมีประสิทธิภาพพอสมควรเพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้ตามเป้าหมาย

---

[2] เรื่องเดียวกัน, หน้า 52

2) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาษีอากรที่ดีควรมีความยืดหยุ่น สามารถปรับให้เข้ากับสภาวการณ์ทางเศรษฐกิจทุกรูปแบบได้ กล่าวคือภาษีอากรควรมีส่วนในการทำหน้าที่ในการปรับอุปสงค์รวมให้เป็นไปโดยเหมาะสมกับสภาวะทางเศรษฐกิจเช่น ในภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ คนมีรายได้น้อย อัตราภาษีก็ควรเป็นอัตราภาษีที่ต่ำอันจะทำให้กิจการและผู้เสียภาษีมีเงินเหลือและทำให้เศรษฐกิจสามารถฟื้นตัวได้อีกครั้ง ซึ่งเท่ากับว่าภาษีที่มีความยืดหยุ่นสูงจะเป็นเครื่องมือช่วยรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้โดยตัวเอง

3) หลักการยอมรับ (Acceptability)

หลักภาษีอากรที่ดีจะต้องสามารถทำให้ประชาชนผู้เสียภาษียอมรับในระบบภาษีอากร ซึ่งจะมากน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับการยอมรับในระบบการจัดเก็บของกรมสรรพากร เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเป็นเรื่องที่รัฐใช้อำนาจตามกฎหมายบังคับจัดเก็บจากประชาชน การทำให้ประชาชนเกิดการยอมรับและสมัครใจที่จะเสียภาษีอากรที่ถูกต้องจึงเป็นสิ่งสำคัญ ดังนั้น การตรากฎหมาย หรือการแก้ไขเปลี่ยนแปลงใด ๆ เกี่ยวกับภาษีอากร จึงควรให้ประชาชนผู้เสียภาษีอากรมีส่วนร่วมในการแสดงความคิดเห็นอย่างกว้างขวาง ตลอดจนแสดงให้ผู้เสียภาษีอากรได้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีอากรกับประโยชน์ที่ประชาชนจะได้รับจากรัฐบาลอย่างชัดเจน ซึ่งในท้ายที่สุดจะสามารถอำนวยรายได้ให้แก่รัฐเป็นไปตามเป้าหมาย รวมทั้งช่วยลดปัญหาอันเกิดจากการหลีกเลี่ยงภาษีได้อีกด้วย

4) หลักความเป็นไปได้ในการปฏิบัติ (Enforceability)

ภาษีอากรทุกประเภทที่จัดเก็บจะต้องสามารถทำการจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิผลในทางปฏิบัติซึ่งต้องมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบโครงสร้างการบริการของรัฐ เช่น ภาษีที่เกิดจากการใช้จ่ายหรือการบริโภค ภาษีการค้าปลีก ภาษีมรดก ภาษีอากรแสตมป์ เพราะถึงแม้ว่าจะมีเหตุผลที่สมควรในการจัดเก็บทางทฤษฎีที่ประสงค์จะเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ให้เป็นธรรมและช่วยรักษาเสถียรภาพทางราคาด้วย แต่การจัดเก็บภาษีอาจไม่สะดวกในทางปฏิบัติ เป็นต้น

2.2 แนวคิดเกี่ยวกับการลงโทษ

“โทษ” ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 หมายถึงความไม่ดี ความชั่ว ความผิด ผลแห่งความผิดที่ต้องรับ

ลักษณะทั่วไปที่จะใช้บังคับในเรื่องโทษ มีลักษณะสำคัญอยู่ 3 ประการ[3] คือ

1) โทษต้องเป็นไปตามกฎหมาย

การลงโทษบุคคลใด จะต้องมีกฎหมายบัญญัติว่าการกระทำนั้นมีโทษและโทษที่จะลงแก่ผู้นั้นจะต้องมีวิธีการและจำนวนโทษซึ่งไปเป็นตามที่กฎหมายกำหนด หลักนี้เป็นหลักประกันสิทธิเสรีภาพของประชาชนอันมาจากภาษิตในภาษาละตินที่ว่า “Nulla Poena Sine Lege” หรือที่แปลเป็นภาษาไทยว่า “ไม่มีโทษ ถ้าไม่มีกฎหมาย” ซึ่งหลักบัญญัติไว้ในมาตรา 2 วรรคแรกแห่งประมวลกฎหมายอาญา ที่ว่า “บุคคลจักต้องรับโทษในทางอาญาต่อเมื่อได้กระทำการอันกฎหมายใช้ในขณะกระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้และโทษที่จะลงแก่ผู้กระทำความผิดนั้นต้องเป็นโทษที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย”

2) โทษต้องเป็นไปโดยเสมอภาค

การลงโทษบุคคลผู้กระทำความผิดในฐานใดฐานหนึ่งจะต้องกระทำโดยไม่เลือกปฏิบัติไม่ว่าผู้นั้นจะมีความแตกต่างกันในฐานะ สภาพแวดล้อมหรือปัจจัยอื่นๆ เมื่อกระทำความผิดฐานเดียวกันจะต้องได้รับโทษในลักษณะเดียวกัน

3) โทษเป็นเรื่องเฉพาะตัว

โทษนั้นเป็นเรื่องที่จะกระทำต่อตัวผู้กระทำผิดโดยตรงเท่านั้น จะไม่มีการตกทอดไปยังทายาทดังเช่น สิทธิและหน้าที่อันเกี่ยวกับทรัพย์สินตามกฎหมายมรดก ดังนั้นเมื่อผู้กระทำผิดถึงแก่ความตาย โทษจึงเป็นอันระงับไปตามประมวลกฎหมายอาญา

แนวคิดทางอาชญาวิทยา[4] กฎหมายและการลงโทษ (Law and Punishment) กฎหมายมีไว้เพื่อสร้างและสนับสนุนความสุขของบุคคลในสังคม ดังนั้นกฎหมายที่ดีต้องสามารถป้องกันไม่ให้ความชั่วร้ายเกิดขึ้นในสังคม วัตถุประสงของการลงโทษมี 4 ประการคือ

1) เพื่อป้องกันการกระทำผิดกฎหมาย

2) หากไม่สามารถป้องกันการกระทำผิดได้ ก็เพื่อให้ผู้กระทำผิดไม่กระทำผิดในลักษณะร้ายแรงหรืออุกฉกรรจ์

3) เพื่อป้องกันไม่ให้อาชญากรใช้กำลังประทุษร้ายเกินความจำเป็น

---

[3] จิตติ ติงศภัทิย์, กฎหมายอาญาภาค 1 (กรุงเทพ: เนติบัณฑิตยสภา ,2525). หน้า 882.

[4] ไชยเจริญ สันติศิริ, คำอธิบายอาชญาวิทยาและทัณฑวิทยา (กรุงเทพ: โรงพิมพ์มิตรไทย ,2497). หน้า 45-46.

4) เพื่อป้องกันอาชญากรรมในลักษณะที่ทำให้รัฐเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด

การลงโทษที่ชอบธรรมต้องประกอบด้วยเงื่อนไข 3 ประการดังนี้[5]

1) การลงโทษต้องเป็นการทดแทนความเสียหาย (Vindication) หมายถึงความถูกต้องของการลงโทษจะต้องการทำลงไป เพื่อเป็นการทดแทนหรือแก้แค้นให้แก่ผู้เสียหายจากการที่ผู้กระทำผิดได้ทำให้เกิดความเสียหายขึ้นยิ่งไปกว่านั้นจะต้องเป็นการทำให้ผู้เสียหายรู้สึกพอใจและคิดว่าเป็นการกระทำที่ยุติธรรมแล้ว ทฤษฎีนี้ชี้ว่าการละเลยเรื่องความรู้สึกของผู้เสียหายที่ต้องแก้แค้นแก่ผู้กระทำผิดนั้นเป็นสิ่งที่ไม่ถูกต้องเพราะจะทำให้ผู้เสียหายหรือญาติพี่น้องของเขารู้สึกเสื่อมศรัทธาที่มีต่อรัฐว่าไม่อาจเยียวยาความเสียหายให้เขาได้ การลงโทษโดยคำนึงถึงความพอใจของผู้เสียหายยอมรับว่าการลงโทษโดยรัฐ เป็นความชอบธรรมและยอมรับว่าการแก้แค้นผู้กระทำผิดไม่ใช่หน้าที่ของเอกชนแต่เป็นหน้าที่ของรัฐ

2) การลงโทษต้องกระทำเพื่อให้เปิดความเป็นธรรม (Fairness) ทฤษฎีนี้มองหน้าที่ของบุคคลในด้านการเมืองและกึ่งสัญญาประชาคมที่เรียกว่าต่างตอบแทน (Reciprocity) มีหลักว่าการจะให้กฎหมายมีผลคุ้มครองประโยชน์สุขแก่ส่วนรวมคนทุกคนจะต้องเคารพและปฏิบัติตามกฎหมาย การที่ผู้กระทำผิดฝ่าฝืนกฎหมายแต่ละครั้งเท่ากับว่าผู้กระทำผิดเอาเปรียบบุคคลอื่นที่เชื่อฟังกฎหมายและข้อได้เปรียบนี้จะเห็นชัดเจนยิ่งขึ้นถ้าเป็นการกระทำผิดที่รู้กันอย่างแพร่หลาย ดังนั้น การลงโทษผู้กระทำผิดจึงเป็นการที่ทำให้ผู้กระทำผิดและบุคคลอื่นเชื่อฟังกฎหมาย ตระหนักว่าบุคคลที่ละเมิดกฎหมายจะต้องถูกดำเนินคดีและผู้ที่ได้เปรียบจากการฝ่าฝืนกฎหมายจะต้องถูกลงโทษด้วย เหตุนี้การลงโทษแก่ผู้กระทำผิดจึงควรมีความรุนแรงเทียบเท่ากับความได้เปรียบที่ผู้กระทำผิดได้รับจากการฝ่าฝืนกฎหมายนั้น โดยถือว่าผู้กระทำผิดได้จ่ายหนี้อันเกิดจากการทำผิดให้แก่ทุกคนที่เชื่อฟังกฎหมายซึ่งเป็นสมาชิกในสังคมนั้นและเมื่อจ่ายแล้วเขาก็กลับคืนสู่สังคมในฐานะที่เป็นพลเมืองดีและมีฐานะเท่าคนอื่น

3) การลงโทษจะต้องได้สัดส่วนกับความผิด (Proportionality of Punishment) จำนวนโทษที่ผู้กระทำผิดควรจะได้รับจะต้องเท่ากันกับความเสียหายที่เขาได้กระทำลงจากการกระทำผิดนั้น อย่างไรก็ดีอาจมีข้อยกเว้นจากหลักดังกล่าวได้ 2 กรณีคือ กรณีที่มีการลงโทษสูงกว่าความเสียหายที่ผู้กระทำก่อขึ้นนั้นสามารถกระทำได้ในกรณีของการลงโทษจำคุกตลอดชีวิตแก่ผู้กระทำผิดที่เป็นอันตรายต่อสังคม เพื่อปกป้องสังคมให้ปลอดภัยยิ่งขึ้น ในทางตรงกันข้ามการลงโทษอาจต่ำกว่าสัดส่วนแห่งความผิดในกรณีที่ผู้กระทำผิดไม่มีโอกาสที่จะกระทำผิดนั้นอีก ดังนั้นผู้กระทำจะได้รับการลดโทษหรือรอการลงทาและให้อยู่ภายใต้เงื่อนไขการคุมประพฤติ ปัญหาว่าจะถือหลักใดมาพิจารณาว่าโทษจำนวนเท่าใดจึงจะได้สัดส่วนกับความผิดที่ผู้กระทำได้ก่อให้เกิดขึ้น

[5] ณรงค์ ใจหาญ, กฎหมายอาญา: ว่าด้วยโทษและวิธีการเพื่อความปลอดภัย (กรุงเทพ: วิญญูชน, 2543). หน้า21-23.

ในประเด็นนี้ Immanuel Kant เห็นว่า “โทษที่ผู้กระทำได้รับจะต้องได้สัดส่วนพอดีทั้งสภาพและความหนักเบาของความผิดของเขา” สภาพและความหนักเบาของความผิดพิจารณาได้จาก “ความร้ายแรงทางศีลธรรมของความผิดแต่ละฐานและพิจารณาจากความน่าตำหนิจากพฤติการณ์ของการกระทำผิดในแต่ละเรื่อง นอกจากนี้ยังรวมถึงความร้ายแรงที่ผู้กระทำก่อให้เปิดขึ้นอันเกิดจากการกระทำโดยเจตนา ประมาทในบางกรณีด้วย” ดังนั้นหลักการพิจารณาในเรื่องสัดส่วนของโทษจะต้องพิจารณาถึงสภาพและความหนักเบาของความผิด ซึ่งประกอบด้วยความร้ายแรงของความเสียหายในทางการกระทำและผลต่อสังคมอันเกิดจากการกระทำนั้น

จะเห็นได้ว่าแนวคิดเกี่ยวกับการลงโทษนั้นจะต้องเป็นไปโดยเสมอภาค ไม่ได้มีการแยกหรือเลือกปฏิบัติระหว่าง โทษทางแพ่ง หรือโทษทางอาญา ดังนั้นค่าปรับ เบี้ยปรับ และหรือเงินเพิ่มที่เป็นผลจากการลงโทษทั้งในทางแพ่งหรืออาญา ต่างก็ควรถูกนำมาพิจารณาให้ไม่สามารถนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้เช่นกัน

2.3 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับกำไรสุทธิ รายได้และรายจ่าย

บริษัทต้องดำเนินการทางด้านบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งกำหนดโดยกรมพัฒนาธุรกิจการค้าและสภาวิชาชีพบัญชี และยังต้องปฏิบัติตามหลักการทางด้านภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่กรมสรรพากรกำหนด ซึ่งทั้งสองหลักการดังกล่าวมีความแตกต่างกันอยู่ในหลายประเด็น โดยนิติบุคคลจะบันทึกรายการทางบัญชีเกี่ยวกับรายได้ รายจ่าย ตลอดจนทรัพย์สินและหนี้สินที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีทุกรายการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและมาตรฐานการบัญชีแล้ว (2.3.1) เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี นิติบุคคลจะทำการสรุปผลการดำเนินงานพร้อมจัดทำบัญชีกำไรขาดทุนเพื่อแสดงผลการดำเนินงานของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยการจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือมาตรฐานบัญชีโดยยังไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขในประมวลรัษฎากรเพื่อคำนวณกำไรหรือขาดทุนทางภาษีเพื่อเป็นฐานการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานกำไรสุทธิ นิติบุคคลจะต้องปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิทางภาษีคือตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในมาตรา 65 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร (2.3.2) นิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องทำความเข้าใจในข้อแตกต่างระหว่างการรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีอากรเพื่อหลีกเลี่ยงข้อผิดพลาด และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นกับกำไร (ขาดทุน) สุทธิจากการดำเนินงานของกิจการ ประกอบกับควรทราบถึงประเภทของรายได้และรายจ่ายที่สามารถนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อสามารถนำความรู้ดังที่กล่าวมาข้างต้นไปใช้ในการวางแผนภาษีอากรเกี่ยวกับรายได้รวมถึงการวางแผนป้องกันเพื่อหลีกเลี่ยงข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต

2.3.1 หลักทั่วไปของกำไรสุทธิทางบัญชี

เมื่อพิจารณาการคำนวณกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการนำรายได้มาหักออกจากค่าใช้จ่ายตามหลักการทาบัญชีแล้ว ย่อมอาจพิจารณาถึงความหมายของ รายได้ (2.3.1.1) ค่าใช้จ่าย (2.3.1.2) และกำไรหรือขาดทุน (2.3.1.3) ได้ดังนี้

2.3.1.1 รายได้

รายได้[6] หมายถึง กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหัก ค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจาก กิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสรับนั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของรายได้รวมเฉพาะแต่กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ที่กิจการได้รับหรือพึงรับเพื่อตนเองเท่านั้น ดังนั้นจำนวนเงินที่กิจการเก็บแทนบุคคลที่สาม เช่น ภาษีขาย ภาษีสินค้าและบริการ และภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่ถือเป็นประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการได้รับและไม่ทำให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ดังนั้นจำนวนดังกล่าวจึงไม่รวมเป็นรายได้ในทำนองเดียวกัน กรณีของตัวแทน กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ได้รวมจำนวนเงินที่ตัวแทนเรียกเก็บแทนตัวการซึ่งจำนวนดังกล่าวไม่ได้ทำให้ส่วนของเจ้าของของตัวแทนเพิ่มขึ้น แต่อย่างใด ดังนั้นจำนวนที่เรียกเก็บ แทนตัวการจึงไม่ถือเป็นรายได้เฉพาะจำนวนค่านายหน้า เท่านั้นที่ถือเป็นรายได้

รายได้[7]ตามคำนิยามรวมถึง ผลกำไรและรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ รายได้ดังกล่าว รวมถึงรายได้จากการขาย รายได้ค่าธรรมเนียม ดอกเบี้ยรับ รายได้เงินปันผลรายได้ ค่าสิทธิ์และรายได้ค่าเช่า เป็นต้น รายได้อาจก่อให้เกิดการได้มาซึ่งสินทรัพย์หรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ประเภทต่าง ๆ เช่น เงินสด ลูกหนี้ สินค้าหรือบริการที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการอื่น การชาระหนี้สินอาจ ก่อให้เกิดรายได้เช่น กิจการอาจส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ผู้ให้กู้เพื่อชำระหนี้สิน

ผลกำไร หมายถึง รายการที่เป็นไปตามคำนิยามของรายได้และอาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ ผลกำไรแสดงถึงการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ จึงมีลักษณะไม่แตกต่างไปจากรายได้ดังนั้น กรอบแนวคิดนี้ไม่ถือว่าผลกำไรเป็นองค์ประกอบแยกต่างหาก ผลกำไร

---

[6] สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560)** [ออนไลน์], 5 มกราคม 2561. แหล่งที่มา: http://www.fap.or.th/Article/Detail/67220

[7] สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, **กรอบแนวคิดสาหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558)** [ออนไลน์], 5 มกราคม 2561. แหล่งที่มา: www.fap.or.th/upload/9414/UW0ynKPwuW.pdf

อาจเกิดจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน คำนิยามของรายได้รวมถึงผลกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น เช่น ผลกำไรจากการตีราคาหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดและผลกำไรจากการตีราคาของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนเพิ่มเติม ตามปกติผลกำไรเมื่อมีการรับรู้ในงบกำไรขาดทุนจะแสดงเป็นรายการแยกต่างหาก เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ผลกำไรมักแสดงสุทธิจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง

2.3.1.2 ค่าใช้จ่าย[8]

ค่าใช้จ่าย ตามคานิยามรวมถึง ผลขาดทุน และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายดังกล่าวรวมถึง ต้นทุนขาย ค่าจ้าง และค่าเสื่อมราคา ค่าใช้จ่ายมักอยู่ในรูปกระแสออกหรือการเสื่อมค่าของสินทรัพย์เช่น เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ผลขาดทุน หมายถึง รายการที่เป็นไปตามคำนิยามของค่าใช้จ่ายและอาจเกดจากกิจกรรมตามปกติองกิจการหรือไม่ก็ได้ ผลขาดทุนแสดงถึงการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ จึงมีลักษณะไม่แตกต่างไปจากค่าใช้จ่าย ดังนั้นกรอบแนวคิดนี้ไม่ถือว่าผลขาดทุนเป็นองค์ประกอบแยกต่างหากตัวอย่างของผลขาดทุน รวมถึง ผลขาดทุนที่เกิดจากภัยพิบัติเช่น ไฟไหม้น้ำท่วม และผลขาดทุน ที่เกิดจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน คำนิยามของค่าใช้จ่ายรวมถึง ผลขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น เช่น ผลขาดทุนที่เป็นผลกระทบจากการเพิ่มขึ้นของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศซึ่งเกิดจากการกู้ยืมเงินตราต่างประเทศของกิจการ ตามปกติผลขาดทุนที่มีการรับรู้ในงบกำไรขาดทุนจะแสดงเป็นรายการแยกต่างหากเนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ผลขาดทุนมักแสดงสุทธิจากรายได้ที่เกี่ยวข้อง

2.3.1.3 กำไรหรือขาดทุน (ผลการดำเนินงาน)[9]

กำไรเป็นเกณฑ์ทั่วไปที่ใช้วัดผลการดำเนินงานหรือมักใช้เป็นฐานสำหรับการวัดผลอื่นเช่น ผลตอบแทนจากการลงทุน หรือกำไรต่อหุ้น องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดกำไรคือรายได้และค่าใช้จ่าย การรับรู้และการวัดมูลค่าของรายได้และค่าใช้จ่ายส่วนหนึ่งขึ้นอยู่กับแนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุนที่กิจการใช้ในการจัดทำงบการเงิน

[8] เรื่องเดียวกัน,หน้า 28

[9] เรื่องเดียวกัน,หน้า 27-28

กำไรหรือขาดทุน[10] ผลรวมของรายได้หักค่าใช้จ่าย องค์ประกอบของรายได้และค่าใช้จ่ายคำนิยามขององค์ประกอบดังกล่าวกำหนดไว้ ดังนี้

รายได้หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สินอันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออกหรือการลดค่าของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วน ของเจ้าของลดลง ทั้งนี้ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

กิจการอาจแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนได้ในหลายลักษณะเพื่อเป็นการให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ เช่น การแยกรายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจการตามปกติกับที่มิได้เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติออกจากกันเป็นวิธีปฏิบัติโดยทั่วไป ด้วยเหตุผลว่าแหล่งที่มาของรายการเกี่ยวข้องกับการประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในอนาคต ตัวอย่างของกิจกรรมที่ไม่ใช่กิจการหลัก เช่น การจำหน่ายเงินลงทุนระยะยาวมักไม่เกิดขึ้นเป็นประจำ การแยกรายได้หรือค่าใช้จ่ายออกจากกันตามเกณฑ์นี้ให้พิจารณาถึงลักษณะการดำเนินงานของกิจการเป็นหลัก รายการที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหนึ่งอาจเป็นรายการที่ไม่ปกติของอีกกิจการหนึ่ง การแยกรายการที่เป็นรายได้และค่าใช้จ่ายออกจากกันและการรวมรายการเหล่านั้นเข้าด้วยกันในหลายลักษณะทำให้เห็นภาพของผลการดำเนินงานในหลายแง่มุมและทำให้เห็นผลรวมในแต่ละระดับ เช่น งบกำไรขาดทุนสามารถแสดงกำไรขั้นต้น กำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานก่อนภาษี กำไรจากการดำเนินงานหลังภาษีและกำไรหรือขาดทุน

2.3.2 หลักการทั่วไปของภาษีเงินนิติบุคคล

ภาษีเงินได้จัดเป็นภาษีทางตรง ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ทั้งสองประเภทนี้แตกต่างกันในส่วนที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี กล่าวคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บจากผู้

[10] สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2560)** [ออนไลน์], 5 มกราคม 2561. แหล่งที่มา: http://www.fap.or.th/Article/Detail/67220

มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลคือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามคำนิยามของมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่

4) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้แก่ บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด และห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน

5) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศด้วย (มาตรา 66 วรรคสอง) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทยด้วย และกิจกรรมที่ทำนั้นเป็นกิจการประเภทการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ (มาตรา 67) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 3 4 5 หรือ 6 ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย (มาตรา 70) และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย (มาตรา 76 ทวิ)

6) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

7) กิจการร่วมค้า ได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

8) มูลนิธิหรือสมาคม ที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศล

9) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา (ซึ่งในปัจจุบันยังไม่มีการประกาศกำหนด)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยอาศัยฐานภาษีแตกต่างกันไป ได้แก่

1) ฐานกำไรสุทธิ (มาตรา 65)
2) ฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ (มาตรา 67)
3) ฐานเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยหรือฐานเงินได้พึงประเมิน (มาตรา 70)

4) ฐานการจำหน่ายกำไรออกไปต่างประเทศ (มาตรา 70ทวิ)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิมีหลักเกณฑ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายจะต้องเป็นไปตามเกณฑ์สิทธิคือ ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดแม้จะยังมิได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ และให้นำรายจ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายจ่าย แม้ว่าจะยังไม่ได้จ่ายจริงในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นก็ตาม โดยมีเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรโดยต้องพิจารณาว่ามีรายจ่ายใดที่ต้องห้ามนำมาคำนวณกำไรสุทธิตาม มาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ ซึ่งต้องวิเคราะห์ถึงลักษณะของรายจ่าย หลักเกณฑ์และวิธีการจ่าย ผู้รับ ตลอดจนเหตุผลความจำเป็นและหลักฐานในการจ่ายประกอบด้วย ซึ่งต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่อง ๆ ไปว่ารายจ่ายนั้นเป็นรายจ่ายต้องห้ามหรือไม่ จำนวนเท่าใด ตามความเป็นจริง ไม่จำต้องถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามทั้งจำนวน

จากที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากฐานกำไรสุทธินั้นเป็นฐานภาษีที่มีความสำคัญประการหนึ่งที่มักถูกใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เหตุที่ใช้กำไรสุทธิเป็นฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีนั้น ก็เนื่องมาจากในหลักการทางบัญชีการเงินนั้น ในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการนั้น โดยทั่วไปกิจการจะวัดผลความสำเร็จในรูปของตัวเลขกำไร จากนั้นกิจการจะนำตัวเลขกำไรที่ได้ไปเปรียบเทียบกับตัวเลขอื่น ๆ เช่น เงินลงทุน จำนวนหุ้น หรือราคาตลาดของหุ้น เพื่อทำการวิเคราะห์ทางการเงินเพื่อประโยชน์ในการบริหารกิจการต่อไป ดังนั้นการประเมินผลการดำเนินงานขึ้งมักใช้กำไรหรือขาดทุนของกิจการเป็นตัววัด ซึ่งองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงในการคำนวณหรือวัดกำไรขาดทุนสิทธินั้นคือ รายได้และค่าใช้จ่าย โดย

กำไร(ขาดทุน) = รายได้ – รายจ่าย

ด้วยเหตุผลดังกล่าว การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงได้นำเอากำไรหรือขาดทุนสุทธิมาเป็นฐานในการจัดเก็บ ทั้งนี้เพื่อให้เป็นไปตามหลักในการแบ่งกระจายภาระภาษีอากรที่ดีอันได้แก่ หลักความยุติธรรมทางภาษีที่ผู้มีรายได้ กำไรหรือการเพิ่มขึ้นของประโยชน์ในทางเศรษฐกิจที่อยู่ในประเทศ หรือรัฐเดียวกัน ไม่ว่าจะแตกต่างกันในเชื่อชาติ ศาสนา ชั้นวรรณะ ความยากดีมีจนหรือตำแหน่งในหน้าที่การเงินก็ตาม ควรจะต้องมีหน้าที่เสียภาษีอากรบำรุงประเทศชาติตามกำลังความสามารถอย่างเท่าทียมกัน คนที่มีความสามารถมากควรเสียภาษีอากรมาก คนที่มีความสามารถน้อยควรเสียภาษีอากรน้อย

2.4 หลักการทั่วไปของลักษณะเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ รวดเร็ว ป้องกันการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษี และเป็นไปตามหลักการภาษีอากรที่ดี ประมวลรัษฎากรจึงมีมาตรการจัดเก็บภาษีอากรที่เรียกว่า เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ซึ่งถือเป็นมาตรการบังคับโดยเบี้ยปรับกำหนดขึ้นเพื่อชดเชยความเสียหายที่เกิดขึ้นแก่รัฐ ในกรณีที่มีผู้ไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดไว้ เงินเพิ่มถือเป็นค่าเสียประโยชน์ของรัฐในกรณีที่ผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งเทียบได้กับดอกเบี้ยในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งลูกหนี้จะต้องรับผิดชำระในระหว่างผิดนัด โดยมาตรา 65 ทวิ (1) บัญญัติว่า “รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย” หรืออีกในหนึ่งก็คือค่าใช้จ่ายที่ถูกระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี ทั้งหมดจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายต้องห้ามนั่นเอง โดยหนึ่งในมาตราที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี มีความเกี่ยวข้องกับ เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา คือมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ” เงื่อนไขข้อนี้เป็นข้อห้ามมิให้นำเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ จึงจะขอนำเสนอการให้ความหมายซึ่งได้มีผู้ให้ความหมายแต่ละรายการไว้หลายความหมายด้วยกัน โดยผู้เขียนจะศึกษาในความหมายของเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา ในความหมายและการตีความตามกฎหมายภาษีอากร (2.4.1) และเบี้ยปรับ ค่าปรับอาญาตามกฎหมายจราจรทางบก (2.4.2)

2.4.1 เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญาตามกฎหมายภาษีอากร

หลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิตามเกณฑ์คงค้างทางภาษีเพื่อนำไปเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในการคำนวณตามมาตรา 65 ทวิ ประกอบด้วยค่าใช้จ่ายต้องห้ามทางภาษีตามมาตรา 65 ตรี ที่ในทางบัญชีรายจ่ายบางรายการถือเป็นรายจ่ายได้ แต่ในทางภาษีรายจ่ายดังกล่าว ต้องนำมาบวกกลับเพื่อคำนวณกำไรสุทธิ โดยผู้เขียนได้ศึกษาถึงประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการนำค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม ค่าปรับอาญาเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ในประเด็นแรกคือค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นค่าปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญาที่กิจการเป็นผู้กระทำความผิด และได้รับบทลงโทษในนามของกิจการโดยตรง (2.4.1.1) และในประเด็นถัดมาคือการประทำความผิดเกิดขึ้นโดยลูกจ้าง

พนักงานหรือผู้รับจ้างโดยตรงจากกิจการหรือนายจ้างโดยความผิดดังกล่าวเกิดขึ้นขณะปฏิบัติหน้าที่เพื่อกิจการ (2.4.1.2)

2.4.1.1 เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา

ข้อห้ามนำเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าปรับอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีซึ่งในการตีความสำหรับรายจ่ายดังกล่าวคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้วินิจฉัยไว้แล้วว่าเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญาที่มิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามข้อนี้ หมายถึง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากรและค่าปรับอาญาตามกฎหมายภาษีอากรทุกประเภท (คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 40/2560)

เบี้ยปรับ[11] เป็นมาตรการลงโทษทางแพ่งกับผู้มีเงินได้หรือผู้ประกอบการที่เสียภาษีไม่ถูกต้อง ตามประมวลรัษฎากร หรือละเลยไม่ดำเนินการ ตามหลักเกณฑ์ที่เป็นเครื่องมือในการควบคุมการเสียภาษีซึ่งส่วนใหญ่กฎหมายจะกำหนดให้รับผิดเป็นจำนวนหนึ่งเท่าหรือสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย

เงินเพิ่ม[12] เป็นมาตรการลงโทษทางแพ่งกับผู้มีเงินได้หรือผู้ประกอบการที่ไม่ชำระภาษีหรือ นำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตาม ประมวลรัษฎากร

ค่าปรับอาญา[13] ได้แก่ จำนวนเงินที่กฎหมายกำหนดขึ้นเพื่อลงโทษทางอาญาแก่ผู้ทำผิดบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

โดยมาตรา 65 ทวิ (1) บัญญัติว่า “รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย” หรืออีกในหนึ่งก็คือค่าใช้จ่ายที่ถูกระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี ทั้งหมดจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายต้องห้ามนั่นเอง โดยหนึ่งในมาตราที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี มีความเกี่ยวข้องกับ เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา คือ มาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ให้ถือเป็น

---

[11] เบี้ยปรับตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 89 มาตรา 5/91 คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 ท.ป. 120/2545 ท.ป. 121/2545 และ ท.ป. 140/2547 และคำสั่งที่ ป. 81/2542 ป. 92/2542 ป. 98/2543 และ ป. 117/2545

[12] โกเมนทร์ สืบวิเศษ คำบรรยายวิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล, (กรุงเทพ: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2549). หน้า 191.

[13] เรื่องเดียวกัน, หน้า 192

รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ” ซึ่งเงื่อนไขข้อนี้เป็นข้อห้ามมิให้นำเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม ภาษีอากร ค่าปรับอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มาถือเป็นรายจ่ายในคำนวณกำไรสุทธิ จึงจะขอนำเสนอการให้ความหมายซึ่งได้มีผู้ให้ความหมายแต่ละรายการไว้หลายความหมายด้วยกัน และเมื่อผู้เขียนได้ประมวลแนวความคิดต่าง ๆ แล้วเห็นว่าแต่ละรายการสรุปได้ดังนี้

(1) **<u>เบี้ยปรับ</u>** หมายถึง เงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีเสียเพิ่มเติมเนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีหรือยื่นรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือเนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ เบี้ยปรับนั้นมักจะกำหนดไว้เป็นจำนวนเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียเช่น ให้เสียค่าปรับ 1 เท่าหรือ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย อย่างไรก็ตามผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะยื่นคำร้องของดหรือลดเบี้ยปรับต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษี หรือยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของงดหรือลดเบี้ยปรับ ซึ่งเป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินภาษีและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการพิจารณา หรือใช้ดุลยพินิจตามควรแก่กรณีภายใต้บัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากร โดยมีหลักการเบื้องต้นว่าบุคคลที่ต้องเสียเบี้ยปรับจะต้องไม่มีเจตนา หลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรและได้ให้ความร่วมมือแก่เจ้าพนักงานของรัฐในการตรวจสอบภาษีดังกล่าวด้วย[14]

(2) **<u>เงินเพิ่มภาษีอากร</u>** หมายถึง เงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระเมื่อผู้เสียภาษีผิดนัด ไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กำหนดไว้ และเงินเพิ่มนี้จะมีจำนวนมากขึ้นตามระยะเวลาที่ชำระภาษีล่าช้า แต่จำนวนเงินเพิ่มจะไม่เกินภาษีที่ต้องชำระ[15]

(3) **<u>ค่าปรับอาญา</u>** เป็นจำนวนเงินที่กฎหมายกำหนดขึ้นเพื่อลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดต่อกฎหมาย[16]

(4) **<u>ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล</u>** ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้ชำระเมื่อครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด. 51) และเมื่อสิ้นรอบระยะเวลา (ภ.ง.ด. 50) ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ที่บริษัทถูกผู้จ่ายเงินหักภาษี ณ ที่จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทจะต้องรับผิดในกรณีที่บริษัทเป็นผู้จ่ายเงินได้ให้แก่บริษัทอื่นและมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย แต่บริษัทไม่ได้หักและนำส่ง ซึ่งบริษัท

---

[14] ดาริกา สมชนะกิจ, <u>รายจ่ายต้องห้ามที่เป็นเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าปรับอาญา</u> (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556). หน้า 60.

[15] เรื่องเดียวกัน, หน้า 60.

[16] สรรพากรสาส์น, **เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญาตามกฎหมายอื่นถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามหรือไม่** [ออนไลน์], 4 มกราคม 2561.แหล่งที่มา: <u>http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail.php?aID=752</u>

จะต้องรับผิดโดยเงินของบริษัทเอง และภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกิดจากการจำหน่ายกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร[17]

ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ รวดเร็ว ป้องกันการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษี ประมวลรัษฎากรจึงต้องมีมาตรการจัดเก็บภาษีอากรที่เรียกว่า เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ซึ่งถือเป็นมาตรการบังคับทางปกครอง โดยเบี้ยปรับกำหนดขึ้นเพื่อชดเชยความเสียหายที่เกิดขึ้นแก่รัฐ ในกรณีที่มีผู้ไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้อง หรือปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดไว้ ส่วนเงินเพิ่มเป็นค่าขาดประโยชน์ของรัฐกรณีผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งเทียบได้กับดอกเบี้ยในกฎหมายแพ่งซึ่งลูกหนี้จะต้องรับผิดชำระในระหว่างผิดนัดนั้นเอง

<u>วัตถุประสงค์ตามประมวลรัษฎากรของเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญาที่สำคัญคือ[18]</u>

(1) เพื่อเป็นการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งทำให้การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐทำได้อย่างเต็มที่

(2) เพื่อจูงใจให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้อง เช่นการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีอย่างถูกต้องภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งหากไม่ปฏิบัติตามแล้วกฎหมายก็กำหนดให้เรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้

(3) เพื่อเป็นค่าเสียหายของรัฐ ในกรณีผู้เสียภาษีมีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากรหรือไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไต่สวนภาษีอากร โดยไม่มีเหตุอันควรประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องรับผิดเสียเบี้ยปรับด้วย ซึ่งบางครั้งเบี้ยปรับที่เรียกเก็บนั้นอาจจะมีจำนวนมากกว่าเงินภาษีที่ต้องชำระก็เป็นได้

(4) เพื่อชดเชยค่าขาดประโยชน์ของรัฐ ในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาหรือผิดนัดชำระภาษี ทำให้รัฐขาดประโยชน์ในการที่จะนำเงินภาษีอากรนั้นไปใช้จ่ายเป็นงบประมาณแผ่นดิน หรือนำเงินภาษีนั้นไปทำให้เกินประโยชน์เพิ่มขึ้น ซึ่งเปรียบได้กับการที่รัฐเก็บดอกเบี้ยจากเงินภาษีที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีล่าช้านั้นเอง

(5) เป็นการลงโทษผู้กระทำความผิด ผู้ไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดไว้

---

[17] ดาริกา สมชนะกิจ, หน้า 61.

[18] ดาริกา สมชนะกิจ, หน้า 62.

จะเห็นได้ว่าวัตถุประสงค์ในการเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มคือ มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อการจูงใจให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้องและโดยสมัครใจ และเพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายบรรลุผล หรือเพิ่มแรงจูงใจให้ประชาชนปฏิบัติตามกฎหมายมากขึ้น เพราะหากไม่ทำตามจะถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ซึ่งจะทำให้ภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีมีมากขึ้น

แต่ที่นำเสนอไปข้างต้นนั้นเป็นเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา ตามประมวลรัษฎากร แต่นอกจากนี้ยังมี เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต เบี้ยปรับตามพระราชบัญญัติจราจรทางบก เบี้ยปรับตามพระราชบัญญัติรถยนต์ เบี้ยปรับตามพระราชบัญญัติขนส่งทางบก เป็นต้น ที่อาจมีความเกี่ยวข้องในการดำเนินกิจการของกิจการต่าง ๆ ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ

ค่าปรับอาญา ภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มนั้น ในทางบัญชีการเงินย่อมจะถือเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการได้ เพราะเป็นค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อการหารายได้ของกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายได้นั้น แต่ตามหลักทางภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น เพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีอากรในการจัดเก็บและหารายได้และเพื่อการกระจายภาระภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอย่างเท่าเทียมกันและเหมาะสม เช่น การกำหนดให้ค่าภาษีเป็นรายจ่ายต้องห้ามก็เพราะหากยอมให้นำเอาค่าภาษีมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรกำไรขาดทุนสุทธิทางภาษีได้ ก็ย่อมทำให้ภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีควรต้องเสียและภาษีที่รัฐควรจัดเก็บได้ลดลงหรือไม่มีเลย ทั้งนี้เพราะค่าภาษีที่นำมาเป็นรายจ่าย ดังนั้นในทางภาษีแล้วกำไรสุทธิที่ควรนำมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นก็ควรเป็นกำไรสุทธิก่อนการหักภาษีเงินได้นั้นเอง กฎหมายภาษีเงินได้จึงได้มีการกำหนดรายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายต้องห้ามประเภทหนึ่ง หรือแม้กระทั้งการกำหนดให้ค่าปรับอาญา เบี้ยปรับและเงินเพิ่มมาเป็นรายจ่ายต้องห้ามนั้นก็เพราะ เนื่องจากเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญาเป็นการลงโทษผู้กระทำความผิด จึงไม่ควรให้นำมาลงเป็นรายจ่ายทางภาษีอีก เพราะจะเป็นการสนับสนุนบุคคลผู้กระทำความผิด ซึ่งหลักการและเหตุผลของการกำหนดให้รายจ่ายที่เป็นค่าปรับอาญา ภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นรายจ่ายต้องห้ามดังกล่าวนั้นได้มีปรากฏอยู่ใน มาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร

2.4.1.2 รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการโดยเฉพาะ หรือรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว

ตามแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร หนังสือที่ กค 0702/6723 วันที่ 3 กันยายน 2553 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการลงรายจ่ายเงินค่าปรับคืนให้กับพนักงานผู้กระทำความผิดตาม

กฎหมายจราจรทางบก ในการ คำนวณกำไรสุทธิ โดยในเรื่องดังกล่าวกรมสรรพากรได้พิจารณาในความเกี่ยวข้องกับข้อกฎหมายในมาตรา 65 ตรี (3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว และมาตรา 65 ตรี (13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ในเหตุการณ์ที่นิติบุคคลจ่ายเงินค่าปรับจราจรคืนให้กับพนักงาน โดยที่หลักฐานการของค่าปรับจราจรนั้นมิได้ออกในนามของนิติบุคคล แต่นิติบุคคลดังกล่าวจะนำใบเสร็จรับเงินค่าปรับจราจรดังกล่าวมาใช้เป็นหลักฐานในการรวมค่าปรับจราจรมาร่วมเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

มาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ว่า “รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศลเว้นแต่รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณะประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี” รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว[19] หมายถึง รายจ่ายซึ่งควรจะจ่ายเป็นเรื่องส่วนตัวของผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นหรือผู้บริหารงานหรือพนักงานหรือลูกค้าของกิจการมากกว่าที่จะเป็นรายจ่ายในการดำเนินงานกิจการปกติตามความจำเป็นและสมควร หรือไม่อยู่ในวิสัยที่กิจการจะพึงมีรายจ่ายเช่นนั้น

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการให้โดยเสน่หา หมายถึง รายจ่ายที่จ่ายไปโดยความรักใคร่ชอบพอกันเป็นการส่วนตัว ซึ่งต้องพิจารณาเป็นข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีไป โดยหลักการให้โดยเสน่หาผู้รับไม่มีความผูกพันว่าจะต้องกระทำรอย่างหนึ่งอย่างใดตอบแทน หรือ เรียกว่า การให้เปล่า

ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายตาม มาตรา 65 ตรี (3) เช่น พนักงานของบริษัทแห่งหนึ่ง ทำงานด้วยความซื่อสัตย์สุจริตมาเป็นเวลานานได้ถึงแก่ความตายในขณะปฏิบัติหน้าที่ บริษัทได้จ่ายเงินสมนาคุณจำนวนหนึ่งให้แก่ครอบครัวของลูกจ้างผู้นั้น โดยไม่มีระเบียบแต่อย่างใด เงินสมนาคุณที่บริษัทจ่ายให้กับครอบครัวของลูกจ้างเป็นกรณีที่บริษัทจ่ายให้เองโดยไม่มีข้อบังคับ และมิใช่เป็นการจ่ายตามกฎหมายหรือระเบียบใด ๆ จึงเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวหรือการให้โดยเสน่หา บริษัทจะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ว่า “รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ” หรือกล่าวคือ รายจ่ายที่มิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการหมายถึง รายจ่ายที่มิใช่รายจ่ายในการดำเนินกิจการหรือรายจ่ายที่มิได้เกิดขึ้นเพื่อการประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ ทั้งที่ไม่อำนวยให้เกิดรายได้จากการจ่ายรายจ่ายรายการนั้น บทบัญญัตินี้ห้ามมิให้

---

[19] ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2553). หน้า 2-157.

นำรายจ่ายที่ไม่จำเป็นหรือที่ไม่ใช่รายจ่ายตามปกติที่ควรจ่ายมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เป็นหลักว่าเมื่อจ่ายออกไปแล้วควรได้รับผลตอบแทนในทางที่จะเกิดประโยชน์แก่กิจการ รายจ่ายใดเมื่อจ่ายออกไปเพื่อทำมาหาได้ทำให้เกิดกำไรหรือผลประโยชน์ หรือไม่ได้อยู่ในขอบเขตที่ประสงค์ของนิติบุคคลนั้นหรือไม่จำเป็นแก่นิติบุคคลนั้น ห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ซึ่งวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งนิติบุคคลประกอบกิจการเพื่อเอาผลกำไรจากการประกอบกิจการนั้นมาแบ่งภายใต้วัตถุประสงค์ที่แสดงออกไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิ รายจ่ายใดที่ไม่อยู่ในกรอบหรือไม่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลจึงไม่อาจนำมาหักเป็นรายจ่ายของนิติบุคคลได้[20]

ตามปกติรายจ่ายที่จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้นั้นจะต้องเป็นรายจ่ายที่จ่ายหรือจะต้องจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล รายจ่ายใดที่มิได้เกี่ยวข้องกับกิจการจะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ เช่น รายจ่ายค่าปรับอาญาที่พนักงานกระทำผิดกฎหมายหรือรายจ่ายส่วนตัว รายจ่ายเช่นนี้ถือไม่ได้ว่าเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะรายจ่ายใดจะเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการย่อมขึ้นอยู่กับความจำเป็นและเหตุอันสมควร ข้อเท็จจริงของเหตุการณ์ประกอบกับต้องมีหลักฐานในแต่ละรอบระยะเวลา

อย่างไรก็ดีคำว่า “เพื่อกิจการ” ก็ดีหรือ “เพื่อหากำไร” ก็ดี ควรจะตีความหมายในทางกว้างมิฉะนั้นรายจ่ายหลายรายการที่บริษัทต่าง ๆ จ่ายอยู่เสมอ เช่น รายจ่ายในการประชาสัมพันธ์ก็จะหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ การที่พิจารณาว่ารายจ่ายใดเป็นรายจ่ายอันมิใช่เพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะนั้นขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงประกอบด้วยเหตุผลและความจำเป็นในการจ่ายเป็นราย ๆ ไป

ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายตาม มาตรา 65 ตรี (3) แต่ในกรณีที่นิติบุคคลนำรถยนต์ซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์ของนางสาว ก. กรรมการของบริษัท มาใช้ในกิจการโดยมิได้ทำสัญญาเช่า แต่บริษัทต้องจ่ายค่าเบี้ยประกันภัยและค่าซ่อมรถยนต์ ซึ่งเป็นไปตามมติที่ประชุมผู้ถือหุ้น หรือตามข้อตกลง หรือระเบียบของบริษัท หากบริษัทสามารถนำพิสูจน์ให้เห็นโดยชัดแจ้งว่ารายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายเพื่อประโยชน์ในการหารายได้หรือใช้ในการประกอบธุรกิจ โดยตรงบริษัทจึงมีสิทธินำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรเกี่ยวกับมาตรา 65 ตรี (3) และมาตรา 65 ตรี (13) คือ หนังสือที่ กค 0706/1924 ลงวันที่ 7 มีนาคม 2549 กรณีนิติบุคคลจ่ายค่าศึกษาอบรม ค่าพาหนะเดินทาง และค่าที่พักให้แก่นาย พ ในขณะที่ใน พ ไม่ได้เป็นกรรมการหรือพนักงานของบริษัท ถือเป็น

[20] เรื่องเดียวกัน, หน้า 236-237.

การให้เนื่องจากผู้รับไม่มีหน้าที่หรือความผูกพันในทางธุรกิจของบริษัทโดยตรง ดังนั้นรายจ่ายดังกล่าวเข้าลักษณะการเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา และไม่ใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หรืออีกหนึ่งตัวอย่างเช่น นิติบุคคลได้จัดสวัสดิการให้พนักงานเกี่ยวกับช่วยเหลือค่ารักษาพยาบาลโดยระเบียบของบริษัทกำหนดวงเงินกรณีเจ็บป่วยทั่วไปของพนักงานทุกระดับไว้ไม่เกินคนละ 40,000 บาทต่อปีแต่ปรากฏว่าในบางกรณีค่ารักษามีจำนวนเกิน 40,000 บาท ซึ่งเกินกว่าที่กำหนดไว้ในระเบียบของบริษัท แม้มีเหตุผลว่าพนักงานผู้นั้นเป็นผู้ทำงานให้กับบริษัทมาเป็นเวลานานและเป็นผู้มีความรู้ ความชำนาญในการปฏิบัติงานของบริษัทเป็นอย่างมาก เงินค่ารักษาพยาบาลส่วนที่เกิน 40,000 บาท ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวและไม่ใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรเพื่อกิจการโดยเฉพาะ นิติบุคคลจึงไม่มีสิทธินำค่ารักษาพยาบาลส่วนที่เกิน 40,000 บาท มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.4.2 เบี้ยปรับ ค่าปรับอาญาตามกฎหมายจราจรทางบก

โดยทั่วไปกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการ ใช้รถใช้ถนนมีอยู่ด้วยกันหลายฉบับ เช่น พระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 (พ.ร.บ. รถยนต์ฯ) ซึ่งมีข้อกำหนดเกี่ยวกับตัวรถยนต์ ผู้ขับขี่ (2.4.2.1) พระราชบัญญัติการจราจรทางบก พ.ศ. 2522 (พ.ร.บ. จราจรฯ) ซึ่งกำหนดเกี่ยวกับการการใช้ไฟ ใช้ทางเดินรถ เสียงสัญญาณของรถการขับขี่รถ หลักเกณฑ์ วิธีการในการปฏิบัติตามสัญญาณจราจร เครื่องหมายจราจร รวมถึงลักษณะของรถที่ใช้ในการขนส่งบรรทุกโดยสาร (2.4.2.2) และพระราชบัญญัติขนส่งทางบก พ.ศ. 2535 (พ.ร.บ. ขนส่งฯ) ซึ่งกำหนดเกี่ยวกับการประกอบการขนส่งทั้งในรูปของสาธารณะ และส่วนบุคคล (2.4.2.3) นอกจากนั้นยังมีกฎกระทรวงต่าง ๆ ที่ออกตามพระราชบัญญัตินั้น และอาจเกี่ยวข้องกับกฎหมายอาญาซึ่งมีโทษจำคุกด้วยหากมีกรณีที่มีการเฉี่ยวชนกันและมีผู้บาดเจ็บเกิดขึ้น

2.4.2.1 ค่าปรับที่เกิดขึ้นเกี่ยวข้องกับตัวรถยนต์ ผู้ขับขี่

พระราชบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับตัวรถยนต์ และผู้ขับขี่โดยตรงคือ พ.ร.บ. รถยนต์ฯ เป็นกฎหมายที่กำหนดขึ้นเพื่อควบคุมการใช้รถของผู้ใช้รถภายในประเทศครอบคลุมถึงรถยนต์ รถจักรยานยนต์ รถพ่วง รถบดถนน รถแทรกเตอร์ ทั้งที่อยู่ในรูปของรถส่วนบุคคลหรือรถสาธารณะ[21] ยกเว้นรถสำหรับเฉพาะพระองค์พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว รถของกรมตำรวจ รถที่เจ้าของแจ้งการไม่ใช้รถตามกฎหมาย หรือรถที่ผู้ผลิตหรือประกอบเพื่อจำหน่ายหรือที่ผู้นำเข้าเพื่อ

[21] มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ.2522

จำหน่าย ผลิต ประกอบหรือนำเข้า และยังมิได้จำหน่ายให้แก่ผู้อื่น โดยสาระสำคัญคือ รถทุกคันที่มีการนำมาใช้ต้องยื่นคำขอต่อนายทะเบียนแห่งท้องที่ที่ตนมีภูมิลำเนาหรือท้องที่ที่จะนำรถไปใช้และต้องมีและแสดงแผ่นป้ายและเครื่องหมายครบถ้วนถูกต้อง และมีการเสียภาษีประจำปีให้ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด นอกจากนี้ผู้ขับรถจะต้องได้รับอนุญาตขับรถและต้องมีใบอนุญาตขับรถและสำเนาภาพถ่ายใบคู่มือจดทะเบียนรถในขณะขับหรือขับขี่รถยนต์ หากฝ่าฝืนอาจมีโทษปรับตามที่กฎหมายกำหนด โดยข้อหาหรือฐานความผิดที่เกิดขึ้นตามบทกำหนดโทษของ พ.ร.บ. รถยนต์ฯ สามารถแยกได้เป็นข้อหาหรือฐานความผิดที่เกี่ยวข้องกับตัวรถยนต์ และที่เกี่ยวข้องกับผู้ขับขี่ตามตาราง

ตัวรถยนต์	ผู้ขับขี่
(1) เปลี่ยนแปลงสีของรถผิดจากที่จดทะเบียนไว้ (2) เปลี่ยนแปลงตัวรถหรือส่วนใดส่วนหนึ่งของรถให้ผิดจากไปที่จดทะเบียน (3) ใช้เครื่องหมายที่นายทะเบียนออกให้สำหรับรถคันหนึ่งกับรถอีกคันหนึ่ง	(1) ใช้รถไม่จดทะเบียน (2) ใช้รถไม่เสียภาษีประจำปีภายในเขตกำหนด (3) ใช้รถไม่แสดงเครื่องหมายเสียภาษี (4) ใช้รถไม่มีแผ่นป้ายทะเบียน (5) ใช้รถที่มีส่วนควบหรือเครื่องอุปกรณ์ไม่ครบถ้วน (6) ขับรถยนต์ที่มีไว้เพื่อขายหรือเพื่อซ่อม (รถป้ายแดง) ระหว่างพระอาทิตย์ตกถึงพระอาทิตย์ขึ้น เวลากลางคืน) โดยไม่มีความจำเป็นและได้รับอนุญาตจากนายทะเบียน (7) ขับรถโดยไม่ได้รับอนุญาตขับรถ (8) ขับรถโดยไม่มีใบอนุญาตขับรถที่จะแสดงได้ทันที (เว้นแต่ผู้ฝึกหัดขับรถตาม) (9) ขับรถไม่มีสำเนาภาพถ่ายใบคู่มือจดทะเบียนรถที่จะแสดงได้ทันที (10)ยินยอมให้ผู้ซึ่งไม่มีใบอนุญาตขับรถ เข้าขับรถของตน (11)รับจ้างรถบรรทุกคนโดยสาร โดยใช้รถยนต์รับจ้างบรรทุกคนโดยสาร ไม่เกิน 7 คน โดยไม่ได้รับอนุญาตจากนายทะเบียน (12)ขับรถระหว่างถูกยึดใบอนุญาตขับรถ

โดยข้อหาหรือฐานความผิดที่เกิดขึ้นจากตัวรถยนต์จะเป็นความผิดในนามของเจ้าของรถยนต์ที่กระทำความผิด แต่ข้อหาหรือฐานความผิดที่เกิดขึ้นโดยผู้ขับขี่จะตกเป็นความผิดในนามของผู้ขับขี่ขณะกระทำความผิดดังกล่าว ดังนั้นค่าปรับที่เกิดขึ้นจาก พ.ร.บ.รถยนต์ฯ อาจเกิดขึ้นในนามของบริษัทผู้เป็นเจ้าของรถยนต์ หรือในนามพนักงานหรือลูกจ้างในฐานะผู้ขับขี่รถยนต์ขณะกระทำความผิดก็เป็นได้

2.4.2.2 ค่าปรับที่เกิดขึ้นเกี่ยวข้องกับการใช้ถนน สัญญาณจราจรรวมถึงการขนส่งบรรทุกโดยสาร

พ.ร.บ. ขนส่งฯ มีสาระสำคัญครอบคลุมประเด็นดังต่อไปนี้

(1) ลักษณะของรถที่ใช้ในทาง

(2) ลักษณะของรถที่ใช้ในการขนส่งบรรทุกโดยสาร รวมถึง คน สัตว์ หรือสิ่งของ

(3) การใช้ทางเดินรถ การใช้ไฟ เสียงสัญญาณของรถ การขับขี่รถ หลักเกณฑ์ วิธีการในการปฏิบัติตามสัญญาณจราจร เครื่องหมายจราจร

(4) หลักเกณฑ์วิธีการในการใช้ทางเดินรถในเรื่องการขับรถ การแซงและผ่านขึ้นหน้า การออกรถ การเลี้ยวรถ การกลับรถ การหยุดรถ การจอดรถ การใช้ทางเดินรถที่จัดเป็นช่องเดินรถประจำทาง ข้อกำหนดเกี่ยวกับความเร็วของรถการับรถผ่านทางร่วม ทางแยก วงเวียน

ข้อหาหรือฐานความผิดในตาม พ.ร.บ.จราจรทางบก เป็นส่วนที่พบบ่อยที่สุดในค่าปรับจราจรและเป็น พ.ร.บ.ที่มีข้อหาหรือฐานความผิดมากที่สุดที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายจราจรทางบก เพราะเป็นข้อกำหนด หลักเกณฑ์โดยตรงของผู้ใช้จราจร โดยสามารถสรุปเป็นข้อหาหรือฐานความผิดที่เกี่ยวข้องกับการจราจรทางบกได้ดังนี้[22]

(1) นำรถที่ไม่มั่นคงแข็งแรง อาจเกิดอันตรายหรือทำให้เสื่อมเสียสุขภาพอนามัย มาใช้ในทางเดินรถ

(2) นำรถที่ไม่ติดแผ่นป้ายทะเบียนมาใช้ในทางเดินรถ

(3) นำรถที่เครื่องยนต์ก่อนให้เกิดก๊าซ ฝุ่นควัน ละอองเคมี เกินเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนดมาใช้ในทางเดินรถ

(4) นำรถที่เครื่องยนต์ก่อให้เกิดเสียงเกินเกณฑ์ที่กำหนดมาใช้ในทางเดินรถ

---

[22] Hatyaifocus, **อัตราค่าปรับจราจร แบบละเอียดยิบ** [ออนไลน์], 4 พฤษภาคม 2561.แหล่งที่มา: https://www.hatyaifocus.com//ข่าว/2019-ข่าวสังคมและการเมือง-อัตราค่าปรับจราจร%20แบบละเอียดยิบ

(5) ขับรถในทางไม่เปิดไฟ หรือใช้แสงสว่างในเวลาที่มีแสงสว่างไม่เพียงพอที่จะมองเห็นคน รถ หรือสิ่งกีดขวาง ในทางได้โดยชัดแจ้งภายในระยะ 150 เมตร

(6) ใช้สัญญาณไฟวับวาบผิดเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(7) ขับรถบรรทุกของยื่นเกินความยาวของตัวรถในทางเดินรถ ไม่ติดธงสีแดงไว้ตอนปลายสุดให้มองเห็นได้ภายในระยะ 150 เมตร

(8) ขับรถบรรทุกวัตถุระเบิด หรือ วัตถุอันตราย ไม่จัดให้มีป้ายแสดงถึงวัตถุที่บรรทุก

(9) ขับรถไม่จัดให้มีสิ่งป้องกันมิให้คน สัตว์ หรือสิ่งของที่บรรทุก ตกหล่น รั่วไหล ส่งกลิ่น ส่องแสงสะท้อน หรือปลิวไปจากรถอันอาจก่อเหตุเดือดร้อนรำคาญ ทำให้ทางสกปรกเปรอะเปื้อน ทำให้เสื่อมเสียสุขภาพอนามัยแก่ประชาชนหรือก่อให้เกิดอันตรายแก่บุคคลหรือทรัพย์สิน

(10)ขับรถไม่ปฏิบัติตามสัญญาณจราจร หรือเครื่องหมายจราจรที่ได้ติดตั้งไว้หรือทำให้ปรากฏในทาง หรือที่พนักงานเจ้าหน้าที่แสดงให้ทราบ

(11)ขับรถฝ่าฝืนสัญญาณไฟแดง

(12)ไม่หยุดรถหลังเส้นให้รถหยุดเมื่อมีสัญญาณไฟแดง

(13)ขับรถไม่ปฏิบัติตามสัญญาณจราจรที่พนักงานเจ้าหน้าที่แสดงให้ปรากฏด้วยมือ

(14)ไม่หยุดรถหลังเส้นให้รถหยุด หรือหยุดรถห่างจากพนักงานเจ้าหน้าที่น้อยกว่า 3 เมตร

(15)ทำให้ปรากฏซึ่งสัญญาณจราจรหรือเครื่องหมายจราจรที่กำหนดในทางเดินรถโดยไม่มีอำนาจ

(16)ไม่ขับรถที่มีความเร็วช้าให้ใกล้ขอบทางด้านซ้ายในทางเดินรถที่มีรถสวนกันได้

(17)ไม่ขับรถบรรทุก รถบรรทุกคนโดยสารรถจักรยานยนต์ที่มีความเร็วช้าในช่องเดินรถซ้ายสุด ในทางเดินรถที่แบ่งช่องเดินรถไว้ตั้งแต่สองช่องขึ้นไป

(18)เลี้ยวรถหรือเปลี่ยนช่องเดินรถโดยไม่ให้สัญญาณ

(19)ขับรถในขณะเมาสุราหรือของเมาอย่างอื่น

(20)ขับรถในลักษณะกีดขวางการจราจร

(21)ขับรถในลักษณะกีดขวางการจราจร

(22)ขับรถบนทางเท้าโดยไม่มีเหตุอันสมควร (เว้นแต่รถเข็นสำหรับทารก คนป่วย หรือคนพิการ)

(23)ขับรถแซงขึ้นหน้ารถอื่นทางด้านซ้ายมือโดยไม่มีเหตุอันสมควร

(24)ขับรถแซงขึ้นหน้ารถอื่นขณะขึ้นทางชัน ขึ้นสะพาน หรืออยู่ในทางโค้ง ซึ่งไม่มีเครื่องหมายจราจรให้แซงได้

(25)ขับรถแซงขึ้นหน้ารถอื่นภายในระยะ 30 เมตร ก่อนถึงทางแยก

(26)ขับรถออกจากที่จอดเมื่อมีรถจอดหรือสิ่งกีดขวางอยู่ข้างหน้าโดยไม่ให้สัญญาณมือหรือแขน หรือสัญญาณไฟ

(27)กลับรถในทางเดินรถกีดขวางการจราจร

(28)กลับรถในระยะ 100 เมตร จากเชิงสะพาน

(29)กลับรถที่ทางร่วมทางแยก (เว้นแต่จะมีเครื่องหมายจราจรให้กลับรถได้)

(30)หยุดรถหรือจอดรถในลักษณะที่เป็นการกีดขวางการจราจรที่อธิบดีกำหนดในทางเดินรถโดยไม่มีอำนาจ

(31)ไม่จอดรถทางด้านซ้ายของทางเดินรถ

(32)จอดรถไม่ขนานชิดกับขอบทางหรือไหล่ทางในระยะห่างเกินกว่า 25 เซนติเมตร

(33)หยุดรถบนทางเท้าโดยไม่มีเหตุผลสมควร

(34)หยุดรถตรงปากทางเข้า-ออกของอาคาร หรือทางเดินรถ โดยไม่มีเหตุผลสมควร

(35)จอดรถบนทางเท้า

(36)จอดรถบนสะพานหรือในอุโมงค์

(37)จอดรถในทางร่วมทางแยก หรือภายในระยะ 10 เมตร จากทางร่วมทางแยก

(38)จอดรถในเขตที่มีเครื่องหมายห้าม

(39)จอดรถภายในระยะ 15 เมตร ก่อนถึงเครื่องหมายหยุดรถประจำทางและเลยเครื่องหมายไปอีก 3 เมตร

(40)จอดรถในลักษณะกีดขวางการจราจร

(41)ทำให้เสียหาย ทำลาย ทำให้เสื่อมค่า หรือทำให้ไร้ประโยชน์ซึ่งเครื่องมือบังคับรถมิให้เคลื่อนย้าย

(42)จอดรถในทางเดินรถหรือไหล่ทางโดยไม่เปิดไฟ หรือใช้แสงสว่างเพียงพอ ที่จะเห็นรถที่จอดนั้นได้ชัดแจ้งในระยะไม่น้อยกว่า 150 เมตร

(43)ขับรถเร็วเกินอัตรากำหนด

(44)ไม่ยอมให้รถในทางร่วมทางแยกนั้นผ่านไปก่อน เมื่อขับรถถึงทางร่วมทางแยกทีหลัง

(45)ขับรถในทางก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคล หรือทรัพย์สินของผู้อื่น แล้วไม่หยุดช่วยเหลือแสดงตัว และแจ้งเหตุต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ใกล้เคียงทันที

(46)ขับรถแท็กซี่ปฏิเสธไม่รับจ้างบรรทุกคนโดยสาร (เว้นแต่ กรณีจะเกิดอันตรายแก่ตนหรือแก่คนโดยสาร)

(47)ไม่เดินบนทางเท้าหรือไหล่ทางเมื่อทางนั้นมีทางเท้าหรือไหล่ทางอยู่ข้างทางเดินรถ

(48)เดินข้ามทางนอกทางข้าม เมื่อมีทางข้ามอยู่ภายในระยะ 100 เมตร

(49)ขี่ จูง ไล่ ต้อน หรือปล่อยสัตว์ไปบนทาง ในลักษณะที่เป็นการกีดขวางการจราจรและไม่มีผู้ควบคุมเพียงพอ

(50)วาง ตั้ง ยื่น หรือ แขวนสิ่งใดสิ่งหนึ่ง หรือกระทำด้วยประการใด ๆ ในลักษณะที่เป็นการกีดขวางการจราจร โดยไม่ได้รับอนุญาต

(51)ขับขี่รถจักรยานยนต์ไม่สวมหมวกนิรภัย (มิให้ใช้บังคับแก่ภิกษุสามเณร นักพรต นักบวช ผู้นับถือลัทธิศาสนาที่ใช้ผ้าโพกศีรษะตามประเพณีนิยม)

(52)โดยสารรถจักรยานยนต์ไม่สวมหมวกนิรภัย (มิให้ใช้บังคับแก่ภิกษุสามเณร นักพรต นักบวช ผู้นับถือลัทธิศาสนาที่ใช้ผ้าโพกศีรษะตามประเพณีนิยม)

(53)ยินยอมให้ผู้อื่นนั่งตอนหน้าแถวเดียวกับคนขับเกิน 2 คน

(54)เป็นผู้ขับรถโดยสารประจำทาง รถบรรทุกคนโดยสารรถโรงเรียน รถแท็กซี่ ยินยอมให้ผู้โดยสารขึ้นหรือลงรถยนต์ในขณะที่รถหยุดเพื่อรอสัญญาณไฟ หรือหยุดเพราะติดการจราจร

(55)ขับรถตามหลังรถฉุกเฉินซึ่งกำลังปฏิบัติหน้าที่ในระยะไม่ถึง 50 เมตร

(56)กระทำด้วยประการใด ๆ บนทางอันเป็นการกีดขวางของการจราจร

(57)ฝ่าฝืนคำสั่งข้อบังคับหรือระเบียบของเจ้าพนักงานจราจรซึ่งสั่งหรือประกาศ ห้ามหยุดหรือ จอด

<u>พ.ร.บ.จราจรฯ ได้กำหนดโทษและมาตรการบังคับไว้ดังนี้</u>

(1) โทษจำคุก

(2) โทษปรับ

(3) การลิดรอนสิทธิในการใช้รถ และการเรียกราคาหรือค่าเสียหาย

(4) มาตรการว่ากล่าวตักเตือน

2.4.2.3 ค่าปรับที่เกิดขึ้นเกี่ยวข้องกับการประกอบการขนส่งทั้งในรูปของสาธารณะและส่วนบุคคล

พ.ร.บ. ขนส่งฯ เป็นกฎหมายที่กำหนดขึ้นเพื่อใช้บังคับแก่การขนส่งคน สัตว์ หรือสิ่งของโดยทางบกด้วยรถยนต์ ยกเว้นการขนส่งโดยสารรถยนต์ทหารตามกฎหมายว่าด้วยรถยนต์ทหารหรือการขนส่งโดยรถยนต์รับจ้างที่บรรทุกผู้โดยสารไม่เกิน 7 คน รถยนต์รับจ้างระหว่างจังหวัดที่บรรทุกผู้โดยสารที่บรรทุกผู้โดยสารไม่เกิน 7 คน รถยนต์บริการที่บรรทุกผู้โดยสารไม่เกิน 7 คน และรถยนต์นั่งส่วนบุคคลไม่เกิน 7 คนตามกฎหมายว่าด้วยรถยนต์หรือรถยนต์นั่งส่วนบุคคลเกิน 7 คนแต่ไม่เกิน 12 คนและรถยนต์ส่วนบุคคลที่มีน้ำหนักรถไม่เกิน 1,600 กิโลกรัมตามกฎหมายว่าด้วยรถยนต์ ซึ่งไม่ได้ใช้ประกอบการขนส่งเพื่อสินจ้างหรือรถยนต์ยนต์สามล้อ ตามกฎหมายว่าด้วยรถยนต์หรือ

การขนส่งตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ได้แก่ การขนส่งส่วนบุคคลโดยรถใช้งานเกษตรกรรม ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 19 (พ.ศ.2525)[23]

เมื่อพิจารณาจากลักษณะจะเห็นว่า พ.ร.บ.ขนส่งฯ เป็นกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมผู้ประกอบการขนส่งทางถนน โดยมีคณะกรรมการควบคุมการขนส่งทางบกกลางและคณะกรรมการควบคุมการขนส่งประจำจังหวัด มีหน้าที่กำหนดลักษณะของการขนส่งประจำทางและการขนส่งไม่ประจำทาง เส้นทาง จำนวนผู้ประกอบการขนส่ง และจำนวนรถสำหรับการขนส่ง อัตราค่าขนส่งและค่าบริการอย่างอื่นใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขนส่ง ชนิดของรถยนต์รวมถึงสภาพของรถยนต์ กำหนดหลักเกณฑ์ในการรับจดทะเบียนและวางมาตรการในการกำหนด อนุญาต เพิกถอน การอนุญาต การควบคุม กิจการขนส่งทางบก[24] โดยข้อหาหรือฐานความผิดที่เกิดขึ้นตามบทกำหนดโทษของพ.ร.บ.การขนส่งทางบก สามารถสรุปเป็นข้อหาหรือฐานความผิดที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งดังนี้

(1) ประกอบการขนส่งประจำทางโดยไม่ได้รับอนุญาต

(2) ประกอบการขนส่งไม่ประจำทางโดยไม่ได้รับอนุญาต

(3) ประกอบการขนส่งด้วยรถขนาดเล็กโดยไม่ได้รับอนุญาต

(4) ประกอบการขนส่งส่วนบุคคลโดยไม่ได้รับอนุญาต

(5) เป็นผู้ได้รับใบอนุญาตประกอบการขนส่งใช้รถผิดประเภท

(6) เป็นผู้ได้รับใบอนุญาตประกอบการขนส่งประจำทาง ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนด จำนวนรถที่ต้องการใช้ในการประกอบการขนส่งตามเส้นทางที่ใช้ในการประกอบ การขนส่ง

(7) เป็นผู้ได้รับอนุญาตประกอบการขนส่งประจำทาง ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนด ลักษณะ ชนิด ขนาด และสีของรถ และเครื่องหมายของผู้ประกอบการขนส่งที่ต้องให้ปรากฏประจำรถทุกคัน

[23] มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ.2522

[24] หมวด 2 แห่งพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ.2522

บทที่ 3

การวิเคราะห์ประเด็นปัญหาความแตกต่างของค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบกและค่าปรับตามกฎหมายภาษีอากรในการใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามที่กล่าวมาแล้วว่าการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคลจะต้องพิจารณาถึงรายได้และรายจ่ายเพื่อให้สามารถคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้อย่างถูกต้องซึ่งบุคคลย่อต้องมีความต้องการที่จะเสียภาษีให้ถูกต้องเหมาะสมโดยอยู่ในขอบเขตของกฎหมาย นิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากกำไรสุทธิต้องคำนวณกำไรสุทธิจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่าย หากนิติบุคคลใดมีรายจ่ายต่ำก็ต้องเสียภาษีสูง หากมีรายจ่ายสูงขึ้นจำนวนภาษีที่ต้องเสียก็ย่อมน้อยลง ดังนั้นรายจ่ายจึงมีความสำคัญมากสำหรับนิติบุคคล หากมีเกณฑ์การคำนวณรายจ่ายที่ถูกต้อง มีความเป็นธรรม ความเสมอภาคและแน่นอนย่อมก่อให้เกิดประโยชน์ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล การศึกษาในบทนี้จะพิจารณาและวิเคราะห์กล่าวถึง คำพิพากษาของศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีที่ 1109/2559 และ ค่าปรับอาญา ภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร กับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 40/2560 เรื่อง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญาตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ให้หมายความถึงเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญาตามกฎหมายภาษีอากรทุกประเภท ซึ่งจะได้พิจารณาและวิเคราะห์คำวินิจฉัยดังกล่าวไม่มีการกล่าวถึงค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบก ซึ่งสมควรที่จะนำมาหักเป็นรายจ่ายของนิติบุคคลได้หรือไม่อย่างไร

3.1 วิเคราะห์เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญาตามกฎหมายภาษีอากรในการใช้เป็นค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคลล

จากคำพิพากษาของศาลฎีกาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีที่ 1109/2559 *โจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ลงวันที่ 19 เมษายน 2548 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2543 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2543 โดยให้โจทก์รับผิดเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม รวม 220,317,996.07 บาท โจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจึงยื่นคำอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ปรากฏว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ลดภาษีลง คงเหลือเรียกเก็บเป็นภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม รวม 24,207,990.62 บาท โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเฉพาะการประเมินในส่วนค่าปรับอากรขาด เงินเพิ่มศุลกากร และค่าปรับภาษีเพื่อมหาดไทย โดยไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เนื่องจากค่าปรับอากรขาด เงินเพิ่ม*

ศุลกากร และค่าปรับภาษีเพื่อมหาดไทย แม้เป็นไปตามกฎหมายอื่นนอกจากประมวลรัษฎากร แต่ก็เป็นบทลงโทษผู้กระทำผิดกฎหมาย ซึ่งเจตนารมณ์ของกฎหมายก็เพื่อลงโทษผู้ที่ฝ่าฝืนหรือกระทำความผิดกฎหมาย หากยินยอมให้นำค่าปรับอากรขาด เงินเพิ่มศุลกากร และค่าปรับภาษีเพื่อมหาดไทยมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ผู้กระทำความผิดย่อมไม่ได้รับการลงโทษหรือถูกบังคับอย่างแท้จริง ย่อมผิดเจตนารมณ์ของกฎหมาย เมื่อค่าปรับอากรขาด เงินเพิ่มศุลกากร และค่าปรับภาษีเพื่อมหาดไทย เป็นความรับผิดที่โจทก์จะต้องชำระอันเนื่องมาจากการกระทำผิดกฎหมายแล้ว รายจ่ายค่าปรับอากรขาด เงินเพิ่มศุลกากร และค่าปรับภาษีเพื่อมหาดไทยดังกล่าว จำนวน 244,049,225.40 บาท จึงไม่ใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะของโจทก์ โจทก์จึงไม่อาจนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีมติให้ปรับปรุงรายจ่าย โดยไม่ให้นำรายจ่ายค่าปรับอากรขาด เงินเพิ่มศุลกากร และค่าปรับภาษีเพื่อมหาดไทยดังกล่าว มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า ค่าปรับอากรขาด เงินเพิ่มศุลกากร และค่าปรับภาษีเพื่อมหาดไทย ยังเป็นรายจ่ายที่ไม่อาจถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากค่าปรับอาญาและเงินเพิ่มภาษีอากรตามมาตรานี้มิใช่ค่าปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น แต่รวมถึงค่าปรับที่เป็นโทษทางอาญาและเงินเพิ่มภาษีอากรตามกฎหมายอื่นด้วย การที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่ารายจ่ายค่าปรับอากรขาด เงินเพิ่มศุลกากร และค่าปรับภาษีเพื่อมหาดไทย เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเพียงการปรับบทมาตรา 65 ตรี ศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจหยิบยกปรับบทให้ถูกต้องได้เอง[25]

ผลของคำพิพากษาฎีกาที่ 1109/2559 แม้จะมีผลบังคับเฉพาะคู่ความในคดีเท่านั้น แต่คำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบถึง แนวทางการคำนวณการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ๆ ด้วย จึงส่งผลให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้ทำการทบทวนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 10/2528 เรื่อง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม และค่าปรับอาญา ตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร วินิจฉัยคำว่า *“เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา” ตามความหมายอย่างแคบ กล่าวคือ หมายถึงเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น”*[26] ไม่สอดคล้องกับคำพิพากษาฎีกา

---

[25] ระบบสืบค้นคำพิพากษา คำสั่งคำร้องและคำวินิจฉัยศาลฎีกา, **คำพิพากษาของศาลฎีกาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีที่ 1109/2559** [ออนไลน์], 10 มกราคม 2561.แหล่งที่มา: http://deka.supremecourt.or.th/search

[26] คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 10/2528

ดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรจึงได้มีการพิจารณาและมีการประชุมเมื่อวันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2560 ว่าเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญา เป็นการลงโทษผู้กระทำความผิด จึงไม่ควรให้นำมาลงเป็นรายจ่ายทางภาษีอีก เพราะจะเป็นการสนับสนุนบุคคลผู้กระทำความผิด และเพื่อให้สอดคล้องกับแนวคำตัดสินของศาลฎีกาตามคำพิพากษาฎีกาที่ 1109/2559 กล่าวคือได้มีการออกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 40/2560 ลงวันที่ 9 มีนาคม 2560 ซึ่งต่อไปนี้ให้เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับทางอาญาหมายความถึง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับทางอาญาตาม**กฎหมายภาษีอากรทุกประเภท** และให้ยกเลิกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 10/2528 เรื่อง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญา ตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 17 มิถุนายน พ.ศ. 2528

กรณีที่บทบัญญัติมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 บัญญัติว่า “มาตรา 65 ตรี รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” นั้นคำว่า “เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา” ตามบทบัญญัติดังกล่าวจะหมายความรวมถึงเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มและค่าปรับอาญาตามกฎหมายอื่น ๆ ด้วยหรือไม่

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 40/2560 ได้มีคำวินิจฉัยว่า *“คำว่าเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญา ตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากรให้หมายความถึง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญาตามกฎหมายภาษีอากรทุกประเภท”*[27] ฉะนั้นจึงต้องตีความอย่างแคบว่าหมายถึงเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญาตามกฎหมายภาษีอากรทุกประเภทเท่านั้น ไม่รวมถึงกฎหมายอื่น ๆ เช่น กฎหมายจราจรทางบก

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรนั้นมีฐานะเป็นคำสั่งให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรยึดถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติแต่ไม่ได้มีฐานะเป็นกฎหมายเหมือนกับมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีสภาพบังคับให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรต้องยึดถือปฏิบัติตามเท่านั้น แต่ไม่มีสภาพบังคับให้ไปถึงบุคคลหรือองค์กรอื่น ๆ เช่น ศาล ผู้พิพากษา หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้ต้องปฏิบัติตาม แต่ก็ถือได้ว่าเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับผู้เสียภาษีซึ่งได้ใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติตาม

[27] คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 40/2560

กฎหมายเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล จนกว่าจะได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรใหม่หรือกฎหมายใหม่ที่กำหนดเปลี่ยนแปลงหลักปฏิบัติดังกล่าว

จากที่กล่าวมาคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 40/2560 ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อระบบบริหารจัดเก็บภาษี เพราะกฎหมายภาษีอากรมีหลักการสอดคล้องกลับหลักการภาษีอากรที่ดีที่มีจุดประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อเป็นส่วนหนึ่งของรายได้ของรัฐ ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรจึงมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บเอาไว้อย่างชัดเจนในบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรโดยทั่วไปเพื่อให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ปฏิบัติตาม หากมีการละเมิดหรือไม่ปฏิบัติตามจึงควรมีสภาพบังคับในทางกฎหมายแพ่ง คือเงินเพิ่ม เพื่อเป็นการจ่ายเงินเพื่อชดเชยค่าเสียประโยชน์ของรัฐ หรือเบี้ยปรับซึ่งเป็นมาตรการลงโทษผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายหรือในทางอาญาก็จะเป็นโทษจำคุกคือค่าปรับอาญา ดังนั้นเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญาจึงไม่ควรถูกนำเอาไปใช้เพื่อประโยชน์ในทางภาษีอากรต่อไปได้อีก ด้วยเหตุผลที่กล่าวมานี้ มาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากรจึงไม่ควรถูกตีความอย่างแคบตามที่ปรากฏอยู่ในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 40/2560 ฉะนั้นจึงควรหมายความรวมถึงเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม ค่าปรับอาญา ตามกฎหมายทุกประเภทที่มีการบัญญัติถึงสภาพบังคับหรือบทกำหนดโทษไว้

3.2 วิเคราะห์การนำค่าปรับจราจรมาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

กฎหมายจราจรมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้กำหนดหลักเกณฑ์ และบังคับรวมถึงกำหนดโทษให้ผู้ใช้รถยนต์ปฏิบัติตามแต่อย่างไรก็ตามใน ปัจจุบัน กระทำความผิดตามกฎหมายจราจรซึ่งเกี่ยวข้องกับค่าปรับ หรือโทษทางอาญาเกิดขึ้นบ่อยครั้ง และในบางครั้งก็กระทบกับผู้คนหมู่มากในสังคม ดังนั้นทางผู้เขียนจึงยกกรณีศึกษาที่น่าสนใจมาวิเคราะห์เกี่ยวกับการนำค่าปรับจราจรมาคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายของภาษีเงินได้นิติบุคคล

3.2.1 แท็กซี่ของ Uber

จากจดหมายข่าวจากกรมการขนส่งทางบกฉบับที่ 35 วันที่ 28 พฤศจิกายน 2557 ซึ่งได้ประกาศให้การให้บริการแท็กซี่ของ Uber นั้นเป็น “ผิดกฎหมาย” โดยผลจากการประชุมของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการคมนาคมทางบก ได้ตัดสินให้ Uber ผิดกฎหมาย

จากข่าวความผิดใน 4 ประเด็น ประกอบไปด้วย

(1) ใช้รถยนต์ผิดประเภท

จากกรณี Uber ที่แต่เดิมเป็นรถยนต์ส่วนบุคคล (รถยนต์บรรทุกคนโดยสารไม่เกิน 7 คน) ถือเป็นการกระทำความผิดภายใต้ มาตรา 21 แห่ง พ.ร.บ. รถยนต์ฯ ห้ามมิให้ผู้ใดใช้รถไม่ตรงตามประเภทที่จดทะเบียนไว้เว้นแต่กรณี[28] ดังต่อไปนี้

(ก) การใช้รถยนต์บริการธุรกิจหรือรถยนต์บริการทัศนาจรในกิจการส่วนตัว

(ข) การใช้รถยนต์สาธารณะในกิจการส่วนตัว โดยมีข้อความแสดงไว้ที่รถนั้นให้เห็นได้ง่ายจากภายนอกว่าใช้ในกิจการส่วนตัว

(ค) การใช้รถยนต์สาธารณะบรรทุกของที่ติดตัวไปกับผู้โดยสาร (3 ทวิ) การใช้รถยนต์บรรทุกส่วนบุคคลที่มีน้ำหนักรถไม่เกินหนึ่งพันหกร้อยกิโลกรัม เป็นรถยนต์นั่งส่วนบุคคลเกิน 7 คน หรือใช้รถยนต์นั่งส่วนบุคคลเป็นรถยนต์บรรทุกส่วนบุคคล

(ง) ได้รับอนุญาตจากนายทะเบียน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

ความผิดภายใต้มาตรา 22 แห่ง พ.ร.บ. รถยนต์ฯ ห้ามมิให้ผู้ใดใช้รถยนต์อื่นนอกจากรถยนต์โดยสารประจำทางรับจ้างรับคนโดยสารซึ่งเสียค่าโดยสารเป็นรายตัวตามรายทางในทางที่ได้รับอนุญาตให้มีรถยนต์โดยสารประจำทางหรือในเขตจากทางนั้นไม่เกิน 100 เมตร ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่เป็นการรับจ้างรับส่งนักเรียนคนงานนักท่องเที่ยว หรือการรับส่งผู้โดยสารเป็นครั้งคราวซึ่งได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากนายทะเบียน

(2) ไม่ใช้มาตรค่าโดยสาร

บริการ Uber Taxi เป็น “บริการขนส่งไม่ประจำทาง” ชนิดหนึ่ง ตามความในมาตรา 4 (3) เป็นธุรกิจที่ควบคุมโดยกฎหมาย ผู้ที่จะให้บริการโดยได้รับค่าจ้าง ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนด ตามมาตรา 65 วรรค 2 และต้องได้รับอนุญาตจากนายทะเบียนกลาง ตามมาตรา 65 วรรคหนึ่ง ผู้ใดฝ่าฝืนต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 5 ปีหรือปรับตั้งแต่ 20,000 บาท ถึง 100,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ตามมาตรา 126 แห่ง พ.ร.บ. ขนส่งฯ

---

[28] Thairats, **ข้อกฎหมายควรรู้เกี่ยวกับ Uber** [ออนไลน์], 10 มกราคม 2561.
แหล่งที่มา: http://thairats.com/%E0%B9%80%E0%B8%81%E0%B8%A3%E0%B9%87%E0%B8%94%E0%B8%84%E0%B8%A7%E0%B8%B2%E0%B8%A1%E0%B8%A3%E0%B8%B9%E0%B9%89/%E0%B8%9A%E0%B8%A3%E0%B8%B4%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3-uber

(3) ผู้ขับรถไม่มีใบขับขี่สาธารณะ

ในส่วนของคนขับต้องได้รับใบอนุญาตขับขี่ประเภทรถยนต์สาธารณะ ตามกฎกระทรวงว่าด้วยการขออนุญาต การออกใบอนุญาตประกอบการรับจ้างบรรทุกคนโดยสาร และการรับจดทะเบียนรถยนต์รับจ้างในเขตกรุงเทพมหานครฯ เป็นต้น หากคนขับรถรับจ้างสาธารณะ โดยไม่ได้รับอนุญาตจากนายทะเบียน มีโทษปรับ 2,000 บาท

(4) การชำระค่าโดยสารผ่านบัตรเครดิตอาจส่งผลต่อความปลอดภัย

ถึงแม้ว่าจะมีโทษปรับเป็นบทลงโทษกับผู้ประกอบการที่กระทำความผิดตาม พ.ร.บ. เกี่ยวกับกฎหมายจราจรทางบกต่าง ๆ แล้ว บริษัท Uber ก็ยังคงยืนยันจะดำเนินการขนส่งโดยไม่มีใบอนุญาตต่อไปและศูนย์ Uber ยินดีจ่ายค่าปรับให้ถ้าหากผู้ขับถูกจับและเสียค่าปรับขณะปฏิบัติงาน[29] โดยแม้ข้อหา หรือฐานความผิดดังกล่าวจะเป็นความผิดในนามของผู้ขับขี่ โดยผู้ขับขี่นั้นอยู่ระหว่างการปฏิบัติงานภายใต้หลักเกณฑ์ของบริษัท Uber

จากการวิเคราะห์กรณีดังกล่าวพบว่า ค่าปรับของผู้ขับ Uber ที่บริษัท Uber อ้างว่ายินดีจ่ายค่าปรับให้นั้น บริษัท Uber สามารถนำค่าปรับดังกล่าวมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้หรือไม่

หลักกฎหมาย	บทวิเคราะห์
มาตรา 65 ตรี (6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา	ค่าปรับจราจรดังกล่าวไม่อยู่ภายใต้การตีความมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำวินิจฉัยคณะกรรมการภาษีอากรที่ 40/2560 ว่า เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญาที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามหมายถึง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญาตามกฎหมายภาษีอากรทุกประเภท ซึ่งยังไม่ครอบคลุมถึงค่าปรับตามกฎหมายจราจร ดังนั้นค่าปรับดังกล่าวบริษัท Uber สามารถใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้
มาตรา 65 ตรี (3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว	บริษัท Uber ประกาศจ่ายค่าปรับให้กับผู้ขับขี่ที่ถูกปรับขณะปฏิบัติหน้าที่ตามหลักเกณฑ์ของบริษัทแล้ว ซึ่งการประกาศจ่ายดังกล่าวก็เป็นการประกาศให้โดยทั่วไปสำหรับผู้ขับขี่ภายใต้หลักเกณฑ์ของบริษัท มิใช่รายจ่ายที่มีลักษณะอันเป็นส่วนตัวเฉพาะบุคคล สามารถใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้

[29] Thairath, **อูเบอร์' เริ่มตอบโต้กรมขนส่งฯ คนขับวอนทำให้ถูกต้องไม่อยากหวาดระแวง** [ออนไลน์], 10 มกราคม 2561. แหล่งที่มา: https://www.thairath.co.th/content/878645

หลักกฎหมาย	บทวิเคราะห์
มาตรา 65 ตรี (13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการโดยเฉพาะ	ค่าปรับดังกล่าวก็เป็นไปเพื่อกิจการเนื่องจากการดำเนินการของบริษัท Uber โดยตรง ซึ่งเป็นบริษัทที่รับดำเนินการขนส่ง ค่าปรับดังกล่าวจึงสามารถใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้

กล่าวโดยสรุปคือหากพิจารณาแล้วค่าปรับที่บริษัท Uber จ่ายให้กับผู้ขับขี่ที่ถูกปรับขณะปฏิบัติงานซึ่งเป็นไปตามจุดประสงค์และแนวทางการดำเนินงานของบริษัทแล้ว ค่าปรับจราจรดังกล่าวแม้เป็นค่าปรับภายใต้ชื่อของผู้ขับขี่ซึ่งเป็นบุคคล แต่เป็นค่าปรับที่เกิดขึ้นเพื่อกิจการ และไม่ได้ให้เป็นการส่วนตัว และเป็นค่าปรับที่ไม่ใช่ค่าปรับตามภาษีอากร ดังนั้นค่าปรับดังกล่าวสามารถใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้

3.2.2 รถยนต์ต่อภาษีล่าช้า

การต่อภาษีรถยนต์ ถือเป็นหน้าที่อย่างหนึ่งของเจ้าของรถ โดยการต่อภาษีรถยนต์ต้องทำทุกปี ถ้าต่อภาษีล่าช้าจะต้องถูกปรับย้อนหลังนับตั้งแต่วันที่หมดอายุ และถ้าไม่ชำระภาษีนานเกิน 3 ปีจะต้องถูกเพิกถอนทะเบียนรถคันดังกล่าว สำหรับรถยนต์ที่มีอายุเกินกว่า 7 ปีและรถจักรยานยนต์ที่มีอายุเกินกว่า 5 ปี เจ้าของรถจะต้องนำรถเข้าไปตรวจสภาพเสียก่อนโดยสามารถไปตรวจได้ที่กรมการขนส่งทางบก หรือสถานตรวจรถของเอกชนที่ได้รับการรับรอง[30]

โทษของการต่อภาษีรถยนต์ล่าช้าจะต้องเสียค่าปรับในอัตราร้อยละ 1 ของค่าภาษีรถยนต์ต่อเดือน เช่น ค่าภาษีรถยนต์ 900 บาท รถยนต์ของขาดภาษี 1 เดือน ค่าปรับในกรณีที่ต่อภาษีรถยนต์ล่าช้าจะอยู่ที่ 9 บาท แต่ถ้าหากขาดการต่อภาษีรถยนต์เป็นระยะเวลาเกิน 3 ปี ทะเบียนรถยนต์ของจะถูกระงับ โดยหากเทียบแล้วค่าปรับดังกล่าวคำนวณจากงวดเวลาที่รัฐเสียประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีล่าช้า หรือเทียบได้กับเงินเพิ่มของค่าปรับตามกฎหมายภาษีอากรนั้นเอง นอกจากนั้นการใช้รถยนต์ที่ขาดการต่อภาษีรถยนต์นั้นก็มีความผิดตามและมีโทษปรับทางจราจร 20,000 บาท โดยแบ่งเป็นความผิด 3 กรณีคือ[31]

(ก) ใช้รถที่ไม่มี พ.ร.บ. (ขาดต่ออายุ) มีโทษปรับไม่เกิน 10,000 บาท

(ข) ใช้รถไม่จดทะเบียน (ขาดต่อภาษี) มีโทษปรับไม่เกิน 10,000 บาท

---

[30]Moonewzii1, **ต่อภาษีรถยนต์ได้ที่ไหนบ้าง อีกทางเลือกที่สะดวกสบาย สไตล์อีซี่** [ออนไลน์], 4 พฤษภาคม 2561. แหล่งที่มา: https://www.easyinsure.co.th/news/?p=2771

[31]Rabbit Finance Blog**, จะต่อภาษีรถยนต์ทั้งที ต้องใช้เอกสารอะไรบ้าง** [ออนไลน์], 4 พฤษภาคม 2561. แหล่งที่มา: https://today.line.me/th/pc/article/e55a54315ad07000795d1151b385841ce3938c4e09790e9aafcf47f24706be4c

(ค) ใช้รถที่ไม่แสดงเครื่องหมายการชำระภาษี มีโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท

จากการวิเคราะห์กรณีดังกล่าวพบว่า หากรถยนต์ดังกล่าวเป็นกรรมสิทธิ์ของนิติบุคคลเป็นเจ้าของ หรือติดภาระสัญญาเช่าซื้อในนามนิติบุคคล ค่าปรับจราจรที่เกิดขึ้นจากการการต่อภาษีรถยนต์ล่าช้าหรือการใช้รถยนต์ที่ต่อภาษีรถยนต์ล่าช้านั้นสามารถนำค่าปรับดังกล่าวมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้หรือไม่

หลักกฎหมาย	บทวิเคราะห์
มาตรา 65 ตรี (6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา	ค่าปรับจราจรดังกล่าวอยู่ภายใต้การตีความมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำวินิจฉัยคณะกรรมการภาษีอากรที่ 40/2560 ว่า เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญาที่มิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามหมายถึง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญาตามกฎหมายภาษีอากรทุกประเภท ซึ่งการต่อภาษีรถยนต์ล่าช้าเป็นค่าปรับที่เกี่ยวข้องกับภาษี ดังนั้นค่าปรับดังกล่าวไม่สามารถใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้
มาตรา 65 ตรี (3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว	นิติบุคคลผู้เป็นเจ้าของรถยนต์ดังกล่าว มีภาระหน้าที่ต้องชำระค่าปรับจากการต่อภาษีรถยนต์ล่าช้า รวมถึงค่าปรับจากการใช้รถยนต์ที่ต่อภาษีรถยนต์ล่าช้า เนื่องจากรถยนต์เป็นกรรมสิทธิ์ของนิติบุคคลไม่ใช่รถยนต์ส่วนบุคคลของพนักงานหรือผู้บริหาร แต่ค่าปรับดังกล่าวเป็นค่าปรับที่เกิดจากการต่อภาษีรถยนต์ล่าช้า ซึ่งอยู่ในนิยามของภาษีอากรทุกประเภท ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่ารายจ่ายค่าปรับดังกล่าวไม่สามรถใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้
มาตรา 65 ตรี (13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการโดยเฉพาะ	เนื่องจากนิติบุคคลเป็นเจ้าของรถยนต์ ดังนั้นค่าปรับที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์ดังกล่าวนั้นไม่สามารถปฏิเสธได้ว่าไม่เป็นไปเพื่อกิจการ

กล่าวโดยสรุปคือหากพิจารณาแล้วค่าปรับที่เกิดขึ้นจากรถยนต์ซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัท ในความผิดที่เกี่ยวข้องกับการต่อภาษีรถยนต์ล่าช้าเป็นค่าปรับที่เกี่ยวข้องกับภาษี แม้ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว และเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการ เพราะค่าปรับภาษีรถยนต์ภายใต้ชื่อนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าของรถยนต์หรือผู้ขับขี่ซึ่งเป็นบุคคล แต่เป็นค่าปรับที่เกิดขึ้นและเกี่ยวข้องกับภาษี ดังนั้นค่าปรับดังกล่าวไม่สามารถใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้

3.2.3 คนขับเมาสุราขณะขับรถยนต์สาธารณะ

ปัจจุบันการเสียชีวิตเนื่องจากการประสบอุบัติเหตุบนท้องถนนนั้นมีอัตราสูง สาเหตุหลักมาจากการเสพเครื่องดื่มมึนเมา ซึ่งส่งผลกระทบต่อทั้งผู้ขับขี่และคู่กรณี โดยการศึกษานี้มุ่งถึงเหตุการณ์ที่ผู้ขับขี่เสพเครื่องดื่มมึนเมาขณะปฏิบัติหน้าที่ให้กับนิติบุคคลหรือบริษัทผู้ประกอบการขนส่งสาธารณะ ซึ่งมีความผิดและได้รับโทษตามรายละเอียดตารางที่ 1.1

ตารางที่ 1.1 อัตราโทษผู้ขับขี่ในขณะเมาสุรา (ตรวจพบแอลกอฮอล์เกิน 50 มิลลิกรัมเปอร์เซ็นต์) ตาม พ.ร.บ. จราจรฯ[32]

ความร้ายแรง/โทษ	เมาแล้วขับ	เมาแล้วขับเป็นเหตุให้ผู้อื่นได้รับอันตรายแก่กายหรือจิตใจ	เมาแล้วขับเป็นเหตุให้ผู้อื่นได้รับอันตรายสาหัส	เมาแล้วขับเป็นเหตุให้ผู้อื่นถึงแก่ความตาย
จำคุก	ไม่เกิน 1 ปี หรือ	1 – 5 ปี และ	2 – 6 ปี และ	3-10 ปี และ
ปรับ	5,000-20,000 บาท หรือ ทั้งจำทั้งปรับ	20,000-100,000 บาท และ	40,000-120,000 บาท และ	60,00–200,000 บาท และ
พักใช้ใบอนุญาตขับขี่	ไม่น้อยกว่า 6 เดือนหรือเพิกถอนใบอนุญาต	ไม่น้อยกว่า 1 ปี หรือเพิกถอนใบอนุญาต	ไม่น้อยกว่า 2 ปี หรือเพิกถอนใบอนุญาต	เพิกถอนใบอนุญาต

จากการวิเคราะห์กรณีดังกล่าวพบว่า ค่าปรับจราจรสำหรับคนขับเมาสุราในขณะปฏิบัติหน้าที่ขับรถขนส่งสาธารณะนั้นสามารถนำค่าปรับดังกล่าวมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้หรือไม่

[32] สุทธิชัย คำพานิช, “มาตรการในการลงโทษความผิดฐานขับขี่ระหว่างเมาสุราตามพระราชบัญญัติจราจรทางบก,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ปรีดี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธรรมธุรกิจบัณฑิตย์, 2557), หน้า 61.

หลักกฎหมาย	บทวิเคราะห์
มาตรา 65 ตรี (6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา	ค่าปรับจราจรดังกล่าวไม่อยู่ภายใต้การตีความมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำวินิจฉัยคณะกรรมการภาษีอากรที่ 40/2560 ว่า เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญาที่มิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามหมายถึง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญาตามกฎหมายภาษีอากรทุกประเภท ซึ่งยังไม่ครอบคลุมถึงค่าปรับตามกฎหมายจราจร ดังนั้นค่าปรับดังกล่าวนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าของรถยนต์สามารถใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้
มาตรา 65 ตรี (3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว	ค่าปรับที่เกิดขึ้นจากผู้ขับรถยนต์สาธารณะของนิติบุคคลเมาสุราขณะปฏิบัติหน้าที่ภายใต้คำสั่งของนิติบุคคล แม้การกระทำดังกล่าวเกิดขึ้นระหว่างการปฏิบัติหน้าที่ซึ่งเป็นไปตามคำสั่งของนิติบุคคลก็ตาม แต่คำสั่งหรือจุดประสงค์ของนิติบุคคลกำหนดให้ผู้ขับรถยนต์สาธารณะ ปฏิบัติหน้าที่ขนส่งผู้โดยสารจากสถานที่หนึ่งไปยังอีกสถานที่หนึ่ง โดยพฤติกรรมการเมาสุราระหว่างการปฏิบัติหน้าที่นั้นเป็นการกระทำนอกเหนือคำสั่งและข้อกำหนดของนิติบุคคลหรือผู้ประกอบการขนส่งสาธารณะ ดังนั้นหากนิติบุคคลหรือผู้ประกอบการสาธารณะเป็นผู้ชำระค่าปรับจากข้อหา หรือฐานความผิดดังกล่าว ผู้เขียนวิเคราะห์ว่ารายจ่ายดังกล่าวมีลักษณะการเป็นส่วนตัว ต้องห้ามไม่ให้ใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล
มาตรา 65 ตรี (13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการโดยเฉพาะ	นิติบุคคลประกอบกิจการขนส่งสาธารณะ ดังนั้นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นระหว่างการประกอบกิจการขนส่งสาธารณะถือเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

กล่าวโดยสรุปคือหากพิจารณาแล้วค่าปรับที่เกิดขึ้นจากค่าปรับจราจรสำหรับผู้ขับขี่เสพเครื่องดื่มมึนเมาในขณะปฏิบัติหน้าที่ขับรถขนส่งสาธารณะเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการ อย่างไรก็ดีค่าปรับดังกล่าว ต้องห้ามนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเนื่องจากเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว เนื่องจากบริษัทไม่ได้มีคำสั่งหรือจุดประสงค์ให้ผู้ขับรถยนต์สาธารณะเสพเครื่องดื่มมึนเมาในขณะปฏิบัติหน้าที่

บทที่ 4

กฎหมายการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกา

4.1 หลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกาคือหน่วยธุรกิจหรือ Business entity ที่เกิดจากการรวมตัวของบุคคลตั้งแต่ 1 คนขึ้นไปเพื่อประกอบธุรกิจโดยแสวงหากำไรโดยจดทะเบียนภายใต้กฎหมายแห่งรัฐ หรือกฎหมายต่างประเทศ[33] ได้แก่ องค์กรในรูปแบบบริษัท หรือห้างหุ้นส่วน ทั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ และห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัทจำกัด limited liability Company โดยนิยามของคำว่าบริษัท ปรากฏในมาตรา 7701 (a) (3) แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาคำว่า “บริษัท” ให้หมายรวมถึงสมาคมบริษัทร่วมหุ้นและบริษัทประกัน[34]

เนื่องจากลักษณะการบัญญัติกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาไม่ได้มีการแยกหมวดหมู่ในส่วนของการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลออกจากกันอย่างชัดเจนเหมือนประมวลรัษฎากรของไทย แต่อย่างไรก็ตามในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสหรัฐอเมริกาก็มีลักษณะเช่นเดียวกับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย เงินได้ที่นำมาคำนวณภาษีคือกำไรสุทธิโดยคิดจากการนำเงินได้มาจากการประกอบกิจการหักด้วยค่าใช้จ่ายที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้

4.1.1 รายได้

จากการที่ไม่ได้มีการบัญญัติแบบแยกหมวดหมู่ระหว่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ทำให้สิ่งที่จะถือเป็นรายได้ของภาษีเงินได้นิติบุคคลใช้ความหมายเดียวกับบุคคลธรรมดา[35] ตามมาตรา 61 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา ที่แม้จะมีการกำหนดประเภทเงินได้ไว้เพียง 15 ประเภทแต่การกำหนดนั้นเป็นเพียงตัวอย่างเท่านั้น ดังนั้นหลักสำคัญคือ รายได้ที่ได้รับของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทุกประเภทนั้นจะเป็นสิ่งใดก็ตามจะถือเป็นเงินได้ทั้งหมดไม่ว่าได้

---

[34]เสาวภา สุทธิวารี, “การกำหนดรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรจากค่าเสียหายเชิงลงโทษ,” (เอกัตศึกษา คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557), หน้า 115.

[35] John K.Mcnulty and Daniel J.Lathrope, Federal Income Taxation of Individuals in a nutshell, 7th Ed., (United States: West a Thomson business, 2004), page 8.

เป็นลาภลอย (windfall) หรือแม้แต่เงินผิดกฎหมาย (illegal activities) เว้นแต่ว่าจะมีกฎหมายกำหนดไว้เฉพาะว่ารายได้ประเภทใดไม่ถือว่าเป็นรายได้[36]

4.1.2 เกณฑ์การคำนวณรายได้

เกณฑ์การคำนวณรายได้ในการคำนวณรายได้ของนิติบุคคลในสหรัฐอเมริกามักจะใช้เกณฑ์สิทธิ์ (Accrual Basis)[37] โดยเกณฑ์สิทธิ์จะใช้การจับคู่ระหว่างรายได้กับรายจ่ายที่เกิดขึ้น ดังนั้นรายได้ที่ได้รับในปีภาษีใดจะจะต้องหักค่าใช้จ่ายในปีภาษีที่ได้รับ เว้นแต่จะอยู่ภายใต้กระบวนการทางบัญชีอื่น

4.1.3 รายจ่าย

การหักรายจ่ายจะสามารถหักได้แต่รายจ่ายที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้ตามค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเกี่ยวข้องกับการค้า หรือธุรกิจตามจำเป็นและสมควรเหมือนกับกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แม้ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายส่วนบุคคล (Personal expense) ก็สามารถที่จะหักได้[38] โดยค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการค้าหรือธุรกิจ ผู้เสียภาษีที่ประกอบการทางการค้าหรือธุรกิจ Trade or business จะสามารถหักค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็น Ordinary and necessary expanse ได้ทั้งหมดตามมาตรา 162 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา ซึ่งค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็นนั้นพิจารณาได้จากการเป็นค่าใช้จ่ายตามประเพณีอันเป็นส่วนสำคัญทางการค้า และเป็นรายการใช้จ่ายที่เหมาะสมสัมพันธ์กับการก่อรายได้[39] แต่อย่างไรก็ตามแม่บทบัญญัติในมาตรา 162 จะบัญญัติหลักทั่วไปของรายจ่ายที่สามารถนำมาหักในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่ในขณะเดียวกันก็มีการกำหนดให้รายจ่ายบางประเภทที่แม้ว่าจะเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงแต่รายจ่ายเหล่านี้จะไม่สามารถนำมาหักเป็น ๆ เช่น เบี้ยปรับและค่าปรับตามมาตรา 162 (f) สินบนและเงินใต้โต๊ะตามมาตรา 162 (c) หรือค่าเสียหายจำนวน 3 เท่าภายใต้กฎหมายป้องกันการผูกขาดตามมาตรา 162 (g)

---

[36] Joshua D. Rosenberg and Dominic L. Daher, The Law of Federal Income Taxation, (United States: West a Thomson business, 2008). page 40-42.

[37] Boris I. Bittker and Lawrence M. Stone, Federal Income taxation, 5th Ed, (Boston: Little Brown Company, 1980). page 282.

[38] เรื่องเดียวกัน, หน้า 206.

[39] เรื่องเดียวกัน, หน้า 131.

4.2 แนวคิดพื้นฐานเกี่ยวกับเบี้ยปรับดอกเบี้ยและค่าปรับอาญาตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา

The International Revenue Code (IRC) เป็นกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งได้กำหนดมาตรการความรับผิดทางภาษีอากรโดยแบ่งออกเป็นความรับผิดทางแพ่งและความรับผิดทางอาญาด้วยความรับผิดทางแพ่งกำหนดให้เรียกเก็บเบี้ยปรับและดอกเบี้ยซึ่งสามารถบังคับได้จากทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้เองโดยไม่ต้องผ่านกระบวนการพิจารณาทางศาลก่อน ส่วนความรับผิดทางอาญาสามารถบังคับได้โดยการฟ้องคดีต่อศาลเท่านั้นและโทษทางอาญานั้นมีโทษจำคุกปรับและริบทรัพย์ด้วย

4.2.1 หลักเกณฑ์ในการพิจารณาเรียกเก็บเบี้ยปรับ

กฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกากำหนดให้การเรียกเก็บเบี้ยปรับและดอกเบี้ยทางแพ่งมีระดับความรับผิดแตกต่างกันตามการกระทำของผู้เสียภาษีดังนี้

4.2.1.1 เบี้ยปรับกรณีไม่ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด (Penalties related to timeliness)[40]

กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในวันที่กฎหมายกำหนดต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของจำนวนภาษีที่จะต้องชำระแต่ไม่เกินร้อยละ 25 ของจำนวนภาษีที่จะต้องชำระตามมาตรา 6651 (a)

กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีตามที่แสดงในแบบเมื่อถึงกำหนดซึ่งผู้เสียภาษีได้แสดงเอาไว้ในแบบแสดงรายการภาษีเพื่อยื่นขอชำระภาษีของตนเมื่อถึงกำหนดชำระต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 0.5 ต่อเดือนของภาษีที่ไม่ได้รับชำระนั้นจนกว่าจะชำระภาษีนั้นแต่รวมกันแล้วต้องไม่เกินร้อยละ 25 เว้นแต่มีเหตุผลอันสมควรนอกจากนี้เบี้ยปรับดังกล่าวจะเรียกเก็บจากภาษีที่ต้องชำระเพิ่มซึ่งจะถึงกำหนดชำระตามรอบการตรวจสอบบัญชีและกรมสรรพากรได้ทวงถามให้ชำระเงินแล้ว เบี้ยปรับดังกล่าวนี้จะคิดจากระยะเวลาที่ไม่มีการชำระภาษีเท่านั้นโดยเริ่มคำนวณเบี้ยปรับตั้งแต่วันที่ 11 นับแต่มีการทวงถามกรณีจำนวนเงินไม่เกิน 100,000 เหรียญสหรัฐ (มาตรา 6651 (a)(2) และ (3)) ทั้งนี้จำนวนภาษีที่เพิ่มจะคิดในอัตราร้อยละ 0.5 ขอรายชำระในแต่ละเดือน (หรือ 1 เดือนในกรณีที่ระยะเวลาไม่เต็มเดือน) ตราบเท่าที่ยังไม่ทำการชำระภาษีแต่ทั้งนี้ไม่เกินร้อยละ 25 ของจำนวนภาษีที่จะต้องชำระโดยเบี้ยปรับจะเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 1 ต่อเดือนนับจากวันที่ครบกำหนด 10 วันหลังจากที่มี

[40] CCH editorial staff publication, 2010 U.S. Master Tax Guide, (93th ed. Chicag). page 819-820.

หนังสือแจ้งหรือวันที่ได้มีการออกหนังสือแจ้งและทวงถาม ถ้าผู้ชำระภาษียื่นแบบล่าช้าจะมีผลทำให้การเป็นผู้ที่ไม่ได้ยื่นแบบและไม่ได้ชำระเบี้ยปรับให้ถือว่ามีความผิดฐานไม่ได้ชำระเบี้ยปรับเท่านั้น

4.2.1.2 เบี้ยปรับกรณีประมาทเลินเล่อ (The negligence penalty)[41]

เบี้ยปรับในเรื่องนี้ กำหนดกรณีที่ผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการโดยแสดงรายการต่ำกว่าความเป็นจริงโดยการกระทำดังกล่าวเกิดจากความประมาทเลินเล่อโดยไม่ได้เกิดจากเจตนาฉ้อชนของผู้เสียภาษี กรณีนี้ต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 20 ของรายการที่ขาดไปตามมาตรา 6662 (a) และ (c)

4.2.1.3 เบี้ยปรับกรณีฉ้อฉล (The civil fraud penalty)[42]

เบี้ยปรับในเรื่องนี้ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 6663 (a) ซึ่งกำหนดกรณีที่ผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับ ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการโดยแสดงรายได้ไว้ต่ำกว่าความเป็นจริงโดยการกระทำดังกล่าวเกิดจากเจตนาฉ้อฉลของผู้เสียภาษีซึ่งการฉ้อฉลดังกล่าวต้องมีลักษณะเป็นการกระทำโดยไม่สุจริตและมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีจึงถือเป็นความผิดที่หนักที่สุด เช่น การที่ผู้เสียภาษีทำผิดกฎหมายโดยเจตนาที่จะยื่นแบบแสดงรายการด้วยข้อมูลที่ผิดหรือโดยการแสดงข้อมูลที่ไม่ครบถ้วนโดยถือว่าการยื่นแบบแสดงรายการโดยแสดงรายการรายได้ต่ำกว่าความเป็นจริงนี้เป็นการฉ้อฉล กรณีนี้ต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 75 ของภาษีที่แสดงไว้ขาดไปเนื่องจากการฉ้อฉล อย่างไรก็ดีที่สรรพากรประเทศสหรัฐอเมริกาจะกำหนดเบี้ยปรับตรงส่วนนี้ได้จะต้องมีหลักฐานอย่างชัดแจ้งว่าผู้เสียภาษีมีเจตนาฉ้อฉล

4.2.2 หลักเกณฑ์ในการพิจารณาเรียกเก็บดอกเบี้ย

ดอกเบี้ยในกรณี ได้บัญญัติไว้ใน The Internal Revenue Code สรุปเพื่อเปรียบเทียบกับเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรของไทยได้ดังต่อไปนี้[43]

ภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีชำระไว้ไม่ครบถ้วน ผู้เสียภาษีจะต้องเสียดอกเบี้ยเพื่อเป็นค่าชดเชยค่าเสียโอกาสของรัฐในการหาประโยชน์จากความล่าช้าจากการชำระภาษีดังกล่าว ซึ่งดอกเบี้ยจะเริ่มคำนวณนับจากวันที่ภาษีนั้นถึงกำหนดชำระ หรือหลังจากครบกำหนดระยะเวลาที่มีการขยายแล้วจนถึงวันที่กรมสรรพากรได้รับชำระหนี้ภาษีอากรดังกล่าว

---

[41] Ibis, page 826.

[42] Ibis, page 828.

[43] เสาวภา สุทธิวารี, หน้า113.

นอกจากการเรียกเก็บดอกเบี้ยจากภาษีที่ชำระไว้ไม่ครบถ้วนแล้ว ประเทศสหรัฐอเมริกายังกำหนดให้มีการคำนวณดอกเบี้ยในเบี้ยปรับและภาษีในส่วนที่ต้องชำระเพิ่มเติมด้วย กรณีผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบรายการ กรณีประมาทเลินเล่อและฉ้อฉล และกรณีการแจ้งภาษีที่จะชำระน้อยกว่าความเป็นจริง จะคำนวณดอกเบี้ยโดยเริ่มจากวันที่ถึงกำหนดการยื่นแบบแสดงรายการภาษีรวมถึงระยะเวลาที่มีการขยายแล้วจนถึงวันที่มีการชำระภาษี สำหรับดอกเบี้ยในเบี้ยปรับทั้งหมดจะเรียกเก็บเฉพาะกรณีที่ไม่ได้ชำระส่งเพิ่มของภาษีหรือเบี้ยปรับภายใน 21 วัน หลังจากที่มีหนังสือแจ้งและมีการทวงถามแล้วเท่านั้น โดยคำนวณระยะเวลานับจากวันที่มีหนังสือแจ้งและทวงถามไปถึงจนวันที่มีการชำระภาษี

4.2.3 หลักเกณฑ์ในการพิจารณาเรียกเก็บค่าปรับอาญา

ค่าปรับอาญาเกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีจงใจที่จะไม่จ่ายภาษีหรือจงใจที่จะหลบเลี่ยงการเสียภาษีโดยการกำหนดค่าปรับอาญานั้นจะเป็นการกำหนดนอกเหนือจากเบี้ยปรับ[44] เช่น ในมาตรา 7701 กำหนดว่าผู้ใดจงใจ พยายาม ในลักษณะใด ที่จะหลบเลี่ยงภาษีใดที่กฎหมายบัญญัติต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 100,000 เหรียญสหรัฐ (ในกรณีของบริษัทปรับไม่เกิน 500,000 เหรียญสหรัฐ) หรือจำคุกไม่เกินห้าปีหรือทั้งจำทั้งปรับ

4.3 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับเบี้ยปรับและค่าปรับที่ห้ามลงเป็นรายจ่ายตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา

บทบัญญัติหลักในเรื่องรายจ่ายเกี่ยวกับการค้าหรือธุรกิจตามประมวลรัษฎากรประเทศสหรัฐอเมริกาในมาตรา 162 กำหนดไว้ในสาระสำคัญ[45]ดังต่อไปนี้

(a) หลักทั่วไป รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นและจำเป็นในการประกอบกิจการที่ได้จ่ายไปหรือเกิดขึ้นในระหว่างปีภาษีถือเป็นรายจ่ายที่นำหักออกจากยอดเงินในการคำนวณภาษีเงินได้ได้

(b) รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการสาธารณกุศลและการให้โดยเสน่หา ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้

(c) เงินสินบนที่ผิดกฎหมายและรายจ่ายอื่นซึ่งมีลักษณะเดียวกัน ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ ไม่ว่าจะได้จ่ายไปโดยทางตรงให้แก่ผู้มีหน้าที่หรือโดยอ้อมผ่านผู้ที่มีความเกี่ยวพัน

---

[44] CCH editorial staff publication, page 830.

[45] เสาวภา สุทธิวารี, หน้า125.

(d) รายจ่ายที่เป็นการลงทุนในสมาคม Federal National Martage Association ตาม National Mortage Assciaton Act ในส่วนของมูลค่าหุ้นที่เกินกว่ามูลค่าราคาตลาดให้นำมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ได้

(e) ค่าใช้จ่ายที่เป็นการล็อบบี้ (lobbying) และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับทางการเมือง ห้ามไม่ให้นำมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้

(f) ค่าปรับหรือเบี้ยปรับในลักษณะเดียวกันที่ได้จ่ายให้รัฐอันเป็นผลจากการฝ่าฝืนบทบัญญัติกฎหมาย ห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้

(g) ค่าเสียหายจำนวน 3 เท่า ภายใต้กฎหมายป้องกันการผูกขาด ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้สำหรับสองในสามของจำนวนเงินที่จ่ายหรือเกิดขึ้น

(h) รายจ่ายที่เป็นค่าเดินทางของสมาชิกสภานิติบัญญัติของรัฐที่เกิดขึ้นในระหว่างปีภาษีถือเป็นรายจ่ายได้ตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด

(i) ยกเลิก

(j) รายจ่ายค่าโฆษณาของบริษัทต่างประเทศ ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศที่มีหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายค่าโฆษณาเช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกา

(k) รายจ่ายค่าหุ้นเป็นผลจากการที่บริษัทได้รับคืนมาจากผู้ที่มีความเกี่ยวพัน ห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษี

(l) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเป็นพนักงาน ตามความหมายของมาตรา 401 (c) (1) จะได้รับอนุญาตหักรายจ่ายตามมาตรานี้จำนวนเงินเท่ากับจำนวนเงินที่จ่ายในระหว่างปีภาษีสำหรับการประกัน

(m) รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นค่าชดเชยพิเศษจากการจ้างงานห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษี

(n) รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มแผนสุขภาพห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษี

(o) รายจ่ายในลักษณะสวัสดิการแก่ผู้รับส่งจดหมายในชนบท สามารถถือเป็นรายจ่ายได้ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด

(p) รายจ่ายในลักษณะสวัสดิการที่ให้แก่สมาชิกทหารกองหนุนของกองทัพสหรัฐ หักเป็นรายจ่ายได้ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด

นอกจากนี้มาตรา 163 และมาตรา 164 ยังได้บัญญัติเกี่ยวกับลักษณะรายจ่ายที่เกี่ยวกับเงินเพิ่มและรายจ่ายเกี่ยวกับภาษีอากรตามลำดับ ในเรื่องของเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกาจะเรียกว่าดอกเบี้ย interest ซึ่งกำหนดไว้ในมาตรา 163 (k) กำหนดให้ดอกเบี้ยที่เกิดจากการไม่ชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลาที่มีการขยายออกไปและดอกเบี้ยที่เกิดจากการชำระ

ภาษีไม่ถูกต้อง ไม่ชำระภาษีหรือไม่ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด และใน (m) ดอกเบี้ยที่เกิดจากการชำระภาษีต่ำกว่าจริงเป็นผลจากธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีปิดบังไว้ ดอกเบี้ยในลักษณะดังกล่าวกฎหมายไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษี ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิ์นำมาหักออกจากยอดเงินได้ได้ สำหรับบทบัญญัติมาตรา 162 (f) ว่าด้วยเบี้ยปรับและค่าปรับอาญาที่ต้องห้ามลงเป็นรายจ่ายนี้ถูกบัญญัติขึ้นโดยพระราชบัญญัติการปฏิรูปภาษีอากร ค.ศ. 1969 (Tax reform Actof 1969) เมื่อสภาคองเกรสต้องการรับรองหลักการเกี่ยวกับนโยบายสาธารณะ (Public Policy) ไว้โดยชัดแจ้งในกฎหมายภาษีอากรจึงได้ร่างบทบัญญัติในมาตรา 162 (f) ขึ้นมานอกจากนี้ยังเป็นไปเพื่อขจัดปัญหาในการนำข้อกฎหมายเกี่ยวกับรายจ่ายมาปรับใช้ในแต่ละกรณีและเพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายในเรื่องดังกล่าวเป็นไปในทิศทางเดียวกัน สภาคองเกรสจึงได้บัญญัติห้ามนำค่าปรับหรือเบี้ยปรับอื่นใดในทำนองเดียวกันที่ได้จ่ายให้กับรัฐบาลอันเนื่องมาจากการฝ่าฝืนกฎหมายไม่ว่าจะเป็นไปตามกฎหมายใด[46]

นอกจากนี้ยังมี Regulations ประกอบประมวลรัษฎากร ที่เป็นการขยายความมาตรา 162 (f) ในส่วนของรายจ่ายที่เป็นค่าปรับหรือเบี้ยปรับอื่นในลักษณะเดียวกัน Regulation 1.162-21[47]

(a) หลักทั่วไป ภายใต้มาตรา 162 (a) รายจ่ายที่เป็นค่าปรับหรือเบี้ยปรับลักณษะทำนองเดียวกันที่ได้จ่ายให้แก่

(1) รัฐบาลประเทศสหรัฐอเมริกา รัฐ ประเทศที่เป็นอาณานิคมของสหรัฐ

(2) รัฐบาลต่างประเทศ

(3) หน่วยงานทางการเมือง บริษัทหรือหน่วยงานอื่นใดที่มีฐานะเป็นผู้แทนหรือเป็นส่วนหนึ่งของรัฐบาลดังได้กล่าวไปข้างต้น

(b) นิยาม

(1) เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของมาตรานี้ ค่าปรับหรือเบี้ยปรับลักษณะทำนองเดียวกันให้หมายความรวมถึง

(i) เงินที่ได้จ่ายไปในการดำเนินคดีอาญา ทั้งกรณีความผิดอาญาร้ายแรงหรือเป็นความผิดอาญาที่มีโทษสถานเบา

---

[46] เสาวภา สุทธิวารี ,หน้า 122.

[47] Law.cornell **26 CFR 1.162-21 - Fines and penalties** [Online], 14 April 2018. Available from: https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.162-21

(ii) เงินที่มีลักษณะเป็นเบี้ยปรับทางแพ่งที่ได้จ่ายให้แก่รัฐบาลกลาง มลรัฐ หรือตามกฎหมายท้องถิ่น รวมทั้งเบี้ยปรับภาษีอากรและเบี้ยปรับที่ถูกประเมินเรียกเก็บตาม Chapter 68 แห่ง IRC 1954

(iii) เงินที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปในการชำระหนี้ตามจริงหรือมีความผิดเกิดขึ้นสำหรับเป็นค่าปรับหรือเบี้ยปรับ ทั้งในทางแพ่งและทางอาญาหรือ

(iv) สิ่งที่ถูกยึดเป็นผลมาจากการดำเนินกระบวนพิจารณาตามกฎหมายที่มีโทษเช่นเดียวกับค่าปรับและเบี้ยปรับ

(2) จำนวนค่าปรับหรือเบี้ยปรับตามมาตรานี้ไม่รวมถึง ค่าธรรมเนียมตามกฎหมายและรายจ่ายอื่นที่ได้จ่ายไป หรือเกิดขึ้นจากการแก้ต่างในคดีอาญาหรือการดำเนินคดีทางแพ่งซึ่งเกิดขึ้นจากการฝ่าฝืนกฎหมายที่กำหนดโทษปรับหรือต้องเสียเบี้ยปรับทางแพ่ง และไม่รวมถึงค่าธรรมเนียมศาลการชดใช้ค่าเสียหายด้วย

<u>ตัวอย่างประกอบ Regulation[48]</u>

(1) บริษัท A เป็นบริษัทที่ประกอบกิจการซ่อมแซมและบำรุงรักษาอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ บริษัท A ถูกตัดสินว่ากระทำความผิดและถูกปรับเป็นเงิน 50,000 ดอลลาร์ บริษัท A จะนำเงินค่าปรับจำนวน 50,000 ดอลลาร์มาลงเป็นร่ายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทไม่ได้ ต้องห้ามตามมาตรา 162 (f)

(2) บริษัท B ถูกตรวจพลว่ากระทำการฝืนกฎหมายใน 33 U.S.C 1321 (b) (3) โดยได้ปล่อยน้ำมันจากการประกอบการลงสู่แหล่งน้ำ บริษัท B ต้องรับผิดทางแพ่ง เสียเบี้ยปรับเป็นจำนวนเงิน 5,000 ดอลลาร์ เมื่อบริษัทจ่ายเบี้ยปรับดังกล่าวแล้ว บริษัท B จะนำเงินค่าเบี้ยปรับจำนวนนี้มาถือเป็นรายจ่ายของบริษัทไม่ได้ ต้องห้ามตามมาตรา 162 (f)

(3) บริษัท C เป็นผลิตจักรยานยนต์ถูกตรวจพบว่าการกระทำฝ่าฝืนกฎหมายโดยการขายรถจักรยานยนต์ที่มีมาตรฐานต่ำกว่าเกณฑ์ที่ได้รับรองไว้ตามกฎหมาย บริษัท C จะต้องจ่ายเบี้ยปรับทางแพ่งเป็นเงิน 10,000 ดอลลาร์ ซึ่งนอกจากจะต้องจ่ายเบี้ยปรับดังกล่าวแล้ว บริษัทจะต้องชดใช้เงินอีก 500 ดอลลาร์ บริษัทจะนำเงินค่าเบี้ยปรับจำนวน 10,000 ดอลลาร์มาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ แต่สำหรับเงินที่ชดใช้กรณีผลิตรถที่มีมาตรฐานต่ำกว่าเกณฑ์สามารถถือเป็นรายจ่ายได้

[48] เสาวภา สุทธิวารี, หน้า 122.

(4) บริษัท D เป็นผู้ประกอบการเหมืองถ่านหินที่ไม่ได้จัดให้มีระบบความปลอดภัยในการทำงานตามมาตรฐานที่ The Federal Coal Mine Health and Safety Act of 1969 กำหนดไว้ ซึ่งบริษัทจะต้องจ่ายเบี้ยปรับทางแพงจำนวน 10,000 ดอลลาร์และบริษัทจะนำเบี้ยปรับดังกล่าวมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

(5) บริษัท E เป็นเจ้าของรถบรรทุกและให้บริการรับขนส่งบนถนนทางหลวงของรัฐ และได้บรรทุกน้ำหนักเกินกว่าที่กฎหมายของรัฐกำหนดไว้ บริษัทต้องจ่ายค่าปรับอาญาจากการฝ่าฝืนกฎหมายดังกล่าวจำนวน 85 ดอลลาร์ เมื่อจ่ายไปแล้วบริษัทจะนำเบี้ยปรับดังกล่าวมาลงเป็นรายจ่ายไม่ได้

(6) บริษัท F ถูกตรวจพบโดยนายทะเบียนของรัฐว่ามีการก่องสร้างอพาร์ทเมนท์โดยฝ่าฝืนบทบัญญัติอาหารบ้านเรือนของรัฐ เนื่องจากได้จัดให้มีทางหนีไฟภายในอาคาร หลังจากนายทะเบียนตรวจพบ บริษัท F จะต้องชำระเงินค่าปรับจำนวน 200 ดอลลาร์ เมื่อมีการจ่ายค่าปรับดังกล่าว บริษัทจะนำค่าปรับมาลงเป็นรายจ่ายไม่ได้

เมื่อพิจารณาจาก Regulations ดังกล่าวเห็นได้ว่ามีการตีความขอบเขตของค่าปรับและเบี้ยปรับตามมาตรา 162 (f) ไว้ค่อนข้างกว้างและครอบคลุมในกฎหมายทุกฉบับ ไม่ได้จำกัดเฉพาะแต่ค่าปรับและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น ทั้งนี้การตีความดังกล่าวก็เพื่อหลักการที่ว่า รายจ่ายที่จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ จะต้องไม่ขัดกับนโยบายสาธารณะด้วย ดังปรากฏในคดี Tank Truck Rentals v. Commissioner of International Revenue ซึ่งสารได้วางหลักไว้ว่าค่าปรับที่เกิดจากการฝ่าฝืนกฎหมายโดยการบรรทุกน้ำหนักเกินกว่าที่กฎหมายทางหลวงที่มีการจำกัดน้ำหนักในการบรรทุกก็เพื่อป้องกันความเสียหายที่จะเกิดขึ้นแก่ผู้ใช้ท้องถนนอันถือเป็นนโยบายสาธารณะอย่างหนึ่ง

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

อย่างไรก็ตามการที่จะกำหนดให้ค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบกเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรไทยนั้นจะต้องพิจารณาถึงข้อดีและข้อเสียดังต่อไปนี้

ข้อดี

(1) ใช้กฎหมายภาษีเป็นเครื่องมือในการลงโทษผู้กระทำความผิด ผู้ไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดไว้

กฎหมายภาษีนอกจากจะเป็นเครื่องมือที่รัฐใช้ในการหารายได้เพื่อนำมาใช้จ่ายในการบริหารและพัฒนาประเทศแล้วรัฐบาลสามารถใช้กฎหมายภาษีเป็นเครื่องมือในการป้องกันและปราบปราม หรือลงโทษผู้กระทำความผิด เพื่อไม่เปิดช่องว่างที่จะสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีกระทำความผิดมากขึ้น โดยห้ามนำค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบกที่เกิดจากการฝ่าฝืนกฎหมายมาคำนวณเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะหากรัฐไม่กำหนดให้ค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบกเป็นรายจ่ายต้องห้าม นิติบุคคลผู้เสียภาษีย่อมไม่เกรงกลัวที่จะกระทำความผิดและประเมินได้ว่าการกระทำความผิดนั้นคุ้มค่ากับประโยชน์ที่ตนได้รับทั้งยังได้รับ

(2) รัฐไม่สูญเสียรายได้และได้รับการชดเชยค่าขาดประโยชน์จากที่ควรเก็บได้

หากมีการกำหนดให้ค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบกเป็นรายจ่ายต้องห้ามจะทำให้นิติบุคคลที่ต้องรับผิดในค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบกไม่สามารถนำค่าเสียหายดังกล่าวมาคำนวณเป็นรายจ่ายได้อีกต่อไปส่งผลให้รัฐจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นและเหมาะสมกับส่วนที่รัฐควรได้ โดยไม่ผ่านการได้รับชดเชยภาระภาษีโดยอ้อมการที่นิติบุคคลนั้นมีภาระภาษีที่ต้องชำระน้อยลงกว่าเดิมจากการที่สามารถนำค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบกมาคำนวณเป็นรายจ่ายได้

นายโกเมนทร์ สืบวิเศษ ผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากร ได้ให้ความเห็นว่ารายจ่ายประเภทเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลห้ามถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพราะหากยอมให้ถือเป็นรายจ่ายแล้วจะเป็นเหตุให้บริษัทประหยัดภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่ากับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลคูณด้วยจำนวนเงินดังกล่าวเท่ากับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ถูกลงโทษหรือไม่ต้องแบกรับภาระดังกล่าวเลย ทำให้สภาพบังคับให้ปฏิบัติในการชำระภาษีไม่มีประสิทธิภาพ จึงเป็นเรื่องที่ไม่สมควรสนับสนุนให้เป็นเช่นนั้น เมื่อนำแนวคิดดังกล่าวมาปรับใช้กับการยอมให้หักรายจ่ายจากค่าปรับตามกฎหมายจราจร

ทางบกที่มีลักษณะและวัตถุประสงค์เหมือนเบี้ยปรับเงินเพิ่มและค่าปรับอาญาตามกฎหมายภาษีทุกประเภท จะเห็นว่านิติบุคคลที่มีภาระจะต้องชดใช้ค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบกสามารถได้รับการชดเชยภาระภาษีทางอ้อมกล่าวคือถึงแม้จะต้องจ่ายค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบกนั้นไป แต่สามารถนำสิ่งที่จ่ายไปนั้นมาคำนวณเป็นรายจ่ายได้ส่งผลให้ประหยัดภาษีจากที่ต้องจ่ายเดิม

(3) เพื่อให้การบังคับใช้ประมวลรัษฎากรเป็นไปตามหลักการภาษีอากรที่ดี

ความคิดที่เป็นรากฐานของหลักความเสมอภาคภายใต้รัฐธรรมนูญและหลักความเสมอภาคภายใต้กฎหมายจึงเป็นเรื่องเดียวกัน คือเรื่องหลักความเสมอภาคซึ่งเป็นรากฐานของระบอบประชาธิปไตยดังจะเห็นได้จากอุดมคติในการปกครองของสาธารณรัฐฝรั่งเศสอันได้แก่ เสรีภาพ ความเสมอภาค ประกอบกับมาตรา 1 แห่งรัฐธรรมนูญนี้ที่ได้รับรองถึงความเสมอภาคตามกฎหมายของประชาชนโดยไม่แบ่งแยกจากความแตกต่างด้านถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ศาสนา สาธารณรัฐ อันเป็นหลักสำคัญในการปกครองประเทศ และต่อมาประเทศต่าง ๆ ก็ได้นำแนวคิดดังกล่าวไประบุในบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญเพื่อรับรองและคุ้มครองสิทธิเสรีภาพตามหลักความเสมอภาคอย่างเป็นรูปธรรมนั่นเอง

หลักความเสมอภาคนั้นมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับหลักเสรีภาพเนื่องจากเป็นหลักการที่จะทำให้การใช้เสรีภาพเป็นไปอย่างเสมอกันทุกผู้ทุกคน แต่หากเสรีภาพสามารถใช้ได้เพียงบางบุคคลเท่านั้น ในขณะที่บางบุคคลเข้าไม่ถึง ในกรณีดังกล่าวไม่ถือว่ามีเสรีภาพแต่อย่างใด ความเสมอภาคจึงเป็นฐานของเสรีภาพและเป็นหลักประกันในการทำให้เสรีภาพเกิดขึ้นได้จริง ดังนั้นหลักความเสมอภาคใต้กฎหมายจึงเป็นหลักการที่ทำให้มีการปฏิบัติต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนั้น ๆ อย่างเท่าเทียมกันหรือไม่เลือกปฏิบัติ (non-discrimination) ทั้งนี้การปฏิบัติตามหลักความเสมอภาคนั้นจะต้องปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญเหมือนกันอย่างเท่าเทียมกัน และจะต้องปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญแตกต่างกันให้แตกต่างกันไปตามลักษณะของเรื่องนั้น ๆ จึงจะทำให้เกิดความยุติธรรมภายใต้หลักความเสมอภาคขึ้นได้

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 40/2560 ลงวันที่ 9 มีนาคม 2560 *“ค่าปรับอาญาและเงินเพิ่มภาษีอากร ตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่ค่าปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น แต่รวมถึงค่าปรับที่เป็นโทษทางอาญาและเงินเพิ่มภาษีอากรตามกฎหมายอื่นด้วย”* ตามที่คำวินิจฉัยได้ระบุไว้ว่า ค่าปรับที่เป็นโทษทางอาญาและเงินเพิ่มภาษีอากรตามกฎหมายอื่น ก็รวมเป็นค่าใช้จ่ายต้องห้ามตาม มาตรา 65 ตรี (6) ด้วย ซึ่งจากคำวินิจนี้แสดงให้เห็นถึงการตีความอย่างกว้าง และครอบคลุมถึงกฎหมายภาษีอากรตามกฎหมายอื่นนอกเหนือจาก

ประมวลรัษฎากร เช่น พระราชบัญญัติศุลกากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต เป็นต้น เพราะพระราชบัญญัติดังกล่าวเป็นการจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมาย แต่ยังไม่รวมถึง พระราชบัญญัติอื่น เช่น พ.ร.บ. จราจรฯ พ.ร.บ. รถยนต์ฯ พ.ร.บ. ขนส่งฯ ซึ่งมีเบี้ยปรับ และค่าปรับอาญา ที่มีจุดประสงค์ในการลงโทษผู้กระทำความผิดเช่นเดียวกับกฎหมายภาษีอากร ดังนั้นควรมีการตีความเพิ่มเติมให้ครอบคลุมถึงจุดประสงค์ของการลงโทษผู้กระทำผิด และไม่สนับสนุนบุคคลผู้กระทำความผิดในการนำมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานกำไรสุทธิ เพื่อให้มีความเสมอภาคในการปฏิบัติต่อค่าปรับทุกรูปแบบที่มีจุดประสงค์เป็นการลงโทษผู้กระทำผิด เพื่อให้หลักเกณฑ์ในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีในเรื่องความเสมอภาค

ข้อเสีย

(1) เพิ่มภาระให้กับภาคธุรกิจ

ในประเทศไทยนั้นมีธุรกิจทั้งขนาดใหญ่ ขนาดกลาง และขนาดย่อมที่มีความเกี่ยวข้องกับการจราจรทางบกหรือการขนส่งทางบก ทั้งในฐานะผู้ประกอบการขนส่งสาธารณะ หรือผู้ประกอบธุรกิจทั่วไปที่ต้องใช้การขนส่งเป็นส่วนหนึ่งในการดำเนินกิจการ ดังนั้นหากมีการกำหนดให้ค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบกเป็นรายจ่ายต้องห้ามอาจส่งผลกระทบถึงต้นทุนในการประกอบธุรกิจ แต่อย่างไรก็ดี ค่าปรับจราจรทางบกในบางกรณีหากเข้าหลักเกณฑ์เรื่องการไล่เบี้ย ผลก็คือผู้ที่รับภาระโดยแท้จริงคือผู้ที่ถูกบริษัทไปไล่เบี้ยเท่ากับว่าธุรกิจดังกล่าวไม่ได้แบกรับภาระเพิ่มเติมจากค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบก

นอกจากนี้ผู้เขียนเห็นว่าการที่จะกำหนดให้ค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบกเป็นรายจ่ายต้องห้ามนั้นกฎหมายย่อมไม่ได้ประสงค์ที่จะต้องการให้ผลที่เกิดขึ้นหากแต่ประสงค์ให้ผู้ประกอบธุรกิจตระหนักถึงความใส่ใจที่จะป้องกันไม่ให้เกิดความเสียหายมากกว่า

ข้อเสนอแนะ

ดังนั้นเมื่อพิจารณาถึงข้อดีและข้อเสียดังกล่าวแล้วผู้เขียนมีความเห็นว่า เพื่อให้เกิดความเสมอภาคว่ามีความเหมาะสมที่จะกำหนดให้ค่าปรับตามกฎหมายจราจรทางบกเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรของไทย

ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมคำวินิจฉัยของกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเพิ่มเติมถึงหลักในการพิจารณาว่า มาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากรให้ครอบคลุมเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม ค่าปรับอาญาทุกประเภท ไม่สามารถนำมาคำนวณเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของ

นิติบุคคลได้ในทุกกรณี เพื่อให้สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีคือหลักความเสมอภาคเป็นธรรม ความแน่นอนต่อผู้เสียภาษี และบรรลุจุดประสงค์ของเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม ค่าปรับอาญา ในการการบังคับใช้กฎหมายอย่างมีประสิทธิภาพ จูงใจให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด และเป็นการลงโทษผู้กระทำความผิด

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

กรมสรรพากร, เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญาตามกฎหมายอื่นถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามหรือไม่ [ออนไลน์], 4 มกราคม 2561.แหล่งที่มา: http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail.php?aID=752

โกเมนทร์ สืบวิเศษ, คำบรรยายวิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้, พิมพ์ครั้งที่ 7, กรุงเทพ:ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์ 50, 2549.

จิตติ ติงศภัทิย์, กฎหมายอาญาภาค 1 พิมพ์ครั้งที่ 11, กรุงเทพ: เนติบัณฑิตยสภา, 2555.

ไชยเจริญ สันติศิร, คำอธิบายอาชญาวิทยาและทัณฑวิทยา, พิมพ์ครั้งที่ 10, กรุงเทพ: โรงพิมพ์มิตรไทย, 2538.

ณรงค์ ใจหาญ, กฎหมายอาญา: ว่าด้วยโทษและวิธีการเพื่อความปลอดภัย, พิมพ์ครั้งที่ 1, กรุงเทพ: วิญญูชน, 2543.

ดาริกา สมชนะกิจ, “รายจ่ายต้องห้ามที่เป็นเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าปรับอาญา,” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร, พิมพ์ครั้งที่ 1, กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2553

ไทยรัฐออนไลน์, “อูเบอร์' เริ่มตอบโต้กรมขนส่งฯ คนขับวอนทำให้ถูกต้องไม่อยากหวาดระแวง,” [ออนไลน์], 10 มกราคม 2561
แหล่งที่มา: https://www.thairath.co.th/content/878645

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 สมุทรสาคร: บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2560.

สุทธิชัย คำพานิช, “มาตรการในการลงโทษความผิดฐานขับขี่ระหว่างเมาสุราตามพระราชบัญญัติจราจรทางบก,” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ปรีดี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธรรมธุรกิจบัณฑิตย์, 2557

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสาหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) [ออนไลน์], 5 มกราคม 2561. แหล่งที่มา: www.fap.or.th/upload/9414/UW0ynKPwuW.pdf

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) [ออนไลน์], 5 มกราคม 2561. แหล่งที่มา: http://www.fap.or.th/Article/Detail/67220

เสาวลักษณ์ กาญจนะ, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร,” วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550

เสาวภา สุทธิวารี, “การกำหนดรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรจากค่าเสียหายเชิงลงโทษ,” เอกัตศึกษา คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557

Hatyaifocus, “อัตราค่าปรับจราจร แบบละเอียดยิบ,” [ออนไลน์], 4 พฤษภาคม 2561 แหล่งที่มา: https://www.hatyaifocus.com//ข่าว/2019-ข่าวสังคมและการเมือง-อัตราค่าปรับจราจร%20แบบละเอียดยิบ

Moonewzii, “ต่อภาษีรถยนต์ได้ที่ไหนบ้าง อีกทางเลือกที่สะดวกสบาย สไตล์อีซี่,” [ออนไลน์], 4 พฤษภาคม 2561 แหล่งที่มา: https://www.easyinsure.co.th/news/?p=2771

Rabbit Finance Blog, “จะต่อภาษีรถยนต์ทั้งที ต้องใช้เอกสารอะไรบ้าง,” [ออนไลน์], 4 พฤษภาคม 2561 แหล่งที่มา: https://today.line.me/th/pc/article/e55a54315ad07000795d1151b385841ce3938c4e09790e9aafcf47f24706be4c

Thairats, “ข้อกฎหมายควรรู้เกี่ยวกับ Uber,” [ออนไลน์] 10 มกราคม 2561 แหล่งที่มา: http://thairats.com/%E0%B9%80%E0%B8%81%E0%B8%A3%E0%B9%87%E0%B8%94%E0%B8%84%E0%B8%A7%E0%B8%B2%E0%B8%A1%E0%B8%A3%E0%B8%B9%E0%B9%89/%E0%B8%9A%E0%B8%A3%E0%B8%B4%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3-uber

ภาษาอังกฤษ

Boris I. Bittker and Lawrence M. Stone, Federal Income taxation, 5th Ed, Boston: Little, Brown Company, 1980.

https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.162-21 “26 CFR 1.162-21 - Fines and penalties,” [Online], 14 April 2018.

CCH editorial staff publication, 2010 U.S. Master Tax Guide, 93th ed. Chicago.

John K.Mcnulty and Daniel J.Lathrope, Federal Income Taxation of Individuals in a nutshell, 7th Ed., United States: West a Thomson business, 2004.

Joshua D. Rosenberg and Dominic L. Daher, The Law of Federal Income Taxation, United States: West a Thomson business, 2008.

ภาคผนวก

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร

เลขที่หนังสือ : กค 0702/6723

วันที่ : 3 กันยายน 2553

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการลงรายจ่ายเงินค่าปรับคืนให้กับพนักงานผู้กระทำความผิดตามกฎหมายจราจรทางบก ในการ คำนวณกำไรสุทธิ

ข้อกฎหมาย : มาตรา 65 ตรี (3)(6) และ (13) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ บริษัทฯ ประกอบกิจการรับขนส่งด้วยรถบรรทุก รับบรรทุกตู้ คอนเทนเนอร์จากโรงงานผู้ส่งออกไปยังท่าเรือแหลมฉบัง เพื่อส่งต่อไปยังต่างประเทศ ในระหว่างการเดินทาง บริษัทฯ ต้องรับผิดชอบใน ความเสียหาย หรือความล่าช้าในการเดินทาง มิฉะนั้น อาจพลาดกำหนดออกของเรือได้ ในการปฏิบัติงานของพนักงานขับรถ (พนักงานฯ) มีการกระทำผิดตามกฎหมายจราจรทางบกต้องหาว่า เดินรถในเวลาห้าม นำรถที่ไม่มั่นคงแข็งแรงมาใช้บนถนนหลวง และจอดรถในเวลา ห้ามจอด พนักงานสอบสวน สำนักงานตำรวจแห่งชาติ ได้ออกใบสั่งให้ผู้ขับขี่ชำระค่าปรับตามที่ได้เปรียบเทียบ โดยออกใบเสร็จรับเงิน ค่าปรับให้ผู้ต้องหาในชื่อพนักงานฯ ไม่ได้ออกเป็นชื่อบริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้ประกอบการและเจ้าของรถ ระเบียบข้อบังคับของบริษัทฯ เป็นข้อตกลงระหว่างผู้ว่าจ้างกับพนักงานทั้งหมด บริษัทฯ ในฐานะผู้ประกอบการต้องชดใช้คืนค่าปรับให้กับพนักงานฯ ใช้แบบ คำขอเบิกเงิน ใน การยื่นขอคืนค่าปรับจากบริษัทฯ ข้อ 4. ของระเบียบกำหนดว่า ในการปฏิบัติงานของบริษัทฯ ค่าปรับเนื่องจาก กฎหมายจราจร หรือ กฎหมายอื่นของทางราชการ บริษัทฯ จะเป็นผู้รับผิดชอบจ่ายเงินค่าปรับนั้น แทนพนักงานทุกกรณี

บริษัทฯ เห็นว่า กรณีบริษัทฯ จ่ายเงินค่าปรับคืนให้กับ พนักงานฯ เป็นค่าใช้จ่ายโดยตรงของบริษัทฯ แต่ใบเสร็จรับเงินค่าปรับไม่ได้ออกเป็นชื่อของบริษัทฯ จะนำใบเสร็จรับเงินค่าปรับและคำขอ เบิกเงินใช้คืนค่าปรับ มาลงเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทฯ ถูกต้องหรือไม่

แนววินิจฉัย 1. กรณีค่าปรับตามคำเปรียบเทียบของพนักงานสอบสวน เป็น ค่าปรับทางอาญาตามกฎหมายจราจรทางบก ไม่เข้า ลักษณะเป็นค่าปรับทางอาญา ตามประมวลรัษฎากร ไม่ต้องห้ามถือเป็นรายจ่ายในการ คำนวณกำไรสุทธิ ตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 10/2528 เรื่อง เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญา ตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีใบเสร็จรับเงินค่าปรับทางอาญาไม่ได้ออกเป็นชื่อ ของบริษัทฯ หากบริษัทฯ พิสูจน์ได้ว่า ค่าปรับทางอาญาดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวเนื่องในทางการที่จ้างของนายจ้างอย่าง

แท้จริง บริษัทฯ มีสิทธินำมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทฯ ได้ เนื่องจากเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการของบริษัทฯ ไม่ต้อง ห้าม ตามมาตรา 65 ตรี (3) และ (13) แห่ง ประมวลรัษฎากร

เลขตู้ : 73/37499

เลขที่หนังสือ : กค 0706/1924

วันที่ : 7 มีนาคม 2549

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี(3) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อกฎหมาย : มาตรา 65 ตรี (3) และมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ : บริษัทฯ ได้นำรายจ่าย ค่าศึกษาอบรม ค่าพาหนะเดินทาง และค่าที่พัก ณ มหาวิทยาลัยลอนดอน ประเทศอังกฤษ ของนาย พ. ซึ่งเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังจากนาย พ. ลาออกจากการเป็นกรรมการของบริษัทฯ เมื่อวันที่ 15 มกราคม 2545 ไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 2545 และ 2546 จำนวน 434,691 บาท และจำนวน 1,193,304.66 บาท ตามลำดับ นอกจากนั้น บริษัทฯ ได้นำรายจ่ายค่าเบี้ยประกันภัยและค่าซ่อมรถยนต์ของนางสาว ก. กรรมการของบริษัทฯ ซึ่งยินยอมให้บริษัทฯ นำรถยนต์ดังกล่าวมาใช้ในกิจการโดยมิได้ทำสัญญาเช่า ที่ประชุมใหญ่สามัญของบริษัทฯ มีมติเมื่อวันที่ 23 มิถุนายน 2544 ให้บริษัทฯ จ่ายค่าซ่อม ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าน้ำมัน และค่าภาษีรถยนต์ โดยบริษัทฯ ได้นำค่าเบี้ยประกันภัยไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 2545 และ 2546 จำนวน 13,440.84 บาท และจำนวน 57,596.46 บาท รวมทั้งนำค่าซ่อมรถยนต์ จำนวน 5,605.73 บาท ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 2546 ด้วย

แนววินิจฉัย : 1. กรณีบริษัทฯ จ่ายค่าศึกษาอบรม ค่าพาหนะเดินทาง และค่าที่พักให้แก่นาย พ. ในขณะที่นาย พ. มิได้เป็นกรรมการหรือพนักงานของบริษัทฯ ถือเป็นการให้เนื่องจากผู้รับไม่มีหน้าที่หรือความผูกพันในทางธุรกิจของบริษัทฯโดยตรง ดังนั้น รายจ่ายดังกล่าวที่บริษัทฯ จ่ายไปในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2545 และปี 2546 เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา และมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ตรี (3) และมาตรา 65 ตรี(13) แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีบริษัทฯ นำรถยนต์ซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์ของนางสาว ก. กรรมการของบริษัทฯ มาใช้ในกิจการโดยมิได้ทำสัญญาเช่า แต่บริษัทฯ ต้องจ่ายค่าเบี้ยประกันภัยและค่าซ่อมรถยนต์ ซึ่งเป็นไปตามมติที่ประชุมผู้ถือหุ้น หรือตามข้อตกลง หรือระเบียบของบริษัทฯ หากบริษัทฯ สามารถนำพิสูจน์ให้เห็นโดยชัดแจ้งว่า รายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายเพื่อประโยชน์ในการหารายได้หรือใช้ในการประกอบธุรกิจของ

บริษัทฯ โดยตรง บริษัทฯ จึงมีสิทธินำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขตู้ : 69/33952

คำพิพากษาศาลฎีกา

ฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1109/2559

ป.รัษฎากร มาตรา 65 ตรี (6), 65 ตรี (13) ค่าปรับอากรขาด เงินเพิ่มศุลกากร และค่าปรับภาษีเพื่อมหาดไทยเป็นรายจ่ายเพื่อปลดเปลื้องความรับผิดอันเนื่องมาจาก การกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายของโจทก์เอง จึงเป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่ง ป.รัษฎากร และยังเป็นรายจ่ายที่ไม่อาจถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่ง ป.รัษฎากรอีกด้วย เนื่องจากค่าปรับทางอาญาและเงินเพิ่มภาษีอากรตามมาตรา 65 ตรี (6) มิใช่หมายถึงเฉพาะค่าปรับและเงินเพิ่มตาม ป.รัษฎากรเท่านั้น แต่ยังรวมถึงค่าปรับที่เป็นโทษทางอาญาและเงินเพิ่มภาษีอากรตามกฎหมายอื่นด้วย ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่าค่าปรับอากรขาด เงินเพิ่มศุลกากร และค่าปรับภาษีเพื่อมหาดไทย เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่ง ป.รัษฎากร เป็นเพียงการปรับบทมาตรา 65 ตรี ศาลภาษีอากรกลางจึงมีอำนาจหยิบยกปรับบทให้ถูกต้องได้

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนหรือแก้ไขการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลเลขที่ NSN: ภงด 73.1 - 03013280 - 25480420 - 002 - 0005 ลงวันที่ 19 เมษายน 2548 เพิกถอนหรือแก้ไขคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ ภญ (อธ.1)/1/2553 ลงวันที่ 30 มีนาคม 2553 และขอให้ลดหรืองดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์

จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลาง พิพากษายกฟ้อง ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลย โดยกำหนดค่าทนายความ 10,000 บาท

โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงฟังเป็นยุติว่า โจทก์ประกอบกิจการค้าสุราจากต่างประเทศ นำเข้าสุราจากต่างประเทศเข้ามาจำหน่ายในประเทศไทย พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรเข้าตรวจค้นสถานประกอบการของโจทก์ และยึดเอกสารหลักฐานที่แสดงว่าโจทก์สำแดงราคาตามใบขน

สินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ต่ำกว่าราคาตามเอกสารที่ตรวจยึด ในชั้นตรวจสอบภาษีผู้รับมอบอำนาจโจทก์ให้การต่อเจ้าพนักงานของจำเลยว่า ส่วนต่างราคาสินค้า 178,626,013.92 บาท โจทก์มิได้ชำระราคาให้ผู้ขายในต่างประเทศ เนื่องจากผู้ขายในต่างประเทศยอมให้โจทก์หักไว้เป็นค่าใช้จ่ายในการโฆษณาและส่งเสริมการขายสินค้าตามคำให้การ โดยในชั้นอุทธรณ์การประเมินโจทก์ยังคงยืนยันเช่นเดิม ตามคำอุทธรณ์ของโจทก์ พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรจึงประเมินส่วนต่างของราคาสินค้าที่เพิ่มขึ้น 178,626,013.92 บาท และอากรขาเข้า ค่าปรับอากร เงินเพิ่มศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทย ค่าปรับอาญา ภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม และเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม จากส่วนต่างของราคาสินค้าที่เพิ่มขึ้น รวมเป็นเงิน 623,718,968 บาท โจทก์นำค่าภาษีที่ถูกประเมินรวม 623,718,968 บาท ดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2543 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2543 เพื่อเป็นการยุติคดีอาญา โจทก์ยอมรับว่าโจทก์สำแดงราคาสินค้าพิพาทต่ำกว่าราคาที่ซื้อขายจริงและชำระค่าปรับตามการเปรียบเทียบของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร ต่อมาโจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ NSN: ภงด 73.1 - 03013280 -25480420 - 002 - 0005 ลงวันที่ 19 เมษายน 2548 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2543 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2543 โดยให้โจทก์รับผิดเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม รวม 220,317,996.07 บาท โจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจึงยื่นคำอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ปรากฏว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ลดภาษีลง คงเหลือเรียกเก็บเป็นภาษีเบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม รวม 24,207,990.62 บาท โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเฉพาะการประเมินในส่วนค่าปรับอากรขาด เงินเพิ่มศุลกากร และค่าปรับภาษีเพื่อมหาดไทยโดยไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เนื่องจากค่าปรับอากรขาด เงินเพิ่มศุลกากร และค่าปรับภาษีเพื่อมหาดไทย แม้เป็นไปตามกฎหมายอื่นนอกจากประมวลรัษฎากร แต่ก็เป็นบทลงโทษผู้กระทำผิดกฎหมาย ซึ่งเจตนารมณ์ของกฎหมายก็เพื่อลงโทษผู้ที่ฝ่าฝืนหรือกระทำความผิดกฎหมาย หากยินยอมให้นำค่าปรับอากรขาด เงินเพิ่มศุลกากร และค่าปรับภาษีเพื่อมหาดไทย มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ผู้กระทำความผิดย่อมไม่ได้รับการลงโทษหรือถูกบังคับอย่างแท้จริง ย่อมผิดเจตนารมณ์ของกฎหมาย เมื่อค่าปรับอากรขาด เงินเพิ่มศุลกากร และค่าปรับภาษีเพื่อมหาดไทย เป็นความรับผิดที่โจทก์จะต้องชำระอันเนื่องมาจากการกระทำผิดกฎหมายแล้ว รายจ่ายค่าปรับอากรขาด เงินเพิ่มศุลกากร และค่าปรับภาษีเพื่อมหาดไทยดังกล่าวจำนวน 244,049,225.40 บาท จึงไม่ใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะของโจทก์ โจทก์จึงไม่อาจนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีมติให้ปรับปรุงรายจ่าย โดยไม่ให้นำรายจ่ายค่าปรับอากรขาด เงินเพิ่มศุลกากร และค่าปรับภาษีเพื่อมหาดไทยดังกล่าว มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ และให้ลดเบี้ยปรับ ภาษีเงินได้นิติบุคคลให้โจทก์คงเหลือเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย ส่วนเงินเพิ่ม ไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้งดหรือลดได้ จึงไม่อาจพิจารณาให้ได้

มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า ค่าปรับอากรขาด เงินเพิ่มศุลกากร และค่าปรับภาษีเพื่อมหาดไทย ยังเป็นรายจ่ายที่ไม่อาจถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากค่าปรับทางอาญาและเงินเพิ่มภาษีอากรตามมาตรานี้มิใช่ค่าปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น แต่รวมถึงค่าปรับที่เป็นโทษทางอาญาและเงินเพิ่มภาษีอากรตามกฎหมายอื่นด้วย การที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่ารายจ่ายค่าปรับอากรขาด เงินเพิ่มศุลกากร และค่าปรับภาษีเพื่อมหาดไทย เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเพียงการปรับบทมาตรา 65 ตรี ศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจหยิบยกปรับบทให้ถูกต้องได้เอง อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมในชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

(ภาภูมิ สรอัฑฒ์-ไสลเกษ วัฒนพันธุ์-อดิเทพ ถิระวัฒน์)

ศาลภาษีอากรกลาง - นางสุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์
แหล่งที่มา กองผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกา
แผนก ภาษีอากร
หมายเลขคดีแดงศาลชั้นต้น พ55/2554
หมายเหตุ___

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

ที่ 10/2528

เรื่อง เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญาตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร

ด้วยกรมสรรพากรได้ขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยว่า กรณีที่บทบัญญัติมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 บัญญัติว่า “มาตรา 65 ตรี รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (6)เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” นั้น คำว่า “เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา” ตามบทบัญญัติดังกล่าวจะหมายความรวมถึงเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มและค่าปรับทางอาญาตามกฎหมายอื่นนอกจากประมวลรัษฎากร ด้วยหรือไม่

คณะกรรมการฯได้พิจารณาแล้วในการประชุมครั้งที่ 14/2528 วันที่ 11 มิถุนายน 2528 มีคำวินิจฉัยดังต่อไปนี้ โดยที่การห้ามนำเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากรค่าปรับทางอาญามาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามบทบัญญัติดังกล่าว เป็นการตัดสิทธิผู้เสียภาษีอากร ฉะนั้น จึงต้องวินิจฉัยคำว่า “เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา” ตามความหมายอย่างแคบ กล่าวคือ หมายถึงเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น

สั่ง ณ วันที่ 17 มิถุนายน พ.ศ. 2528

พนัส สิมะเสถียร

ปลัดกระทรวงการคลัง

ประธานคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

หน้า ๑๘
เล่ม ๑๓๔ ตอนพิเศษ ๘๓ ง ราชกิจจานุเบกษา ๑๗ มีนาคม ๒๕๖๐

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

ที่ ๔๐/๒๕๖๐

เรื่อง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญา
ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๖) แห่งประมวลรัษฎากร

ด้วยกรมสรรพากรได้ขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยว่า

๑. กรณีคณะกรรมการฯ ได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ ๑๐/๒๕๒๘ เรื่อง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญา ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๑๗ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๒๘ วินิจฉัยว่า เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๖) แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึงเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น

๒. ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ ๑๑๐๙/๒๕๕๙ วินิจฉัยว่า ค่าปรับอาญาและเงินเพิ่มภาษีอากร ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๖) แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่ค่าปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น แต่รวมถึงค่าปรับที่เป็นโทษทางอาญาและเงินเพิ่มภาษีอากรตามกฎหมายอื่นด้วย

๓. แม้คำพิพากษาฎีกาตาม ๒. จะมีผลบังคับเฉพาะคู่ความในคดีเท่านั้น แต่คำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบถึงการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ๆ ด้วย จึงควรพิจารณาว่า สมควรที่จะทบทวนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ ๑๐/๒๕๒๘ เรื่อง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญา ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๖) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่

คณะกรรมการฯ ได้พิจารณาและได้มีคำวินิจฉัยในการประชุมครั้งที่ ๔๕/๒๕๖๐ วันที่ ๒๗ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๐ ว่า เนื่องจากเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับทางอาญา เป็นการลงโทษผู้กระทำความผิด จึงไม่ควรให้นำมาลงเป็นรายจ่ายทางภาษีอีก เพราะจะเป็นการสนับสนุนบุคคลผู้กระทำความผิด ดังนั้น คำว่า เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับทางอาญา ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ให้หมายความถึง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับทางอาญาตามกฎหมายภาษีอากรทุกประเภท และให้ยกเลิกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ ๑๐/๒๕๒๘ เรื่อง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญา ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๑๗ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๒๘

ทั้งนี้ คำวินิจฉัยนี้ให้ใช้บังคับถัดจากวันที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

สั่ง ณ วันที่ ๙ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๖๐
ประภาศ คงเอียด
รองปลัดกระทรวงการคลัง หัวหน้ากลุ่มภารกิจด้านรายได้
ปฏิบัติราชการแทนปลัดกระทรวงการคลัง
ประธานคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

ข่าวกรมการขนส่งทางบก DLT ข่าวที่ 35 วันที่ 28 พฤศจิกายน 2557

ข่าวกรมการขนส่งทางบก DLT www.dlt.go.th NEWS
กลุ่มประชาสัมพันธ์และสื่อสารองค์กร โทรศัพท์ 0-2271-8805-6 โทรสาร 0-2271-8805
E-mail : pr.dlt1584@gmail.com

ข่าวที่ ๓๕ / วันที่ ๒๘ พฤศจิกายน ๒๕๕๗

กรมการขนส่งทางบก ระบุ Uber Taxi ผิดกฎหมาย!!! เริ่มออกตรวจจับจริงจัง เตือนประชาชนอย่าใช้บริการ เพราะอาจไม่ปลอดภัย เนื่องจากเป็นรถที่ไม่เข้าสู่ระบบฐานข้อมูลรถโดยสารสาธารณะ

นายธีระพงษ์ รอดประเสริฐ อธิบดีกรมการขนส่งทางบก เปิดเผยว่า ตามที่ปรากฏว่ามีผู้ให้บริการรถรับส่งผู้โดยสารในลักษณะรถแท็กซี่ผ่าน Application **ด้วยรถยนต์บริการ** (ป้ายเขียว) และ **รถยนต์ส่วนบุคคล** (ป้ายดำ) โดย**อัตราค่าโดยสารไม่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด**นั้น ล่าสุด กรมการขนส่งทางบกได้เชิญประชุมหารือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร กรมพัฒนาธุรกิจการค้า และมณฑลทหารบกที่ ๑๑ เพื่อพิจารณาแนวทางแก้ปัญหาก่อนจะสร้างความเดือดร้อนเป็นวงกว้างในอนาคต เช่น ปัญหาเรื่องการใช้บัตรเครดิต ปัญหาความไม่ปลอดภัยจากการใช้บริการ โดยในเบื้องต้นได้ข้อสรุปว่า การให้บริการรับส่งผู้โดยสารในลักษณะรถแท็กซี่ผ่าน Application ด้วยรถยนต์ส่วนบุคคลและรถยนต์บริการดังกล่าว ถือว่าเป็นการกระทำความผิดตามพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ.๒๕๒๒ ฐาน**ใช้รถยนต์ผิดประเภท**จากที่จดทะเบียนไว้ นอกจากนี้ยังมีความผิดฐาน**ไม่ใช้มาตรค่าโดยสาร**ตามที่ทางราชการกำหนด ผู้ขับรถ**ไม่มีใบขับขี่สาธารณะ** และไม่เข้าสู่ระบบทะเบียนของศูนย์ประวัติผู้ขับรถสาธารณะ นอกจากนี้**การชำระค่าโดยสารผ่านบัตรเครดิตอาจส่งผลต่อความปลอดภัย**ด้านธุรกรรมของผู้ใช้บริการในอนาคต

นายธีระพงษ์ กล่าวเพิ่มเติมว่า จากผลการประชุมหารือร่วมระหว่างหน่วยงานที่เกี่ยวข้องดังกล่าว มีการตกลงร่วมมือกันในการแก้ไขปัญหาอย่างจริงจัง โดยมณฑลทหารบกที่ ๑๑ และกรมการขนส่งทางบกได้บูรณาการในการตรวจสอบการให้บริการที่ผิดกฎหมายดังกล่าวตั้งแต่ ๒๗ พฤศจิกายน ที่ผ่านมา หากตรวจพบ**กรมการขนส่งทางบกจะเปรียบเทียบปรับสูงสุดทุกราย** ได้แก่ ความผิดฐานใช้รถผิดประเภท โทษปรับสูงสุด ๒,๐๐๐ บาท ไม่ใช้มาตรค่าโดยสารตามที่ทางราชการกำหนด โทษปรับสูงสุด ๑,๐๐๐ บาท และไม่มีใบขับขี่รถสาธารณะปรับสูงสุด ๑,๐๐๐ บาท ในส่วน**กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร** จะเร่งดำเนินการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับผู้ที่นำรถยนต์ส่วนบุคคลและรถยนต์รับจ้างมาให้บริการรับส่งผู้โดยสารในลักษณะรถแท็กซี่ **กรมพัฒนาธุรกิจการค้า**จะเร่งดำเนินการชี้แจงทำความเข้าใจกับผู้ประกอบการว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย ทั้งนี้ กรมการขนส่งทางบกขอประชาสัมพันธ์**ให้ประชาชนเลือกใช้บริการรถแท็กซี่ที่ถูกต้องตามกฎหมาย** เพื่อความปลอดภัยในการใช้บริการ และอย่าหลงเชื่อการสร้างแรงจูงใจด้วยเหตุผลต่างๆ เนื่องจากหากคำนวณค่าโดยสารแล้วจะพบว่ามีการแฝงค่าใช้จ่ายต่อระยะทางและเวลา รวมทั้งมีการประกันค่าโดยสารขั้นต่ำ ซึ่งเมื่อเทียบกับอัตราค่าโดยสารรถแท็กซี่มิเตอร์ในปัจจุบันแล้วพบว่า Uber Taxi จะมีราคาที่สูงกว่า และข้อสำคัญผู้โดยสาร**อาจไม่ได้รับความปลอดภัย**เนื่องจากรถดังกล่าวไม่เข้าสู่ระบบฐานข้อมูลในการตรวจสอบรถสาธารณะของกรมการขนส่งทางบก รวมทั้งต้องใช้จ่ายผ่านบัตรเครดิตซึ่งอาจมีมาตรฐานความปลอดภัยไม่เพียงพอ ประชาชนที่สงสัยหรือต้องการข้อมูลเพิ่มเติมสามารถสอบถามได้ที่ศูนย์คุ้มครองผู้โดยสารรถสาธารณะ ๑๕๘๔ ตลอด ๒๔ ชั่วโมง **อธิบดีกรมการขนส่งทางบก กล่าวในท้ายที่สุด**

..... เพ็ญพิชชา /ข่าว / พิมพ์ (๒๘ พ.ย.๕๗)

Code of Federal Regulations (USA)

51 1.162-21 Fines and penalties.

(a) ***In general.*** No deduction shall be allowed under section 162(a) for any fine or similar penalty paid to -

(1) The government of the United States, a State, a territory or possession of the United States, the District of Columbia, or the Commonwealth of Puerto Rico;

(2) The government of a foreign country; or

(3) A political subdivision of, or corporation or other entity serving as an agency or instrumentality of, any of the above.

(b) ***Definition.***

(1) For purposes of this section a fine or similar penalty includes an amount -

(i) Paid pursuant to conviction or a plea of guilty or ***nolo contendere*** for a crime (felony or misdemeanor) in a criminal proceeding;

(ii) Paid as a civil penalty imposed by Federal, State, or local law, including additions to tax and additional amounts and assessable penalties imposed by chapter 68 of the Internal Revenue Code of 1954;

(iii) Paid in settlement of the taxpayer's actual or potential liability for a fine or penalty (civil or criminal); or

(iv) Forfeited as collateral posted in connection with a proceeding which could result in imposition of such a fine or penalty.

(2) The amount of a fine or penalty does not include legal fees and related expenses paid or incurred in the defense of a prosecution or civil action arising from a violation of the law imposing the fine or civil penalty, nor court costs assessed against the taxpayer, or stenographic and printing charges. Compensatory damages (including damages under section 4A of the Clayton Act (15 U.S.C. 15a), as amended) paid to a government do not constitute a fine or penalty.

(c)***Examples.*** The application of this section may be illustrated by the following examples:

EXAMPLE 1.

M Corp. was indicted under section 1 of the Sherman Anti-Trust Act (15 U.S.C. 1) for fixing and maintaining prices of certain electrical products. M Corp. was convicted and was fined $50,000. The United States sued M Corp. under section 4A of the Clayton Act (15 U.S.C. 15a) for $100,000, the amount of the actual damages resulting from the price fixing of which M Corp. was convicted. Pursuant to a final judgment entered in the civil action. M Corp. paid the United States $100,000 in damages. Section 162(f) precludes M Corp. from deducting the fine of $50,000 as a trade or business expense. Section 162(f) does not preclude it from deducting the $100,000 paid to the United States as actual damages.

EXAMPLE 2.

N Corp. was found to have violated 33 U.S.C. 1321(b)(3) when a vessel it operated discharged oil in harmful quantities into the navigable waters of the United States. A civil penalty under 33 U.S.C. 1321(b)(6) of $5,000 was assessed against N Corp. with respect to the discharge. N Corp. paid $5,000 to the Coast Guard in payment of the civil penalty. Section 162(f) precludes N Corp. from deducting the $5,000 penalty.

EXAMPLE 3.

O Corp., a manufacturer of motor vehicles, was found to have violated 42 U.S.C. 1857f-2(a)(1) by selling a new motor vehicle which was not covered by the required certificate of conformity. Pursuant to 42 U.S.C. 1857f-4, O Corp. was required to pay, and did pay, a civil penalty of $10,000. In addition, pursuant to 42 U.S.C. 1857f-5a(c)(1), O Corp. was required to expend, and did expend, $500 in order to remedy the nonconformity of that motor vehicle. Section 162(f) precludes O Corp. from deducting the $10,000 penalty as a trade or business expense, but does not preclude it from deducting the $500 which it expended to remedy the nonconformity.

EXAMPLE 4.

P Corp. was the operator of a coal mine in which occurred a violation of a mandatory safety standard prescribed by the Federal Coal Mine Health and Safety Act of 1969

(30 U.S.C. 801*et seq.*). Pursuant to 30 U.S.C. 819(a), a civil penalty of $10,000 was assessed against P Corp., and P Corp. paid the penalty. Section 162(f) precludes P Corp. from deducting the $10,000 penalty.

EXAMPLE 5.

Q Corp., a common carrier engaged in interstate commerce by railroad, hauled a railroad car which was not equipped with efficient hand brakes, in violation of 45 U.S.C. 11. Q Corp. was found to be liable for a penalty of $250 pursuant to 45 U.S.C. 13. Q Corp. paid that penalty. Section 162(f) precludes Q Corp. from deducting the $250 penalty.

EXAMPLE 6.

R Corp. owned and operated on the highways of State X a truck weighing in excess of the amount permitted under the law of State X. R Corp. was found to have violated the law and was assessed a fine of $85 which it paid to State X. Section 162(f) precludes R Corp. from deducting the amount so paid.

EXAMPLE 7.

S Corp. was found to have violated a law of State Y which prohibited the emission into the air of particulate matter in excess of a limit set forth in a regulation promulgated under that law. The Environmental Quality Hearing Board of State Y assessed a fine of $500 against S Corp. The fine was payable to State Y, and S Corp. paid it. Section 162(f) precludes S Corp. from deducting the $500 fine.

EXAMPLE 8.

T Corp. was found by a magistrate of City Z to be operating in such city an apartment building which did not conform to a provision of the city housing code requiring operable fire escapes on apartment buildings of that type. Upon the basis of the magistrate's finding, T Corp. was required to pay, and did pay, a fine of $200 to City Z. Section 162(f) precludes T Corp. from deducting the $200 fine.

[T.D. 7345, 40 FR 7437, Feb. 20, 1975; 40 FR 8948, Mar. 4, 1975, as amended by T.D. 7366, 40 FR 29290, July 11, 1975]

26 U.S. Code § 162 - Trade or business expenses

(a) IN GENERAL There shall be allowed as a deduction all the ordinary and necessary expenses paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business, including—

(1) a reasonable allowance for salaries or other compensation for personal services actually rendered;

(2) traveling expenses (including amounts expended for meals and lodging other than amounts which are lavish or extravagant under the circumstances) while away from home in the pursuit of a trade or business; and

(3) rentals or other payments required to be made as a condition to the continued use or possession, for purposes of the trade or business, of property to which the taxpayer has not taken or is not taking title or in which he has no equity.

For purposes of the preceding sentence, the place of residence of a Member of Congress (including any Delegate and Resident Commissioner) within the State, congressional district, or possession which he represents in Congress shall be considered his home, but amounts expended by such Members within each taxable year for living expenses shall not be deductible for income tax purposes. For purposes of paragraph (2), the taxpayer shall not be treated as being temporarily away from home during any period of employment if such period exceeds 1 year. The preceding sentence shall not apply to any Federal employee during any period for which such employee is certified by the Attorney General (or the designee thereof) as traveling on behalf of the United States in temporary duty status to investigate or prosecute, or provide support services for the investigation or prosecution of, a Federal crime.

(b) CHARITABLE CONTRIBUTIONS AND GIFTS EXCEPTED

No deduction shall be allowed under subsection (a) for any contribution or gift which would be allowable as a deduction under section 170 were it not for the percentage limitations, the dollar limitations, or the requirements as to the time of payment, set forth in such section.

(c) ILLEGAL BRIBES, KICKBACKS, AND OTHER PAYMENTS

(1) ILLEGAL PAYMENTS TO GOVERNMENT OFFICIALS OR EMPLOYEES

No deduction shall be allowed under subsection (a) for any payment made, directly or indirectly, to an official or employee of any government, or of any agency or instrumentality of any government, if the payment constitutes an illegal bribe or kickback or, if the payment is to an official or employee of a foreign government, the payment is unlawful under the Foreign Corrupt Practices Act of 1977. The burden of proof in respect of the issue, for the purposes of this paragraph, as to whether a payment constitutes an illegal bribe or kickback (or is unlawful under the Foreign Corrupt Practices Act of 1977) shall be upon the Secretary to the same extent as he bears the burden of proof under section 7454(concerning the burden of proof when the issue relates to fraud).

(2) OTHER ILLEGAL PAYMENTS

No deduction shall be allowed under subsection (a) for any payment (other than a payment described in paragraph (1)) made, directly or indirectly, to any person, if the payment constitutes an illegal bribe, illegal kickback, or other illegal payment under any law of the United States, or under any law of a State (but only if such State law is generally enforced), which subjects the payor to a criminal penalty or the loss of license or privilege to engage in a trade or business. For purposes of this paragraph, a kickback includes a payment in consideration of the referral of a client, patient, or customer. The burden of proof in respect of the issue, for purposes of this paragraph, as to whether a payment constitutes an illegal bribe, illegal kickback, or other illegal payment shall be upon the Secretary to the same extent as he bears the burden of proof under section 7454(concerning the burden of proof when the issue relates to fraud).

(3) KICKBACKS, REBATES, AND BRIBES UNDER MEDICARE AND MEDICAID

No deduction shall be allowed under subsection (a) for any kickback, rebate, or bribe made by any provider of services, supplier, physician, or other person who furnishes items or services for which payment is or may be made under the Social

Security Act, or in whole or in part out of Federal funds under a State plan approved under such Act, if such kickback, rebate, or bribe is made in connection with the furnishing of such items or services or the making or receipt of such payments. For purposes of this paragraph, a kickback includes a payment in consideration of the referral of a client, patient, or customer.

(d) CAPITAL CONTRIBUTIONS TO FEDERAL NATIONAL MORTGAGE ASSOCIATION

For purposes of this subtitle, whenever the amount of capital contributions evidenced by a share of stock issued pursuant to section 303(c) of the Federal National Mortgage Association Charter Act (12 U.S.C., sec. 1718) exceeds the fair market value of the stock as of the issue date of such stock, the initial holder of the stock shall treat the excess as ordinary and necessary expenses paid or incurred during the taxable year in carrying on a trade or business.

(e) DENIAL OF DEDUCTION FOR CERTAIN LOBBYING AND POLITICAL EXPENDITURES

(1) IN GENERAL No deduction shall be allowed under subsection (a) for any amount paid or incurred in connection with—

(A) influencing legislation,

(B) participation in, or intervention in, any political campaign on behalf of (or in opposition to) any candidate for public office,

(C) any attempt to influence the general public, or segments thereof, with respect to elections, legislative matters, or referendums, or

(D) any direct communication with a covered executive branch official in an attempt to influence the official actions or positions of such official.

(2) APPLICATION TO DUES OF TAX-EXEMPT ORGANIZATIONS

No deduction shall be allowed under subsection (a) for the portion of dues or other similar amounts paid by the taxpayer to an organization which is exempt from tax under this subtitle which the organization notifies the taxpayer under section 6033(e)(1)(A)(ii) is allocable to expenditures to which paragraph (1) applies.

(3) INFLUENCING LEGISLATION For purposes of this subsection—

(A) In general

The term "influencing legislation" means any attempt to influence any legislation through communication with any member or employee of a legislative body, or with any government official or employee who may participate in the formulation of legislation.

(B) Legislation

The term "legislation" has the meaning given such term by section 4911(e)(2).

(4) OTHER SPECIAL RULES

(A) Exception for certain taxpayers

In the case of any taxpayer engaged in the trade or business of conducting activities described in paragraph (1), paragraph (1) shall not apply to expenditures of the taxpayer in conducting such activities directly on behalf of another person (but shall apply to payments by such other person to the taxpayer for conducting such activities).

(B) De minimis exception

(i) In general

Paragraph (1) shall not apply to any in-house expenditures for any taxable year if such expenditures do not exceed $2,000. In determining whether a taxpayer exceeds the $2,000 limit under this clause, there shall not be taken into account overhead costs otherwise allocable to activities described in paragraphs (1)(A) and (D).

(ii)In-house expenditures

For purposes of clause (i), the term "in-house expenditures" means expenditures described in paragraphs (1)(A) and (D) other than—

(I) payments by the taxpayer to a person engaged in the trade or business of conducting activities described in paragraph (1) for the conduct of such activities on behalf of the taxpayer, or

(II) dues or other similar amounts paid or incurred by the taxpayer which are allocable to activities described in paragraph (1).

(C) Expenses incurred in connection with lobbying and political activities

Any amount paid or incurred for research for, or preparation, planning, or coordination of, any activity described in paragraph (1) shall be treated as paid or incurred in connection with such activity.

(5) COVERED EXECUTIVE BRANCH OFFICIAL For purposes of this subsection, the term "covered executive branch official" means—

(A) the President,

(B) the Vice President,

(C) any officer or employee of the White House Office of the Executive Office of the President, and the 2 most senior level officers of each of the other agencies in such Executive Office, and

(D)

(i) any individual serving in a position in level I of the Executive Schedule under section 5312 of title 5, United States Code, (ii) any other individual designated by the President as having Cabinet level status, and (iii) any immediate deputy of an individual described in clause (i) or (ii).

(6) CROSS REFERENCE

For reporting requirements and alternative taxes related to this subsection, see section 6033(e).

(f) FINES, PENALTIES, AND OTHER AMOUNTS

(1) IN GENERAL

Except as provided in the following paragraphs of this subsection, no deduction otherwise allowable shall be allowed under this chapter for any amount paid or incurred (whether by suit, agreement, or otherwise) to, or at the direction of, a government or governmental entity in relation to the violation of any law or the investigation or inquiry by such government or entity into the potential violation of any law.

(2) EXCEPTION FOR AMOUNTS CONSTITUTING RESTITUTION OR PAID TO COME INTO COMPLIANCE WITH LAW

(A) In general

Paragraph (1) shall not apply to any amount that—

(i) the taxpayer establishes—

(I) constitutes restitution (including remediation of property) for damage or harm which was or may be caused by the violation of any law or the potential violation of any law, or

(II) is paid to come into compliance with any law which was violated or otherwise involved in the investigation or inquiry described in paragraph (1),

(ii) is identified as restitution or as an amount paid to come into compliance with such law, as the case may be, in the court order or settlement agreement, and

(iii) in the case of any amount of restitution for failure to pay any tax imposed under this title in the same manner as if such amount were such tax, would have been allowed as a deduction under this chapter if it had been timely paid.

The identification under clause (ii) alone shall not be sufficient to make the establishment required under clause (i).

(B) Limitation

Subparagraph (A) shall not apply to any amount paid or incurred as reimbursement to the government or entity for the costs of any investigation or litigation.

(3) EXCEPTION FOR AMOUNTS PAID OR INCURRED AS THE RESULT OF CERTAIN COURT ORDERS

Paragraph (1) shall not apply to any amount paid or incurred by reason of any order of a court in a suit in which no government or governmental entity is a party.

(4) EXCEPTION FOR TAXES DUE

Paragraph (1) shall not apply to any amount paid or incurred as taxes due.

(5) TREATMENT OF CERTAIN NONGOVERNMENTAL REGULATORY ENTITIES

For purposes of this subsection, the following nongovernmental entities shall be treated as governmental entities:

(A) Any nongovernmental entitywhich exercises self-regulatory powers (including imposing sanctions) in connection with a qualified board or exchange (as defined in section 1256(g)(7)).

(B) To the extent provided in regulations, any nongovernmental entity which exercises self-regulatory powers (including imposing sanctions) as part of performing an essential governmental function.

(g) TREBLE DAMAGE PAYMENTS UNDER THE ANTITRUST LAWS If in a criminal proceeding a taxpayer is convicted of a violation of the antitrust laws, or his plea of guilty or nolo contendere to an indictment or information charging such a violation is entered or accepted in such a proceeding, no deduction shall be allowed under subsection (a) for two-thirds of any amount paid or incurred—

(1) on any judgment for damages entered against the taxpayer 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), on account of such violation or any related violation of the antitrust laws which occurred prior to the date of the final judgment of such conviction, or

(2) in settlement of any action brought under such section 4 on account of such violation or related violation.

(h) STATE LEGISLATORS' TRAVEL EXPENSES AWAY FROM HOME

(1) IN GENERAL For purposes of subsection (a), in the case of any individual who is a State legislator at any time during the taxable year and who makes an election under this subsection for the taxable year—

(A) the place of residence of such individual within the legislative district which he represented shall be considered his home,

(B) he shall be deemed to have expended for living expenses (in connection with his trade or business as a legislator) an amount equal to the sum of the amounts determined by multiplying each legislative day of such individual during the taxable year by the greater of—

(i) the amount generally allowable with respect to such day to employees of the State of which he is a legislator for per diem while away from home, to the extent such amount does not exceed 110 percent of the amount described in clause (ii) with respect to such day, or

(ii) the amount generally allowable with respect to such day to employees of the executive branch of the Federal Government for per diem while away from home but serving in the United States, and

(C) he shall be deemed to be away from home in the pursuit of a trade or business on each legislative day.

(2) LEGISLATIVE DAYS For purposes of paragraph (1), a legislative day during any taxable year for any individual shall be any day during such year on which—

(A) the legislature was in session (including any day in which the legislature was not in session for a period of 4 consecutive days or less), or

(B) the legislature was not in session but the physical presence of the individual was formally recorded at a meeting of a committee of such legislature.

(3) ELECTION

An election under this subsection for any taxable year shall be made at such time and in such manner as the Secretary shall by regulations prescribe.

(4) SECTION NOT TO APPLY TO LEGISLATORS WHO RESIDE NEAR CAPITOL

This subsection shall not apply to any legislator whose place of residence within the legislative district which he represents is 50 or fewer miles from the capitol building of the State.

[(i)REPEALED. PUB. L. 101–239, TITLE VI, § 6202(B)(3)(A), DEC. 19, 1989, 103 STAT. 2233]

(j) CERTAIN FOREIGN ADVERTISING EXPENSES

(1) IN GENERAL

No deduction shall be allowed under subsection (a) for any expenses of an advertisement carried by a foreign broadcast undertaking and directed primarily to a market in the United States. This paragraph shall apply only to foreign broadcast undertakings located in a country which denies a similar deduction for the cost of advertising directed primarily to a market in the foreign country when placed with a United States broadcast undertaking.

(2) BROADCAST UNDERTAKING

For purposes of paragraph (1), the term "broadcast undertaking" includes (but is not limited to) radio and television stations.

(k) STOCK REACQUISITION EXPENSES

(1) IN GENERAL

Except as provided in paragraph (2), no deduction otherwise allowable shall be allowed under this chapter for any amount paid or incurred by a corporation in connection with the reacquisition of its stock or of the stock of any related person (as defined in section 465(b)(3)(C)).

(2) EXCEPTIONS Paragraph (1) shall not apply to—

(A) Certain specific deductions Any—

(i) deduction allowable under section 163 (relating to interest),

(ii) deduction for amounts which are properly allocable to indebtedness and amortized over the term of such indebtedness, or

(iii) deduction for dividends paid (within the meaning of section 561).

(B) Stock of certain regulated investment companies

Any amount paid or incurred in connection with the redemption of any stock in a regulated investment company which issues only stock which is redeemable upon the demand of the shareholder.

(l) SPECIAL RULES FOR HEALTH INSURANCE COSTS OF SELF-EMPLOYED INDIVIDUALS

(1) ALLOWANCE OF DEDUCTION In the case of a taxpayer who is an employee within the meaning of section 401(c)(1), there shall be allowed as a deduction under this section an amount equal to the amount paid during the taxable year for insurance which constitutes medical care for—

(A) the taxpayer,

(B) the taxpayer's spouse,

(C) the taxpayer's dependents, and

(D) any child (as defined in section 152(f)(1)) of the taxpayer who as of the end of the taxable year has not attained age 27.

(2) LIMITATIONS

(A) Dollar amount

No deduction shall be allowed under paragraph (1) to the extent that the amount of such deduction exceeds the taxpayer's earned income (within the meaning of section 401(c)) derived by the taxpayer from the trade or business with respect to which the plan providing the medical care coverage is established.

(B) Other coverage Paragraph (1) shall not apply to any taxpayer for any calendar month for which the taxpayer is eligible to participate in any subsidized health plan maintained by any employer of the taxpayer or of the spouse of, or any dependent, or individual described in subparagraph (D) of paragraph (1) with respect to, the taxpayer. The preceding sentence shall be applied separately with respect to—

(i) plans which include coverage for qualified long-term care services (as defined in section 7702B(c)) or are qualified long-term care insurance contracts (as defined in section 7702B(b)), and

(ii) plans which do not include such coverage and are not such contracts.

(C) Long-term care premiums

In the case of a qualified long-term care insurance contract (as defined in section 7702B(b)), only eligible long-term care premiums (as defined in section 213(d)(10)) shall be taken into account under paragraph (1).

(3) COORDINATION WITH MEDICAL DEDUCTION

Any amount paid by a taxpayer for insurance to which paragraph (1) applies shall not be taken into account in computing the amount allowable to the taxpayer as a deduction under section 213(a).

(4) DEDUCTION NOT ALLOWED FOR SELF-EMPLOYMENT TAX PURPOSES

The deduction allowable by reason of this subsection shall not be taken into account in determining an individual's net earnings from self-employment(within the

meaning of section 1402(a)) for purposes of chapter 2 for taxable years beginning before January 1, 2010, or after December 31, 2010.

(5) TREATMENT OF CERTAIN S CORPORATION SHAREHOLDERS This subsection shall apply in the case of any individual treated as a partner under section 1372(a), except that—

(A) for purposes of this subsection, such individual's wages (as defined in section 3121) from the S corporation shall be treated as such individual's earned income (within the meaning of section 401(c)(1)), and

(B) there shall be such adjustments in the application of this subsection as the Secretary may by regulations prescribe.

(m) CERTAIN EXCESSIVE EMPLOYEE REMUNERATION

(1) IN GENERAL

In the case of any publicly held corporation, no deduction shall be allowed under this chapter for applicable employee remuneration with respect to any covered employee to the extent that the amount of such remuneration for the taxable year with respect to such employee exceeds $1,000,000.

(2) PUBLICLY HELD CORPORATION For purposes of this subsection, the term "publicly held corporation" means any corporation which is an issuer (as defined in section 3 of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78c))—

(A) the securities of which are required to be registered under section 12 of such Act (15 U.S.C. 78l), or

(B) that is required to file reports under section 15(d) of such Act (15 U.S.C. 78o(d)).

(3) COVERED EMPLOYEE For purposes of this subsection, the term "covered employee" means any employee of the taxpayer if—

(A) such employee is the principal executive officer or principal financial officer of the taxpayer at any time during the taxable year, or was an individual acting in such a capacity,

(B) the total compensation of such employee for the taxable year is required to be reported to shareholders under the Securities Exchange Act of 1934 by reason of such employee being among the 3 highest compensated officers for the taxable year (other than any individual described in subparagraph (A)), or

(C) was a covered employee of the taxpayer (or any predecessor) for any preceding taxable year beginning after December 31, 2016.

Such term shall include any employee who would be described in subparagraph (B) if the reporting described in such subparagraph were required as so described.

(4) APPLICABLE EMPLOYEE REMUNERATION For purposes of this subsection—

(A) In general

Except as otherwise provided in this paragraph, the term "applicable employee remuneration" means, with respect to any covered employee for any taxable year, the aggregate amount allowable as a deduction under this chapter for such taxable year (determined without regard to this subsection) for remuneration for services performed by such employee (whether or not during the taxable year).

(B) Exception for existing binding contracts

The term "applicable employee remuneration" shall not include any remuneration payable under a written binding contract which was in effect on February 17, 1993, and which was not modified thereafter in any material respect before such remuneration is paid.

(C) Remuneration For purposes of this paragraph, the term "remuneration" includes any remuneration (including benefits) in any medium other than cash, but shall not include—

(i) any payment referred to in so much of section 3121(a)(5)as precedes subparagraph (E) thereof, and

(ii) any benefit provided to or on behalf of an employee if at the time such benefit is provided it is reasonable to believe that the employee will be able to exclude such benefit from gross income under this chapter.

For purposes of clause (i), section 3121(a)(5) shall be applied without regard to section 3121(v)(1).

(D) Coordination with disallowed golden parachute payments

The dollar limitation contained in paragraph (1) shall be reduced (but not below zero) by the amount (if any) which would have been included in the applicable employee remuneration of the covered employee for the taxable year but for being disallowed under section 280G.

(E) Coordination with excise tax on specified stock compensation

The dollar limitation contained in paragraph (1) with respect to any covered employee shall be reduced (but not below zero) by the amount of any payment (with respect to such employee) of the tax imposed by section 4985 directly or indirectly by the expatriated corporation (as defined in such section) or by any member of the expanded affiliated group (as defined in such section) which includes such corporation.

(F) Special rule for remuneration paid to beneficiaries, etc

Remuneration shall not fail to be applicable employee remuneration merely because it is includible in the income of, or paid to, a person other than the covered employee, including after the death of the covered employee.

(5) SPECIAL RULE FOR APPLICATION TO EMPLOYERS PARTICIPATING IN THE TROUBLED ASSETS RELIEF PROGRAM

(A) In general In the case of an applicable employer, no deduction shall be allowed under this chapter—

(i) in the case of executive remuneration for any applicable taxable year which is attributable to services performed by a covered executive during such applicable taxable year, to the extent that the amount of such remuneration exceeds $500,000, or

(ii) in the case of deferred deduction executive remuneration for any taxable year for services performed during any applicable taxable year by a covered executive, to the extent that the amount of such remuneration exceeds $500,000 reduced (but not below zero) by the sum of—

(I) the executive remuneration for such applicable taxable year, plus

(II) the portion of the deferred deduction executive remuneration for such services which was taken into account under this clause in a preceding taxable year.

(B) Applicable employer For purposes of this paragraph—

(i) In general

Except as provided in clause (ii), the term "applicable employer" means any employer from whom 1 or more troubled assets are acquired under a program established by the Secretary under section 101(a) of the Emergency Economic Stabilization Act of 2008 if the aggregate amount of the assets so acquired for all taxable years exceeds $300,000,000.

(ii) Disregard of certain assets sold through direct purchase

If the only sales of troubled assets by an employer under the program described in clause (i) are through 1 or more direct purchases (within the meaning of section 113(c) of the Emergency Economic Stabilization Act of 2008), such assets shall not be taken into account under clause (i) in determining whether the employer is an applicable employer for purposes of this paragraph.

(iii) Aggregation rules

Two or more persons who are treated as a single employer under subsection (b) or (c) of section 414 shall be treated as a single employer, except that in applying section 1563(a) for purposes of either such subsection, paragraphs (2) and (3) thereof shall be disregarded.

(C) Applicable taxable year For purposes of this paragraph, the term "applicable taxable year" means, with respect to any employer—

(i) the first taxable year of the employer—

(I) which includes any portion of the period during which the authorities under section 101(a) of the Emergency Economic Stabilization Act of 2008 are in effect (determined under section 120 thereof), and

(II) in which the aggregate amount of troubled assets acquired from the employer during the taxable yearpursuant to such authorities (other than assets to which subparagraph (B)(ii) applies), when added to the aggregate amount so acquired for all preceding taxable years, exceeds $300,000,000, and

(ii) any subsequent taxable year which includes any portion of such period.

(D) Covered executive For purposes of this paragraph—

(i) In general The term "covered executive" means, with respect to any applicable taxable year, any employee—

(I) who, at any time during the portion of the taxable year during which the authorities under section 101(a) of the Emergency Economic Stabilization Act of 2008 are in effect (determined under section 120 thereof), is the chief executive officer of the applicable employer or the chief financial officer of the applicable employer, or an individual acting in either such capacity, or

(II) who is described in clause (ii).

(ii) Highest compensated employees An employee is described in this clause if the employee is 1 of the 3 highest compensated officers of the applicable employer for the taxable year (other than an individual described in clause (i)(I)), determined—

(I) on the basis of the shareholder disclosure rules for compensation under the Securities Exchange Act of 1934 (without regard to whether those rules apply to the employer), and

(II) by only taking into account employeesemployed during the portion of the taxable yeardescribed in clause (i)(I).

(iii) Employee remains covered executive

If an employee is a covered executive with respect to an applicable employer for any applicable taxable year, such employee shall be treated as a covered executive with respect to such employer for all subsequent applicable taxable years and for all subsequent taxable years in which deferred deduction executive remuneration with respect to services performed in all such applicable taxable years would (but for this paragraph) be deductible.

(E) Executive remuneration

For purposes of this paragraph, the term “executive remuneration” means the applicable employee remuneration of the covered executive, as determined under paragraph (4) without regard to subparagraph (B) thereof. Such term shall not include any deferred deduction executive remuneration with respect to services performed in a prior applicable taxable year.

(F) Deferred deduction executive remuneration

For purposes of this paragraph, the term “deferred deduction executive remuneration” means remuneration which would be executive remuneration for services performed in an applicable taxable year but for the fact that the deduction under this chapter (determined without regard to this paragraph) for such remuneration is allowable in a subsequent taxable year.

(G) Coordination

Rules similar to the rules of subparagraphs (D) and (E) of paragraph (4) shall apply for purposes of this paragraph.

(H) Regulatory authority

The Secretary may prescribe such guidance, rules, or regulations as are necessary to carry out the purposes of this paragraph and the Emergency Economic Stabilization Act of 2008, including the extent to which this paragraph applies in the case of any acquisition, merger, or reorganization of an applicable employer.

(6) SPECIAL RULE FOR APPLICATION TO CERTAIN HEALTH INSURANCE PROVIDERS

(A) In general No deduction shall be allowed under this chapter—

(i) in the case of applicable individual remuneration which is for any disqualified taxable year beginning after December 31, 2012, and which is attributable to services performed by an applicable individual during such taxable year, to the extent that the amount of such remuneration exceeds $500,000, or

(ii) in the case of deferred deduction remuneration for any taxable year beginning after December 31, 2012, which is attributable to services performed by an applicable individual during any disqualified taxable year beginning after December 31, 2009, to the extent that the amount of such remuneration exceeds $500,000 reduced (but not below zero) by the sum of—

(I) the applicable individual remuneration for such disqualified taxable year, plus

(II) the portion of the deferred deduction remuneration for such services which was taken into account under this clause in a preceding taxable year (or which would have been taken into account under this clause in a preceding taxable year if this clause were applied by substituting "December 31, 2009" for "December 31, 2012" in the matter preceding subclause (I)).

(B) Disqualified taxable year

For purposes of this paragraph, the term "disqualified taxable year" means, with respect to any employer, any taxable year for which such employer is a covered health insurance provider.

(C) Covered health insurance provider For purposes of this paragraph—

(i) In general The term "covered health insurance provider" means—

(I) with respect to taxable years beginning after December 31, 2009, and before January 1, 2013, any employer which is a health insurance issuer (as defined in section 9832(b)(2)) and which receives premiums from providing health insurance coverage (as defined in section 9832(b)(1)), and

(II) with respect to taxable years beginning after December 31, 2012, any employer which is a health insurance issuer (as defined in section 9832(b)(2)) and with respect to which not less than 25 percent of the gross premiums received from providing health insurance coverage (as defined in section 9832(b)(1)) is from minimum essential coverage (as defined in section 5000A(f)).

(ii) Aggregation rules

Two or more persons who are treated as a single employer under subsection (b), (c), (m), or (o) of section 414 shall be treated as a single employer, except that in applying section 1563(a) for purposes of any such subsection, paragraphs (2) and (3) thereof shall be disregarded.

(D) Applicable individual remuneration

For purposes of this paragraph, the term "applicable individual remuneration" means, with respect to any applicable individual for any disqualified taxable year, the aggregate amount allowable as a deduction under this chapter for such taxable year (determined without regard to this subsection) for remuneration (as defined in paragraph (4) without regard to subparagraph (B) thereof) for services performed by such individual (whether or not during the taxable year). Such term shall

not include any deferred deduction remuneration with respect to services performed during the disqualified taxable year.

(E) Deferred deduction remuneration

For purposes of this paragraph, the term "deferred deduction remuneration" means remuneration which would be applicable individual remuneration for services performed in a disqualified taxable year but for the fact that the deduction under this chapter (determined without regard to this paragraph) for such remuneration is allowable in a subsequent taxable year.

(F) Applicable individual For purposes of this paragraph, the term "applicable individual" means, with respect to any covered health insurance provider for any disqualified taxable year, any individual—

(i) who is an officer, director, or employee in such taxable year, or

(ii) who provides services for or on behalf of such covered health insurance provider during such taxable year.

(G) Coordination

Rules similar to the rules of subparagraphs (D) and (E) of paragraph (4) shall apply for purposes of this paragraph.

(H) Regulatory authority

The Secretary may prescribe such guidance, rules, or regulations as are necessary to carry out the purposes of this paragraph.

(n) SPECIAL RULE FOR CERTAIN GROUP HEALTH PLANS

(1) IN GENERAL No deduction shall be allowed under this chapter to an employer for any amount paid or incurred in connection with a group health plan if the plan does not reimburse for inpatient hospital care services provided in the State of New York—

(A) except as provided in subparagraphs (B) and (C), at the same rate as licensed commercial insurers are required to reimburse hospitals for such services when such reimbursement is not through such a plan,

(B) in the case of any reimbursement through a health maintenance organization, at the same rate as health maintenance organizations are required to reimburse hospitals for such services for individuals not covered by such a plan (determined without regard to any government-supported individuals exempt from such rate), or

(C) in the case of any reimbursement through any corporation organized under Article 43 of the New York State Insurance Law, at the same rate as any such corporation is required to reimburse hospitals for such services for individuals not covered by such a plan.

(2) STATE LAW EXCEPTION

Paragraph (1) shall not apply to any group health plan which is not required under the laws of the State of New York (determined without regard to this subsection or other provisions of Federal law) to reimburse at the rates provided in paragraph (1).

(3) GROUP HEALTH PLAN

For purposes of this subsection, the term "group health plan" means a plan of, or contributed to by, an employer or employee organization (including a self-insured plan) to provide health care (directly or otherwise) to any employee, any former employee, the employer, or any other individual associated or formerly associated with the employer in a business relationship, or any member of their family.

(o) TREATMENT OF CERTAIN EXPENSES OF RURAL MAIL CARRIERS

(1) GENERAL RULE In the case of any employee of the United States Postal Service who performs services involving the collection and delivery of mail on a rural route and who receives qualified reimbursements for the expenses incurred by such employee for the use of a vehicle in performing such services—

(A) the amount allowable as a deduction under this chapter for the use of a vehicle in performing such services shall be equal to the amount of such qualified reimbursements; and

(B) such qualified reimbursements shall be treated as paid under a reimbursement or other expense allowance arrangement for purposes of section 62(a)(2)(A)(and section 62(c) shall not apply to such qualified reimbursements).

(2) SPECIAL RULE WHERE EXPENSES EXCEED REIMBURSEMENTS

Notwithstanding paragraph (1)(A), if the expenses incurred by an employee for the use of a vehicle in performing services described in paragraph (1) exceed the qualified reimbursements for such expenses, such excess shall be taken into account in computing the miscellaneous itemized deductions of the employee under section 67.

(3) DEFINITION OF QUALIFIED REIMBURSEMENTS For purposes of this subsection, the term "qualified reimbursements" means the amounts paid by the United States Postal Service to employees as an equipment maintenance allowance under the 1991 collective bargaining agreement between the United States Postal Service and the National Rural Letter Carriers' Association. Amounts paid as an equipment maintenance allowance by such Postal Service under later collective bargaining agreements that supersede the 1991 agreement shall be considered qualified reimbursements if such amounts do not exceed the amounts that would have been paid under the 1991 agreement, adjusted by increasing any such amount under the 1991 agreement by an amount equal to—

(A) such amount, multiplied by

(B) the cost-of-living adjustment determined under section 1(f)(3) for the calendar year in which the taxable year begins, by substituting "calendar year 1990" for "calendar year 2016" in subparagraph (A)(ii) thereof.

(p) TREATMENT OF EXPENSES OF MEMBERS OF RESERVE COMPONENT OF ARMED FORCES OF THE UNITED STATES

For purposes of subsection (a)(2), in the case of an individual who performs services as a member of a reserve component of the Armed Forces of the United States at any time during the taxable year, such individual shall be deemed to be away from home in the pursuit of a trade or business for any period during which such individual is away from home in connection with such service.

(q) PAYMENTS RELATED TO SEXUAL HARASSMENT AND SEXUAL ABUSE No deduction shall be allowed under this chapter for—

(1) any settlement or payment related to sexual harassment or sexual abuse if such settlement or payment is subject to a nondisclosure agreement, or

(2) attorney's fees related to such a settlement or payment.

(r) DISALLOWANCE OF FDIC PREMIUMS PAID BY CERTAIN LARGE FINANCIAL INSTITUTIONS

(1) IN GENERAL

No deduction shall be allowed for the applicable percentage of any FDIC premium paid or incurred by the taxpayer.

(2) EXCEPTION FOR SMALL INSTITUTIONS

Paragraph (1) shall not apply to any taxpayer for any taxable year if the total consolidated assets of such taxpayer (determined as of the close of such taxable year) do not exceed $10,000,000,000.

(3) APPLICABLE PERCENTAGE For purposes of this subsection, the term "applicable percentage" means, with respect to any taxpayer for any taxable year, the ratio (expressed as a percentage but not greater than 100 percent) which—

(A) the excess of—

(i) the total consolidated assets of such taxpayer (determined as of the close of such taxable year), over

(ii) $10,000,000,000, bears to

(B) $40,000,000,000.

(4) FDIC PREMIUMS

For purposes of this subsection, the term "FDIC premium" means any assessment imposed under section 7(b) of the Federal Deposit Insurance Act (12 U.S.C. 1817(b)).

(5) TOTAL CONSOLIDATED ASSETS

For purposes of this subsection, the term "total consolidated assets" has the meaning given such term under section 165 of the Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act (12 U.S.C. 5365).

(6) AGGREGATION RULE

(A) In general

Members of an expanded affiliated group shall be treated as a single taxpayer for purposes of applying this subsection.

(B) Expanded affiliated group

(i) In general For purposes of this paragraph, the term "expanded affiliated group" means an affiliated group as defined in section 1504(a), determined—

(I) by substituting "more than 50 percent" for "at least 80 percent" each place it appears, and

(II) without regard to paragraphs (2) and (3) of section 1504(b).

(ii) Control of non-corporate entities

A partnership or any other entity (other than a corporation) shall be treated as a member of an expanded affiliated group if such entity is controlled (within the meaning of section 954(d)(3)) by members of such group (including any entity treated as a member of such group by reason of this clause).

(s) CROSS REFERENCE

(1) For special rule relating to expenses in connection with subdividing real property for sale, see section 1237.

(2) For special rule relating to the treatment of payments by a transferee of a franchise, trademark, or trade name, see section 1253.

(3) For special rules relating to—

(A) funded welfare benefit plans, see section 419, and

(B) deferred compensation and other deferred benefits, see section 404.