

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

6.1 สรุปผลการวิจัย

ในการวิจัยดังกล่าวมาแล้ว พอที่จะสรุปผลการวิจัยได้ดังต่อไปนี้

6.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้

เนื่องจากเงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้ (Taxes Paid by Employer) มีลักษณะเป็นผลตอบแทนที่ลูกจ้างได้รับจากนายจ้างนอกเหนือจากค่าจ้างตามปกติ (fringe benefits) อย่างหนึ่ง และในกรณีที่นายจ้างได้ออกค่าภาษีให้แทนลูกจ้าง ย่อมมีลักษณะเสมือนกับการที่นายจ้างได้ชำระหนี้ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระให้ (discharge of employee's obligation) นั่นเอง ทั้งนี้ เพราะภาษีเป็นหนี้บางอย่างหนึ่ง ด้วยเหตุนี้จึงถือได้ว่าลูกจ้างได้รับ fringe benefits จากนายจ้างในรูปประโยชน์อื่นใด (benefits in kind) อย่างหนึ่ง ซึ่งมีลักษณะเป็น money's worth กล่าวคือ สามารถหรืออาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน (can be converted into money หรือ capable of being turned into money) เท่ากับจำนวนเงินภาษีที่นายจ้างออกให้ ดังนั้น เงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้จึงเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานของลูกจ้าง ซึ่งจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ แม้ว่าลูกจ้างจะไม่ได้รับเงินจำนวนนั้นโดยตรงก็ตาม

หลักการเช่นนี้ ได้รับการยอมรับจากประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก อาทิเช่น ในประเทศอังกฤษหรือสหราชอาณาจักร ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของผลตอบแทนจากการจ้างแรงงาน (emoluments) ซึ่งลูกจ้างต้องนำเอามารวมเพื่อเสียภาษีเงินได้ตาม Schedule E ไม่ว่า นายจ้างจะออกภาษีให้ตามความตกลงหรือโดยไม่มีความตกลงกับลูกจ้างมาก่อนก็ตาม และความตกลงของนายจ้างที่จะไม่หักภาษีเอาไว้ แต่จะออกภาษีให้ดังกล่าวย่อมมีผลสมบูรณ์ไม่ตกเป็นโมฆะแต่อย่างใด ในประเทศสหรัฐอเมริกา จำนวนภาษีที่นายจ้างจ่ายไปเช่นนั้น เป็นผลตอบแทนที่ลูกจ้างได้รับเพิ่มขึ้นเนื่องจากการจ้างแรงงาน ถือเป็นเงินได้เพิ่มเติม (additional income)



ของลูกจ้างตาม Internal Revenue Code of 1954 มาตรา 61(a)-(1), (14) ซึ่งต้องนำไปรวมเป็นเงินได้ทั้งสิ้นของลูกจ้าง ไม่ว่านายจ้างจะออกภาษีประเภทใดให้ก็ตาม เช่น ภาษีเงินได้สหรัฐ ภาษีเงินได้มลรัฐ ภาษีเงินได้ท้องถิ่น ภาษีทรัพย์สิน ภาษีประกันสังคม หรือ ภาษีประกันการว่างงาน เป็นต้น ในประเทศอินเดีย ถือว่าภาษีเงินได้จากเงินเดือนของลูกจ้างที่นายจ้างชำระให้ เป็นส่วนหนึ่งของ taxable salary ซึ่งต้องนำมารวมเข้าเป็น taxable salary ของลูกจ้าง นอกจากนี้ ในประเทศออสเตรเลีย ประเทศฝรั่งเศส เป็นต้น ก็ยอมรับหลักการดังกล่าวมาแล้วเช่นเดียวกัน

นอกจากจะมีการชำระภาษีให้โดยนายจ้างแล้ว ยังมีการชำระภาษีให้โดยบุคคลอื่น ๆ อีก (Taxes Paid by Another) และในกรณีเช่นนี้ ผู้ที่บุคคลอื่นออกภาษีให้จะต้องนำภาษีจำนวนนั้นมารวมเข้าในเงินได้ทั้งหมดของเขาด้วย ทั้งนี้เพราะการกระทำเช่นนั้นจะเป็นผลทำให้มีเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีเกิดขึ้นดังกล่าวแล้วข้างต้น นอกจากนี้กฎหมายยกเว้นเอาไว้ ในกรณีดังกล่าวนี้ถ้ามีความตกลงที่จะออกภาษีให้กัน ย่อมหมายถึง ความตกลงที่จะโอนความรับผิดชอบจากผู้มีหน้าที่ต้องชำระตามกฎหมายไปให้แก่บุคคลอื่น จึงถือได้ว่าเป็นการผลักภาระภาษีโดยสัญญา (shift the burden of taxation by contract) ซึ่งอาจผลักภาระไปให้แก่คู่สัญญาซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้ (shift to the paying party) อาทิเช่น ผู้เช่าออกภาษีเงินได้จากค่าเช่าให้แก่ผู้ให้เช่า ผู้ซื้อออกภาษีเงินได้จากราคาสินค้าซึ่งผู้ขายต้องชำระ เนื่องจากการประกอบธุรกิจให้บริษัทออกภาษีเงินได้จากเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น ผู้ว่าจ้างออกภาษีจากค่าจ้างทำของให้แก่ผู้รับจ้าง เป็นต้น หรืออาจผลักภาระไปให้แก่คู่สัญญาซึ่งเป็นผู้รับเงินได้ (shift to the receiving party) ก็ได้ อาทิเช่น ลูกจ้างออกภาษีเงินได้ให้แก่ นายจ้าง คู่สมรสที่ได้รับเงินค่าเลี้ยงดูจากอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งได้แยกกันอยู่หรือหย่าร้างกัน (alimony) ได้ชดใช้ค่าภาษีเงินได้จากเงินค่าเลี้ยงดูดังกล่าวซึ่งคู่สมรสผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ตามกฎหมายต้องชำระให้ เป็นต้น

สำหรับในประเทศไทย แต่เดิมนั้นกรมสรรพากรถือว่า เงินค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างชำระแทนให้แก่ลูกจ้าง เป็นเงินได้พึงประเมินตามนัยแห่งมาตรา 40(1), (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยจัดอยู่ในประเภทประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นซึ่งนายจ้างจ่าย เนื่องจากภาระจ้างแรงงาน หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ ต่อมาศาลฎีกาตามคำพิพากษาฎีกาที่ 1007/2507 (ประชุมใหญ่) และคำพิพากษาฎีกาที่ 1008/2507 ได้มีคำวินิจฉัยในทำนอง

เดียวกันทั้งสองฉบับว่า เงินที่นายจ้างออกแทนลูกจ้างในคดีทั้งสองนี้ ไม่ใช่เป็นเงินอันพึงประเมิน ภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(1), (2) โดยศาลฎีกาให้เหตุผลว่า ถ้าหาก กฎหมายมุ่งหมายจะเก็บภาษีในลักษณะ เช่นนั้นก็คงจะระบุไว้โดยชัดแจ้ง และถ้าหากถือว่าประโยชน์ เพิ่มอย่างอื่นหมายถึงประโยชน์ทุกอย่างที่ลูกจ้างได้รับจากการกระทำของนายจ้างแล้ว ก็ไม่จำเป็นต้องระบุถึงเงินค่าเช่าบ้านที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้าง หรือบ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า อย่างไรก็ตาม ต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 40(1), (2) โดย พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2508 มาตรา 3 โดยได้มีการเพิ่มข้อความ "เงินที่ นายจ้างออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น" ไว้ในมาตรา 40(1) และเพิ่มข้อความ "เงินที่ผู้จ่ายเงินได้ออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น" ไว้ในมาตรา 40(2) โดยมี เหตุผลในการประกาศใช้ว่า เพื่อความชัดเจน ความเป็นธรรม และเหมาะสมแก่สถานการณ์ ปัจจุบันกับป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

6.1.2 วิธีการคำนวณภาษีนายจ้างออกให้ที่มีอยู่ในประเทศไทย

สำหรับวิธีการคำนวณภาษีในกรณีดังกล่าว พอสรุปได้ดังนี้คือ

ก. วิธีคำนวณกรณีนายจ้างออกภาษีให้ เป็นรายปี

กรณีที่นายจ้างตกลงออกค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้างทั้งหมดตลอดไปสำหรับเงิน เดือน ค่าจ้าง ฯลฯ ที่ลูกจ้างได้รับในปีภาษีใด โดยลูกจ้างไม่ต้องรับภาระในการเสียภาษีเงิน ได้สำหรับเงินเดือน ค่าจ้าง ฯลฯ ด้วยตนเอง เลยสำหรับปีภาษีนั้น มีวิธีการคำนวณที่แตกต่าง กันอยู่สองวิธี คือ

1. คำนวณแบบทย เป็นทอด หรือตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากร

การคำนวณเช่นนี้ เป็นวิธีคำนวณของกรมสรรพากรมาแต่เดิม และต่อมา ได้นำมาระบุเอาไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.2/2526 ลงวันที่ 5 เมษายน พ.ศ. 2526 ข้อ 2(1) เป็นการคำนวณภาษีสำหรับแต่ละปีภาษี ซึ่งจะสิ้นสุดในปีนั้น ๆ ไม่มีผลเกี่ยวโยงไปถึง การคำนวณภาษีในปีต่อ ๆ ไป โดยถือหลักว่า ค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้สำหรับปีภาษีใด ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำไปรวมกับเงินเดือน ค่าจ้าง ฯลฯ ที่ลูกจ้างได้รับในปีภาษี นั้น แล้วคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 48(1) แห่งประมวลรัษฎากร จนกว่า

จะไม่มีค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้อีก การคำนวณ เช่นนี้ เป็นการคำนวณตามวิธี เลขคณิตโดย ศาลฎีกา เรียกว่า เป็นการคำนวณแบบทศนิยมไม่รู้จบ

เนื่องจากการคำนวณตามวิธี เลขคณิตต้องคำนวณทศนิยมไปมาหลายครั้งก่อให้เกิดความยุ่งยากมากในการคำนวณโดยเฉพาะ เงินได้พึงประเมินที่มีจำนวนสูง ด้วยเหตุนี้ เพื่อความสะดวกและรวดเร็วในการคำนวณจึงอาจคำนวณตามวิธีพีชคณิตโดยใช้สูตรสำเร็จช่วยในการคำนวณ หรือคำนวณโดยใช้ตารางการคำนวณที่กรมสรรพากรจัดทำขึ้น ซึ่งได้แก่ ตารางเลขสำเร็จ และตารางภาษีเงินได้หรือภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ก็ได้ ซึ่งจะได้จำนวนภาษีเท่ากันกับการคำนวณตามวิธี เลขคณิต และจะทำให้ลูกจ้างไม่ต้องรับภาระในการเสียภาษีเงินได้เพิ่มเติมในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษีนั้นอีก

การคำนวณตามวิธีนี้ ศาลฎีกา เห็นว่า เป็นวิธีการคำนวณภาษีที่ไม่ชอบด้วยบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และได้รับการโต้แย้งจากผู้เสียภาษีหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องว่าเป็นการตีความถ้อยคำมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากรตามตัวอักษรเลย เกิดไป โดยไม่คำนึงถึงความมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์ที่แท้จริงของกฎหมายในอันที่จะให้มีการปฏิบัติได้ และให้ความเป็นธรรมต่อทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะผู้เสียภาษี เป็นเรื่องที่ absurd ปราศจากเหตุผลของวิญญูชนและไม่ถูกต้องอย่างยิ่ง เพราะ เป็นการนำหลักสมมติฐานทางคณิตศาสตร์เลยเถิดเกินขอบเขตไปมาใช้ โดยไม่คำนึงถึง เหตุผลอื่นที่ถูกต้องและสำคัญกว่ามาใช้

2. คำนวณแบบทศนิยมเพียงครั้งเดียว

การคำนวณเช่นนี้ เป็นวิธีคำนวณตามแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาหรือที่เรียกกันว่าเป็นการคำนวณตาม "วิธีล็อกซ์เลย์" โดยศาลฎีกาตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 988/2519 และ ที่ 580/2521 ถือเอายอดเงินภาษีตามที่คำนวณได้ในครั้งแรก เป็น เงินได้ค่าภาษีที่นายจ้างออกให้ และต้องนำมารวมเป็น เงินได้เพื่อคำนวณภาษีเพียงครั้ง เดียวก็ เป็นอัน เสร็จสมบูรณ์ สำหรับภาษีที่คำนวณได้เป็นครั้งที่สองจากผลรวมดังกล่าวนั้นได้เท่าใดไม่ต้องนำมาหาผลต่างจากจำนวน เงินภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรกเพื่อนำผลต่างนั้นมาถือ เป็น เงินภาษีที่นายจ้างออกให้ และนำมาบวก เข้ากับ เงินได้ที่คำนวณได้เป็นครั้งที่สอง เพื่อให้ เป็น เงินได้ครั้งที่สาม และทำนองเดียวกันเป็นครั้งที่สี่ ห้า หก ต่อไปอีกไม่รู้จบสิ้นแบบทศนิยมไม่รู้จบ อีกแต่อย่างใด

จากการคำนวณภาษีที่แตกต่างกันเช่นนี้ จะก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องภาระ

ภาษีขึ้นได้ กล่าวคือ ภาษีที่คำนวณได้จากวิธีทั้งสองจะแตกต่างกัน และจะแตกต่างกันมากขึ้นตามระดับของ เงินได้ที่เพิ่มขึ้นทั้งนี้เนื่องจากผลของอัตราภาษีแบบก้าวหน้า และย่อมมีผลกระทบกระเทือนต่อนายจ้างแต่ผู้เดียวไม่เกี่ยวกับลูกจ้าง เพราะนายจ้างออกภาษีให้ทั้งหมด ด้วยเหตุนี้ นายจ้างจึงมีความประสงค์ที่จะปฏิบัติการคำนวณภาษีตามวิธีล็อกซ์ เลย์มากกว่าวิธีสูตรสำเร็จ ที่กรมสรรพากรได้ยึดถือ เป็นแนวปฏิบัติ เพราะภาระภาษีน้อยกว่า

ข. วิธีคำนวณกรณีนายจ้างออกภาษีให้เป็นรายเดือน

การคำนวณเช่นนี้ เป็นวิธีคำนวณที่กรมสรรพากรได้ยึดถือ เป็นแนวปฏิบัติหลังจากได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 (ประชุมใหญ่) ออกมา และต่อมาได้นำมาระบุเอาไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.2/2526 ข้อ 2(2) เป็นการคำนวณภาษีสำหรับกรณีที่นายจ้างออกค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้างสำหรับเงินเดือน ค่าจ้าง ฯลฯ ตามจำนวนเงินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ได้นำส่งไว้แล้วในแต่ละเดือน โดยถือหลักว่าค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้ซึ่งต้องนำส่งในเดือนถัดไป ให้ถือเป็นเงินได้ของลูกจ้างในเดือนที่มีการนำส่งภาษีนั้น ทั้งนี้ ตามเจตนารมณ์ของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 (ประชุมใหญ่) กล่าวคือ ให้นำจำนวนเงินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และนำส่งไว้แล้วในเดือนใด ไปรวมกับเงินเดือน ค่าจ้าง ฯลฯ ที่ลูกจ้างได้รับในเดือนที่นำส่ง ได้จำนวนรวมทั้งสิ้นเท่าใด ให้คำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50(1) แห่งประมวลรัษฎากร จากเงินจำนวนนั้น และนำส่งภายใน 7 วันของเดือนต่อไป และปฏิบัติเช่นนี้ต่อไป การคำนวณภาษีตามวิธีนี้จึงมีลักษณะทาบ เป็นทอด ๆ ไป เป็นรายเดือน ซึ่งนายจ้างอาจจะระงับการออกภาษีเงินได้ให้เดือนใดก็ได้ กรณีดังกล่าวลูกจ้างยังคงต้องรับภาระในการเสียภาษีเงินได้ด้วยตนเอง ถ้ามีภาษีจะต้องเสียเพิ่มเติมในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษีนั้น และถ้านายจ้างออกภาษีเพิ่มเติมให้อีก ภาษีที่นายจ้างออกให้เพิ่มเติมต้องนำมาคำนวณเป็นเงินได้ของลูกจ้างใน เดือนหรือมีที่นายจ้างออกภาษีให้

ค. วิธีคำนวณกรณีนายจ้างออกภาษีขาด เขยให้คอนลินปีภาษี

การคำนวณเช่นนี้ เป็นวิธีคำนวณตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.2/2526 ข้อ 2(3) สำหรับกรณีที่นายจ้างมิได้ออกค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้างสำหรับเงินเดือน ค่าจ้าง ฯลฯ ตามจำนวนเงินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ได้นำส่งไว้แล้วในแต่ละเดือน แต่เมื่อสิ้นปีภาษีนั้นนายจ้างทราบว่าลูกจ้างได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งไว้แล้ว เป็นจำนวนเงินเท่าใด

นายจ้างจึงออกค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้าง สำหรับเงินเดือน ค่าจ้าง ฯลฯ เท่ากับจำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ได้นำส่งไว้แล้วทั้งหมด หรือเท่ากับจำนวนเงินภาษีเงินได้ที่ลูกจ้างจะต้องเสียในปีภาษีนั้น ซึ่งมีจำนวนที่แน่นอน ให้นำค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้มาถือเป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีภาษีที่ลูกจ้างได้รับเงินได้นั้น แล้วคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 48 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีดังกล่าวลูกจ้างยังคงต้องรับภาระในการเสียภาษีเงินได้ด้วยตนเอง ถ้ามีภาษีจะต้องเสียเพิ่มเติมในการคำนวณภาษีเงินได้สำหรับปีภาษีนั้น และถ้านายจ้างออกภาษีเพิ่มเติมให้อีกภาษีที่นายจ้างออกให้เพิ่มเติมต้องนำมาคำนวณเป็นเงินได้ของลูกจ้างในเดือน หรือปีที่นายจ้างออกภาษีให้

วิธีการคำนวณดังกล่าว ไม่เป็นไปตามหลักทั่วไปที่ว่า นายจ้างออกภาษีให้เมื่อใด ย่อมถือว่าเป็นเงินได้ของลูกจ้าง เมื่อนั้น กล่าวคือ โดยหลักแล้วการออกภาษีให้ของนายจ้างในกรณีดังกล่าว ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างในปีภาษีที่ออกภาษีให้ มิใช่ในปีภาษีที่ลูกจ้างได้รับเงินได้ (เงินเดือน ค่าจ้าง ฯลฯ) กรณีตามคำสั่งกรมสรรพากร ข้อ 2(3) นี้ จึงเป็นกรณียกเว้นหลักทั่วไป ทั้งนี้อาจ เนื่องจากเห็นว่าเพื่อความสะดวกที่จะได้ไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเป็นเงินได้ของลูกจ้างในเดือนหรือปีที่นายจ้างออกภาษีให้ และอาจ เนื่องจากถือตามเจตนารมณ์ของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2514/2520 และที่ 2518/2520 ที่ประสงค์ให้นำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่นายจ้างออกให้สำหรับปีภาษีใดไปรวมคำนวณเป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีภาษีนั้น โดยไม่คำนึงว่านายจ้างจะได้ออกให้ในปีภาษีใด

สำหรับกรณีที่นายจ้างออกภาษีขาด เคยให้ในเดือน ธันวาคมของปีภาษีที่ได้รับเงินได้นั้น ก็มีวิธีการคำนวณเช่นเดียวกัน ทั้งนี้ เนื่องจากเงินภาษีที่นายจ้างออกขาดเคยให้ นั้น ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างในปีภาษีที่ลูกจ้างได้รับเงินได้นั้น ซึ่งเป็นไปตามหลักทั่วไปอยู่แล้ว

จากวิธีการคำนวณดังกล่าวมาแล้วนี้ จะเห็นได้ว่าเป็นการกำหนดขึ้นตามลักษณะของการออกภาษีให้ของนายจ้าง ด้วยเหตุนี้ เมื่อนายจ้างเลือกที่จะออกให้ในลักษณะใด ก็ควรที่จะได้ปฏิบัติไปตามวิธีการคำนวณในลักษณะนั้น ๆ เพื่อมิให้เกิดเป็นข้อโต้แย้งกับกรมสรรพากรขึ้นได้ในภายหลัง

6.1.3 หลักการคำนวณที่สอดคล้องกับทฤษฎีภาษีทางตรง

สำหรับวิธีการคำนวณกรณีนายจ้างออกภาษีให้ทั้งหมดตลอดไป เป็นรายปีนั้น มีวิธีการคำนวณที่แตกต่างกันอยู่ กล่าวคือ ค่าวมแบบทบ เป็นทอดหรือตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรวิธีหนึ่ง และคำนวณแบบทบเพียงครั้งเดียวหรือตามวิธีล็อกซ์เลย์ ซึ่งปรากฏตามคำวินิจฉัยของศาลฎีกาอีกวิธีหนึ่งดังกล่าวแล้ว ซึ่งไม่ว่ากรมสรรพากรและศาลฎีกาต่างก็เห็นว่าวิธีการคำนวณของคนชอบด้วยหลัก เหตุผลและหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เกี่ยวกับปัญหานี้ จากผลการวิจัยสามารถสรุปได้ดังนี้

ก. การวิเคราะห์ในแง่การผลักระภาษี ความหมายของ เงินได้พึงประเมิน และความเป็นธรรมในการ เสียภาษี

เนื่องจากภาษีเงินได้ เป็นภาษีทางตรงซึ่งมีคุณสมบัติในแง่ที่ไม่อาจผลักระให้ผู้อื่นเสียแทนได้ หากมีผู้อื่นมาเสียแทนโดยไม่ว่าจะตามความตกลงที่ทำกันไว้ก่อนอันมีลักษณะเป็นการผลักระภาษีโดยสัญญาหรือไม่ก็ตาม ในกรณีเช่นนี้ จะทำให้ผู้เสียภาษียังมีเงินได้เพิ่มขึ้นเท่ากับจำนวนภาษีที่ไม่ต้องเสีย ดังนั้น ในกรณีที่นายจ้างออกค่าภาษีเงินได้จากการจ้างแรงงานให้แทนลูกจ้าง ก็ต้องผลักรกลับหรือบวกกลับมา เป็นเงินได้ของลูกจ้างแล้วคำนวณภาษีอีกครั้งหนึ่ง การคำนวณภาษีครั้งที่สองนี้จะได้จำนวนภาษีมามากกว่าครั้งแรก เมื่อนำภาษีที่ได้เสียไปแล้วโดยนายจ้างออกแทนให้มาหักออก ก็จะมีภาษีเงินได้ที่ต้อง เสีย เพิ่ม เดิม ในกรณีเช่นนี้จะต้องพิจารณาว่าภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นจากที่ต้อง เสีย เดิมใครจะ เป็นคน เสีย ถ้านายจ้างออกให้อีกก็จะต้องบวกกลับมาเป็นเงินได้ของลูกจ้างอีก จากเหตุผลดังกล่าวมาแล้วนี้ จึงทำให้เกิดหลักการคำนวณขึ้นมาแบบหนึ่งซึ่ง เรียกกันโดยทั่วไปว่า หลักการผลักรกลับทุกครั้งที่ยื่นภาษีเงินได้ให้ และ เรียกวิธีการคำนวณภาษีเช่นนี้ว่า การคำนวณแบบ Pyramid Method โดยมีหลักการสรุปได้ว่า การผลักระภาษีเงินได้ไปให้ผู้อื่นเสียแทน จะต้องผลักรกลับมาเป็นเงินได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษี และ ต้องผลักรกลับมาทุกครั้งที่มีการผลักรไปให้ผู้อื่นเสียแทน กล่าวคือ ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ว่าในทอดใด อย่างไรก็ตาม หลักการคำนวณเช่นนี้จะไม่สามารถเกิดขึ้นได้ ถ้าเป็นกรณีที่ผู้อื่นออกเงินค่าภาษีอากรประเภทอื่นให้ เช่น ภาษีการค้า ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีทรัพย์สิน ภาษีประกันสังคม เป็นต้น ทั้งนี้เพราะโดยสภาพของภาษีดังกล่าวมานี้สามารถบวกกลับมาเป็นเงินได้ของผู้เสียภาษีได้เพียงหนเดียวหรือครั้งเดียวแล้วคำนวณภาษีเงินได้ไปตามปกติเท่านั้น

วิธีการคำนวณภาษีแบบ Pyramid Method นี้ ใช้กับกรณีที่ผู้ยื่นออกเงินค่าภาษีเงินได้แทนให้สำหรับเงินได้พึงประ เป็นทุกประเภท ไม่ว่าจะ เป็นกรณีผู้เช่าออกเงินค่าภาษีเงินได้จากค่าเช่าให้แทนผู้ให้เช่า หรือกรณีผู้เช่าออกเงินค่าภาษีเงินได้จากราคาสินค้าให้แทนผู้ขาย เป็นต้น โดยไม่จำกัดแต่เฉพาะกรณีนายจ้างออกเงินค่าภาษีเงินได้ให้แทนลูกจ้างเท่านั้น

การคำนวณตามวิธีข้างต้น ศาลฎีกาตามคำพิพากษาฎีกาที่ 1007/2507 (ประชุมใหญ่) และที่ 1008/2507 เรียกว่า เป็นการคำนวณแบบทศนิยมไม่รู้จบ ทั้งนี้ เนื่องจากเห็นว่าต้องคำนวณวกกลับซ้ำแล้วซ้ำอีกไม่รู้จบ ซึ่งความจริงแล้วมันจบแต่ว่าหลายครั้งจนกว่าจะจบ กล่าวคือ จนกว่าจะไม่มีผลค้างให้เสียภาษีเพิ่มเติมอีกนั่นเอง และกรมสรรพากรเรียกการคำนวณเช่นนี้ว่า การคำนวณแบบทบ เป็นทอดหรือตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรดังได้กล่าวมาแล้ว

ข. หลักการคำนวณภาษีนายจ้างออกให้ในต่างประเทศ

จากผลการวิจัย สรุปได้ว่า ในการคำนวณภาษีเงินได้กรณีนายจ้างออกค่าภาษีเงินได้ให้ทั้งหมดตลอดไปโดยลูกจ้างไม่ต้องรับภาระภาษีดังกล่าว เลยสำหรับปีภาษีนั้น ปรากฏว่าในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกไม่อาจจะ เป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว หรือประเทศเพื่อนบ้านในกลุ่มอาเซียน ต่างก็ยอมรับหลักการคำนวณตามทฤษฎีภาษีทางตรงแบบ Pyramid Method เช่นเดียวกับกรมสรรพากรของประเทศไทย อาทิ เช่น

ประเทศสหรัฐอเมริกา ในการคำนวณภาษีกรณีบุคคลอื่นชำระภาษีเงินได้ที่ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องชำระให้ ปรากฏว่าตามนโยบายในระหว่างปี ค.ศ. 1923-1951 ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีนำเอาเฉพาะภาษีเงินได้ที่คำนวณได้ครั้งแรก (original tax) ซึ่งบุคคลอื่นออกให้เท่านั้นมารวม เข้าเป็นเงินได้ของผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษีครั้งสุดท้าย (final tax) และไม่ให้อีกเอาภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม (additional tax) เป็นเงินได้เพิ่มเติม (additional income) ของผู้เสียภาษีอีก กล่าวคือ ให้นำเอาเฉพาะภาษีเงินได้ที่คำนวณได้ครั้งแรกมารวมคำนวณเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเพิ่มเติม (additional taxable income) แต่ไม่ต้องเสียภาษีเพิ่มเติมจนถึงที่สุด (successive additions)

ต่อมาในปี ค.ศ. 1952 ได้มี Mimeograph ของอธิบดีกรมสรรพากรออกมา

สองฉบับ ได้แก่ Mimeograph 6779 ลงวันที่ 12 มีนาคม ค.ศ. 1952 และ Mimeograph 51 ลงวันที่ 14 ตุลาคม ค.ศ. 1952 Mimeograph ทั้งสองฉบับได้เปลี่ยนแปลงนโยบายการจัดเก็บภาษีจากจัดเก็บเฉพาะภาษีที่คำนวณได้ครั้งที่สอง (second tax) จากเงินได้พึงประเมิน ซึ่งรวมภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรก (initial tax) เท่านั้น เป็นจัดเก็บจำนวนทั้งหมดที่ผู้อื่นจ่ายให้แก่หรือแทนผู้เสียภาษี กล่าวคือ ไม่ว่าจะมีการจ่ายแทนหรือจ่ายชดเชยให้ในระดับใดหรือทอดใดก็ตาม จำนวนเงินที่จ่ายแทนหรือจ่ายชดเชยให้นั้นย่อมถือเป็นเงินได้ทั้งหมด ด้วยเหตุนี้ ในกรณีที่ตกลงจ่ายให้ทั้งหมดในปีภาษีนั้น จึงสามารถคำนวณหาจำนวนภาษีได้โดยวิธี pyramiding of tax on tax ตามหลักตรรกวิทยา (logical) ซึ่งจะต้องชำระไปจนมีจำนวนภาษีเพียงเล็กน้อย หรืออาจใช้สูตรพีชคณิต (algebraic formula) หรือหลักการคำนวณอย่างอื่นเข้าช่วยในการคำนวณได้ อย่างไรก็ตาม การคำนวณแบบ pyramid ดังกล่าวอาจยุติลงได้เพียงทอดใดทอดหนึ่งถ้าผู้จ่ายตกลงจ่ายภาษีเงินได้ให้เพียงทอดนั้น โดยการกำหนดจำนวนภาษีที่ประสงค์จะออกให้ไว้ในสัญญาเป็นจำนวนที่แน่นอน การคำนวณตามวิธีดังกล่าวย่อมใช้กับการจ่ายหรือออกภาษีเงินได้ให้สำหรับเงินได้ทุกประเภท ไม่ว่าจะ เป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน การเช่าทรัพย์สิน การซื้อขาย การจ่ายค่าเลี้ยงชีพให้คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่ง เพราะเหตุแยกกันอยู่หรือหย่าร้างกัน และให้มีผลใช้บังคับสำหรับปีภาษีที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1952 เป็นต้นไป โดยจะไม่มีผลใช้บังคับใช้กับปีภาษีที่เริ่มตั้งก่อนวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1952 แต่อย่างไร เว้นเสียแต่ว่า ภาษีเงินได้สหรัฐหรือภาษีกำไรส่วนเกินจากรายการ เงินได้ค่าภาษีที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายให้ ได้มีการชำระไปตามหลักการคำนวณดังกล่าวแล้ว ในกรณีเช่นนี้ จะไม่มีการคืนเงินภาษีจำนวนที่จ่ายเกินไปดังกล่าวให้แต่อย่างใด

Mimeograph ทั้งสองฉบับนี้ได้รับการรับรองจากคำพิพากษาของศาล United States Court of Claims ในความสมบูรณ์หรือสภาพการบังคับใช้ถึงสองฉบับ และเห็นด้วยกับการไม่ให้มีผลย้อนหลังของ Mimeograph ดังกล่าว ทั้งนี้ เพราะความไม่รู้ (ignore) ในการบริหารภาษีมาเป็นเวลาถึง 30 ปี นับตั้งแต่ตัวแทนในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลจนกระทั่งถึงศาลสูงสุด และได้มีการจัดพิมพ์หลักการที่ว่า second taxes ไม่เป็นเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีออกเผยแพร่ให้ผู้จัดเก็บภาษีและผู้มีส่วนได้เสียทั้งหลายได้รับทราบ ด้วยเหตุนี้ จึงไม่ควรที่จะให้หลักการตาม Mimeograph ปี ค.ศ. 1952 ดังกล่าว มีผลย้อนหลังไปบังคับให้เป็นผลร้ายแก่บุคคลผู้ซึ่งได้ชำระภาษีตามกฎหมายเกณฑ์ของกฎหมายในทางคำรามาก่อนแล้ว แต่ศาลดังกล่าว

ไม่เห็นด้วยกับการที่ให้ Mimeograph ดังกล่าวมีผลย้อนหลังไปยังค้ำใช้ในกรณีที่ได้มีการชำระภาษีตามหลักการของ Mimeograph ไปแล้วก่อนปี ค.ศ. 1952 โดยศาลเห็นว่า ในกรณีเช่นนี้ก็ควรที่ผู้เสียภาษีจะได้รับเงินภาษีซึ่งจ่ายเกินไปดังกล่าวคืนได้ เพราะมิฉะนั้นแล้วจะก่อให้เกิดความแตกต่างอย่างไม่เป็นธรรมขึ้นได้ ระหว่างผู้เสียภาษีที่ได้ชำระภาษีไป เช่นนั้นและผู้ที่ไม่ได้ชำระเอาไว้ เว้นแต่จะได้มีการขอคืนเงินภาษีที่ได้ชำระไว้แล้วหลังปี ค.ศ. 1952 เท่านั้น

หลักการคำนวณตาม Mimeograph 6779 และ 51 ทั้งสองฉบับ ปรากฏว่า ได้มีการยึดถือปฏิบัติมาจนกระทั่งถึงปัจจุบัน แม้จะดู เป็นเรื่องเหลวไหลหรือแหวกแนว (absurdity) ก็ตาม และได้รับการยึดถือปฏิบัติในการคำนวณภาษีกรณีดังกล่าวขององค์การระหว่างประเทศต่าง ๆ เป็นส่วนใหญ่อีกด้วย

ประเทศอังกฤษ กรณีนายจ้างตกลงที่จะจ่ายค่าจ้างหรือเงินเดือนให้กับลูกจ้างสำหรับปีภาษีหนึ่ง ๆ โดยลูกจ้างไม่ต้องเสียภาษี (free of income tax) นั้น จำนวนภาษีที่นายจ้างจ่ายให้กรมสรรพากรแทนลูกจ้าง ถือเป็นเงินได้ของลูกจ้าง (emolument) โดยนายจ้างต้อง grossed up เงินเดือนสุทธิ (net salary) ขึ้น และชำระภาษีจากจำนวนที่ grossed up ขึ้นนั้น

ประเทศสิงคโปร์ กรณีนายจ้างออกภาษีเงินได้ให้ลูกจ้าง ไม่ว่าจะ เป็นกรณี นายจ้างรับภาระภาษีที่ลูกจ้างจะต้องยื่นแบบแสดงรายการ เสียภาษีสำหรับปีนั้นทั้งหมด หรือกรณี นายจ้างรับภาระภาษีจากเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานเท่านั้น ในการคำนวณหาจำนวนภาษีที่นายจ้างจะต้องชำระแทนลูกจ้างอย่างถูกต้องนั้น จะคำนวณแบบ tax-on-tax

ประเทศอินเดีย กรณีนายจ้างตกลงรับภาระภาษีที่ลูกจ้างจะต้องชำระ ลูกจ้าง จะได้รับการเครดิตภาษีให้จากเงินภาษีที่นายจ้างได้ชำระแทนเขา แต่ต้องนำเงินภาษีจำนวนนั้นมารวมไว้ในเงินได้ทั้งหมดของเขาพร้อมกับ เงินเดือนสุทธิที่ได้รับ และถ้านายจ้างชำระภาษีที่ลูกจ้างจะต้องเสียเพิ่มเติม (additional tax) ให้อีก ย่อมถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีของลูกจ้างอีกด้วย กล่าวคือ ถือว่า second tax เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างด้วย ด้วยเหตุนี้ กรณีนายจ้างตกลงรับภาระภาษีให้ทั้งหมดก็ต้องนำเอาภาษีทุกทอดที่ออกให้มารวม เข้าเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างทั้งหมด

ประเทศมาเลเซีย เนื่องจากตามกฎหมายภาษีเงินได้ของมาเลเซียในปัจจุบัน ถือว่า ภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้แทนลูกจ้างในปีที่ยื่นแบบแสดงรายการ เสียภาษีเป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีที่ได้ยื่นแบบนั้น มิใช่ในปีที่มีเงินได้ และจะต้องนำมายื่นเสียภาษีในปีถัดจากปีที่ได้ยื่นแบบดังกล่าวนั้น แต่ในกรณีที่การว่าจ้างได้สิ้นสุดลง ให้นำภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้ในปีที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการ เสียภาษีสุดท้าย มารวมคำนวณเป็นเงินได้ของปีที่มีการว่าจ้างได้สิ้นสุดลง เพื่อยื่นเสียภาษีในปีที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการ เสียภาษีสุดท้ายนั้น ในฐานะ เป็นการจ่ายล่วงหน้า (payment in advance) ตามมาตรา 25(5) แห่ง พ.ร.บ. ภาษีเงินได้ ค.ศ. 1967 แทนที่จะต้องนำไปยื่นเสียในปีถัดไป ด้วยเหตุนี้ การคำนวณแบบ tax on tax จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องนำมาใช้ แต่อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ต้องการหาจำนวนภาษีที่จะต้องชำระทั้งหมด ให้เสร็จสิ้นไปในปีหนึ่ง ๆ นั้น ในประเทศมาเลเซียจะใช้วิธีคำนวณแบบ tax on tax เช่นเดียวกัน

6.1.4 วิเคราะห์คำวินิจฉัยของศาลฎีกา

จากคำวินิจฉัยของศาลฎีกาตามคำพิพากษาศาลฎีกาสามฉบับซึ่งได้แก่ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 (ประชุมใหญ่), 988/2519 และ 580/2521 พอที่จะแบ่งการวิเคราะห์ออกได้ดังนี้

ก. คำวินิจฉัย เกี่ยวกับจำนวน เงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้และวิธีการคำนวณ

ศาลฎีกา วินิจฉัยพอสรุปได้ว่า เงินที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้ของลูกจ้างตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 40(1) นั้น ถือเอายอดเงินภาษีตามที่คำนวณได้ในครั้งแรกเท่านั้น มิใช่จำนวน เงินภาษีที่นายจ้างออกให้นำส่งจริงทั้งหมดในปีภาษีนั้น และต้องนำมารวม เป็นเงินได้ เพื่อคำนวณภาษีเพียงครั้ง เดียวก็ เป็นอันเสร็จสมบูรณ์

เกี่ยวกับประเด็นดังกล่าวนี้ จากผลการวิจัยที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นย่อมจะเห็นได้ว่าไม่น่าที่จะมีขอบเขตจำกัดเพียงเท่านั้น ถ้านายจ้างตกลงออกภาษีให้ทั้งหมดตลอดไป สำหรับปีภาษีนั้น ซึ่งเกี่ยวกับเรื่องนี้เมื่อได้ทำการวิเคราะห์โดยละเอียดแล้วปรากฏว่าจำนวนเงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้จะมีจำนวนเท่าใด และจะคำนวณกันอย่างไรนั้น ย่อมมีส่วนเกี่ยวพันหรือสัมพันธ์กับปัจจัยสองประการด้วยกันซึ่งได้แก่ ช่วงระยะเวลาของเงินได้ และความผูกพันของความประสงค์ที่นายจ้างได้ให้ไว้ ซึ่งจากผลการวิจัยสามารถสรุปได้ดังนี้

1. กรณีนายจ้างประสงค์ออกภาษีส่วนที่ลูกจ้างจะต้อง เสีย เพิ่ม เติมให้ในปีภาษี

ถัดไป

ในกรณีเช่นนี้ เงินภาษีที่นายจ้างออกให้เพิ่ม เติม ย่อมถือเป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีภาษีถัดไปนั้น จึงไม่มีเงินได้ของลูกจ้าง เกิดขึ้น เพิ่มอีกแต่อย่างใดในปีภาษีที่ได้รับเงินได้นั้น เงินภาษีที่นายจ้างออกให้ทั้งสิ้นในปีภาษีที่ได้รับเงินได้ จึงมีจำนวน เท่ากับยอดเงินภาษีตามที่คำนวณได้ในครั้งแรกซึ่งได้นำส่ง เอาไว้จริง เพียงนั้น กรณีดังกล่าวได้แก่ กรณีของบริษัท นูทรอดบรีว เเวอร์รี่ จำกัด ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 (ประชุมใหญ่) ซึ่งผลแห่งคำวินิจฉัยของศาลฎีกาตามคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้น่าจะถูกต้องแล้ว แม้ว่าตามคำวินิจฉัยจะให้เหตุผลไปในลักษณะการตีความสรุปหรือจำกัดขอบ เขตจำนวน เงินที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้ของลูกจ้างตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) ก็ตาม

2. กรณีนายจ้างประสงค์ออกภาษีส่วนที่ลูกจ้างจะต้อง เสีย เพิ่ม เติมให้ภายในปีภาษีที่ได้รับ เงินได้นั้นด้วย

ในกรณีเช่นนี้ เงินภาษีที่นายจ้างออกให้เพิ่ม เติม ย่อมถือเป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีภาษีที่ได้รับเงินได้นั้น จำนวนเงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้ทั้งสิ้นในปีภาษีที่ได้รับเงินได้ จึงย่อมเท่ากับ ผลรวมของภาษีที่นายจ้างออกให้ทุกทอดไม่ว่าในทอดใดจากการคำนวณแบบทัศนียมไม่รู้จักอัน เป็นที่มาของสูตรสำเร็จของกรมสรรพากร ด้วยเหตุนี้ในกรณีดังกล่าวจึงขึ้นอยู่กับความผูกพันของความประสงค์ที่นายจ้างได้ให้ไว้ ดังนี้

ก) ความประสงค์ที่ให้ไว้กับลูกจ้าง

ความประสงค์ของนายจ้าง เช่นนี้ จะมีผลผูกพันแต่เฉพาะนายจ้างกับลูกจ้างเท่านั้น ดังนั้น ในกรณีที่นายจ้างไม่ปฏิบัติตามความประสงค์หรือปฏิบัติไม่ถูกต้องครบถ้วนตามความประสงค์ที่ให้ไว้ดังกล่าว กรมสรรพากรซึ่งเป็นบุคคลภายนอกย่อมไม่มีอำนาจถือเอาความตกลงดังกล่าวมาใช้บังคับ นายจ้างได้ ในการประเมิน เพื่อจัดเก็บภาษีจึงต้องถือเอาจำนวนภาษีที่นายจ้างออกให้นำส่งไว้แล้วจริง เป็นเงินภาษีที่นายจ้างออกให้ทั้งหมดภายในปีภาษีที่ได้รับเงินได้นั้น จะทำการประเมินภาษีโดยใช้สูตรสำเร็จของกรมสรรพากรไม่ได้ ทั้งนี้ จะเห็นได้จากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 988/2519 และที่ 580/2521 โดยถ้าลูกจ้างอยู่หรือยังอยู่ในประเทศไทยก็อาจทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่ม เติมพร้อมทั้งเงินเพิ่ม (ปัจจุบันเรียกว่า เบี้ยปรับ) ได้ตามมาตรา 20,22 แห่งประมวล

รักษา ซึ่งในกรณีของนาย เอช.ที.ซี. เดอร์ลิน ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 988/2519 จะมีลักษณะดังกล่าวมานี้ และถ้าลูกจ้างได้เดินทางไปต่างประเทศแล้ว โดยไม่กลับเข้ามาอีกซึ่งอาจจะ เนื่องจากได้มีการ เลิกจ้างหรือสัญญาจ้างได้สิ้นสุดลงแล้ว ก็อาจมีหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ ๗ ที่จ่าย ให้นายจ้าง เป็นผู้ชำระภาษีจำนวนที่ต้องชำระเพิ่มเติมแทนได้ ตามมาตรา 54, 27 แห่งประมวลรัษฎากร หรือในกรณีที่นายจ้างอยู่ในฐานะ เป็นผู้กำกับลูกจ้างในการขอรับใบผ่านภาษีอากรด้วย ก็สามารถทำการประเมินไปยังนายจ้าง ในฐานะผู้กำกับลูกจ้าง ได้ตามมาตรา 20, 22 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในกรณีของบริษัทล่อทซ์เลย์ (กรุงเทพ) จำกัด ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2521 จะมีลักษณะดังกล่าวมานี้

ข) ความประสงค์ที่ไว้ไว้กับกรมสรรพากร

การแสดงความประสงค์ของนายจ้างในกรณีดังกล่าวนี้อาจพบได้จากหนังสือแจ้งหลักเกณฑ์การออกค่าภาษีเงินได้ให้ลูกจ้างซึ่งได้ยื่นไว้ต่อกรมสรรพากร หรืออาจจะปรากฏจากการตรวจสอบแบบ ภ.ง.ด.1, ภ.ง.ด.1ก หรือแบบ ภ.ง.ด.9, ภ.ง.ด.9ก พิเศษ (ปัจจุบันได้แก่ แบบ ภ.ง.ด.90, ภ.ง.ด.91) ในกรณีเช่นนี้ ย่อมถือได้ว่าเป็นการก่อให้เกิดความสัมพันธ์ระหว่างนายจ้างกับกรมสรรพากรขึ้นมาแล้ว ซึ่งกรมสรรพากรสามารถยึดถือข้อความที่ได้แจ้งเอาไว้เป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีได้ ซึ่งเกี่ยวกับเรื่องนี้ ต่อมาปรากฏว่ากรมสรรพากรได้มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 19) เรื่อง กำหนดให้ผู้ยื่นรายการแสดงรายการหรือแจ้งข้อความตามมาตรา 17(2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 21 ตุลาคม พ.ศ. 2526 ออกมา กำหนดให้ผู้ยื่นรายการตามมาตรา 59 แห่งประมวลรัษฎากร แจ้งข้อความเกี่ยวกับการออกเงินค่าภาษีเงินได้ให้แก่ผู้มีเงินได้ว่า ออกให้ครั้งเดียว ออกให้ตลอดไป หรืออื่น ๆ ให้ชัดเจน ยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.1 และ ภ.ง.ด.1ก โดยให้มีผลใช้บังคับสำหรับการจ่ายเงินได้พึงประเมินประจำ พ.ศ. 2526 จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. 2527 เป็นต้นไป ด้วยเหตุนี้ นับแต่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับนี้มีผลใช้บังคับ จึงต้องปฏิบัติตามประกาศฉบับนี้ทุกรายไป เพื่อป้องกันการใช้แย้งจากนายจ้างหรือผู้เสียภาษีได้ในภายหลัง ดังนั้น ในกรณีแจ้งว่าจะออกเงินค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้างตลอดไป ถ้านายจ้างมิได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ได้อ้างไว้ กล่าวคือ หักภาษีเงินได้ ๗ ที่จ่าย และนำส่งไว้ยังไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินก็สามารถคำนวณภาษีโดยใช้สูตรสำเร็จของกรมสรรพากร แล้วมีหนังสือแจ้งไปยังนายจ้างให้นำส่งภาษีเงินได้หัก ๗ ที่จ่าย เพิ่มเติมให้ถูกต้อง

ครบถ้วนพร้อมทั้ง เงิน เพิ่มเติม ได้ ตามมาตรา 54,27 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าลูกจ้างจะยังอยู่ในประเทศไทยหรือได้ออกจากประเทศไทยไปแล้วก็ตาม นายจ้างจะมากล่าวอ้างว่าออกภาษีให้เท่าที่นำส่งจริงไม่ได้

ข. คำวินิจฉัยหักล้างวิธีการคำนวณแบบทศนิยมไม่รู้จบหรือตามวิธีสูตรสำเร็จของกรมสรรพากร เกี่ยวกับ เรื่องอัตราภาษี (Tax Rate)

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า การคำนวณภาษีซ้ำแล้วซ้ำอีกแบบทศนิยมไม่รู้จบอันเป็นที่มาของสูตรสำเร็จดังที่กรมสรรพากรคำนวณนั้น จะเป็นการคำนวณภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีเงินได้ที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ของประมวลรัษฎากร

เกี่ยวกับประเด็นดังกล่าวนี้ จากผลการวิจัยปรากฏว่าอัตราที่ใช้คำนวณภาษีตามวิธีสูตรสำเร็จจะไม่สูงกว่า (แต่จะ เท่ากับ) อัตราภาษีตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ของประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เพราะจะได้จำนวนภาษีเงินได้ในอัตราภาษีแท้จริงหรืออัตราภาษีตามผล (effective tax rate) ที่เท่ากัน โดยมีสมมติฐานบนหลักพื้นฐานที่ว่า เงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้ ต้องถือเป็น เงินได้พึงประเมินทุกจำนวนที่นายจ้างออกแทนให้ กล่าวคือ ค่าภาษีที่นายจ้างออกให้ทุกทอด ต้องถือเป็น เงินได้พึงประเมินของลูกจ้างในภาษีที่ได้รับเงินได้นั้น ไม่ว่าจะเป็นค่าภาษีเนื่องจากการคำนวณครั้งใดก็ตาม ดังนั้น เงินค่าภาษีเงินได้ที่คำนวณได้แบบทศนิยมไม่รู้จบหรือตามวิธีสูตรสำเร็จจะต้องนำมารวม เป็น เงินได้พึงประเมินของลูกจ้างทั้งหมดด้วย เพื่อใช้ในการคำนวณภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ของประมวลรัษฎากร มิฉะนั้นเอา เฉพาะจำนวนภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรกมารวม เข้าไว้เท่านั้น ด้วยเหตุนี้ ในการคำนวณภาษีตามวิธีสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรจะทำให้มีจำนวนภาษีสูงนั้นจึงมิใช่สิ่งที่ผิดปกติหรือปราศจาก เหตุผลแต่อย่างใด ทั้งนี้ เนื่องจาก เมื่อมีเงินได้พึงประเมินสูงก็จะต้องชำระภาษีในอัตราสูงและมีจำนวนภาษีสูงขึ้น เช่นเดียวกัน กล่าวคือ เงินได้สุทธิจะสูงขึ้นตามเงินได้พึงประเมิน และเมื่อเงินได้สุทธิเพิ่มสูงขึ้น อัตราภาษีที่ใช้ในการคำนวณก็จะมีอัตราสูงขึ้นด้วย ส่วนจะสูงขึ้นถึงอัตราใดก็แล้วแต่ระดับของเงินได้สุทธิจำนวนนั้น แต่อย่างไรก็ตาม ย่อมไม่สูงกว่าอัตราภาษีเงินได้ที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ของประมวลรัษฎากรตามที่ศาลฎีกาเข้าใจ ซึ่งกรณีดังกล่าวนี้ย่อม เป็นการสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีโดยทั่ว ๆ ไป

นอกจากนี้ การที่ศาลฎีกาตามคำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518 หยิบยกเอาคำอธิบายของ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เกี่ยวกับที่มาของสูตรสำเร็จในแง่ของ เงินรับกลับบ้าน (Take-home-pay) มา เป็นตัวอย่างสนับสนุนหักล้างการคำนวณแบบทศนิยมไม่รู้จบอัน เป็นที่มาของสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรว่า เป็นการคำนวณภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีเงินได้ที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ของประมวลรัษฎากรนั้น ย่อมมิใช่ เหตุผลพอที่จะหยิบยกขึ้นมา เป็นข้อหักล้างได้ แม้ว่าความเป็นจริงแล้วการอธิบายถึงที่มาของสูตรสำเร็จในลักษณะเช่นนั้น ย่อมจะทำให้เห็นไม่ได้ว่า เป็นการคำนวณภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 100 ของยอดเงินได้สุทธิส่วนที่เกินจากเงินรับกลับบ้านก็ตาม ทั้งนี้ เพราะอัตราร้อยละ 100 ที่ศาลฎีกากล่าวไว้ นั้น มิใช่อัตราภาษีตามความหมายในประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

จากผลการวิจัยดังกล่าวมาแล้วทั้งหมด พอที่จะสรุปได้ว่า การคำนวณภาษีกรณีนายจ้างออกภาษีเงินได้ให้แทนลูกจ้างทั้งหมดตลอดไปสำหรับปีภาษีหนึ่ง ๆ แบบทศนิยมไม่รู้จบหรือตามวิธีสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรนั้น น่าจะเป็นวิธีการคำนวณที่ถูกต้องชอบด้วยบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรแล้ว เพราะเป็นการคำนวณตามหลักทฤษฎีภาษีเงินได้ สอดคล้องกับการปฏิบัติในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก ถูกต้องตามหลักการตีความกฎหมาย และยังไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน สำหรับคำวินิจฉัยของศาลฎีกาทั้งสามฉบับที่วินิจฉัยหักล้างการคำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรนั้นย่อมไม่น่าจะเป็นการถูกต้องและมีเหตุผลพอที่จะรับฟังได้ แต่ผลแห่งคำวินิจฉัยของศาลฎีกาที่ไม่ให้นำสูตรสำเร็จมาใช้ในการคำนวณภาษีตามข้อเท็จจริงในคำพิพากษาฎีกาทั้งสามฉบับนั้นน่าจะเป็นการถูกต้องแล้ว ทั้งนี้ เนื่องจากเหตุผลเกี่ยวกับ เรื่องจำนวนเงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้และวิธีการคำนวณซึ่งมีส่วนสัมพันธ์กับ เรื่องช่วงระยะเวลาของเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี และความผูกพันของความประสงค์ที่นายจ้างได้ให้ไว้ดังกล่าวแล้ว แต่มิใช่เพราะเหตุเนื่องจาก เป็นการคำนวณภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีตามกฎหมายดังที่ศาลฎีกาได้ยกขึ้นมาสนับสนุนคำวินิจฉัยของศาลแต่อย่างใด

อย่างไรก็ตาม การคำนวณภาษีตามวิธีสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรดังกล่าวจะทำให้ภาษีเงินได้ของลูกจ้างมีจำนวนสูงกว่ากรณีเสียภาษีเองมาก ซึ่งผลจากการคำนวณภาษีตามวิธีสูตรสำเร็จในลักษณะเช่นนี้ อาจจะเป็นมูลเหตุสำคัญโน้มน้าวหรือชักจูงให้ศาลฎีกาออกคำวินิจฉัยมาหักล้างการคำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จดังกล่าวก็ได้ และผลของการคำนวณที่ออกมาในลักษณะดังกล่าวนี้ย่อมไม่เป็นการส่งเสริมให้นายจ้างจ่าย fringe benefit ชนิดนี้ให้แก่

ลูกจ้าง ด้วยเหตุนี้ ทางกรมสรรพากรของประเทศต่าง ๆ จึงได้ยินยอมให้นายจ้างนำเอาภาษีที่ออกให้มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ของนายจ้างได้ทั้งหมด โดยเฉพาะกรมสรรพากรของไทยไม่ถือว่าเป็นการต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด ซึ่งผลจากการนี้ จะทำให้กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของนายจ้างต่ำลง และจะทำให้รัฐบาลได้รับภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลง แม้ว่ารัฐบาลจะได้รับเงินค่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามากขึ้นก็ตาม และจากผลการวิจัยปรากฏว่า การที่นายจ้างออกภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่หรือแทนลูกจ้างทั้งหมด จะทำให้รัฐบาลได้รับเงินภาษีเพิ่มขึ้นไม่มากเกินไปถึงที่เข้าใจกันแต่อย่างใด

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากผลการวิจัยสำหรับปัญหาวิธีการคำนวณภาษีของกรมสรรพากรดังที่ได้กล่าวมาแล้ว จะเห็นได้ว่าในทางทฤษฎีภาษีวิธีการของกรมสรรพากรถูกต้อง แต่การจะบังคับให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีย้อนหลังหรือไม่นั้น เป็นเรื่องที่จะต้องพิจารณาโดยละเอียดเกี่ยวกับการบริหารภาษีอากรซึ่งเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรที่จะเลือกวิธีการที่เหมาะสมได้ โดยผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

6.2.1 กรมสรรพากรไม่ควรจัดเก็บภาษีย้อนหลัง จากผู้เสียภาษีที่ได้ปฏิบัติไปตามแนวคำพิพากษาฎีกาก่อนมีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.2/2526 ออกมา ทั้งนี้ เพื่อความเป็นธรรมในการเสียภาษี กล่าวคือ เมื่อศาลได้มีคำพิพากษาออกมาในลักษณะที่กรมสรรพากรไม่เห็นด้วย เนื่องจากขัดต่อหลักการที่กรมสรรพากรยึดถือปฏิบัติหรือนโยบายภาษีที่ได้วางไว้แล้ว ในกรณีดังกล่าวนี้ย่อมทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความสับสนหรือไม่เข้าใจว่าจะเสียภาษีอย่างไรจึง เป็นการถูกต้อง กรมสรรพากรจึงควรที่จะได้มีคำชี้แจงหรือระเบียบปฏิบัติออกมาให้ชัดเจนและโดยเร็วให้ผู้เสียภาษีทั้งหลายได้ทราบกันโดยทั่วไปและเป็นแนวทางเดียวกัน เพราะการกระทำเช่นนี้ ย่อมเป็นผลทำให้ผู้เสียภาษีทุกรายได้เข้าใจและสามารถเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง การที่กรมสรรพากรยึดถือหลักที่ว่า คำพิพากษาของศาลย่อมผูกพันแต่เฉพาะคู่กรณีที่ไปศาลเท่านั้น ไม่ได้ผูกพันบุคคลอื่นซึ่งเป็นบุคคลภายนอกคดีด้วย โดยไม่ได้ดำเนินการดังกล่าวย่อมเป็นการไม่ถูกต้อง

กรณีตามปัญหาที่ทำการวิจัยนี้ กรมสรรพากรไม่ได้ดำเนินการใดเพื่อให้หลักการคำนวณภาษีเงินได้กรณีที่นายจ้างออกภาษีเงินได้ให้แทนลูกจ้างได้ทราบกันโดยทั่วไป และ

ให้มีการปฏิบัติ เป็นแนวเดียวกัน นับตั้งแต่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายในเรื่องนี้ และแม้ว่าจะได้มีคำพิพากษากฎีกาในปี พ.ศ. 2518, 2519 และ 2521 วินิจฉัยไปในทางไม่เห็นด้วยกับหลักการคำนวณที่กรมสรรพากรยึดถือเป็นแนวปฏิบัติก็ตาม ในทางปฏิบัติคงปรากฏข้อเท็จจริงแต่เพียงว่า กรมสรรพากรได้มีการวางแนวทางปฏิบัติกัน เป็นการภายในของกรมสรรพากรเอง และได้มีการชี้แจงให้ผู้เสียภาษีที่มาปรึกษาหรือขอทราบแนวทางปฏิบัติได้รับทราบ เป็นการเฉพาะรายเท่านั้น จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2526 กรมสรรพากรจึงได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.2/2526 วางแนวทางให้ทราบถึงการคำนวณภาษีเงินได้ในกรณีดังกล่าวไว้ เป็นที่แน่นอน และต่อมาได้มีแถลงการณ์กระทรวงการคลัง¹ ลงวันที่ 21 ตุลาคม 2526 ขอให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร ซึ่งยังเสียภาษีเงินได้หรือหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ยังไม่ถูกต้องตามนัยคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว ได้เสียภาษีเพิ่มเติมให้ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่ต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มใด ๆ ทั้งสิ้น ภายในระยะเวลาและตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้

ด้วยเหตุนี้ กรมสรรพากรจึงไม่ควรจัดเก็บภาษีย้อนหลัง เพราะผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาทุจริตที่จะหลีกเลี่ยงภาษีแต่อย่างใด โดยเฉพาะผู้เสียภาษีซึ่งเป็นชาวต่างประเทศที่เข้ามาทำงานในประเทศไทย แม้ว่าในประเทศของเขา อาทิเช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีวิธีการคำนวณเช่นเดียวกับวิธีสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรก็ตาม แต่เมื่อเข้ามาอยู่เมืองไทย ได้มีคำพิพากษากฎีกาตัดสินเอาไว้ว่าการคำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ผู้เสียภาษีดังกล่าวก็ย่อมเชื่อตามคำวินิจฉัยของศาลฎีกา เพราะในทัศนะของผู้เสียภาษีย่อมถือว่าไม่มีใครตีความได้ถูกต้องดีเท่ากับศาลฎีกา แม้จะรู้ว่าคำพิพากษาของศาลย่อมผูกพันแต่เฉพาะคู่กรณีที่ได้ไปศาลเท่านั้น ไม่ได้ผูกพันบุคคลอื่นซึ่งเป็นบุคคลภายนอกคดีด้วยก็ตาม เมื่อเป็นเช่นนี้ หลังจากที่ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาออกมาแล้วผู้เสียภาษีจึงได้ยึดถือหลักการคำนวณตามคำพิพากษากฎีกามาโดยตลอด ทั้งนี้ เพราะตามธรรมดาแล้วผู้เสียภาษีทุกคนต่างต้องการความยุติธรรม เมื่อบริษัทล็อกซ์เลย์ (กรุงเทพ) จำกัด ได้รับประโยชน์จากคำพิพากษากฎีกา กล่าวคือ เสียภาษีน้อยกว่า ผู้เสียภาษีรายอื่น ๆ ก็มองเห็นว่า ถ้าเขาคำนวณแบบเดียวกับบริษัทล็อกซ์เลย์ฯ ไม่ได้ เขาก็ไม่ได้รับความยุติธรรม เนื่องจากการ

¹รายละเอียดปรากฏในภาคผนวก ก. หน้า 236.

เก็บภาษีที่ที่จะต้องยุติธรรมแก่ทุกคนที่มีเงินได้อย่างเดียวกันและเท่ากัน กล่าวคือ ควรที่จะต้องเสียภาษีเท่ากัน

นอกจากนี้ หลังจากที่ได้อ่านคำพิพากษาฎีกาออกมาในปี 2519 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คดีได้อ่านคำวินิจฉัยว่า การประเมินของเจ้าพนักงานตามวิธีสูตรสำเร็จไม่ถูกต้อง ผู้เสียภาษีก็ยังเกิดความเชื่อมั่นมากขึ้น ซึ่งการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คดีวินิจฉัยไปเช่นนั้นความเป็นจริงแล้วก็เนื่องจากคณะกรรมการฯ ถือเอาเงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้นำส่งจริงภายในปีภาษีนั้นเท่าใด เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เท่านั้น ซึ่งปรากฏว่าในกรณีของผู้อุทธรณ์รายดังกล่าวนี้ นายจ้างได้ออกให้นำส่งเท่ากับภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรกพอดี จึงให้นำภาษีตามจำนวนที่นำส่งจริงดังกล่าวซึ่ง เท่ากับภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรกไปรวมกับเงินได้อื่น เพื่อคำนวณภาษีเพียงครั้งเดียว และในกรณีของผู้เสียภาษีบางรายโดยเฉพาะผู้เสียภาษีที่เป็นชาวต่างประเทศ ปรากฏว่า ได้มีการคำนวณตามวิธีลือกันเล่าๆ มาตลอดโดยไม่ได้มีการทักท้วง หรือท้วงติง โดยกรมสรรพากรเลยแต่อย่างใด จนกระทั่ง เมื่อได้อ่านคำสั่งกรมสรรพากรออกมาในปี 2526 ฝ่ายใบผ่านภาษีอากรของกรมสรรพากรจึงได้ใช้วิธีการคำนวณตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรแก่ชาวต่างประเทศที่ไปขอใบผ่านภาษี จึงทำให้ภาษียังขาดอยู่เพราะฐานภาษีที่คำนวณได้ไม่ตรงกัน จึงทำให้เกิดความขัดแย้งระหว่างเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษี เพราะผู้เสียภาษีต้องจัดทำคำประกันเสียก่อนจึงจะเดินทางออกจากประเทศไทยได้

เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีย้อนหลังนี้ เคยมีตัวอย่างคำพิพากษาของศาลหลายประเทศหาทางออกโดยถือว่า ไม่ควรไปจัดเก็บภาษีย้อนหลังในช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีเกิดความไม่รู้อาจจะเสียภาษีอย่างไรจึงจะถูกต้อง โดยมีใช้เกิดจากความผิดของผู้เสียภาษีเอง ซึ่งหลักการนี้ ปรากฏว่าได้รับการยึดถือปฏิบัติกันอย่างแพร่หลายในต่างประเทศ ดังจะเห็นได้ในกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกา หลังจากที่ได้อ่านการปรับปรุงนโยบายการจัดเก็บภาษีในกรณีผู้ยื่นภาษีให้ในปี ค.ศ. 1952 แล้ว กรมสรรพากรก็ไม่ได้มีการจัดเก็บภาษีย้อนหลังในกรณีดังกล่าว โดยถือว่า เกิดจากความไม่รู้ของทุกฝ่ายตั้งแต่ตัวแทนในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล ศาล และผู้เสียภาษี และศาลได้อ่านคำพิพากษาว่าไม่ให้มีผลย้อนหลัง ซึ่งเมื่อมาพิจารณากับปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศไทยจะเห็นได้ว่า ความไม่รู้ที่จะเสียภาษีอย่างไรได้เกิดขึ้นตั้งแต่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายในเรื่องนี้ และต่อมาได้อ่านคำพิพากษาฎีกาออกมารับรองความไม่รู้นั้นว่าเป็นการถูกต้อง

จากเหตุผลดังกล่าวมาแล้ว จะเห็นได้ว่า ผู้เสียภาษีมีความสุจริตใจในการเสียภาษี การจัดเก็บภาษีย้อนหลังจึงย่อมก่อให้เกิดความเดือดร้อนได้ เนื่องจากต้องรับภาระภาษีอย่างมาก ซึ่งบางรายอาจจะมากเกินกว่าที่จะชำระได้ โดยที่กรณีดังกล่าวความผิดมิได้เกิดจากผู้เสียภาษีแต่อย่างใดเลย ดังจะเห็นได้ว่า มีผู้เสียภาษีบางรายซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศเข้ามาลงทุนในประเทศไทย ถูกเรียกเก็บภาษีย้อนหลังถึง 500 ล้านบาท ด้วยเงินภาษีที่จะต้องเสียเป็นจำนวนมากมายเช่นนี้ จึงเป็นธรรมดาอยู่เองที่ผู้เสียภาษีจะต้องหันไปพึ่งศาล แต่ในรายเล็ก ๆ ก็อาจเลือกที่จะชำระให้แก่กรมสรรพากรเพื่อเป็นการซื้อความรำคาญ เพราะไม่คุ้มถ้าจะไปขึ้นโรงขึ้นศาล การจัดเก็บภาษีย้อนหลังในกรณีดังกล่าวย่อมจะกระทบกระเทือนต่อการลงทุนในประเทศอย่างยิ่ง เพราะผู้เสียภาษีมีความเห็นว่า โยบายการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลมีความไม่แน่นอน

6.2.2 กรมสรรพากรไม่ควรแก้ไขประมวลรัษฎากร ดังที่ปรากฏในพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527¹ แม้ว่าจะทำไปเพื่อให้บทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้กรณีผู้จ่ายเงินได้หรือผู้อื่นออกเงินค่าภาษีอากรแทนให้มีความชัดเจนขึ้นก็ตาม ทั้งนี้ เพราะจะก่อให้เกิดผลเสียมากกว่าผลดี กล่าวคือ การแก้ไขกฎหมายไปเช่นนั้นจะทำให้เห็นไปได้ว่า บทบัญญัติก่อนที่จะมีการแก้ไขไม่อาจทำให้หลักการคำนวณภาษีตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรมีผลสมบูรณ์ได้ และตามหลักกฎหมายมหาชนแล้ว กฎหมายที่แก้ไขใหม่ย่อมไม่มีผลย้อนหลังไปยังค้ำใช้ในลักษณะที่เป็นโทษ ซึ่งจะทำให้การคำนวณภาษีตามแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาแบบวิธีล็อกซ์เลยมีผลสมบูรณ์ตามกฎหมายก่อนมีการแก้ไข กล่าวอีกนัยหนึ่ง การแก้ไขกฎหมายไปเช่นนั้น เหมือนกับ เป็นการยอมรับว่า ก่อนมีการแก้ไขกฎหมายหลักการคำนวณภาษีตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรไม่ถูกต้อง และการคำนวณภาษีตามแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาเป็นการคำนวณที่ถูกต้องนั่นเอง ด้วยเหตุนี้จึงเป็นผลทำให้การจัดเก็บภาษีตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรก่อนหน้าที่จะมีการแก้ไขกฎหมาย² เป็นการไม่ชอบและไม่มีอำนาจที่จะกระทำได้นั้น เงินภาษีที่ชำระไว้แล้ว เฉพาะส่วนที่เกินจากที่ต้องเสียผู้เสียภาษีจึงสามารถร้องขอคืนหรือฟ้องศาลเรียกคืนได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1336 อีกทั้งคณะกรรมการพิจารณา

¹ ราชละเอียดปรากฏในภาคผนวก ข. หน้า 239-240.

² รวมทั้งการเปิดโอกาสให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพิ่มเติม ตามแถลงการณ์กระทรวงการคลัง ลงวันที่ 21 ตุลาคม 2526 ด้วย

อุทธรณ์อาจมีคำวินิจฉัยปลดภาษีที่ เรียก เก็บ เสียทั้งสิ้น หรือศาลอาจมีคำพิพากษาให้ผู้เสียภาษีชนะคดีได้

เนื่องจากผลการวิจัยสรุปได้ว่า หลักการคำนวณภาษีตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากร เป็นวิธีการคำนวณที่สอดคล้องกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรแล้ว อีกทั้งไม่ปรากฏว่ามีกฎหมายภาษีอากรของประเทศใดที่มีบัญญัติเกี่ยวกับวิธีการคำนวณภาษีในกรณีดังกล่าว เอาไว้อย่างชัดเจน แต่จะมีบทบัญญัติในทำนองเดียวกับมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากรของไทยทั้งสิ้น สำหรับหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการคำนวณภาษีในกรณีดังกล่าวจะออกมาในรูปของการตีความกฎหมายอาทิเช่น กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกาได้ออกมาในรูปของ Mimeograph ซึ่งปรากฏว่าได้รับการรับรองจากศาล และได้มีการยึดถือปฏิบัติจากผู้เสียภาษีมาจนถึงปัจจุบันนี้ ผู้วิจัยจึงเห็นว่า กรมสรรพากรควรแก้ไขประมวลรัษฎากรเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับบทนิยามของ เงินได้พึงประเมินให้หมายความรวมถึง เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับ เงินได้ทุกประเภท ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรด้วยเท่านั้น และควรจะได้หาทางออกหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการคำนวณภาษีกรณีดังกล่าวในรูปคำชี้แจงหรือระเบียบปฏิบัติของกรมสรรพากร เกี่ยวกับการตีความประมวลรัษฎากรให้ผู้เสียภาษีได้ทราบ เป็นที่แน่นอนและชัดเจน

อย่างไรก็ดี ในกรณีที่กรมสรรพากรประสงค์จะแก้ไขประมวลรัษฎากรให้ชัดเจนขึ้น เมื่อศาลมีคำพิพากษาออกมาในลักษณะขัดต่อหลักการที่กรมสรรพากรยึดถือปฏิบัติหรือนโยบายภาษีที่ได้วางไว้แล้ว กรมสรรพากรก็ควรรีบแก้ไขโดยเร็ว เพราะยิ่งแก้ไขช้าไปเท่าใดก็ยิ่งก่อให้เกิดผลเสียมากขึ้นเท่านั้น ด้วยเหตุนี้ กรณีตามปัญหาที่ทำการวิจัยจึงไม่สมควรที่จะทำการแก้ไขเพิ่มเติม เพราะเป็นการแก้ไขช้าเกินไป

กล่าวโดยสรุปแล้ว ผู้วิจัย เชื่อว่ากฎหมายภาษีอากรที่มีบทบัญญัติอันแน่นอนและชัดเจนซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีสามารถเข้าใจและเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง ย่อมเป็นผลดีต่อการจัดเก็บภาษีของประเทศ เพราะจะทำให้ข้อขัดแย้งในทางภาษีอากรระหว่างผู้จัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษีไม่เกิดขึ้นหรือมีน้อย ซึ่งจะก่อให้เกิดความร่วมมือจากผู้เสียภาษีมากขึ้น การที่รัฐบาลได้รับความร่วมมือจากผู้เสียภาษีด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีมากขึ้นนี้ ย่อมจะทำให้โครงการพัฒนาของประเทศประสบผลสำเร็จ