

วิธีการคำนวณภาษีนายจ้างออกให้ที่มีอยู่ในปัจจุบัน

4.1 วิธีคำนวณกรณีนายจ้างออกภาษีให้ เป็นรายปี

กรณีที่นายจ้างตกลงออกค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้างทั้งหมด สำหรับ เงิน เดือน ค่าจ้าง ฯลฯ ที่ลูกจ้างได้รับในปีภาษีใด โดยลูกจ้างไม่ต้องรับภาระในการเสียภาษีเงินได้ด้วยตนเองเลย สำหรับปีภาษีนั้น มีวิธีการคำนวณที่แตกต่างกันอยู่สองวิธี คือ

4.1.1 คำนวณแบบทยอยเป็นทอด หรือตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากร

การคำนวณเช่นนี้ เป็นวิธีคำนวณตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.2/2526 ข้อ 2(1) เป็นการคำนวณภาษีสำหรับแต่ละปีภาษี ซึ่งจะสิ้นสุดในปีนั้น ๆ ไม่มีผลเกี่ยวโยงไปถึงการคำนวณภาษีในปีต่อ ๆ ไป โดยถือหลักว่า ค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้สำหรับปีภาษีใด ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำไปรวมกับ เงิน เดือน ค่าจ้าง ฯลฯ ที่ลูกจ้างได้รับในปีภาษีนั้น แล้วคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 48 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และถ้านายจ้างออกภาษีเพิ่มเติมให้อีก ก็ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีอีก เป็นดังนี้ไปจนกว่าจะไม่มีค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้เพิ่มเติมอีกต่อไป กล่าวคือ เมื่อคำนวณเงินได้ของผู้เสียภาษีทั้งปีได้เป็นจำนวนเท่าใด และคำนวณเงินภาษีได้แล้ว จะต้องนำเงินภาษีจำนวนนี้ทบ เข้ากับ เงินได้ เดิมรวมเป็นเงินได้ทั้งสิ้นครั้งใหม่ แล้วคิดภาษีจากยอดหลังนี้อีก เมื่อได้จำนวนเงินภาษีอีกครั้งหนึ่งแล้ว ก็นำเงินภาษีครั้งแรกมาหักออก เหลือเป็นผลต่าง เท่าใด ก็นำไปรวมกับ เงินได้ครั้งที่สอง กลายเป็นยอดเงินได้ทั้งสิ้นครั้งที่สาม แล้วใช้กระบวนการคำนวณ เช่นเดียวกันนี้ต่อไปอีกเรื่อย ๆ จนในท้ายที่สุดก็จะมีภาษีที่นายจ้างออกให้เพิ่มเติม จึงเป็นอันสิ้นสุดการคำนวณ ทั้งนี้ เนื่องจากนายจ้างตกลงออกค่าภาษีเงินได้ให้ทั้งหมด เมื่อลูกจ้างจะต้องมีการเสียภาษีเมื่อใด นายจ้างจะเป็นผู้ออกให้ทุกครั้ง การคำนวณเช่นนี้ ศาลฎีกา เรียกว่า เป็นการคำนวณ "แบบทยอยไม่รู้จบ" เพราะถือว่าต้องคำนวณบวกกลับซ้ำแล้วซ้ำอีกไม่รู้จบ

การคำนวณเช่นนี้ เป็นวิธีการคำนวณภาษีคอนยีนแบบแสดงรายการเสียภาษี (ภ.ง.ด.91) สิ้นปี ดังนั้น ถ้านายจ้างตั้งใจออกภาษีให้ทั้งหมดในปีภาษีนั้น ก็ควรที่จะคำนวณ

ภาษีตามวิธีนี้ให้เสร็จสิ้นทั้งหมดในปีเดียวกัน แล้วแบ่งเฉลี่ยนำส่งค่อนนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย หรือจะชำระให้เสร็จสิ้นในคราวเดียวกันก็ได้ ทั้งนี้เพื่อมิให้เป็นภาระแก่ลูกจ้างที่จะต้องเสียภาษีเพิ่มตอนยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีสิ้นปี

ตัวอย่าง เช่น นายแดงทำงาน เป็นผู้จัดการบริษัทแห่งหนึ่ง มีเงินเดือน ๗ ละ 10,000 บาท ภรรยาไม่มีเงินได้ มีบุตรผู้เยาว์อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู 2 คน ซึ่งกำลังศึกษาอยู่ ทางบริษัทออกภาษีเงินได้ให้ทั้งหมด ภาษีเงินได้ของนายแดงรวมทั้งสิ้นตลอดปีที่บริษัทจะต้องชำระแทนให้ จะเป็นจำนวนเท่าใดนั้น มีวิธีการคำนวณ ดังนี้

(1) คำนวณตามวิธี เลขคณิต

เงินเดือนทั้งปี	(10,000X12)		120,000	บาท
หัก ค่าใช้จ่ายเหมา ¹		30,000		
ค่าลดหย่อน ²	(12,000+12,000+2X			
	7,000)	38,000	68,000	บาท
เงินได้สุทธิ			52,000	บาท
30,000 บาท	อัตราภาษี ³ ร้อยละ 7	=	2,100	บาท
22,000 บาท	" " 10	=	2,200	บาท
52,000 บาท	ภาษีจึง เท่ากับ		4,300	บาท

¹มาตรา 42 ทวิ แก้อไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2523 มาตรา 5

²มาตรา 47(1)(ก)(ข)(ฉ) แก้อไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2525 มาตรา 6

³บัญชีอัตราภาษีเงินได้ สำหรับบุคคลธรรมดา แก้อไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2525 มาตรา 20

เงินภาษีจำนวน 4,300.- บาท บริษัทชำระแทนให้ จึงต้องนำมาคำนวณภาษีอีก
เป็นครั้งที่ 2 ได้ภาษีเท่าใด ส่วนที่ต้องเสีย เพิ่มบริษัทชำระแทนให้อีก จึงต้องนำมารวมคำนวณ
ภาษีอีกเป็นครั้งที่ 3 และคำนวณทบ เป็นทอดเช่นนี้ไปเรื่อย ๆ จนไม่มีภาษีที่บริษัทจะต้องออกให้
เพิ่มเติมอีก ดังนี้



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.1 สรุปการคำนวณภาษีเงินได้กรณีนายจ้างออกภาษีให้ทั้งหมด เป็นรายปีแบบทบ เป็นทอด

การคำนวณ ครั้งที่	บวกทบ ครั้งที่	เงินได้พึงประเมินที่ต้องรวมคำนวณภาษี	ภาษีที่ต้องเสีย	ภาษีนายจ้างออกให้ ในแต่ละทอด
1		120,000 = 120,000	4,300	4,300
2	1	120,000+4,300 = 124,300	4,730	430
3	2	120,000+4,300+430 = 124,730	4,773	43
4	3	120,000+4,300+430+43 = 124,773	4,777.3	4.3
5	4	120,000+4,300+430+43+4.3 = 124,777.3	4,777.73	0.43
6	5	120,000+4,300+430+43+4.3+0.43 = 124,777.73	4,777.77	0.04
7	6	120,000+4,300+430+43+4.3+0.43+0.04 = 124,777.77	4,777.78	0.01
8	7	120,000+4,300+430+43+4.3+0.43+0.04+0.01 = 124,777.78	4,777.78	-
			รวม	4,777.78



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

จากตาราง สรุปได้ว่า บริษัทต้องจ่ายค่าภาษีเงินได้ให้แทนนายแดง เป็นเงิน 4,777.78 บาท เพราะเมื่อนำไปรวมกับเงินเดือนที่นายแดงได้รับสุทธิทั้งปี จำนวน 120,000 บาท แล้ว จะเป็นเงินที่บริษัทจ่ายไปทั้งสิ้น 124,777.78 บาท เมื่อคำนวณภาษีจากยอดนี้แล้ว จะได้ภาษีที่นายแดงจะต้องชำระเองจำนวน 4,777.78 บาท เท่ากับจำนวนที่บริษัทออกให้พอดี นายแดงจึงไม่ต้องชำระเพิ่มอีกแต่อย่างใด

ผลของการคำนวณตามวิธีนี้ จะเหมือนกับกรณีที่บริษัทจ่ายเงิน เดือนให้นายแดงรวมทั้งปี 124,777.78 บาท โดยบริษัทไม่รับภาระออกภาษีแทนให้ นายแดงจึงต้องเสียภาษีเอง เป็นจำนวน 4,777.78 บาท และจะยังคงได้รับเงินได้สุทธิทั้งปี 120,000 บาท โดยรัฐบาลได้รับเงินภาษีจำนวน 4,777.78 บาท เช่นเดียวกัน

(2) คำนวณตามวิธีพีชคณิต

เนื่องจากการคำนวณตามวิธี เลขคณิตที่ต้องคำนวณทบทวนไปมาหลายครั้งด้วยกัน ก่อให้เกิดความยุ่งยากมากในการคำนวณภาษี โดยเฉพาะเงินได้พึงประเมินที่มีจำนวนสูงมาก ก็ยิ่งมีความยุ่งยากมากขึ้น¹ ด้วยเหตุนี้ กรมสรรพากรจึงได้จัดทำสูตรสำเร็จขึ้นมาเพื่อความสะดวก และรวดเร็วในการคำนวณ โดยจะได้ผลลัพธ์ เช่นเดียวกับกับการคำนวณตามวิธี เลขคณิต

ตามหนังสือสูตรสำเร็จ ตารางหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ปี พ.ศ. 2525 ปรับปรุงแก้ไขตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2525 ซึ่งกรมสรรพากรได้จัดทำขึ้น เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ที่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร ที่จะได้ทำการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ได้รวดเร็วและถูกต้อง ได้กำหนดสูตรคำนวณภาษีกรณีนายจ้างออกภาษีให้ออกเป็น 13 ข้อ แบ่งตามช่วงของเงินได้พึงประเมิน ดังนี้

¹ การคำนวณของเจ้าพนักงานประเมิน คดีบริษัทบุญรอดบริวเวอรี่ จำกัด ต้องคำนวณ ทบถึง 27 ครั้ง คดีนาย เอช.ที.ชัยเตอร์ลิน คำนวณทบ 22 ครั้ง และคดีบริษัทล็อกซ์เลย์ (กรุงเทพ) จำกัด คำนวณทบ 17 ครั้ง

อักษรย่อที่ใช้ในสูตร

- ง . = เงินได้พึงประ เหมินทั้งปีก่อนหักค่าใช้จ่าย (ไม่รวมเงินภาษีที่นายจ้าง
ออกให้)
- ล . = ค่าลดหย่อน
- ภ . = ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระหรือภาษีที่นายจ้างต้องหักนำส่ง ณ ที่ว่าการ
อำเภอ



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.2 สูตรคำนวณภาษี กรณีที่นายจ้างออกภาษีให้

ข้อ	ช่วงของเงินได้ที่ประเมิน (ง.)		สูตรคำนวณภาษี
	จำนวนเกินกว่า (บาท)	(แต่) ไม่เกิน (บาท)	
(1)	-	$40,757.14 + \frac{10}{7} \text{ ล.}$	<p>ถ้า (1.1) ง. มีจำนวนไม่เกิน $95,100 + \frac{7}{100} \text{ ล. บาท}$</p> <p>ใช้สูตร ภ. = $(\text{ง.} - \frac{10}{7} \text{ ล.}) \frac{49}{951}$</p> <p>(1.2) ง. มีจำนวนเกินกว่า $95,100 + \frac{7}{100} \text{ ล. บาท}$ แต่ไม่เกิน $57,900 + \text{ล. บาท}$</p> <p>ใช้สูตร ภ. = $(\text{ง.} - \text{ล.} - 30,000) \frac{7}{93}$</p> <p>(1.3) ง. มีจำนวนเกินกว่า $57,900 + \text{ล. บาท}$</p> <p>ใช้สูตร ภ. = $(\text{ง.} - \text{ล.} - 39,000) \frac{1}{9}$</p>
(2)	$40,757.14 + \frac{10}{7} \text{ ล.}$	$80,614.28 + \frac{10}{7} \text{ ล.}$	<p>ถ้า (2.1) ง. มีจำนวนไม่เกิน $93,900 + \frac{\text{ล. บาท}}{10}$</p> <p>ใช้สูตร ภ. = $(\text{ง.} - \text{ล.} - 12,857.14) \frac{7}{93}$</p> <p>** (2.2) ง. มีจำนวนเกินกว่า $93,900 + \frac{\text{ล. บาท}}{10}$ แต่ไม่เกิน $84,900 + \text{ล. บาท}$</p> <p>ใช้สูตร ภ. = $(\text{ง.} - \text{ล.} - 39,000) \frac{1}{9}$</p>

ตารางที่ 4.2 (ต่อ)

ข้อ	ช่วงของเงินได้พึงประเมิน (ง.)		สูตรคำนวณภาษี
	จำนวนเกินกว่า (บาท)	(แต่) ไม่เกิน (บาท)	
			(2.3) ง. มีจำนวนเกินกว่า 84,900 + ล. บาท $\text{ไซสูตร ภ.} = (\text{ง.} - \text{ล.} - 50,769.23) \frac{13}{87}$
(3)	$80,614.28 + \frac{10}{7} \text{ ล.}$	119,700 + ล.	$\text{ไซสูตร ภ.} = (\text{ง.} - \text{ล.} - 50,769.23) \frac{13}{87}$
(4)	119,700 + ล.	161,200 + ล.	$\text{ไซสูตร ภ.} = (\text{ง.} - \text{ล.} - 69,411.76) \frac{17}{83}$
(5)	161,200 + ล.	200,200 + ล.	$\text{ไซสูตร ภ.} = (\text{ง.} - \text{ล.} - 94,545.45) \frac{11}{39}$
(6)	200,200 + ล.	250,600 + ล.	$\text{ไซสูตร ภ.} = (\text{ง.} - \text{ล.} - 123,571.42) \frac{7}{18}$
(7)	250,600 + ล.	302,600 + ล.	$\text{ไซสูตร ภ.} = (\text{ง.} - \text{ล.} - 158,857.14) \frac{7}{13}$
(8)	302,600 + ล.	362,600 + ล.	$\text{ไซสูตร ภ.} = (\text{ง.} - \text{ล.} - 186,500) \frac{2}{3}$
(9)	362,600 + ล.	445,100 + ล.	$\text{ไซสูตร ภ.} = (\text{ง.} - \text{ล.} - 219,111.11) \frac{9}{11}$
(10)	445,100 + ล.	545,100 + ล.	$\text{ไซสูตร ภ.} = (\text{ง.} - \text{ล.} - 260,200)$
(11)	545,100 + ล.	635,100 + ล.	$\text{ไซสูตร ภ.} = (\text{ง.} - \text{ล.} - 312,000) \frac{11}{9}$
(12)	635,100 + ล.	1,035,100 + ล.	$\text{ไซสูตร ภ.} = (\text{ง.} - \text{ล.} - 371,833.33) \frac{3}{2}$
(13)	1,035,100 + ล.	-	$\text{ไซสูตร ภ.} = (\text{ง.} - \text{ล.} - 499,384.61) \frac{13}{7}$

ที่มา : กรมสรรพากร, หนังสือสูตรสำเร็จ ตารางหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ปี พ.ศ. 2525, หน้า 172-173 .

ภาษีที่ได้จากการคำนวณตามสูตรดังกล่าวนี้ เป็นภาษีรวมทั้งปี ดังนั้นถ้านายจ้างจ่าย
เงินได้เป็นรายเดือน ให้หารจำนวนภาษีที่คำนวณได้ด้วย 12 ถ้าจ่ายเป็นรายสัปดาห์ให้หารด้วย
52 ถ้าจ่ายเป็นรายวัน ให้หารด้วย 365 แล้วนำส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอภายในเจ็ดวัน นับแต่วัน
ที่จ่ายเงินได้ ตามมาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับกรณีของนายแดง คำนวณโดยใช้สูตรสำเร็จได้ ดังนี้

เมื่อเปรียบเทียบเงินได้กับ ข้อ (2) คือ เกินกว่า $40,757.14 + \frac{10}{7}$ ล. บาท

$$= 40,757.14 + \frac{(10 \times 38,000)}{7} \text{ บาท}$$

$$= 95,042.85 \text{ บาท}$$

แต่ไม่เกิน $80,614.28 + \frac{10}{7}$ ล. บาท

$$= 80,614.28 + \frac{(10 \times 38,000)}{7} \text{ บาท}$$

$$= 134,899.99 \text{ บาท}$$

จะเห็นว่า เงินได้ 120,000 บาท เข้าเงื่อนไขตาม ข้อ (2)

ต่อไปเปรียบเทียบเงินได้กับ ข้อ (2.1) คือ $93,900 + \frac{\text{ล.}}{10}$ บาท

$$= 93,900 + \frac{38,000}{10} \text{ บาท}$$

$$= 97,700 \text{ บาท}$$

จะเห็นว่าเงินได้ 120,000 บาท เกินกว่า 97,700 บาท จึงไม่เข้าเงื่อนไขตามข้อ (2.1)

ต่อไปเปรียบเทียบเงินได้กับ ข้อ (2.2) คือ เกินกว่า $93,900 + \frac{\text{ล.}}{10}$ บาท

$$= 97,700 \text{ บาท}$$

แต่ไม่เกิน $84,900 + \text{ล.}$ บาท

$$= 84,900 + 38,000 \text{ บาท}$$

$$= 122,900 \text{ บาท}$$

จะเห็นว่า เงินได้ 120,000 บาท น้อยกว่า 122,900 บาท จึงเข้าเงื่อนไขตาม ข้อ (2.2)

จึงต้องใช้สูตร

$$\text{ภ.} = (\text{ง.} - \text{ล.} - 39,000) \frac{1}{9}$$

$$\text{ภาษีเงินได้รวมตลอดปี} = (120,000 - 38,000 - 39,000) \frac{1}{9}$$

$$= 4,777.78 \text{ บาท}$$

(3) คำนวณตามตารางที่กรมสรรพากรจัดทำไว้

เนื่องจากความไม่สะดวกที่จะต้อง เปรียบ เทียบ เงินได้ เพื่อ เลือกสูตรที่จะใช้ ในการคำนวณ กรมสรรพากรจึงได้จัดทำตารางขึ้นมา โดยใช้จำนวนค่าลดหย่อน เป็น เกณฑ์ในการ แบ่ง ทั้งนี้ เพื่ออำนวยความสะดวกและเพื่อความรวดเร็ว สำหรับบุคคลซึ่งไม่สันทัดต่อการคำนวณ ตามสูตร จะได้เลือกใช้วิธีคำนวณตามตารางได้ ดังนี้

(3.1) ตาราง เลขสำเร็จ มีวิธีการคำนวณ ดังนี้

(1) ต้องทราบ เกี่ยวกับผู้มีเงินได้หรือคู่สมรส และบุตรของผู้มีเงิน ได้ว่ามีสิทธิจะขอหักลดหย่อนอย่างไร รวมกี่คน

(2) ใช้ข้อเท็จจริงตามข้อ (1) เพื่อดูว่าตารางตัวเลขสำหรับผู้มี เงินได้อยู่ในตารางใด

(3) จากตารางดังกล่าวในข้อ (2) ดูว่าเงินได้ก่อนหักค่าใช้จ่าย ของผู้มีเงินได้ทั้งปี (ถ้าผู้มีเงินได้ ได้รับเป็นราย เดือน จะต้องคูณด้วย 12 เสียก่อน) อยู่ใน บรรทัดชั้นใดในช่อง 1 ของตารางนั้น

(4) เมื่อทราบว่า เงินได้อยู่ในบรรทัดใดแล้ว ให้เอาจำนวนเงิน ได้ของผู้มีเงินได้ ตัดหักด้วยตัวเลขในช่อง 2 ในบรรทัดเดียวกัน

(5) ผลลัพธ์ตามข้อ (4) ให้คูณด้วยตัวเลขในช่อง 3 ในบรรทัด เดียวกัน ดังนั้น สูตรในการคำนวณจึงมีลักษณะ ดังนี้

$$\text{ภาษีเงินได้} = [\text{ช่อง (1) - ช่อง (2)}] \text{ คูณด้วยช่อง (3)}$$

(6) ถ้าไม่ประสงค์จะคำนวณตาม (5) จะคำนวณตามตัวเลข สำเร็จในใบแนบตามที่ระบุไว้ต่อท้ายตัวคูณในช่อง 3 ก็ได้

ผลลัพธ์ที่ได้ จะเป็นจำนวนเงินภาษีทั้งปีที่จะต้องเสีย และที่นายจ้าง จะต้องออกแทนให้ทั้งสิ้น ถ้าต้องการทราบ เป็นราย เดือนให้เอา 12 ทหาร

สำหรับ กรณีของนายแดง คำนวณตามตาราง เลขสำเร็จได้ ดังนี้

ต้องใช้ตารางที่ค่าลดหย่อน เป็น 38,000 บาท

ตารางที่ 4.3 ตาราง เลขสำเร็จสำหรับกรณีที่ค่าลดหย่อนเท่ากับ 38,000 บาท

ค่าลดหย่อน	สำหรับ			
38,000 บาท	ไม่มีคู่สมรสหรือรวม 4 คน ที่ศึกษาอยู่ 3 คน หรือ รวมค่าแนวหน้า บุคคลรวม 2 คนกำลังศึกษาอยู่			
ช่วง (1) เงินโลกสุทธิค่าใช้จ่าย เกิน	ช่วง (2) เงินโลกสุทธิ ค่าใช้จ่ายหักด้วย	ช่วง (3) ผลลัพธ์ สุดท้าย	หรือ จำนวนค่า ใบแทนที่	
54,285.71 - 95,042.85	54,285.71	47/951	1	
95,042.85 - 97,700.00	67,142.85	7/93	2	
*97,700.00 - 122,900.00	77,000.00	1/7	3	
122,900.00 - 157,700.00	88,769.23	13/87	4	
157,700.00 - 199,200.00	107,411.76	17/83	5	
199,200.00 - 239,200.00	132,545.46	11/39	6	
239,200.00 - 288,600.00	161,571.42	7/18	7	
288,600.00 - 340,600.00	196,057.14	7/13	8	
340,600.00 - 400,600.00	224,500.00	2/3	9	
400,600.00 - 483,100.00	257,111.11	9/11	10	
483,100.00 - 583,100.00	298,700.00	1	11	
583,100.00 - 673,100.00	350,000.00	11/9	12	
673,100.00 - 1,073,100.00	409,833.33	3/2	13	
1,073,100.00 -	537,384.61	13/7	14	

ที่มา : กรมสรรพากร, หนังสือสูตรสำเร็จ ตารางหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

ปี พ.ศ. 2525, หน้า 194.

จำนวนเงินได้ 120,000 บาท อยู่ในช่วงเงินได้ 97,700 บาท กับ 122,900 บาท
ตรงกับ บรรทัดที่ 3 ในช่วง (1) ลบด้วย 77,000 จากช่วง (2) แล้ว คูณด้วย $\frac{1}{9}$ จากช่วง
(3)

$$\begin{aligned}
 \text{ภาษีเงินได้รวมตลอดปี} &= (120,000 - 77,000) \times \frac{1}{9} \\
 &= 43,000 \times \frac{1}{9} \\
 &= 4,777.78 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

ผลิตภัณฑ์จำนวน 43,000 บาท ถ้าจะคำนวณตามตัวเลขสำเร็จในใบแนบ ต้องใช้ใบแนบที่ 3

ตารางที่ 4.4 ตารางสูตรคูณของ $\frac{1}{9}$ (ใบแนบที่ 3)

ตัวตั้ง	ผลลัพธ์	ตัวตั้ง	ผลลัพธ์	ตัวตั้ง	ผลลัพธ์	ตัวตั้ง	ผลลัพธ์	ตัวตั้ง	ผลลัพธ์	ตัวตั้ง	ผลลัพธ์	ตัวตั้ง	ผลลัพธ์
บาท	บาท	บาท	บาท	บาท	บาท	บาท	บาท	บาท	บาท	บาท	บาท	บาท	บาท
.01		.10	.01	1.00	.11	10.00	1.11	100	11.11	1,000	111.11	10,000	1,111.11
.02		.20	.02	2.00	.22	20.00	2.22	200	22.22	2,000	222.22	20,000	2,222.22
.03		.30	.03	3.00	.33	30.00	3.33	300	33.33	3,000	333.33	30,000	3,333.33
.04		.40	.04	4.00	.44	40.00	4.44	400	44.44	4,000	444.44	40,000	4,444.44
.05	.01	.50	.06	5.00	.56	50.00	5.56	500	55.56	5,000	555.56	50,000	5,555.56
.06	.01	.60	.07	6.00	.67	60.00	6.67	600	66.67	6,000	666.67	60,000	6,666.67
.07	.01	.70	.08	7.00	.78	70.00	7.78	700	77.78	7,000	777.78	70,000	7,777.78
.08	.01	.80	.09	8.00	.89	80.00	8.89	800	88.89	8,000	888.89	80,000	8,888.89
.09	.01	.90	.10	9.00	1.00	90.00	10.00	900	100.00	9,000	1,000.00	90,000	10,000.00

ที่มา : กรมสรรพากร, หนังสือสูตรสำเร็จ ตารางหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ปี พ.ศ. 2525, หน้า 210.

	ตัวตั้ง	40,000 บาท	ผลลัพธ์	=	4,444.44 บาท
	"	<u>3,000</u>	"	"	<u>333.33</u>
	"	<u>43,000</u>	"	"	<u>4,777.77</u>

รวมทั้งสิ้น

(3.2) ตารางภาษีเงินได้หรือภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

ตัวเลขจำนวนภาษีเงินได้ที่ปรากฏตามตารางประเภทนี้ ได้จากการคำนวณตามสูตรสำเร็จดังได้กล่าวมาแล้ว แต่การคำนวณตามตารางประเภทนี้ใช้ได้เฉพาะกรณีที่เงินได้มีจำนวนไม่เกิน 600,000 บาท เท่านั้น

มีวิธีการใช้ตาราง ดังนี้

(1) ให้คำนวณหาจำนวนค่าลดหย่อนตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด สำหรับผู้มีเงินได้แต่ละราย หรือตรวจหาจำนวนค่าลดหย่อนจากตารางที่ 1 "เงื่อนไขการหักลดหย่อนตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2525"

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.5 (ตารางที่ 1) เงื่อนไขการหักลดหย่อนตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2525

กาลดหย่อน						
บุตร			ฐานะของการสมรส			
รวม	ไม่เริ่ม	เริ่ม	โสด	แยกคำนวณภาษี ผู้มีเงินได้ + บุตร (ครึ่ง)	ไม่มีคู่สมรส ผู้มีเงินได้ + บุตร	รวมคำนวณภาษี สามี-ภรรยา+บุตร
-	-	-	12,000	12,000	12,000	24,000
1	1	-		14,500	17,000	29,000
2	2	-		17,000	22,000	34,000
3	3	-		19,500	27,000	39,000
4	4	-		22,000	32,000	44,000
5	5	-		24,500	37,000	49,000
6	6	-		27,000	42,000	54,000
1	-	1		15,500	19,000	31,000
2	-	2		19,000	26,000	** 38,000
3	-	3		22,500	33,000	45,000
4	-	4		26,000	40,000	52,000
5	-	5		29,500	47,000	59,000
6	-	6		33,000	54,000	66,000

ตารางที่ 4.5 (ต่อ)

กาลคหยอน						
บุตร			ฐานะของการสมรส			
รวม	ไม่เรียน	เรียน	โสด	แยกคำนวณภาษี ผู้มีเงินได้ + บุตร(ครึ่ง)	ไม่มีคู่สมรส ผู้มีเงินได้ + บุตร	รวมคำนวณภาษี สามี+ภรรยา+บุตร
2	1	1		18,000	24,000	36,000
3	2	1		20,500	29,000	41,000
4	3	1		23,000	34,000	46,000
5	4	1		25,500	39,000	51,000
6	5	1		28,000	44,000	56,000
3	1	2		21,500	31,000	43,000
4	2	2		24,000	36,000	48,000
5	3	2		26,500	41,000	53,000
6	4	2		29,000	46,000	58,000
4	1	3		25,000	38,000	50,000
5	2	3		27,500	43,000	55,000
6	3	3		30,000	48,000	60,000
5	1	4		28,500	45,000	57,000
6	2	4		31,000	50,000	62,000
6	1	5		32,000	52,000	64,000

ที่มา : กรมสรรพากร, หนังสือสูตรสำเร็จ ตารางหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ปี พ.ศ. 2525, หน้า 4-5.

(2) ใช้ "ค่านวณ" ที่คำนวณได้ หรือที่ตรวจพบจากตารางที่ 1 เป็นเกณฑ์ในการใช้ตารางที่ 2 "ตารางแสดงการใช้ตารางภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามจำนวนค่านวณ" ซึ่งแบ่งออกเป็น 6 ตอน โดยเทียบดูว่า "ค่านวณ" ดังกล่าว ควรใช้ตัวเลขจากตารางภาษีเงินได้หรือภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในช่วงหน้าใด (ตอนใด)



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.6 (ตารางที่ 2) ตารางแสดงการใช้ตารางภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามจำนวนค่าลดหย่อน

จำนวนค่าลดหย่อน					หน้าตารางภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย		
12,000	14,500	15,500	17,000	18,000	กรณีออกภาษีเองเปิดตารางภาษีเงินได้ฯ	หน้า 9	ถึง 19
19,000	19,500	20,500	21,500	22,000	กรณีนายจ้างออกภาษีให้เปิดตารางภาษีเงินได้ฯ	หน้า 81	ถึง 93
22,500	23,000	24,000	24,500	25,000	กรณีออกภาษีเองเปิดตารางภาษีเงินได้ฯ	หน้า 20	ถึง 29
25,500	26,000	26,500	27,000	27,500	กรณีนายจ้างออกภาษีให้เปิดตารางภาษีเงินได้ฯ	หน้า 94	ถึง 105
28,000	28,500	29,000	29,500	30,000	กรณีออกภาษีเองเปิดตารางภาษีเงินได้ฯ	หน้า 30	ถึง 39
31,000	32,000	33,000	34,000	36,000	กรณีนายจ้างออกภาษีให้เปิดตารางภาษีเงินได้ฯ	หน้า 106	ถึง 118
37,000	<u>38,000</u>	39,000	40,000	41,000	กรณีออกภาษีเองเปิดตารางภาษีเงินได้ฯ	หน้า 40	ถึง 49
42,000	43,000	44,000	45,000	46,000	กรณีนายจ้างออกภาษีให้เปิดตารางภาษีเงินได้ฯ	<u>หน้า 119</u>	ถึง 130
47,000	48,000	49,000	50,000	51,000	กรณีออกภาษีเองเปิดตารางภาษีเงินได้ฯ	หน้า 50	ถึง 59
52,000	53,000	54,000	55,000	56,000	กรณีนายจ้างออกภาษีให้เปิดตารางภาษีเงินได้ฯ	หน้า 131	ถึง 141
57,000	58,000	59,000	60,000	62,000	กรณีออกภาษีเองเปิดตารางภาษีเงินได้ฯ	หน้า 60	ถึง 70
64,000	65,000	66,000	67,000	71,000	กรณีนายจ้างออกภาษีให้เปิดตารางภาษีเงินได้ฯ	หน้า 142	ถึง 153

ที่มา : กรมสรรพากร, หนังสือสูตรสำเร็จ ตารางหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ปี พ.ศ. 2525, หน้า 6.

(3) เมื่อทราบว่า ควรใช้ตัวเลขจากตารางฯ ตอนใดแล้วให้เปิดตารางฯ ในช่วงตอนนั้น แล้วตรวจหาจำนวนภาษีเงินได้ หรือภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามจำนวนเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ อื่น หากจำนวนเงินได้พึงประเมินตามที่แสดงในตารางฯ ไม่ตรงกับจำนวนเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ให้ใช้จำนวนที่ใกล้เคียงที่สุดกับเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้เป็นหลัก

สำหรับ เศษเงินได้ที่ต่างกันนั้น ให้คำนวณภาษีโดยเทียบดูจากตารางพิเศษที่ต่อท้ายตารางภาษีเงินได้ฯ โดยใช้ตารางพิเศษหมายเลขเดียวกับหมายเลขที่ระบุไว้ระหว่างเส้นดำในช่วงภาษีของแต่ละช่องซึ่งตรงกับจำนวนค่าลดหย่อนของผู้มีเงินได้แต่ละรายนั้น

การคำนวณภาษีเงินได้ตามตารางภาษีเงินได้ฯ นี้ ถ้าคำนวณตัวเลขเป็นเดือน ให้คำนวณได้เช่นเดียวกับทั้งปี แต่ดูที่ช่องเงินได้ของเดือน ถ้าจ่ายเงินได้เป็นรายวันหรือรายสัปดาห์ ให้คำนวณเงินได้เสมือนมีเงินได้ทั้งปีเสียก่อน กล่าวคือ คูณด้วย 365 วัน หรือ 52 สัปดาห์ แล้วจึงใช้ตารางนี้คำนวณภาษีสำหรับ 1 ปี แล้วจึงนำ 365 หรือ 52 ไปหารจำนวนภาษีที่คำนวณได้ เพื่อให้ทราบจำนวนภาษีที่ต้องหัก สำหรับ 1 วัน หรือ 1 สัปดาห์

สำหรับกรณีของนายแดง คำนวณตามตารางภาษีเงินได้ฯ ได้ดังนี้

วิธีการคำนวณ

1. จากตารางที่ 1 (ช่องรวมคำนวณภาษี บรรทัดที่ 9) ค่าลดหย่อน = 38,000 บาท
2. จากตารางที่ 2 จะเห็นว่า ควรเปิดตารางภาษีเงินได้ฯ หน้า 119 ถึง 130

ตารางที่ 4.7 ตารางภาษีเงินได้หรือภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีนายจ้างออกภาษีให้

เงินได้ เดือน ปี	จำนวนค่าลดหย่อน									
	37,000	38,000	39,000	40,000	41,000	42,000	43,000	44,000	45,000	46,000
101,900.00	2,877.78	2,766.47	2,455.56	2,599.99	2,433.33	2,322.22	2,211.11	2,100.00	2,029.73	1,999.96
8,515.48	242.44	233.20	223.94	214.66	205.42	196.16	186.91	177.65	170.52	169.25
102,186.71	2,909.52	2,798.41	2,487.30	2,576.17	2,465.08	2,353.97	2,242.86	2,131.75	2,076.24	1,970.97
8,575.00	249.07	237.82	230.56	221.30	212.04	202.78	193.52	189.26	175.00	168.73
102,900.00	2,988.89	2,877.78	2,766.67	2,655.56	2,544.44	2,433.33	2,322.22	2,211.11	2,100.00	2,029.73
8,634.52	255.49	246.43	237.17	227.91	218.65	209.39	200.13	190.87	181.41	173.21
103,614.28	3,068.25	2,957.14	2,846.03	2,734.92	2,623.81	2,512.70	2,401.59	2,290.48	2,179.36	2,078.49
8,658.33	258.33	249.07	239.82	230.56	221.30	212.04	202.78	193.52	189.26	175.00
103,900.00	3,100.00	2,988.89	2,877.78	2,766.67	2,655.56	2,544.44	2,433.33	2,322.22	2,211.11	2,100.00
8,753.57	268.92	259.66	250.40	241.14	231.88	222.62	213.36	204.10	194.69	185.58
105,042.85	3,226.98	3,115.87	3,004.76	2,893.65	2,782.54	2,671.43	2,560.32	2,449.21	2,338.09	2,226.98
8,872.62	282.14	272.88	263.62	254.37	245.11	235.85	226.59	217.33	208.07	198.81
106,471.43	3,385.71	3,274.60	3,163.49	3,052.38	2,941.27	2,830.16	2,719.05	2,607.94	2,496.83	2,385.71
8,895.00	284.63	275.37	266.11	256.85	247.59	238.33	229.07	219.82	210.56	201.30
106,740.00	3,415.56	3,304.44	3,193.33	3,082.22	2,971.11	2,860.00	2,748.89	2,637.78	2,526.67	2,415.56
9,385.00	339.07	329.82	320.56	311.30	302.04	292.78	283.52	274.26	265.00	255.74
112,620.00	4,068.89	3,957.78	3,846.67	3,735.56	3,624.44	3,513.33	3,402.22	3,291.11	3,180.00	3,068.89
9,875.00	393.52	384.26	375.00	365.74	356.48	347.22	337.96	328.70	319.44	310.19
118,500.00	4,722.22	4,611.11	4,500.00	4,388.89	4,277.78	4,166.67	4,055.56	3,944.44	3,833.33	3,722.22
10,158.33	425.00	415.74	406.48	397.22	387.96	378.70	369.44	360.19	350.93	341.67
121,900.00	5,100.00	4,988.89	4,877.78	4,766.67	4,655.56	4,544.44	4,433.33	4,322.22	4,211.11	4,100.00
10,241.67	437.45	425.00	415.74	406.48	397.22	387.96	378.70	369.44	360.19	350.93
122,900.00	5,249.43	5,100.00	4,988.89	4,877.78	4,766.67	4,655.56	4,544.44	4,433.33	4,322.22	4,211.11
10,325.00	449.90	437.45	425.00	415.74	406.48	397.22	387.96	378.70	369.44	360.19
123,900.00	5,398.85	5,249.43	5,100.00	4,988.89	4,877.78	4,766.67	4,655.56	4,544.44	4,433.33	4,322.22

ที่มา : กรมสรรพากร, หนังสือคู่มือสำเร็จ ตารางหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ปี พ.ศ. 2525, หน้า 122.

3. นายแดงมีเงินได้ทั้งปี

= 120,000 บาท

จากตารางหน้า 122 ช่องที่ 2 เงินได้

118,500 บาท ภาษี = 4,611.11 บาท

จากตารางพิเศษหมายเลข 3ก เศษของเงินได้

1,500 " " = 166.67 "

รวมทั้งสิ้น

120,000 " " = 4,777.78 "

การคำนวณภาษีของเศษเงินได้

ตารางที่ 4.8 ตารางพิเศษหมายเลข 3ก

เศษของจำนวนเงินที่เกิน (บาท)	จำนวนภาษีที่เพิ่มขึ้น (บาท)	เศษของจำนวนเงินที่เกิน (บาท)	จำนวนภาษีที่เพิ่มขึ้น (บาท)	เศษของจำนวนเงินที่เกิน (บาท)	จำนวนภาษีที่เพิ่มขึ้น (บาท)	เศษของจำนวนเงินที่เกิน (บาท)	จำนวนภาษีที่เพิ่มขึ้น (บาท)	เศษของจำนวนเงินที่เกิน (บาท)	จำนวนภาษีที่เพิ่มขึ้น (บาท)	เศษของจำนวนเงินที่เกิน (บาท)	จำนวนภาษีที่เพิ่มขึ้น (บาท)
.01		.10	.01	1.00	.11	10.00	1.11	100	11.11	1,000	111.11
.02		.20	.02	2.00	.22	20.00	2.22	200	22.22	2,000	222.22
.03		.30	.03	3.00	.33	30.00	3.33	300	33.33	3,000	333.33
.04		.40	.04	4.00	.44	40.00	4.44	400	44.44	4,000	444.44
.05	.01	.50	.06	5.00	.56	50.00	5.56	500	55.56	5,000	555.56
.06	.01	.60	.07	6.00	.67	60.00	6.67	600	66.67	6,000	666.67
.07	.01	.70	.08	7.00	.78	70.00	7.78	700	77.78	7,000	777.78
.08	.01	.80	.09	8.00	.89	80.00	8.89	800	88.89	8,000	888.89
.09	.01	.90	.10	9.00	1.00	90.00	10.00	900	100.00	9,000	1,000.00

ที่มา : กรมสรรพากร, หนังสือสูตรสำเร็จ ตารางหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ปี พ.ศ. 2525, หน้า 158

เศษเงินได้ 1,000 บาท ภาษี = 111.11 บาท

" 500 " " = 55.56 "

รวมทั้งสิ้น 1,500 " " = 166.67 "

จากการคำนวณทั้งหมดดังได้กล่าวมาแล้วนี้ จะเห็นได้ว่า ไม่ว่าจะคำนวณตามวิธีใด ย่อมได้ผลลัพธ์ของจำนวนภาษี เท่ากันทุกวิธี

การคำนวณแบบทบ เป็นทอดหรือตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรนี้ ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า เป็นวิธีการคำนวณภาษีที่ไม่ชอบด้วยบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร โดยได้มีคำวินิจฉัยว่าการคำนวณภาษีเงินได้กรณีนายจ้างออกค่าภาษีเงินได้ให้ นั้น จะคำนวณซ้ำแล้วซ้ำอีกแบบทศนิยมไม่รู้จบ อันเป็นที่มาของสูตรสำเร็จของกรมสรรพากร หรือจนยอดเงินภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกแทนจะ คงที่ไม่เปลี่ยนแปลงหาได้ไม่ เพราะการคำนวณวิธีนั้นจะเป็นการคำนวณภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีเงินได้ที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ของประมวลรัษฎากร¹

นอกจากนี้ ยังได้มีผู้ให้ทัศนะในนามศิษย์ยุติธรรมเอาไว้ สรุปความเห็นได้ดังนี้

การตีความถ้อยคำมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ว่า "เงินที่นายจ้างออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น" ต้องคำนวณภาษีแบบทศนิยมไม่รู้จบนั้น เป็นการตีความตามตัวอักษรเลยเถิดไป โดยไม่คำนึงถึงความมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์ที่แท้จริงของกฎหมายในอันที่จะให้มีการปฏิบัติได้และให้ความเป็นธรรมต่อทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งฝ่ายผู้เสียภาษีด้วย ประกอบกับเป็นการตีความที่ใช้วิธีคำนวณแบบมายากลอันอาศัยสมมติฐานที่ซ่อนเงื่อน แต่ไร้เหตุผลและฝ่าฝืนหลักคำนวณที่แท้จริงซึ่งยึดตรรกวิทยา (logic) เป็นสำคัญ ทั้งเป็นวิธีการคิดภาษีที่ไม่คำนึงถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่สำคัญยิ่งสองประการคือ หลักที่ว่าการจัดเก็บภาษีต้องให้ผู้เสียภาษีเข้าใจวิธีการจัดเก็บด้วย (หลัก simplicity) และหลักที่ว่า การจัดเก็บต้องให้ความเป็นธรรมต่อทุกฝ่าย (หลัก fairness)

การคำนวณภาษีที่นายจ้างออกให้แบบทศนิยมไม่รู้จบ เป็นเรื่อง absurd ปราศจากเหตุผลของวิญญูชนและไม่ถูกต้องอย่างยิ่ง ซึ่งสามารถพิสูจน์หักล้างได้ แม้จะวิเคราะห์โดยใช้เหตุผลทางคำนวณเป็นหลัก ทั้งนี้ตามหลักคณิตศาสตร์ ที่เรียกว่า deduction ad absurdum กล่าวคือ หากจะใช้วิธีการคำนวณแบบนี้โดยเคร่งครัด จะเลิกคำนวณภาษีและตัดตอนที่จุดหนึ่งจุดใดมิได้เลย จึงต้องใช้เวลาคิดภาษี infinity ครั้ง ซึ่งเป็นการพันวิสัยของความสามารถของปุถุชน การที่ผู้ตีความโดยเฉพาะกรมสรรพากรเสี่ยงการที่จะต้องคำนวณต่อไปไม่รู้จักจบสิ้นจนถึงครั้งที่ infinity

¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 (ประชุมใหญ่), 988/2519 และ 580/2521

โดยถือโอกาสมีพิเศษทั้งโดยอ้างหลักเกณฑ์ตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ก็ทำให้เป็นการถูกต้องไม่ เพราะหลักการในมาตรา 48 หมายถึง การไม่ต้องเรียก เก็บภาษีในกรณีที่ภาษีทั้งจำนวนของบุคคลใดบุคคลหนึ่งมีจำนวนไม่ถึง 5 บาท ต่างหาก หากให้ภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากการคิดภาษีครั้งใหม่ซึ่งมีจำนวนน้อยกว่า 5 บาท นั้นไม่ เพราะส่วนเพิ่มของภาษีที่คิดได้เกินกว่า 5 บาท ตั้งแต่ครั้งแรกอยู่แล้ว

ด้วยเหตุนี้ ที่มาของสูตรสำเร็จของกรมสรรพากร จึงได้แก่ การนำหลักสมมติฐาน ทางคณิตศาสตร์เลยเถิดเกินขอบเขตไปมาใช้ โดยไม่คำนึงถึงเหตุผลอื่นที่ถูกต้องและ สำคัญกว่ามาใช้ ดังนั้น การที่ผู้คิดสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรใช้วิธีสมมติรวบยอดเอา ทีเดียวเลย่ว่าสมมติให้ภาษีออกให้ทั้งหมดมีค่าเท่ากับ x หรือ $x =$ ภาษีออกให้ หรือ อีกนัยหนึ่งก็คือ สมมติให้ x เป็นค่าภาษีทั้งสิ้นเมื่อคิด infinity ครั้ง ซึ่งเป็นสิ่งที่ เป็นไปไม่ได้ดังกล่าวแล้ว ทั้งนี้ เพื่อเข้าสมการและหาค่าของ x ออกมาในที่สุด การกระทำเช่นนี้ หากชอบด้วยเหตุผลไม่ ไม่ว่าจะเป็นเหตุผลทางคำนวณหรือทาง ตรรกวิทยาโดยทั่ว ๆ ไป กล่าวคือ ในเบื้องต้น การสมมติ x หรือ y หรือ z หรือ สัญลักษณ์อื่นใดก็ดี แทนตัวเลขจำนวนใดหรือค่าของสิ่งใด จะต้องเป็นการสมมติแทน สิ่งที่สามารถหาค่าออกมาได้จริง ๆ จึงจะชอบด้วยเหตุผล หากไม่แล้วจะเป็นการสมมติ ที่เลื่อนลอยด้วยเหตุนี้ ในกรณีที่มีการสมมติค่าให้ x แทนภาษีครั้งที่ infinity ย่อมจะคำนวณค่าของ x ออกมาไม่ได้ เพราะจะต้องมีเศษเสมอซึ่งตามรูปเรื่องไม่มี ทางจะนำเหตุผลอะไรมาปิดเศษทั้ง ในเมื่อการตีความตามลายลักษณ์อักษรของกฎหมาย ตามนัยดังกล่าวต้องนำผลต่างมารวม เข้ากับเงินได้แล้วคำนวณภาษีไปไม่รู้จักจบสิ้น และ ตามหลักคำนวณจะได้ผลลัพธ์ลงตัวก็ต่อเมื่อคิดไปจนถึง infinity ครั้งแล้ว เมื่อหา ค่าที่แน่นอนของ x ให้ลงตัวออกมาไม่ได้ แต่ถือโอกาสมีพิเศษทั้ง ไม่ว่าจะเป็นอ้างหลัก คำนวณหรือหลัก เกณฑ์ของมาตรา 48 ก็ดี หรือหลักอื่นใดก็ดี มาใช้ก็จะเท่ากับใช้หลัก ทศนิยมไม่รู้จบแบบครึ่ง ๆ กลาง ๆ ตามอำเภอใจ อันเป็นการกระทำที่ไร้เหตุผล สรุปลแล้ว การสมมติให้ x แทนภาษีออกให้เพื่อเข้าสมการ แล้วคิดมีพิเศษทั้ง จึงมี ลักษณะ absurd อีกเช่นเดียวกัน

จากเหตุผลดังกล่าวมาแล้วนี้ จึงเป็นเครื่องชี้ได้ไปในตัวว่า สูตรสำเร็จทั้ง หลายของกรมสรรพากรในเรื่องนี้ เป็นอันไร้เหตุผล และเป็นอันต้องตกเป็นพับไป¹

¹ ศิษย์ยุติธรรม, "บทบาทตุลาการไทย," บทบัญญัติ 37 (ตอน 2, 2523) :

วิธีการคำนวณแบบทบ เป็นทอด หรือตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรนี้ เป็นวิธีการคำนวณที่มีการโต้แย้งจากผู้เสียภาษี หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องอยู่ในปัจจุบันนี้

อย่างไรก็ตาม วิธีการคำนวณภาษี เช่นนี้ ศาลฎีกาตามคำพิพากษาฎีกาที่ 1007/2507 (ประชุมใหญ่) ระหว่าง นายวิทย์ ภิรมย์ภักดี โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย และคำพิพากษาฎีกาที่ 1008/2507 ระหว่าง นายประจวบ ภิรมย์ภักดี โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ดังได้กล่าวมาแล้ว ได้มีคำวินิจฉัยตั้ง เป็นข้อสังเกต เกี่ยวกับภาษีนายจ้างออกให้ว่า ถ้าถือว่า เงินที่นายจ้างชำระค่าภาษีให้ นั้นต้อง เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรแล้ว ในกรณีที่นายจ้างสัญญา กับลูกจ้างยอมชำระค่าภาษีเงินได้แทนลูกจ้าง นายจ้างก็ต้องรับผิดชอบชำระค่าภาษีแทนลูกจ้างทุกจำนวน เงินที่ลูกจ้างจะต้อง เสียภาษี และจะต้องคิดค่าภาษีทุกจำนวน เงินที่นายจ้างชำระแทน เพราะไม่มีข้อความในประมวลรัษฎากรให้แยกได้ว่า ต้อง เสียภาษีในเงินที่ออกแทนเฉพาะครั้งแรก หรือเฉพาะครั้งหนึ่งครั้งใด ฉะนั้น เมื่อมีการคำนวณค่าภาษีเงินได้ที่ลูกจ้างจะต้องรับผิดชอบชำระครั้งแรก และนายจ้างชำระเงินค่าภาษีจำนวนนี้แทนไปแล้ว ก็ต้องนำจำนวนเงินที่ชำระแทนไปนั้นไปคำนวณค่าภาษีเงินได้เป็นครั้งที่ 2 เมื่อคำนวณและนายจ้างชำระแทนครั้งที่ 2 แล้วก็ต้องนำจำนวนเงินที่ชำระแทนครั้งที่ 2 ไปคำนวณค่าภาษีเงินได้ครั้งที่ 3 เมื่อคำนวณและนายจ้างชำระแทนครั้งที่ 3 แล้ว ก็เอาเงินครั้งที่ 3 ไปคำนวณและชำระเป็นครั้งที่ 4 เอาเงินครั้งที่ 4 ไปคำนวณและชำระเป็นครั้งที่ 5 ต้องคำนวณและชำระกันทำนองนี้เรื่อยไป เป็นทำนองทศนิยมไม่รู้จบ

สำหรับวิธีการคำนวณแบบทบ เป็นทอดหรือตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรนี้ จะมีลักษณะดังข้อโต้แย้งที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นหรือไม่ นั้น จะได้ทำการวิเคราะห์ต่อไปในภายหลัง¹

¹ ดูการวิเคราะห์เกี่ยวกับประเด็นดังกล่าวได้ในบทที่ 5.

4.1.2 คำนวณแบบทบเพียงครั้งเดียว

การคำนวณ เช่นนี้ เป็นวิธีคำนวณตามแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกา¹ หรือที่เรียกกันว่า เป็นการคำนวณตาม "วิธีล็อกซ์เลย์" โดยศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยว่า เงินได้ที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้ของลูกจ้างผู้นั้น ก่อนที่จะทราบว่าเป็นเงินได้จำนวนเท่าใด ก็จะต้องทราบเสียก่อนว่า หากนายจ้างมิได้ออกค่าภาษีเงินได้ให้ลูกจ้างผู้นั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินได้พึงประเมินของตน เป็นจำนวนเท่าใด และภาษีเงินได้ซึ่งลูกจ้างจะต้องเสียจำนวนนี้ หากนายจ้างออกให้ ก็จะต้องนำมารวมกับรายได้พึงประเมินเดิมของลูกจ้าง เพื่อถือเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นของลูกจ้างผู้นั้น ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 40(1) แต่จะคำนวณทำนองนี้ต่อไปซ้ำแล้วซ้ำอีกแบบทศนิยมไม่รู้จบ อันเป็นที่มาของสูตรสำเร็จ ดังที่กรมสรรพากรคำนวณหาได้ไม่

จากคำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าว แสดงว่า เงินได้เป็นค่าภาษีที่นายจ้างออกให้ นั้น ถือเอายอดเงินภาษีตามที่คำนวณได้ในครั้งแรก และต้องนำมารวมเป็นเงินได้เพื่อคำนวณภาษีเพียงครั้งเดียวก็เป็นอันเสร็จสมบูรณ์ สำหรับภาษีที่คำนวณได้ เป็นครั้งที่สองจากผลรวมนั้นได้เท่าใด ไม่ต้องนำมาคำนวณหาผลต่างระหว่างจำนวนเงินภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรกกับครั้งหลัง เพื่อนำผลต่างนั้นมาคิด เป็นเงินภาษีที่นายจ้างออกให้ และนำมาบวกเข้ากับเงินได้ที่คำนวณไว้แล้ว เป็นครั้งที่สอง เพื่อให้เป็นเงินได้ครั้งที่สาม และทำนองเดียวกันเป็นครั้งที่สี่ ห้า หก ต่อไปอีกไม่รู้จบสิ้น แบบทศนิยมไม่รู้จบ

การคำนวณแบบทบหรือบวกกลับเพียงครั้งเดียว เช่นนี้ ถือว่าเป็นการคำนวณภาษีที่เสร็จสิ้นไปในปีนั้น ดังนั้น ภาษีทั้งหมดที่รัฐจะพึงได้จึงได้แก่จำนวนภาษีที่คำนวณได้เป็นครั้งที่สอง ซึ่งนายจ้างอาจจะแบ่งเฉลี่ยนำส่งต่อนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในแต่ละเดือน

¹คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 (ประชุมใหญ่) ระหว่าง บริษัทบุญรอดบริวเวอรี่ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 988/2519 ระหว่าง นายเอช.ที.ซัชเตอร์ลิน โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2521 ระหว่าง บริษัทล็อกซ์เลย์ (กรุงเทพ) จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ดังได้กล่าวมาแล้ว

โดยการนำเอา 12 มาหาร เมื่อถึงสิ้นปีคอนยีนแบบแสดงรายการเสียภาษี (ภ.ง.ด.91) ลูกจ้างก็กรอกรายการลงในแบบไปตามความเป็นจริงดังกล่าว โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะต้องกรอกรายการส่วนที่เพิ่มขึ้นจากการคำนวณครั้งที่สอง เป็นเงินได้เพิ่มในลักษณะชดเชยภาษีสำหรับปีถัดไป หรือเป็นเงินเพิ่มในลักษณะใด ๆ ทั้งสิ้นอีกเลย

ดังนั้น สำหรับกรณีของนายแดง ถ้าคำนวณภาษีตามวิธีดังกล่าวนี้¹ ภาษีที่บริษัทออกให้ซึ่งต้องนำมารวมเป็นเงินได้ คือ เงินภาษีจำนวน 4,300 บาท เมื่อนำมารวมกับเงินเดือนทั้งปีจำนวน 120,000 บาท เป็นเงินได้ใหม่จำนวนทั้งสิ้น 124,300 บาท ค่ามวลแล้วเป็นเงินภาษีจำนวน 4,730 บาท ซึ่งเป็นภาษีเงินได้รวมตลอดปีที่บริษัทต้องนำส่งสำหรับปีภาษีนั้น แทนนายแดง

การคำนวณเช่นนี้ มีผู้ให้ทัศนะในนามศิษย์ยุติธรรมเอาไว้ ดังนี้

เป็นการตีความตามหลักการ ตีความกฎหมายที่บัญญัติไว้ในมาตรา 4 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อย่างแท้จริง ในการหยั่งเจตนารมณ์ของกฎหมายที่เกี่ยวข้องเป็นสำคัญ ประกอบกับหลัก เหตุผลที่วิญญูชนทั่ว ๆ ไปจะพึงเข้าใจได้ ซึ่งได้แก่ ความเป็นธรรมต่อทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง การวางระเบียบวิธีการจัดเก็บที่ให้ฝ่ายเสียภาษีเข้าใจได้ด้วย ตลอดทั้งการใช้วิธีการคำนวณที่ปฏิบัติได้จริงและมีเป้าหมายสูงสุด คือ ความยุติธรรมตามกฎหมาย โดยไม่ต้องพึ่ง concept ในด้าน Equity ตามระบบ Anglo-saxon แต่อย่างใด แต่ก็บรรลุเป้าหมายเช่นเดียวกัน กล่าวเป็นเชิงอุปมาอุปมัย ก็คือเป็นการตีความที่สวมวิญญาณของวิญญูชนหรือมุขุขณาไส่สวมวิญญาณ computer เพื่อตั้งหน้าตั้งตาเก็บภาษีจากประชาชนให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้โดยอาศัยหลักคำนวณไม่²

จากการคำนวณภาษีที่แตกต่างกัน เช่นนี้ จะก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องการภาษีขึ้นได้ กล่าวคือ ในกรณีของนายแดง สำหรับเงินได้ทั้งปีจำนวน 120,000 บาท ภาระภาษีจากการคำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จและวิธีล็อกซ์เลย์ย่อมไม่แตกต่างกันมากนัก ต่างกันเพียง 47.78 บาท (4,777.78-4,730) แต่ถ้านายแดงได้รับเงินได้ทั้งปีในจำนวนที่สูงขึ้น ภาษีที่คำนวณได้จาก

¹ดูรายละเอียดการคำนวณ หน้า 90-92.

²ศิษย์ยุติธรรม, "บทบาทตุลาการไทย," หน้า 244.

วิธีทั้งสองจะแตกต่างกันมากขึ้นตามระดับของเงินได้ที่เพิ่มขึ้น ทั้งนี้เนื่องจากผลของอัตราภาษีแบบก้าวหน้านั่นเอง

ดังนั้น กรณีของนายแดง (ค่าใช้จ่ายเท่ากับ 30,000 บาท ค่าลดหย่อน 38,000 บาท) ภาษีที่คำนวณได้จะแตกต่างกัน ในแต่ละระดับของเงินได้ ดังนี้

ตารางที่ 4.9 เปรียบเทียบภาระภาษีนายแดงออกให้จากการคำนวณตามวิธีล็อกซ์เลย์ กับวิธีสูตรสำเร็จในแต่ละระดับของเงินได้

รายได้รับสุทธิ ทั้งปี	ภาษีคำนวณตาม วิธีล็อกซ์เลย์	ภาษีคำนวณตาม วิธีสูตรสำเร็จ	ภาษีต่างกัน
120,000	4,730	4,777.78	47.78
168,000	12,051	12,409.63	358.63
218,000	22,936	24,102.56	1,166.56
268,000	38,144	41,388.89	3,244.89
338,000	66,690	76,000	9,310
418,000	108,360	131,636.36	23,276.36
518,000	170,230	219,800	49,570
668,000	277,350	388,666.66	111,316.66
868,000	445,840	687,250	241,410
1,068,000	631,840	987,250	355,410
1,268,000	823,840	1,356,857.15	533,017.15
1,468,000	1,017,585	1,728,285.72	710,700.72
1,668,000	1,225,585	2,099,714.29	874,129.29
1,868,000	1,433,585	2,471,142.86	1,037,557.86
2,068,000	1,641,585	2,842,571.43	1,200,986.43
2,268,000	1,856,085	3,214,000	1,357,915
2,568,000	2,177,835	3,771,142.86	1,593,307.86

จากตาราง เป็นกรณีของนายแดง ลูกจ้างคนหนึ่งของบริษัทเท่านั้น และเนื่องจาก ภาระภาษีในกรณีเช่นนี้ ย่อมมีผลกระทบกระเทือนต่อบริษัทซึ่งเป็นนายจ้างแต่ผู้เดียว ไม่เกี่ยวกับ ลูกจ้าง เพราะนายจ้างออกภาษีให้ทั้งหมด ดังนั้น ในกรณีที่บริษัทออกภาษีให้แทนลูกจ้างมากราย ด้วยแล้ว ภาษีที่คำนวณได้ตามวิธีสูตรสำเร็จย่อมตกเป็นภาระแก่บริษัทเป็นจำนวนมาก เมื่อเทียบ กับการคำนวณตามวิธีล็อกซ์เลย

4.2 วิธีคำนวณกรณีนายจ้างออกภาษีให้ เป็นราย เดือน

การคำนวณเช่นนี้ เป็นวิธีคำนวณตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.2/2526 ข้อ 2(2) สำหรับกรณีที่นายจ้างออกค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้างสำหรับเงิน เดือน ค่าจ้าง ฯลฯ ตามจำนวน เงินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ได้นำส่งไว้แล้วในแต่ละเดือน โดยถือหลักว่า ค่าภาษีเงินได้ที่ นายจ้างออกให้ซึ่งต้องนำส่งในเดือนถัดไปให้ถือ เป็น เงินได้ของลูกจ้างในเดือนที่มีการนำส่งภาษี นั้น ทั้งนี้ ตามเจตนารมณ์ของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 (ประชุมใหญ่) กล่าวคือ ให้นำ จำนวนเงินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายและนำส่งไว้แล้วในเดือนใด ไปรวมกับเงิน เดือน ค่าจ้าง ฯลฯ ที่ลูกจ้างได้รับใน เดือนที่นำส่ง ได้จำนวนรวมทั้งสิ้นเท่าใด ให้คำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50(1) แห่งประมวลรัษฎากร จากเงินจำนวนนั้น และนำส่งภายใน 7 วัน ของเดือนต่อไป และปฏิบัติเช่นนี้ต่อ ๆ ไป การคำนวณภาษีตามวิธีนี้ จึงมีลักษณะทบเป็นทอด ๆ ไปเป็นราย เดือน และใช้คำนวณภาษีตอนยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.1 ดังนั้น นายจ้างจะ ระวังการออกภาษีเงินได้ให้เดือนใดก็ได้ เช่น เมื่อลูกจ้างออกจากงานแล้ว นายจ้างไม่ออก ภาษีเงินได้ให้อีก กรณีดังกล่าวนี้ลูกจ้างต้องรับภาระในการเสียภาษีเงินได้ด้วยตนเอง ถ้ามีภาษี จะต้องเสียเพิ่มขึ้น ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษีนั้น แต่ถ้านายจ้างออก ให้ทุกเดือนจนถึงสิ้นปีและออกให้ต่อ ๆ ไปในปีต่อ ๆ ไป เช่นนี้ก็คือนำมาทบเป็นเงินได้ของลูก- จ้างเสมอในเดือนหรือปีที่ออกภาษีให้ นั้น กรณีดังกล่าวนี้ ลูกจ้างยังคงต้องรับภาระในการเสียภาษี เงินได้ด้วยตนเอง ถ้ามีภาษีจะต้องเสียเพิ่มเติมในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับ ปีภาษีนั้น และถ้านายจ้างออกภาษีเพิ่มเติมให้อีก ภาษีที่นายจ้างออกให้เพิ่มเติมต้องนำมาคำนวณ เป็นเงินได้ของลูกจ้างใน เดือนหรือปีที่นายจ้างออกภาษีให้

สำหรับกรณีของนายแดง ถ้านายแดง เพิ่ง เริ่ม เข้าทำงาน เป็นครั้งแรก เมื่อวันที่ 1 มกราคม โดยได้รับ เงินเดือนสุทธิเดือนละ 10,000 บาท โดยตลอด และทางบริษัทออกภาษี

เงินได้หัก ณ ที่จ่ายให้เป็นรายเดือน มีวิธีการคำนวณดังนี้

(ก) เงินเดือนสำหรับ เดือน มกราคม ยังไม่มีภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้และนำส่งไว้ ฉะนั้น เงินได้พึงประเมินของนายแดงลูกจ้างในเดือนนี้คงมีเฉพาะเงิน เดือน 10,000 บาท จำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมินของ เดือนมกราคม ได้ดังนี้

เงินได้เสมือนหนึ่งจ่ายทั้งปี	(10,000 X 12)	120,000 บาท
หัก ค่าใช้จ่ายเหมา	30,000	
ค่าลดหย่อน	<u>38,000</u>	<u>68,000</u> "
เงินได้สุทธิ		<u>52,000</u> "
30,000 บาท แรก เสียภาษี ร้อยละ 7	=	2,100 "
<u>22,000</u> " " 10	=	<u>2,200</u> "
<u>52,000</u> " ต้อง เสียภาษีทั้งปี	=	<u>4,300</u> "
∴ ภาษีที่ต้องหักแต่ละเดือน	= $\frac{4,300}{12}$	= 358.33 "

เงินภาษีจำนวน 358.33 บาท ซึ่งเป็นภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้จะต้องนำส่งภายในวันที่ 7 ของเดือนกุมภาพันธ์

(ข) เงิน เดือนสำหรับ เดือนกุมภาพันธ์ 10,000 บาท รวมกับภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้และนำส่งไว้แล้ว จำนวนเงิน 358.33 บาท ตาม (ก) รวมเป็นเงินได้พึงประเมิน 10,358.33 บาท จำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมินของเดือนกุมภาพันธ์ ตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร จากเงินจำนวนดังกล่าวนี้ ได้ดังนี้

เงินได้เสมือนหนึ่งจ่ายทั้งปี	(10,358.33 X 12)	124,299.96 บาท
หัก ค่าใช้จ่ายเหมา	30,000	
ค่าลดหย่อน	<u>38,000</u>	<u>68,000.-</u> "
เงินได้สุทธิ		<u>56,299.96</u> "

30,000.-	บาท	แรก	เสียภาษี	ร้อยละ	7	=	2,100	บาท
<u>26,299.96</u>	"		"		10	=	<u>2,630</u>	"
<u>56,299.96</u>	"		ต้องเสียภาษีทั้งปี			=	<u>4,730</u>	"

$$\therefore \text{ภาษีที่ต้องหักแต่ละเดือน} = \frac{4,730}{12} = 394.16 \text{ บาท}$$

เงินภาษีจำนวน 394.16 บาท ซึ่งเป็นภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้ จะต้องนำส่งภายในวันที่ 7 ของเดือนมีนาคม

(ค) เงินเดือนสำหรับเดือนมีนาคม 10,000 บาท รวมกับภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้และนำส่งไว้แล้วจำนวนเงิน 394.16 บาท ตาม (ข) รวมเป็นเงินได้พึงประเมิน 10,394.16 บาท ค่าแถมภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินของเดือนมีนาคม เป็นเงิน 397.75 บาท ซึ่งเป็นภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้ที่จะต้องนำส่งภายในวันที่ 7 ของเดือนเมษายน และปฏิบัติเช่นนี้ต่อไป ตามลำดับ

ผลจากการคำนวณตามวิธีดังกล่าว สรุปได้ตามตารางต่อไปนี้

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.10 สรุปการคำนวณภาษีเงินได้กรณีนายจ้างออกภาษีหัก ณ ที่จ่ายให้เป็นรายเดือน

ปีที่	เดือน	รายได้สุทธิ/เดือน	เงินได้พึงประเมินที่ต้องรวมคำนวณภาษี			ภาษีหัก ณ ที่จ่าย นายจ้างออกให้นำส่ง	
						เดือน	จำนวน
1	ม.ค.	10,000	10,000	=	10,000	ก.พ.	358.33
	ก.พ.	10,000	10,000 + 358.33	=	10,358.33	มี.ค.	394.16
	มี.ค.	10,000	10,000 + 394.16	=	10,394.16	เม.ย.	397.75
	เม.ย.	10,000	10,000 + 397.75	=	10,397.75	พ.ค.	398.11
	พ.ค.	10,000	10,000 + 398.11	=	10,398.11	มิ.ย.	398.14
	มิ.ย.	10,000	10,000 + 398.14	=	10,398.14	ก.ค.	398.15
	ก.ค.	10,000	10,000 + 398.15	=	10,398.15	ส.ค.	398.15
	ส.ค.	10,000	10,000 + 398.15	=	10,398.15	ก.ย.	398.15
	ก.ย.	10,000	10,000 + 398.15	=	10,398.15	ต.ค.	398.15
	ต.ค.	10,000	10,000 + 398.15	=	10,398.15	พ.ย.	398.15
	พ.ย.	10,000	10,000 + 398.15	=	10,398.15	ธ.ค.	398.15
	ธ.ค.	10,000	10,000 + 398.15	=	10,398.15	ม.ค.	398.15
รวมปีที่ 1		120,000			124,335.39		4,733.54
			ภาษี	=	4,733.54		
รวมปีที่ 2		120,000	10,398.15 X 12		124,777.80	398.15 X 12	
			ภาษี	=	4,777.78		4,777.80

จากตาราง จะเห็นได้ว่า ภาษีหัก ณ ที่จ่าย แต่ละเดือนจะทยอยเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ จนมีค่าคงที่ในท้ายที่สุด ซึ่งจะมีค่าเท่ากับจำนวนภาษีที่จะต้องนำส่งในแต่ละเดือนสำหรับกรณีที่นายจ้างออกภาษีให้ทั้งหมดเป็นรายปีจากการคำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จ กล่าวคือ กรณีของนายแดง ถ้าคำนวณภาษีตามวิธีสูตรสำเร็จบริษัทจะต้องออกภาษีแทนให้เดือนละ 398.15 บาท (4,777.78 ÷ 12) และถ้าคำนวณภาษีแบบทบเป็นรายเดือน ยอดภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่บริษัทออกให้ในแต่ละเดือนจะเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ จนมีค่าคงที่ในปีแรกที่เริ่มเข้าทำงานเท่ากับ 398.15 บาท เช่นเดียวกัน¹

สำหรับผลการคำนวณทั้งปีของปีแรก ปรากฏว่า นายแดงมีรายได้สุทธิทั้งสิ้น 120,000 บาท ภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่บริษัทออกให้รวมทั้งปีเท่ากับ 4,733.54 บาท ส่วนยอดเงินได้พึงประเมินที่นายแดงต้องนำมารวมคำนวณภาษีในปีแรกจะประกอบด้วยเงินเดือนทั้งปี 120,000 บาท และค่าภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่บริษัทออกให้สำหรับเดือนมกราคม ถึงเดือนพฤศจิกายน (นำส่งเดือนกุมภาพันธ์ถึงเดือนธันวาคม) จำนวน 4,335.39 บาท (ส่วนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ออกให้สำหรับเดือนธันวาคมเป็นภาษีที่นำส่งในเดือนมกราคมของปีถัดไป จึงเป็นเงินได้พึงประเมินของปีถัดไป) รวมเป็นยอดเงินได้พึงประเมิน 124,335.39 บาท เมื่อคำนวณภาษีที่นายแดงต้องเสียภาษีทั้งปีแล้วจะเท่ากับ 4,733.54 บาท ซึ่งเท่ากับภาษีหัก ณ ที่จ่ายของทั้งปีพอดี จึงไม่มีภาษีที่ต้องเสียเพิ่มเติมอย่างใด²

สำหรับการคำนวณในปีที่ 2 จะพบว่า เงินได้พึงประเมินที่ต้องรวมคำนวณเสียภาษีในแต่ละเดือน คือ เงินเดือนรับจริง 10,000 บาท กับค่าภาษีออกให้สำหรับเดือนก่อน 398.15 บาท รวมเป็น 10,398.15 บาท ภาษีหัก ณ ที่จ่ายในแต่ละเดือนจึงเท่ากับ 398.15 บาท เมื่อคำนวณทั้งปีแล้ว เงินได้พึงประเมินที่ต้องรวมคำนวณเสียภาษี จึงเป็น 124,777.80 บาท คำนวณแล้วจะ

¹ แต่ถ้ารายได้สุทธิที่นายแดงได้รับในแต่ละเดือนอยู่ในระดับสูง ยอดภาษีหัก ณ ที่จ่าย ก็จะมีค่าเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ และจะไม่มีค่าคงที่ในปีถัดไปหรือในปีต่อ ๆ ไป ทั้งนี้แล้วแต่ระดับของเงินได้ที่ได้รับ เช่น ถ้านายแดงมีรายได้สุทธิเดือนละ 50,000 บาท ยอดภาษีหัก ณ ที่จ่ายจะมีค่าคงที่เท่ากับ 25,462.96 บาท ในปีที่ 3 เป็นต้น

² แต่ถ้ารายได้สุทธิที่นายแดงได้รับในแต่ละเดือนอยู่ในระดับสูง ภาษีที่ต้องเสียเมื่อสิ้นปีกับภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่บริษัทออกให้รวมทั้งปีอาจแตกต่างกัน กล่าวคือ ภาษีที่ต้องเสียตอนสิ้นปีอาจจะมีจำนวนน้อยกว่า ทั้งนี้เป็นเพราะผลของอัตราภาษีแบบก้าวหน้า

เป็นภาษีที่นายแดงต้องเสีย 4,777.78 บาท ซึ่งเท่ากับภาษีหัก ณ ที่จ่ายของทั้งปีพอดี (จำนวน 4,777.80 บาท) สำหรับการคำนวณในปีต่อ ๆ ไป จะมีลักษณะ เช่นเดียวกับปีที่ 2 ทุกประการ

การคำนวณแบบทบ เป็นราย เดือนเช่นนี้ แม้ในระยะแรกจะให้ผลแตกต่างจากการคำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จ แต่เมื่อเวลาผ่านไปผลจะออกมาเหมือนกัน กล่าวคือ ถ้ารายได้สุทธิของนายแดงต่ำ ภาษีที่คำนวณได้ปีแรกเท่านั้น จะน้อยกว่าภาษีที่คำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จ แล้วจะเท่ากันในปีที่ 2 เป็นต้นไป แต่ถ้ารายได้สุทธิสูง ภาษีจะน้อยกว่าการคำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จอาจจะหลายปี ซึ่งอาจจะเป็นสองหรือสามปีหรือต่อ ๆ ไป แล้วไปเท่ากัน ดังนั้นการคำนวณเช่นนี้ ถ้ารายได้สุทธิของนายแดงอยู่ในระดับสูง ก็จะได้รับประโยชน์ในด้านภาระภาษีในช่วงปีแรก ๆ อยู่ได้มากที่สุดทีเดียว เมื่อเทียบกับการออกภาษีให้ทั้งหมดเป็นรายปีที่คำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จ ดังปรากฏตามตารางต่อไปนี้



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.11 เปรียบเทียบภาระภาษีนายจ้างออกให้จากการคำนวณแบบทบ เป็นราย เดือนกับวิธีสูตรสำเร็จในแต่ละระดับของ เงินได้

รายได้รับสุทธิ ทั้งปี	ปีที่	ภาษีคำนวณแบบทบ เป็นราย เดือน				ภาษีคำนวณตาม วิธีสูตรสำเร็จ (2)	ภาษีต่างกัน (2)-(1)
		เงินได้พึงประเมินที่ต้อง รวมคำนวณภาษี	ภาษีที่ต้อง เสีย ตอนสิ้นปี	ภาษีหัก ณ ที่จ่าย นายจ้างออกให้ (1)	ภาษีต่างกัน		
60,000	1	60,268.65	293.16	293.19	-	294.42	1.23
	2	60,294.48	294.43	294.48	-	294.42	-
	3	60,294.48	294.43	294.48	-	294.42	-
120,000	1	124,335.39	4,733.54	4,733.54	-	4,777.78	44.24
	2	124,777.80	4,777.78	4,777.80	-	4,777.78	-
	3	124,777.80	4,777.78	4,777.80	-	4,777.78	-
600,000	1	853,539.58	277,669.79	278,986.95	1,317.16	305,555.56	26,568.61
	2	905,520.86	305,536.47	305,536.49	-	305,555.56	19.07
	3	905,555.47	305,555.50	305,555.51	-	305,555.56	-
	4	905,555.52	305,555.53	305,555.52	-	305,555.56	-
	5	905,555.52	305,555.53	305,555.52	-	305,555.56	-

อย่างไรก็ตาม การคำนวณเช่นนี้ ย่อมก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่นายจ้างในการคำนวณภาษีโดยเฉพาะในช่วงปีแรก ๆ เพราะต้องคอยติดตามจำนวนเงินภาษีที่ออกให้อยู่ตลอดเวลาว่ามีจำนวนเท่าใด เพื่อที่จะได้นำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ในเดือนต่อไปหรือในปีต่อไปจนกว่าจะมีค่าคงที่เท่ากับภาษีที่คำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จ (จำนวนที่ต้องนำส่งในแต่ละเดือน) นอกจากนี้ จะเพิ่มความยุ่งยากมากขึ้น เมื่อรายได้สุทธิที่ลูกจ้างได้รับมีจำนวนสูงขึ้น เพราะต้องเริ่มคำนวณภาษีกันใหม่จนกว่าจะมีค่าคงที่อีก และเป็นเช่นนี้ต่อไปไม่มีที่สิ้นสุด จนกว่านายจ้างจะระงับการออกภาษีให้ การคำนวณเช่นนี้ จึงมีผลเกี่ยวโยงไปในปีต่อไป ๆ ไป ไม่มีการสิ้นสุดในปีภาษีนั้น ๆ สำหรับทางด้านลูกจ้าง ก็จะมีความยุ่งยากที่จะต้องคอยติดตามจำนวนเงินภาษีที่นายจ้างออกให้ เพื่อที่จะได้นำมารวมเป็นเงินได้คำนวณเสียภาษีตอนสิ้นปี และถ้ามีภาษีจะต้องเสียเพิ่มเติม ก็ยังยุ่งยากที่จะต้องทวงถามให้นายจ้างออกภาษีเพิ่มเติมให้อีก

4.3 วิธีคำนวณกรณีนายจ้างออกภาษีขาด เสียให้ตอนสิ้นปีภาษี¹

การคำนวณเช่นนี้ เป็นวิธีคำนวณตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.2/2526 ข้อ 2(3) สำหรับกรณีที่นายจ้างมิได้ออกค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้างสำหรับเงินเดือน ค่าจ้าง ฯลฯ ตามจำนวนเงินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ได้นำส่งไว้แล้วในแต่ละเดือน แต่เมื่อสิ้นปีภาษีนั้น นายจ้างทราบว่าลูกจ้างได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งไว้แล้ว เป็นจำนวนเงินเท่าใด นายจ้างจึงออกค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้าง สำหรับเงินเดือน ค่าจ้าง ฯลฯ เท่ากับจำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ได้นำส่งไว้แล้วทั้งหมด หรือเท่ากับจำนวนเงินภาษีเงินได้ที่ลูกจ้างจะต้องเสียในปีภาษีนั้น กรณีเช่นนี้ ให้นำค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้มาถือเป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีภาษีที่ลูกจ้างได้รับเงินได้นั้น²

¹ กรมสรรพากรถือตามวิธีการคำนวณเช่นนี้ ไม่ว่าจะออกให้ในหรือหลัง เดือนธันวาคม , ตามหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค.0804/5632 ลงวันที่ 26 มีนาคม 2522 นายจ้างได้ใช้คืนภาษีให้ใน เดือนธันวาคม

² สำหรับค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้หลังวันที่ 31 ธันวาคม กรมสรรพากรให้ถือเป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีภาษีที่ลูกจ้างได้รับเงินได้ ทั้งนี้ เพื่อความสะดวกที่จะได้ไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเป็นเงินได้ของลูกจ้างในเดือน หรือปีที่นายจ้างออกภาษีให้ และตามเจตนารมณ์ของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2514/2520 และที่ 2518/2520 .

แล้วคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 48 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีดังกล่าว
ลูกจ้างยังคงต้องรับภาระในการเสียภาษีเงินได้ด้วยตนเอง ถ้ามีภาษีจะต้อง เสียเพิ่มเติมในการ
คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษีนั้น และถ้านายจ้างออกภาษีเพิ่มเติมให้อีก ภาษีที่
นายจ้างออกให้เพิ่มเติมต้องนำมาคำนวณเป็นเงินได้ของลูกจ้างในเดือน หรือปีที่นายจ้างออกภาษี
ให้ ทั้งนี้ ตาม เจตนารมณ์ของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 (ประชุมใหญ่) กล่าวคือ เป็นกรณี
 ที่ลูกจ้างถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งอำเภอบางเดือน แต่เมื่อสิ้นปีนายจ้างได้จ่ายชดเชย
 หรือใช้คืนเงินภาษีจำนวนดังกล่าวให้ จึงมีลักษณะ เป็นการออกค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้างตาม
 จำนวนเงินที่แน่นอน เท่ากับจำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายทั้งปี ต้องนำจำนวนภาษีที่แน่นอนซึ่ง
 นายจ้างออกให้ นั้น มารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง ในปีที่ลูกจ้างได้รับเงินได้นั้น
 เมื่อคำนวณแล้วหากมีภาษีที่ลูกจ้างต้องเสียเพิ่ม ลูกจ้างต้องเป็นผู้ชำระเองตอนยื่นแบบแสดงรายการ
 ภ.ง.ด.91 แต่ถ้านายจ้างออกภาษีเพิ่มเติมให้อีก ภาษีที่ออกให้เพิ่มเติมจะเป็นเงินได้ของลูกจ้าง
 ในเดือนหรือปีที่นายจ้างออกให้ นั้น การคำนวณเช่นนี้จึงมีลักษณะคล้ายกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/
 2518 (ประชุมใหญ่) ที่ให้นำเอาภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรก (เท่ากับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย) มา
 รวมกับรายได้พึงประเมินเดิมเพียงครั้งเดียวแล้วคำนวณภาษีเป็นครั้งที่สอง ได้ภาษีจำนวนเท่าใด
 ภาษีส่วนที่ต้องเสียเพิ่มลูกจ้างต้องชำระเอง และหากนายจ้างออกภาษีส่วนที่ต้องเสียเพิ่มให้
 อีก ก็ให้นำมารวมเป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีที่นายจ้างออกให้ นั้น แต่แตกต่างกันตรงที่ตามคำพิพาก
 ษาศาลฎีกาดังกล่าวนี้นายจ้างได้นำส่งภาษีตามที่คำนวณได้ครั้งแรกเอาไว้แล้ว โดยมีได้หักภาษีเงินได้
 ณ ที่จ่าย จากเงินได้ที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างแต่อย่างใด

การออกภาษีให้ในลักษณะตาม ป.2/2526 ข้อ 2(3) นี้ มีลักษณะคล้ายกับ เป็นการ เสีย
 ที่จะไม่ต้องคำนวณภาษีแบบทบเป็นรายเดือน ตาม ป.2/2526 ข้อ 2(2) จึงไม่ออกภาษีเงินได้หัก
 ณ ที่จ่ายให้ตอนหักและนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในแต่ละเดือน แต่ได้ออกให้ในลักษณะชดเชยหรือ
 ใช้คืนตอนสิ้นปี ทั้งนี้ อาจจะเป็นการเสี่ยงความยุ่งยากและความไม่สะดวกในการคำนวณภาษีแบบทบ
 เป็นรายเดือนก็ได้ แต่อย่างไรก็ตาม การออกภาษีให้ในลักษณะเช่นนี้ มีผลให้ลูกจ้างต้องรับภาระ
 ภาษีสำหรับปีภาษีนั้นไปก่อนแล้ว

การออกภาษีให้ของนายจ้างในลักษณะเช่นนี้ นายจ้างอาจจะออกภาษีให้ต่อไปในปีต่อ ๆ
 ไป จึงต้องปฏิบัติเช่นเดียวกับที่ได้กล่าวมาแล้วนี้ต่อไปทุกประการ จนกว่านายจ้างจะระงับการออก

ภาษีให้ เช่น ลูกจ้างออกจากงาน และในกรณีเช่นนี้ลูกจ้างต้องรับภาระในการเสียภาษีเงินได้
ด้วยตนเอง ถ้ามีภาษีจะต้องเสียเพิ่มขึ้น ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษีนั้น
การคำนวณเช่นนี้ จึงมีผลเกี่ยวโยงไปในปีต่อ ๆ ไป ไม่มีการสิ้นสุดในปีภาษีนั้น ๆ

สำหรับกรณีของนายแดง ถ้าบริษัทออกภาษีให้ในลักษณะเช่นนี้ และออกภาษีที่ต้อง
เสียเพิ่มเติมให้อีก มีวิธีการคำนวณสรุปได้ดังตารางต่อไปนี้



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.12 สรุปการคำนวณภาษีเงินได้กรณีนายจ้างออกภาษีหัก ณ ที่จ่ายชดเชยให้ลูกจ้างตอนสิ้นปี และออกภาษีที่ต้อง เสีย เพิ่มเติมให้อีก

ปีที่	รายได้ลูกจ้าง รับจริงทั้งปี (1)	ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (นายจ้างออกให้สิ้นปี)		รวมเงินได้พึงประ เหมิน ที่ลูกจ้างต้อง เสียภาษี ในปีปัจจุบัน (2)+(3)	ภาษีที่ลูกจ้างต้อง เสียในปีปัจจุบัน (5)	ภาษีนายจ้างออก ให้เพิ่ม เดิม (6)	รวมเงินที่นาย จ้างจ่าย (7) (1)+(3)+(6) ของปีปัจจุบัน
		เงินได้พึงประ เหมินที่ลูกจ้างต้อง เสีย ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ในปีปัจจุบัน (2) (1)+(6) ของปีก่อน	รวมภาษีหัก ณ ที่จ่าย (3)				
1	120,000	120,000	4,300	124,300	4,730	430	124,730
2	120,000	120,430	4,343	124,773	4,777.30	434.30	124,777.30
3	120,000	120,434.30	4,343.43	124,777.73	4,777.77	434.34	124,777.77
4	120,000	120,434.34	4,343.43	124,777.77	4,777.78	434.35	124,777.78
5	120,000	120,434.35	4,343.43	124,777.78	4,777.78	434.35	124,777.78

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

จากตาราง สำหรับการคำนวณภาษีในปีแรก ปรากฏว่า ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่บริษัท จ่ายชดเชยหรือใช้คืนให้นายแดงตอนสิ้นปีมีจำนวน 4,300 บาท จึงต้องนำมารวมกับรายได้ที่ นายแดงได้รับจริงทั้งปีจำนวน 120,000 บาท รวมเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น 124,300 บาท คำนวณแล้ว เป็นภาษีจำนวน 4,730 บาท นายแดงจึงต้อง เสียภาษีเพิ่มเติมตอนยื่นแบบ ภ.ง.ด.91 จำนวน 430 บาท แต่ทางบริษัทออกภาษีจำนวนนี้ให้อีก

การคำนวณภาษีในปีที่ 2 เงินได้พึงประเมินที่ต้อง เสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายประกอบ ด้วยรายได้ที่นายแดงได้รับจริงทั้งปีจำนวน 120,000 บาท กับภาษีที่บริษัทออกให้เพิ่มเติมจำนวน 430 บาท รวมเป็นเงินได้พึงประเมินจำนวน 120,430 บาท คำนวณแล้ว เป็นภาษีจำนวน 4,343 บาท ซึ่งบริษัทได้ใช้คืนให้นายแดงตอนสิ้นปี จึงต้องนำมารวมกับ เงินได้พึงประเมินเดิม จำนวน 120,430 บาท เป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้อง เสียภาษีสำหรับปีภาษีนี้ทั้งสิ้น 124,773 บาท คำนวณแล้ว เป็นภาษี 4,777.30 บาท นายแดงจึงต้อง เสียภาษีเพิ่มเติมจำนวน 434.30 บาท แต่ทางบริษัทออกภาษีจำนวนดังกล่าวนี้ให้อีก จึงต้องถือเป็นเงินได้ของปีที่ 3 และคำนวณภาษี ในปีที่ 3, ปีที่ 4 ในลักษณะทำนองเดียวกันนี้จะได้ภาษีที่นายแดงจะต้อง เสียในปีที่ 4 มีจำนวน เท่ากับ 4,777.78 บาท และจะคงที่เท่ากับจำนวนนี้ในปีที่ 5 และปีต่อ ๆ ไป จนกว่าบริษัทจะ ระงับการออกภาษีให้

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า จำนวนภาษีที่ต้อง เสียในปีแรกจากการคำนวณตามวิธีนี้ (จำนวน 4,730 บาท) จะต่ำกว่าการคำนวณตามวิธีสูตรสำเร็จ (จำนวน 4,777.78 บาท) และการ คำนวณแบบทบ เป็นราย เดือน (จำนวน 4,733.54 บาท) แต่เนื่องจากผลของการให้นำค่าภาษี ส่วนที่บริษัทออกให้ เพิ่มเติมอีกไปถือเป็นรายได้ของปีต่อไป จะทำให้จำนวนภาษีที่ต้อง เสีย และ จำนวน เงินที่บริษัทจ่าย โทล้เคียงกับการคำนวณตามสองวิธีดังกล่าวมากขึ้น และจะเท่ากันในท้าย ที่สุด

จากวิธีการคำนวณดังกล่าวมาแล้วทั้งหมดนี้ อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า วิธีการคำนวณ ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.2/2526 ทั้ง 3 วิธี เป็นวิธีการคำนวณที่กรมสรรพากรกำหนดขึ้น ไว้ตามลักษณะของการออกภาษีให้ของนายจ้าง แม้จะแตกต่างกันในวิธีการและผลในช่วง เวลาแรก อยู่บ้าง แต่ผลในระยะยาวแล้วจะเหมือนกัน ส่วนนายจ้างจะออกภาษีให้อย่างไรนั้น ก็แล้วแต่นาย-จ้างจะพิจารณาเลือกเอาว่า ควรจะออกให้ในลักษณะใด จึงจะได้รับประโยชน์และมีความสะดวก

มากที่สุด แต่เมื่อเลือกออกให้ในลักษณะใดแล้วก็ควรที่จะได้ปฏิบัติไปตามวิธีการคำนวณในลักษณะ
เช่นนั้น ทั้งนี้ เพื่อมิให้มีปัญหาได้แย้งในด้านภาษีอากรกับกรมสรรพากรในภายหลัง เพราะทาง
เจ้าพนักงานสรรพากรได้ถือเอาวิธีการคำนวณตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.2/2526 ดังกล่าว
เป็นแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากร สำหรับกรณีนายจ้างออกค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้าง
อยู่ในปัจจุบันนี้

อย่างไรก็ตาม สำหรับวิธีการคำนวณกรณีนายจ้างออกภาษีให้ทั้งหมด เป็นรายปีนั้น
เนื่องจากมีวิธีการคำนวณที่แตกต่างกันอยู่ระหว่างวิธีการคำนวณตามสูตรสำเร็จ ซึ่งกรมสรรพากร
ได้ยึดถือ เป็นแนวปฏิบัติ กับวิธีการคำนวณตามแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาหรือการคำนวณตามวิธี
ล็อกซ์ เลย์ ซึ่ง เป็นวิธีการที่ผู้เสียภาษีต้องการยึดถือ เป็นแนวปฏิบัติ เพราะเห็นว่าภาระภาษีน้อยกว่า
จึงมีปัญหาได้แย้ง เกี่ยวกับวิธีการคำนวณในกรณีดังกล่าวนี้ อยู่ในปัจจุบันนี้



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย