

ความเป็นมาของภาษีนายจ้างออกให้ในประเทศไทย

3.1 วิวัฒนาการบทบัญญัติเกี่ยวกับภาษีเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

บทบัญญัติเกี่ยวกับภาษีเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ได้ปรากฏครั้งแรกในสมัย ราชธานีโดยหรือสมัยระบอบสมบูรณาญาสิทธิราช เมื่อมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงิน เดือน พุทธศักราช 2475 ขึ้น เพื่อปรับปรุงกฎหมายกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีอากรให้ทันสมัย ตามแบบอย่างของอารยประเทศ ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2475 เป็นต้นไป นับเป็นกฎหมายฉบับแรกที่ใช้จัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดาโดยตรง แต่ก็จำกัด เฉพาะเงินเดือนอย่างเดียว โดยในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวได้บัญญัติเอาไว้ดังนี้

มาตรา 3 ในพระราชบัญญัตินี้ ถ้าข้อความมิได้แสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

“เงินเดือน” นั้น ท่านว่าไม่เฉพาะแต่เงินเดือนหรือเงินค่าจ้างแรงงาน ให้รวมทั้งเบี้ยบำนาญ เบี้ยหวัดเงินปีหรือเงินบำเหน็จ อีกทั้งเงินค่าธรรมเนียม เงิน ค่านายหน้า หรือเงินโบนัสซึ่งนายจ้างจ่าย เป็นค่าจ้างแรงงานให้แก่ลูกจ้างของตน

ต่อมาในสมัยระบอบประชาธิปไตยตอนต้น ได้มีการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้ขึ้น ใหม่ให้ทันสมัยยิ่งขึ้น โดยได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช 2475 ขึ้นมาบังคับ ใช้แทน โดยให้ยกเลิก พ.ร.บ. ภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475 แล้วนำมารวมไว้ในพระราชบัญญัติ ฉบับดังกล่าวนี้ และเพิ่มประเภทของเงินได้ที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น ซึ่งจะมีผลใช้บังคับ ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2476 เป็นต้นไป โดยในมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวได้ บัญญัติเอาไว้ดังนี้

มาตรา 7 ผู้อยู่ในพระราชอาณาจักรสยามทุกคนต้องเสียภาษีเงินได้ตามประเภท ที่ระบุไว้ต่อไปนี้ ค่ารวมตามยอดเงินที่ได้ทั้งสิ้นในปีที่ต้องเสียภาษิล่วงมาแล้ว แต่เงิน ได้ที่ได้มาจากภายนอกพระราชอาณาจักรสยามนั้น ท่านว่าต้องเสียภาษีต่อเมื่อได้นำเข้ามา ในพระราชอาณาจักร

(ก) เงินเดือน เงินค่าจ้าง บำนาญ เบี้ยหวัด เงินรายปี หรือบำเหน็จ เงิน ค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้า เงินโบนัส เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่ให้อยู่โดยมิต้องเสีย ค่าเช่า หรือประโยชน์เพิ่มซึ่งนายจ้างจ่ายหรือให้แก่ลูกจ้างของตน เป็นค่าจ้างแรงงาน

ต่อมาได้มีการตราพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรขึ้น เป็นครั้งแรก เมื่อวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2481 ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 เป็นต้นไป พระราชบัญญัติฉบับนี้ได้รวบรวมบทบัญญัติของกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งอยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากรมารวม เข้าไว้อยู่ในประมวลรัษฎากรฉบับดังกล่าวนี้ โดยได้ยกเลิกกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรในความควบคุมของกรมสรรพากร แต่เดิมเสียสิ้น ซึ่งรวมทั้ง พ.ร.บ. ภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 ด้วย โดยในมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติเอาไว้ ดังนี้

มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือ เงินได้ประเภทต่อไปนี้

(1) เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้า เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยมีต้องเสียค่าเช่า หรือ ประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นซึ่งนายจ้างจ่ายหรือให้แก่ลูกจ้างของตนเป็นค่าจ้างแรงงาน

ต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 40 (1) โดย พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2489¹ มาตรา 3 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือ เงินได้ประเภทต่อไปนี้

(1) เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยมีต้องเสียค่าเช่า หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นซึ่งนายจ้างจ่าย หรือให้แก่ลูกจ้างของตนเป็นค่าจ้างแรงงาน

ต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 40 (1) โดย พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496² มาตรา 15 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือ เงินได้ประเภทต่อไปนี้

(1) เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นซึ่งนายจ้างจ่าย หรือให้ใช้ หรือให้แก่ลูกจ้างของตน เนื่องจากการจ้างแรงงาน

¹ราชกิจจานุเบกษา 63 (31 ธันวาคม 2489) : 744.

²ราชกิจจานุเบกษา 70 (9 กุมภาพันธ์ 2496) : 1.

3.2 การตีความของศาลฎีกาเมื่อปี พ.ศ. 2507

เนื่องจากผู้เสียหายได้นำคดีมาฟ้องร้องยังศาลจนคดีขึ้นมาสู่ศาลฎีกาในประเด็นข้อกฎหมายที่ว่า เงินค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างชำระแทนโจทก์นั้น จะเป็นเงินได้ดังที่ระบุไว้ในมาตรา 40(1), (2) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ ศาลฎีกาจึงได้มีคำพิพากษาเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวนี้เอาไว้เมื่อปี พ.ศ. 2507 ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1007/2507 ระหว่าง นายวิทย์ ภิรมย์ภักดี โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย (คำพิพากษาศาลฎีกานี้ ได้ผ่านการพิจารณาของที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกาครั้งที่ 17/2507) และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1008/2507 ระหว่าง นายประจวบ ภิรมย์ภักดี โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ลงวันที่ 30 พฤศจิกายน พุทธศักราช 2507 ทั้งสองฉบับ

ข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1007/2507 ปรากฏว่า นายวิทย์ ภิรมย์ภักดี ทำงานอยู่ที่บริษัท นูทรอดบริวเวอรี จำกัด เมื่อปี พ.ศ. 2498 และ 2499 บริษัทได้ออกเงินชำระภาษีเงินได้ให้แทนเขาไปเป็นเงินจำนวน 99,189.06 บาท และ 315,454.37 บาท ตามลำดับ เมื่อวันที่ 25 พฤศจิกายน 2502 เขาจึงถูกประเมินภาษีสำหรับปี พ.ศ. 2498 และ 2499 เนื่องจากไม่ได้นำเอาเงินภาษีเงินได้ที่บริษัทออกแทนเขาไปจำนวนดังกล่าว เข้าไปรวม เป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(1) ของเขาด้วย

ข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1008/2507 ปรากฏว่า นายประจวบ ภิรมย์ภักดี ทำงานอยู่ที่บริษัท นูทรอดบริวเวอรี จำกัด เช่นเดียวกัน เมื่อปี พ.ศ. 2498 และ 2499 บริษัทได้ออกเงินชำระภาษีเงินได้ให้แทนเขาไปเป็นเงินจำนวน 82,415 บาท และ 352,972.37 บาท ตามลำดับ และเมื่อปี พ.ศ. 2499, 2500, 2501 บริษัทได้ออกเงินช่วยการศึกษาในต่างประเทศให้แก่บุตรผู้เยาว์ของเขาไปเป็นจำนวน 95,770.16 บาท 235,815.12 บาท และ 1,292.82 บาท ตามลำดับ เมื่อวันที่ 25 พฤศจิกายน 2502 เขาจึงถูกประเมินภาษีสำหรับปี พ.ศ. 2498, 2499, 2500 และ 2501 เนื่องจากไม่ได้นำเอาเงินภาษีเงินได้ที่บริษัทออกแทนเขาไป และเงินช่วยการศึกษาแก่บุตรจำนวนดังกล่าว เข้าไปรวม เป็นเงินได้พึงประเมินของเขา

โจทก์ทั้งสองคดีนี้ ได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คณะกรรมการฯ พิจารณาแล้ววินิจฉัยว่า เงินภาษีเงินได้ที่บริษัทออกแทนให้แก่ผู้อุทธรณ์ เป็นเงินได้

พึงประเมินตามนัยแห่ง มาตรา 40 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนเงินช่วยการศึกษา แก่บุตรนั้นไม่เข้าลักษณะ เป็น เงินได้พึงประเมิน โจทก์จึงได้นำคดีมาฟ้องยังศาลแพ่ง ศาลแพ่ง พิจารณาแล้ววินิจฉัยว่าเงินค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้นั้นไม่ใช่ เป็น เงินได้อันพึงประเมินตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1), (2) กรมสรรพากรจำเลยจึงได้อุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์ศาล อุทธรณ์ได้พิพากษากลับและแก้คำพิพากษาศาลแพ่งทั้งสองคดีนี้โดยได้วินิจฉัยว่าการที่โจทก์มีหน้าที่ ต้องชำระภาษีเงินได้แก่จำเลย แต่บริษัทบุญรอดบริวเวอรี่ จำกัด นายจ้างโจทก์ได้ออกเงินชำระ เงินภาษีดังกล่าวนี้ให้แก่จำเลยแทนโจทก์นั้น เป็นผลโดยตรงทำให้หนี้ค่าภาษีเงินได้รายนี้ระงับไป โดยโจทก์ไม่ต้องออกเงินส่วนตัวชำระ แม้นายจ้างจะไม่ได้จ่ายเงินจำนวนนี้ผ่านมือโจทก์ ก็ เป็น ประโยชน์โดยตรงที่โจทก์ได้รับเพิ่มจากนายจ้าง นั้นเอง ฉะนั้น จึงเข้าลักษณะ เป็น เงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 และจัดเข้าอยู่ในประเภทประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่นายจ้างจ่าย เนื่องจากการ จ้างแรงงาน หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ โจทก์มีหน้าที่ ต้องเสียภาษีเงินได้จำนวนนี้

โจทก์และจำเลยต่างฎีกาต่อมา ศาลฎีกาได้ตรวจสอบสำนวนทั้งทนายทั้งสองฝ่ายแล้ว ด้วยวาจา และประชุมปรึกษาคดีทั้งสองนี้แล้ว ได้มีคำวินิจฉัยไปในทำนองเดียวกันว่า ประมวล รัษฎากร มาตรา 39 บัญญัติว่า "ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

"เงินได้พึงประเมิน" หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงิน ได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณ ได้เป็นเงิน"

มาตรา 40 บัญญัติว่า "เงินได้พึงประเมินนั้น คือ เงินได้ประเภทต่อไปนี้

(1) เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่ นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่าหรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่น ซึ่งนายจ้างจ่ายหรือให้ใช้ หรือให้ แก่ลูกจ้างของตน เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(2) ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินหรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ได้หรือได้ใช้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงาน ที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการ ประຈำหรือชั่วคราว"

ปัญหาว่ามีว่า เงินค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างชำระแทนใจทักไปนั้น จะเป็นเงินได้ตั้งที่ระบุไว้ในมาตรา 40 ดังกล่าวแล้วหรือไม่ ข้อที่น่าคิดเบื้องต้นแรกมีว่าถ้าถือว่าเงินที่นายจ้างชำระค่าภาษีให้ นั้นต้อง เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรแล้ว ในกรณีที่นายจ้างสัญญากับลูกจ้างยอมชำระค่าภาษีเงินได้แทนลูกจ้าง นายจ้างก็ต้องรับผิดชอบชำระค่าภาษีแทนลูกจ้างทุกจำนวนเงินที่ลูกจ้างจะต้องเสียภาษี และจะต้องคิดค่าภาษีทุกจำนวนเงินที่นายจ้างชำระแทน ฉะนั้น เมื่อมีการคำนวณค่าภาษีเงินได้ที่ลูกจ้างจะต้องรับผิดชอบชำระครั้งแรก และนายจ้างชำระ เงินค่าภาษีจำนวนนี้แทนไปแล้ว ก็ต้องนำจำนวนเงินที่ชำระแทนไปนั้น ไปคำนวณค่าภาษีเงินได้เป็นครั้งที่ 2 เมื่อคำนวณและนายจ้างชำระแทนครั้งที่ 2 แล้ว ก็ต้องนำจำนวนเงินที่ชำระแทนครั้งที่ 2 ไปคำนวณค่าภาษีเงินได้ครั้งที่ 3 เมื่อคำนวณและนายจ้างชำระแทนครั้งที่ 3 แล้ว ก็เอาจำนวนเงินครั้งที่ 3 ไปคำนวณและชำระเป็นครั้งที่ 4 เอาเงินครั้งที่ 4 ไปคำนวณและชำระเป็นครั้งที่ 5 ต้องคำนวณและชำระกันทำนองนี้เรื่อยไป เป็นทำนองทศนิยมไม่รู้จบ¹ ข้อที่จำ เลยกกล่าวในแก้ฎีกาว่าการเก็บภาษีทำนองทศนิยมไม่รู้จบไม่อาจมีได้ เพราะลูกจ้างมีหน้าที่ชำระภาษีที่นายจ้างออกชำระให้ลูกจ้าง เพียงครั้ง เดียวนั้น ศาลฎีกาเห็นว่า ถ้าถือว่าเงินที่นายจ้างออกแทน เป็น เงินได้ที่ต้อง เสียภาษีแล้วก็ต้อง เสียภาษีทุกจำนวนเงินที่นายจ้างออกแทน เพราะไม่มีข้อความ ในประมวลรัษฎากร ให้แยกได้ว่า ต้อง เสียภาษีในจำนวนเงินที่ออกแทน เฉพาะครั้งแรก หรือ เฉพาะครั้งหนึ่งครั้งใด ศาลฎีกาเห็นว่าไม่น่าจะมีระบบ เก็บภาษีซึ่งต้องคิดและต้องชำระทำนองทศนิยมไม่รู้จบ ซึ่งถ้าหากกฎหมายมุ่งหมายจะ เก็บภาษีในลักษณะ เช่นนั้นก็คงจะระบุไว้โดยชัดแจ้ง เช่นนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) และ (2) นั้น ในตอนต้นระบุไว้ล้วนแต่เห็นได้ชัดแจ้งว่าเป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างโดยตรง อนึ่งในมาตรา 40 (1) ได้ระบุถึง เงินค่า เช่าบ้านที่นายจ้างจ่าย ให้แก่ลูกจ้าง และบ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่ เสียค่า เช่าอยู่ด้วย ถ้าหากถือว่าประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นหมายถึงประโยชน์ทุกอย่างที่ลูกจ้างได้รับจากการกระทำของนายจ้างแล้ว ก็ไม่จำเป็นต้องระบุถึง เงินค่าเช่าบ้านที่นายจ้างจ่าย ให้แก่ลูกจ้างหรือบ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่ เสียค่าเช่า ฉะนั้น ศาลฎีกาจึง เห็นว่า เงินที่นายจ้างออกแทนลูกจ้างในคดีทั้งสองนี้ไม่ใช่ เป็น เงินอันพึง ประเมินภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1), (2)

¹ วิธีการคำนวณตามคำวินิจฉัยของศาลฎีกาในลักษณะ เช่นนี้ได้ ใน บทที่ 4

3.3 การแก้ไขบทบัญญัติประมวลรัษฎากร ในปี พ.ศ. 2508

เนื่องจากได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาออกมาสองฉบับดังกล่าวแล้ว จึงได้มีผู้แสดงความคิดเห็นเอาไว้ สรุปได้ดังนี้

(1) การที่จะเขียนกฎหมายระบупระเภทเงินได้อัน เป็นประโยชน์เพิ่มที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างในทุกสิ่งทุกอย่าง เพื่อให้ชัดเจน คงจะต้องเขียนกันอย่างยืดยาว และไม่แน่ว่าจะเขียนระบุได้หมดหรือไม่ เพราะยังมีความเจริญและวงธุรกิจการค้าได้มีการขยายตัวเพิ่มมากขึ้น ลูกจ้างก็จะได้รับประโยชน์เพิ่มต่าง ๆ จากนายจ้างนอกเหนือจาก เงินเดือนเพิ่มขึ้นอีกน่านับการ

การที่ศาลฎีกาได้วางหลักการตีความกฎหมายและหลักการร่างกฎหมายว่า ถ้ากฎหมายระบุถึงอะไร และถ้าประสงค์จะให้หมายความรวมถึงสิ่งอื่น ๆ ด้วย ก็จะต้องระบุสิ่งอื่น ๆ นั้นเป็นประเภท ๆ ให้ชัดเจนทุกประเภทหรือมิฉะนั้นก็ไม่ต้องระบุยก เป็นตัวอย่าง เสียเลย นั้น ยังสงสัยอยู่เพราะยังมีกฎหมายอื่นอีก เป็นอันมากที่บัญญัติไว้มีข้อความทำนองเดียวกับบทบัญญัติในมาตรา 40(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร เช่น ป.พ.พ. มาตรา 111(2)¹, 165(4)², 172³ เป็นต้น ถ้าหากถือหลักการตีความดังกล่าวแล้ว ความที่ว่า "หรือลาภอื่น ๆ ฯลฯ" ใน

¹ มาตรา 111 ดอกผลทั้งหลายของทรัพย์สินนั้น มีความหมายดังนี้

(2) ดอกผลชนิดนี้ย กล่าวคือว่า ดอก เบี้ย กำไร ค่าเช่า ค่าปันผล หรือลาภอื่น ๆ ที่ได้เป็นครั้ง เป็นคราวแก่เจ้าทรัพย์สินจากผู้อื่น เพื่อที่ได้ใช้ทรัพย์สิน ดอกผล เหล่านี้ย่อมคำนวณและถือเอาได้ตามรายวัน

² มาตรา 165 สิทธิเรียกร้องตั้งจะกล่าวต่อไปนี้ มีกำหนดอายุความสองปี คือ

(4) บุคคลผู้เป็นเจ้าของสำนักโรงแรม และบุคคลจำพวกที่ค้าในการจำหน่ายอาหารและเครื่องดื่ม เรียกเอาค่าที่ได้จัดที่พักอาศัยและจัดอาหารให้ หรือค่าการงานอย่างอื่น อันได้ทำให้แก่แขกอาศัย เพื่อสำเร็จความต้องการ รวมทั้งค่าที่ได้ออกเงินทรวงไปด้วย

³ มาตรา 172 ถ้าลูกหนี้รับสภาพต่อเจ้าหนี้ตามสิทธิ เรียกร้องด้วยทำหนังสือรับสภาพให้ก็ตาม ด้วยใช้เงินให้บางส่วน ด้วยส่งดอก เบี้ยหรือด้วยให้ประกันก็ตาม หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง อันปราศจาก เคลือบคลุมสงสัยตระหนัก เป็นปริยายว่ายอมรับสภาพตามสิทธิ เรียกร้องนั้นก็ตาม ท่านว่าอายุความย่อมสะดุดหยุดลง

มาตรา 111(2) และความที่ว่า "หรือค่าการงานอย่างอื่น ฯลฯ" ในมาตรา 165(4) กับความที่ว่า "หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง ฯลฯ" ตามมาตรา 172 จะไม่มีความหมายอย่างใดเลย ทำนองเดียวกับความในมาตรา 40(1), (2) แห่งประมวลรัษฎากรที่ว่า "หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่น ฯลฯ" ดังที่ศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้

(2) คำวินิจฉัยของศาลตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว อาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้ (Tax Avoidance) กล่าวคือ นายจ้างกับลูกจ้างอาจสมคบกันช่วยให้ลูกจ้างหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ได้โดยง่าย ตัวอย่าง เช่น ในปีแรกนายจ้างจ่ายเงินเดือนให้ลูกจ้างเดือนละ 1,000 บาท (ลูกจ้างเสียภาษีเอง) สมมติว่าภาษีเท่ากับ 10 % ของเงินเดือน เท่ากับ 100 บาท นายจ้างก็ต้องหักภาษีส่งอำเภอเดือนละ 100 บาท ลูกจ้างคงรับเงิน เดือนเหลือกลับบ้าน (Take-home pay) เพียงเดือนละ 900 บาท ปีต่อมาแทนที่นายจ้างจะขึ้นเงินเดือนให้ลูกจ้าง นายจ้างเปลี่ยนวิธีการ เป็นชำระภาษีเงินได้แทนให้ลูกจ้าง โดยนายจ้างจ่ายเงิน เดือนให้ลูกจ้างรับกลับบ้านเต็ม 1,000 บาท ส่วนภาษีเงินได้ที่ลูกจ้างจะต้องชำระ เดือนละ 100 บาท นั้น นายจ้างเป็นผู้ชำระแทนให้ ตามตัวอย่างทั้งสองข้างต้นนี้จะเห็นได้ว่า ลูกจ้างผู้มีเงินได้ในสมัยที่ตนต้องชำระภาษีเงินได้เองนั้น ได้รับเงินเดือนเหลือกลับบ้าน 900 บาท เพราะต้องชำระภาษีเงินได้เสีย 100 บาท ในปีต่อมาลูกจ้างคนเดียวคนนี้ได้รับเงินเดือนกลับบ้านเต็ม 1,000 บาท โดยนายจ้างชำระภาษีเงินได้แทนให้ 100 บาท ภาษีเงินได้ 100 บาท นี้ เมื่อศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ไม่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) หรือ (2) แห่งประมวลรัษฎากร เสียแล้ว ผลก็จะเป็นว่า ลูกจ้างที่ได้รับเงินเดือนกลับบ้าน 900 บาท ตามตัวอย่างแรก ก็ได้รับเงินเดือนกลับบ้านเดือนละ 1,000 บาท ตามตัวอย่างที่สองคงเสียภาษีเงินได้เดือนละ 100 บาท เท่ากัน ซึ่งจะเป็นเรื่องแปลกที่คนมีเงินได้ไม่ เท่ากันแต่กลับมาเสียภาษีเท่ากันได้

(3) การที่บริษัทได้ออกภาษีให้โจทก์ตามคำพิพากษาศาลฎีกาทั้งสองฉบับ โดยการนำเงินภาษีจำนวนหนึ่งส่งอำเภอ เป็นค่าภาษีเงินได้ของโจทก์ การนำเงินภาษีส่งอำเภอนี้ เท่ากับ เป็นการหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย กล่าวคือ บริษัทจะต้องปฏิบัติตามคำนวณภาษีตามวิธีการในมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วนำเงินภาษีนั้นไปส่งอำเภอตามมาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งผลแห่งการปฏิบัติตามบทกฎหมายดังกล่าวนี้ มาตรา 60 แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติว่า "มาตรา 60 เพื่อประโยชน์แห่งการคำนวณยอดเงินได้พึงประเมินของผู้ต้องเสียภาษี ให้ถือว่าเงินภาษีที่ได้หักและนำส่งตามความในมาตรา 50 มาตรา 52 ฯลฯ เป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้ต้องเสียภาษี

ได้รับ ส่วนจำนวนเงินภาษีที่หักและนำส่งไว้นั้น ให้ถือเป็น เครดิตของผู้ต้อง เสียภาษีในการคำนวณ ภาษี" จากบทบัญญัติมาตราดังกล่าวนี้ ทำให้เห็นว่า เงินภาษีที่บริษัทได้คำนวณหักตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วนำส่งอำเภอดังมาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น กฎหมายให้ถือเป็น เงินได้พึงประเมินที่โจทก์ผู้ต้อง เสียภาษีได้รับ จะว่าไม่เป็น เงินได้พึงประเมินของ โจทก์เสียเลยน่าจะไม่ต้อง เพราะมิฉะนั้นแล้วบทบัญญัติมาตรา 60 แห่งประมวลรัษฎากรนี้จะมีผลอย่างไรเลย¹

(4) เงินภาษีเงินได้ที่นายจ้างชำระแทนให้ลูกจ้างนั้น เมื่อศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ไม่เป็นเงินอันพึงประเมินภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1), (2) แล้ว ก็น่าจะต้องถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ในลักษณะที่เป็นเงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7)² ทั้งนี้ เนื่องจากเงินได้ตามบทบัญญัติในมาตรา 42 (10), (11) และ (16) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีลักษณะเป็นเงินที่ให้กันเปล่าเป็นทำนองการให้โดยเสน่หา เช่นเดียวกับภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกแทนลูกจ้างนั้น ล้วนแต่เป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น แต่กฎหมายยอมยกเว้นให้ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้เท่านั้น และเงินได้พึงประเมินประเภทเหล่านี้ ก็มีได้มีลักษณะทำนองเดียวกับเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม หรือการขนส่ง แต่อย่างใด และแม้ว่านายจ้างจะได้ชำระภาษีตรงต่ออำเภอก็หรือ

¹ สุเกตุ อภิชาตบุตร, คำอธิบายประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์อักษรสาสน์, 2517), หน้า 193-194. มีความเห็น เช่น เดียวกัน และเห็นว่าน่าจะต้องถือเป็น เงินได้พึงประเมิน เพราะมิฉะนั้นจำนวน เงินภาษีที่นายจ้างนำส่งไว้ จะถือเป็นเครดิตของผู้ต้อง เสียภาษีในการคำนวณภาษีเมื่อสิ้นปีภาษีก็คงไม่ได้เหมือนกัน อันจะเป็นผลร้ายแก่นายจ้างผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายและผู้ต้อง เสียภาษียิ่งขึ้นอีกมาก

² ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) ได้ระบุแยกเอาไว้อีกส่วนหนึ่งนอกเหนือจากเงิน ได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม และการขนส่ง

เจ้าพนักงานของรัฐ โดย เงินภาษีจำนวนนั้นจะไม่ได้ถึงมือลูกจ้าง เลยก็ตาม ก็ยังคงถือว่า ลูกจ้าง ได้รับเงินภาษีจำนวนนั้น¹ ทั้งนี้ โดยอาศัย เทียบเคียงคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 785/2507 ระหว่างบริษัท ซีโนบริติช จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย ข้อเท็จจริงมีว่า โจทก์ส่งไม้ไปขายใน ต่างประเทศในราคา ซี.ไอ.เอฟ. คือราคาไม้รวมด้วยค่าประกันภัยและค่าระวาง ค่าประกันภัย และค่าระวาง โจทก์มีหน้าที่เสีย แต่โจทก์ไม่ได้รับ เงินสองจำนวนนี้ เพราะยินยอมให้ผู้ซื้อในต่าง ประเทศหัก เงินนั้นชำระให้แก่ผู้รับประกันภัยและผู้ขนส่ง โจทก์คงได้รับตัว เงินจริง เฉพาะรับค่า ราคาไม้เท่านั้น จึงได้เสียภาษีการค้าเฉพาะจากรายรับค่าราคาไม้ ไม่รวมค่าประกันภัยและค่า ระวางด้วย ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ราคาไม้รวมค่าประกันภัยและค่าระวาง (ราคา ซี.ไอ.เอฟ.) เป็นเงินรายรับของโจทก์ เนื่องจากการประกอบหรือดำเนินการค้า การที่โจทก์ไม่รับ เงินค่า ระวางการขนส่งและค่าประกันภัย โดยตกลงหรือยินยอมให้ผู้ซื้อหรือตัวแทนของ โจทก์นอกประเทศ ชำระเงินนั้นให้แก่ผู้ขนส่งหรือผู้รับประกันภัยไป ก็เท่ากับ เป็นการให้เอาเงินของ โจทก์ที่ได้รับจ่าย ให้แก่เจ้าหน้าที่ของ โจทก์ไป เป็นการชำระหนี้แทนโจทก์ จาก เงินราคาไม้ที่โจทก์ได้รับชำระจาก ผู้ซื้อ ตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวนี้นี้แสดงว่า เงินค่าประกันภัยและค่าระวางที่ผู้ซื้อหักออกจาก ราคาขาย ซี.ไอ.เอฟ. เพื่อชำระให้แก่ผู้รับประกันภัยและผู้ขนส่ง แม้เงินสองจำนวนนี้จะไม่ถึง มือโจทก์ แต่ก็ถือว่าโจทก์ได้รับแล้ว และจะต้องนำมารวม เสียภาษีการค้าด้วย ซึ่งกรณีตามคำพิพาก ษาของศาล เช่นนี้แม้จะเป็นกรณีภาษีการค้าก็สามารถนำมาปรับใช้กับกรณีภาษีเงินได้จากการที่นาย จ้างชำระค่าภาษีอากรแทนให้ลูกจ้างได้

(5) ในอารยะประเทศต่าง ๆ เช่น สหราชอาณาจักร (อังกฤษ) หรือสหรัฐอเมริกา ต่างก็มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากภาษีเงินได้ที่นายจ้างชำระแทนให้ลูกจ้าง โดยให้นำเอามารวม คำนวณเป็นเงินได้ของลูกจ้างด้วย²

¹ น่าจะถือว่า ลูกจ้างได้รับประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้ เป็นเงิน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39. และ สุเกตุ อภิชาติบุตร, คำอธิบายประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, หน้า 178. เห็นว่า คำภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่นายจ้างออกให้ ถือว่าอยู่ในความหมายของคำว่า "จ่าย" ที่ใช้อยู่ในมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกัน แม้ในความจริงจะไม่มี การส่งมอบสิ่งใด ให้แก่กันก็ตาม และทั้ง ๆ ที่ลูกจ้างมิได้รับ หรือแม้แต่รู้เห็นในเงินที่ออกให้แต่อย่างใดเลย

² สนั่น เกตุทัต, "แจ้งจน," บทบัญญัติ 23 (ตอน 2, 2508) : 362-377.

อย่างไรก็ตาม ต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 40(1),(2) โดย พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2508¹ มาตรา 3 โดยได้มีการเพิ่มข้อความ "เงินที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น" ไว้ในมาตรา 40(1) และเพิ่มข้อความ "เงินที่ผู้จ่ายเงินได้ออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น" ไว้ในมาตรา 40(2) ดังนี้

มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือ เงินได้ประเภทต่อไปนี้

(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้ออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

สำหรับ เหตุผลในการประกาศใช้ พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2508 ฉบับนี้ก็คือ เพื่อความชัดเจน ความเป็นธรรมและเหมาะสมแก่สถานการณ์ปัจจุบันกับป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

3.4 ภาษีนายจ้างออกให้ เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง เมื่อใด

ข้อความตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ว่า "เงินที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น" นั้น หมายความว่า ภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่นนั้นลูกจ้างมีหน้าที่ต้องเสีย แต่นายจ้างออกให้โดยอาจจะจัดการชำระแทนให้ (on behalf of) หรือมอบเงินให้

¹ราชกิจจานุเบกษา (ฉบับพิเศษ) 82 (31 ธันวาคม 2508) : 35.

แก่ลูกจ้างโดยตรง เพื่อเป็นค่าภาษีก็ได้ เนื่องจากเงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้ดังกล่าวนี้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง ดังนั้น จึงมีปัญหาว่า เงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้ดังกล่าวจะเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง เมื่อใด ซึ่งเกี่ยวกับ เรื่องนี้จะแยกพิจารณาออกได้ดังนี้

3.4.1 โดยหลักแล้วถือว่า นายจ้างจ่ายหรือนำส่งค่าภาษีที่ออกให้เมื่อใด ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง เมื่อนั้น

เนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้ให้บทนิยามคำว่า "เงินได้พึงประเมิน" เอาไว้ โดยให้หมายความว่าเป็น "เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ดังกล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย"

จากบทบัญญัติดังกล่าว จะเห็นได้ว่า ถ้าลูกจ้างได้รับค่าภาษีที่นายจ้างออกให้เมื่อใดให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง เมื่อนั้น ด้วยเหตุนี้ ถ้านายจ้างจ่ายให้ถึงมือลูกจ้างเมื่อใด ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง เมื่อนั้น และในกรณีที่นายจ้างนำเงินค่าภาษีที่ออกให้ไปชำระตรงต่อเจ้าพนักงานสรรพากรโดยไม่มีเงินผ่านมือลูกจ้างเลย กรณีเช่นนี้แม้ไม่ได้จ่ายให้โดยตรง แต่ตามมาตรา 60 แห่งประมวลรัษฎากรก็ยังคงให้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่ลูกจ้างได้รับถ้าเป็นเงินภาษีที่ได้หัก และนำส่งตามความในมาตรา 50,52 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ในกรณีดังกล่าว ถ้านายจ้างนำส่งค่าภาษีที่ออกให้เมื่อใด ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง เมื่อนั้น

จากหลักการดังกล่าวจึงอาจสรุปได้ดังนี้

(ก) ถ้านายจ้างออกภาษีหัก ณ ที่จ่ายแทนให้และได้นำส่งไว้แล้วในปีภาษีใด ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างในปีภาษีนั้น

หลักการเช่นนี้ ปรากฏว่าได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518 ระหว่าง บริษัททุนอุดหนุนบริวาร จำกัด โดย นายวิทย์ ภิรมย์ภักดี กรรมการ โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ลงวันที่ 29 สิงหาคม พุทธศักราช 2518 วินิจฉัยสนับสนุนเอาไว้ แม้คำวินิจฉัยจะมีได้ระบุเอาไว้อย่างชัดเจนก็ตาม

คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าว ข้อเท็จจริง ปรากฏว่า เมื่อวันที่ 4 พฤศจิกายน 2513 เจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้ กองภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้มีคำสั่งแจ้งให้บริษัท บุณรอดฯ ยื่นแบบ ภ.ง.ด.1 พร้อมกับชำระภาษีที่ขาดอยู่ จำนวน 1,133,135.77 บาท ต่อ กองคลัง กรมสรรพากร เนื่องจากการตรวจสอบการชำระภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตาม ภ.ง.ด.1 และ ภ.ง.ด.1ก. ประจำเดือน มกราคม ถึง ธันวาคม 2512 ในกรณีที่บริษัทออกภาษีให้พนักงาน นั้น บริษัทได้เสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายของลูกจ้าง จำนวน 839 ราย ไม่ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร ภาษียังขาดอยู่จำนวนดังกล่าว เพราะบริษัทมิได้นำเงินภาษีเงินได้ที่บริษัทได้ออกให้แก่ลูกจ้างของ บริษัทแต่ละรายไปรวม เป็น เงินได้พึงประเมินตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ บริษัทจึงยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการฯ ไม่รับอุทธรณ์ไว้พิจารณา เนื่องจาก เห็นว่าคำสั่งของ เจ้าพนักงานดังกล่าว มิใช่หนังสือแจ้งการประเมิน โดยอธิบดีกรมสรรพากรในฐานะประธาน กรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้มีหนังสือแจ้งให้บริษัททราบ บริษัทถือว่าหนังสือแจ้งของอธิบดีกรม สรรพากรดังกล่าวมีผล เป็นการวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ภาษีเงินได้ของบริษัท จึงได้นำคดีมาฟ้องศาล

บริษัทโจทก์กล่าวอ้างว่า หนังสือของ เจ้าพนักงานประเมินดังกล่าวออกมาโดย ปราศจากอำนาจ บริษัทไม่มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตาม การที่เจ้าพนักงานประเมินถือว่าโจทก์ชำระภาษี เงินได้หัก ณ ที่จ่ายขาดไปนั้น เป็นเพราะเจ้าพนักงานคำนวณโดยใช้สูตรสำเร็จของกรมสรรพากร ซึ่งคำนวณเรียกเก็บภาษีจากเงินที่คาดหมายว่าผู้ต้องเสียภาษีจะได้รับในอนาคต เป็นการคำนวณ ภาษีบนภาษี เรื่อยไป จนกระทั่งไม่มีจำนวนเงินที่จะคำนวณได้ เป็นการเรียกเก็บภาษิล่วงหน้า หลายชั้น มิได้คำนวณโดยอาศัยหลักเกณฑ์ตามกฎหมายและตาม เจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากร ซึ่งคำนวณเรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาบนมูลฐานแห่ง เงินสดที่ได้รับจริงระหว่างปี เงินภาษี ที่โจทก์ออกแทนลูกจ้างแต่ละคนไม่ใช่ เงินภาษีที่ได้หักและนำส่งตามความในมาตรา 50,52,53 แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็น เพียงเงินที่โจทก์ผู้ เป็นนายจ้าง เอาไปจ่ายให้ไว้ล่วงหน้าต่อทาง ราชการสำหรับภาษีเงินได้ประจำปี 2512 ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องเสียในเดือน มกราคม กุมภาพันธ์ 2513 จึงต้องถือเป็นเงินได้ของลูกจ้างในปี พ.ศ. 2513 ซึ่งจะต้องนำไปยื่นรายการและเสียภาษี ใน พ.ศ. 2514 และในกรณีที่โจทก์มีข้อผูกพันออกภาษีแทนลูกจ้างโดยสิ้นเชิง โจทก์ก็ได้จ่ายเงิน ค่าภาษีส่วนที่จะต้องเสียในปี พ.ศ. 2514 ครบถ้วนแล้ว ส่วนในกรณีที่โจทก์ไม่ออกภาษีให้โดย สิ้นเชิง ลูกจ้างแต่ละคนก็ได้ยื่น ภ.ง.ด.9 ในระหว่าง เดือน มกราคม กุมภาพันธ์ 2514 แสดง รายการว่าเงินภาษีที่โจทก์ออกแทนและนำส่งอำเภอในระหว่างปี 2512 นั้น เป็นเงินได้ในปี 2513

ของคน และลูกจ้างนั้น ๆ ก็ได้ชำระภาษีส่วนที่ตนต้อง เสียในเงินที่กล่าวนั้นครบถ้วนแล้ว

ในชั้นพิจารณาโจทก์จำเลยตกลงกันให้ถือภาษีเงินได้ของ นายวิทย์ ภิรมย์ภักดี เป็นสูตรตัวอย่างที่จะแสดงให้ศาลวินิจฉัยว่าวิธีการคำนวณภาษีของโจทก์และจำเลย ฝ่ายใดถูก หรือผิด ดังนี้

(1) วิธีการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทบุตร

เงินได้สุทธิทั้งปี (พ.ศ. 2512)		765,000
หัก ค่าใช้จ่าย ตามมาตรา 42 ทวิ	20,000	
ลดหย่อน ตามมาตรา 47	6,000	26,000
เงินได้สุทธิ		739,000

10,000 บาท	อัตราภาษีร้อยละ	10	=	1,000	บาท
40,000 "	"	13	=	5,200	"
50,000 "	"	16	=	8,000	"
50,000 "	"	20	=	10,000	"
50,000 "	"	25	=	12,500	"
50,000 "	"	30	=	15,000	"
50,000 "	"	35	=	17,500	"
50,000 "	"	40	=	20,000	"
50,000 "	"	45	=	22,500	"
<u>339,000</u> "	"	50	=	<u>169,500</u>	"
<u>739,000</u> "	ภาษีจึงเท่ากับ			<u>281,200</u>	"

ค่าภาษีจำนวน 281,200 บาท นี้ บริษัทบุญรอดฯ ออกให้ โดยนำส่งอำเภอกุดชุมห่อเดือน ๆ ละ 23,433.33 บาท ตลอดปี พ.ศ. 2512 จึงถือเป็นเงินได้ของนายวิทย์ ตามมาตรา 40(1) ในปี พ.ศ. 2512 ด้วย บริษัทบุญรอดฯ จึงได้ยื่นเสียภาษีใน ภ.ง.ด.9 ของนายวิทย์ที่ยื่นในเดือน กุมภาพันธ์ 2513 สำหรับเงินจำนวนนี้ในอัตราร้อยละ 50 เป็นค่าภาษีเงินได้ 140,600 บาท รวมเป็นค่าภาษีที่บริษัทบุญรอดฯ จ่ายให้นายวิทย์สำหรับเงินได้ พ.ศ. 2512 เป็นเงิน 421,800 บาท และค่าภาษีที่บริษัทออกให้นายวิทย์ในเดือน กุมภาพันธ์ 2513 บริษัทยังได้นำไปคำนวณเป็นเงินได้ใน พ.ศ. 2513 ของนายวิทย์ เพื่อเสียภาษีใน พ.ศ. 2514 อีกด้วย

(2) วิธีการคำนวณภาษีเงินได้ของกรมสรรพากร

คำนวณโดยตั้งสูตรสำเร็จ ดังนี้

$$\text{ภาษี} = \text{เงินได้ทั้งสิ้น} - 196,600 - \text{ลดหย่อน}$$

$$\begin{aligned} \therefore \text{ภาษีเงินได้ของนายวิทย์จึงต้องเสีย} &= 765,000 - 196,600 - 6,000 \text{ บาท} \\ &= 562,400 \text{ บาท} \end{aligned}$$

กรมสรรพากรได้อธิบายที่มาของสูตรสำเร็จว่ามีที่มาดังนี้

$$\text{เงินได้สุทธิ} 400,000 \text{ บาท} \text{ แรกคิดเป็นภาษีเงินได้} = 111,700 \text{ บาท}$$

$$\begin{aligned} \therefore \text{เงินรับกลับบ้าน} &= 400,000 - 111,700 \text{ บาท} \\ &= 288,300 \text{ บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{เงินได้สุทธิส่วนที่เกินยอดเงินรับกลับบ้าน} &= 739,000 - 288,300 \text{ บาท} \\ &= 450,700 \text{ บาท} \\ \text{คิดเป็นภาษีเงินได้} &= 450,700 \text{ บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{รวมเป็นค่าภาษีทั้งสิ้น} &= 111,700 + 450,700 \text{ บาท} \\ &= 562,400 \text{ บาท} \end{aligned}$$

และกรมสรรพากรได้อธิบายต่อไปอีกว่า ที่คำนวณได้เป็นเงิน 562,400 บาท ตามสูตรสำเร็จนั้น เนื่องจากใช้วิธีคำนวณภาษีเงินได้ซ้อนภาษีเงินได้แบบทศนิยมไม่รู้จัก โดยถือหลักว่า ภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้นี้ เมื่อเป็นภาษีของปีใด ก็ต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินของปีนั้น การคำนวณเรียกเก็บภาษีโดยใช้สูตรสำเร็จ จึงเป็นการคำนวณที่ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่ประมวล

รัฐกำหนดไว้ทุกประการ กล่าวคือกรมสรรพากรถือว่า ภาษีเงินได้ที่บริษัทบุตรฯ ออกแทน นายวิทย์เป็นเงินได้ของปี 2512 และคิดภาษีทยอยไปเรื่อย ๆ จนกระทั่งตัวเลขเงินได้เหลือศูนย์ หรือเกือบศูนย์ ไม่สามารถนำมาคิดทบทวนเพื่อคำนวณภาษีได้อีกต่อไป แล้วจึงเรียกเก็บภาษีทั้งหมดคราวเดียวดังนี้

ตารางที่ 3.1 สรุปการคำนวณแบบทศนิยมไม่รู้จักอัน เป็นที่มาของสูตรสำเร็จของกรม

สรรพากรตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518

การคำนวณ ครั้งที่	บวกทบ ครั้งที่	เงินได้พึงประ เเมินที่ต้องรวมคำนวณภาษี		ภาษีที่ต้อง เสีย	ภาษีนายจ้าง ออกให้ในแต่ละ งวด
1		765,000	= 765,000	281,200	281,200
2	1	765,000	+281,200 =1,046,200	421,800	140,600
3	2	1,046,200	+140,600 =1,186,800	492,100	70,300
4	3	1,186,800	+ 70,300 =1,257,100	527,250	35,150
5	4	1,257,100	+ 35,150 =1,292,250	544,825	17,575
6	5	1,292,250	+ 17,575 =1,309,825	553,612.50	8,787.50
7	6	1,309,825	+ 8,787.50 =1,318,612.50	558,006.25	4,393.75
8	7	1,318,612.50	+ 4,393.75 =1,323,006.25	560,203.12	2,196.87
9	8	1,323,006.25	+ 2,196.87 =1,325,203.12	561,301.56	1,098.44
10	9	1,325,203.12	+ 1,098.44 =1,326,301.56	561,850.78	549.22
11	10	1,326,301.56	+ 549.22 =1,326,850.78	562,125.39	274.61
12	11	1,326,850.78	+ 274.61 =1,327,125.39	562,262.69	137.30
13	12	1,327,125.39	+ 137.30 =1,327,262.69	562,331.34	68.65
14	13	1,327,262.69	+ 68.65 =1,327,331.34	562,365.67	34.33
15	14	1,327,331.34	+ 34.33 =1,327,365.67	562,382.84	17.17
16	15	1,327,365.67	+ 17.17 =1,327,382.84	562,391.42	8.58
17	16	1,327,382.84	+ 8.58 =1,327,391.42	562,395.71	4.29
18	17	1,327,391.42	+ 4.29 =1,327,395.71	562,397.85	2.14
19	18	1,327,395.71	+ 2.14 =1,327,397.85	562,398.92	1.07

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

การคำนวณครั้งที่	บวกทบครั้งที่	เงินได้พึงประเมินที่ต้องรวมคำนวณภาษี		ภาษีที่ต้องเสีย	ภาษีนายจ้างออกให้ในแต่ละทอด
20	19	1,327,397.85+	1.07 =1,327,398.92	562,399.46	0.54
21	20	1,327,398.92+	0.54 =1,327,399.46	562,399.73	0.27
22	21	1,327,399.46+	0.27 =1,327,399.73	562,399.86	0.13
23	22	1,327,399.73+	0.13 =1,327,399.86	562,399.93	0.07
24	23	1,327,399.86+	0.07 =1,327,399.93	562,399.96	0.03
25	24	1,327,399.93+	0.03 =1,327,399.96	562,399.98	0.02
26	25	1,327,399.96+	0.02 =1,327,399.98	562,399.99	0.01
27	26	1,327,399.98+	0.01 =1,327,399.99	562,400	0.01
28	27	1,327,399.99+	0.01 =1,327,400	562,400	-
รวม					562,400

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ศาลฎีกาตามคำพิพากษาศาฎีกาที่ 1675/2518 (ที่ประชุมใหญ่) ได้มีคำวินิจฉัยว่า "วิธีการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทบุคคลฯ ดังกล่าวชอบด้วยบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร แล้ว ..." จากคำวินิจฉัยดังกล่าว แสดงว่าศาลฎีกาถือหลักนายจ้างออกภาษีให้ในปีภาษีใด ก็ให้รวมคำนวณเป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีภาษีนั้น กล่าวคือ ภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้ ซึ่งต้องนำมารวม เป็นเงินได้ในปีที่มีเงินได้ มีจำนวนเท่ากับภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่นำส่งแล้วในปีนั้น (ซึ่งเท่ากับจำนวนภาษีที่คำนวณได้ในครั้งแรก จำนวน 281,200 บาท เท่านั้น จะคำนวณซ้ำแล้วซ้ำอีกไม่ได้) ส่วนภาษีที่นายจ้างออกให้เพิ่มเติม เนื่องจากการคำนวณครั้งที่สอง (จำนวน 140,600 บาท) ซึ่งเป็นภาษีที่จะต้องเสียสำหรับปีภาษีที่มีเงินได้ (ปี 2512) แต่นายจ้างได้นำไปออกให้ในปีถัดไปซึ่งเป็นปีที่ยื่นแบบ ภ.ง.ด.9 (ปี 2513) ให้ถือเป็นเงินได้ของปีถัดไปนั้น เพราะเป็นปีที่ได้รับเงินได้นั้นจริง ๆ

(ข) ถ้านายจ้างออกภาษีหัก ณ ที่จ่ายแทนให้และได้นำส่งไว้แล้วในเดือนใดย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างในเดือนนั้น

หลักการ เช่นนี้ กรมสรรพากรได้ยึดถือตาม เจตนารมณ์ของคำพิพากษาศาฎีกาที่ 1675/2518 และได้กำหนดเอาไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.2/2526 ข้อ 1 และข้อ 2(2) ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปในภายหลัง

(ค) ถ้านายจ้างมิได้ออกภาษีหัก ณ ที่จ่ายแทนให้ ลูกจ้างต้องเสียภาษีเอง ในกรณีเช่นนี้

(1) ถ้านายจ้าง เอาเงิน เท่ากับจำนวนภาษีที่ได้หักนำส่งไว้แล้วทั้งหมด มาจ่ายชดเชยให้ลูกจ้างใน เดือนธันวาคมของปีภาษีนั้น ย่อม เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างในปีภาษีดังกล่าว¹

(2) ถ้านายจ้าง เอาเงิน เท่ากับจำนวนภาษีที่ได้หักนำส่งไว้แล้วทั้งหมดมาจ่ายชดเชยให้ลูกจ้างใน เดือนมีนาคมของปีภาษีถัดไป ก็ย่อม เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างในปีภาษีถัดไปนั้น

อย่างไรก็ตาม ในกรณีดังกล่าวตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.2/2526 ข้อ 2(3) กลับให้นำมาถือเป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีภาษีที่ลูกจ้างได้รับเงินได้ (เงินเดือนค่าจ้าง ฯลฯ) นั้น

¹หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0804/5632 ลงวันที่ 26 มีนาคม 2522.

ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปในภายหลัง

3.4.2 ข้อสังเกตจากคำวินิจฉัยของศาลฎีกาในปี พ.ศ. 2520

เมื่อวันที่ 7 ธันวาคม 2520 ปรากฏว่าได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาออกมาสองฉบับ โดยมี บริษัทลีเวอร์บริราเธอร์ (ประเทศไทย) จำกัด เป็นโจทก์ทั้งสองฉบับ ศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัย ในทำนองเดียวกันว่า การที่นายจ้างตกลงออกค่าภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ให้แทนลูกจ้าง แต่ นายจ้างมิได้นำส่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 52 เพิ่งนำมาส่งในปีรุ่งขึ้นตอนยื่นแบบ ถือว่า เป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีที่มีเงินได้นั้น มิใช่ในปีรุ่งขึ้น

(ก) คำวินิจฉัยตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2514/2520 ระหว่างบริษัทลีเวอร์บริราเธอร์ (ประเทศไทย) จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

ข้อเท็จจริง ปรากฏว่า ในปี พ.ศ. 2511 บริษัทลีเวอร์บริราเธอร์ (ประเทศไทย) จำกัด ได้จ่ายเงินได้ให้แก่ นายแกรม เออร์เนสท์ เบสท์ และ นายจอง ทราหนู ลูกจ้าง เป็นเงินเดือน ค่าเช่าบ้าน ค่าการศึกษาของบุตรและค่าเดินทาง สำหรับเงินเดือนลูกจ้างต้อง เสียภาษีเงินได้เอง ส่วนเงินได้อื่นบริษัทฯ ออกภาษีเงินได้ให้ ดังนี้

นายแกรม เออร์เนสท์ เบสท์

เงินเดือน		380,400 บาท
ค่าเช่าบ้าน, ค่าการศึกษาของบุตร, ค่าเดินทางที่บริษัทฯ ออกให้		133,588 "
รวมเงินได้		513,988 "
หัก ค่าใช้จ่าย	20,000	
ลดหย่อน (4,000+2,000+3,000)	9,000	29,000 "
เงินได้สุทธิ		484,988 "
คิดเป็นภาษีเงินได้		154,194 "
บริษัทฯ ได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้ว (เฉพาะเงินเดือน)		89,830 "
บริษัทฯ ออกภาษีเงินได้ให้อีก (เงินได้อื่น)		64,364 "

นายจอง ทรานูห์

เงินเดือน		552,000 บาท
ค่าเช่าบ้านและค่าเดินทางที่บริษัทฯ ออกให้		160,704 "
รวมเงินได้		712,704 "
หัก ค่าใช้จ่าย	20,000	
ค่าลดหย่อน (4,000+2,000+4,000)	10,000	30,000 "
เงินได้สุทธิ		682,704 "
คิดเป็นภาษีเงินได้		253,052 "
บริษัทฯ ได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้ว (เฉพาะเงินเดือน)		172,700 "
บริษัทฯ ออกภาษีเงินได้ให้อีก (เงินได้อื่น)		80,352 "

สำหรับภาษีเงินได้จำนวน 64,364 บาท และ 80,352 บาท ที่บริษัทฯ ออกให้ ลูกจ้างทั้งสองนี้ บริษัทฯ มิได้นำไปเสียภายใน 7 วัน นับแต่วันที่จ่ายเงินได้ ตามมาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ได้นำไปเสียเมื่อเดือนมกราคม 2512 ทั้งหมด โดยเข้าใจว่ากรมเนายจ้างเป็นผู้ออกภาษีเงินได้ให้ นายจ้างไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรา 50 และมาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากร อีกทั้งถือว่าภาษีเงินได้ที่บริษัทฯ ออกให้จำนวนดังกล่าว นั้น เป็นเงินได้พึงประเมินของ พ.ศ. 2512 ลูกจ้างทั้งสองจึงไม่ได้เอาเงินภาษีที่บริษัทฯ ออกให้ไปรวม เป็นเงินได้พึงประเมินประจำปีภาษี พ.ศ. 2511 เพราะถือว่าไม่ใช่ภาษีที่ได้หักและนำส่งตามความในมาตรา 50, 52 และ 53 แห่งประมวลรัษฎากร

เจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้จึงได้ทำการประเมินภาษีไปยังบริษัทฯ โดยเอาภาษีเงินได้ที่บริษัทฯ ออกให้จำนวนดังกล่าวรวม เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างทั้งสอง ประจำปีภาษี พ.ศ. 2511 โดยถือว่าเงินภาษีทั้งสองจำนวนดังกล่าวที่บริษัทฯ เพิ่งนำมาส่งต่อเจ้าพนักงานเมื่อเดือน มกราคม 2512 นั้น ไม่ใช่เป็นการเพิ่งจ่ายแต่บริษัทฯ ได้จ่ายให้ลูกจ้างทั้งสองเป็นเงินค่าภาษีแทนในวันจ่ายเงินได้แต่ละคราวแล้ว การที่บริษัทฯ นำส่งล่าช้าข้ามปีจึงต้องร่วมรับผิดชอบกับลูกจ้างทั้งสอง เสียภาษีเงินได้ที่จะต้องชำระเพิ่ม พร้อมทั้ง เงินเพิ่มภาษีอีกร้อยละ 5 กล่าวคือ สำหรับนายแกรม เออร์เนสต์ เบสท์ คำนวณภาษีแล้วจะต้องเสียภาษีเงินได้จำนวน 186,376 บาท จึงต้องเสียภาษีเพิ่มอีก 32,182 บาท กับเงินเพิ่มภาษีจำนวน 1,609.10 บาท

และนายจอง ทราบูห์ คำนวณภาษีแล้วจะต้องเสียภาษีเงินได้จำนวน 293,228 บาท จึงต้องเสียภาษีเพิ่มอีก 40,176 บาท กับเงินเพิ่มภาษีจำนวน 2,008.80 บาท แต่เนื่องจากลูกจ้างทั้งสองได้เดินทางออกนอกประเทศไทยไปแล้ว บริษัทฯ ในฐานะนายจ้างและในฐานะผู้ค้าประกันเป็นหนังสือเกี่ยวกับเงินค่าภาษีในการออกไปผ่านภาษีให้แก่ลูกจ้างทั้งสองในการเดินทางออกจากประเทศไทย จึงต้องรับผิดชอบในเงินค่าภาษีทั้งหมด

คดีจึงยื่นมาสู่ศาลฎีกาในประเด็นที่ว่า ภาษีเงินได้ที่บริษัทฯ ออกให้แก่ลูกจ้างทั้งสองจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างในปีใด

ศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยว่า เงินค่าเช่าบ้าน ค่าการศึกษาของบุตร และค่าเดินทางที่นายจ้างจ่ายให้ลูกจ้าง เนื่องจากการจ้างแรงงาน เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ เมื่อนายจ้างจ่ายเงินเหล่านี้แก่ลูกจ้าง นายจ้างมีหน้าที่ตามมาตรา 50,52 ต้องหักภาษีเงินได้ไว้ แล้วนำส่งภายใน 7 วัน ไม่มีข้อยกเว้นว่า ถ้านายจ้างออกภาษีเงินได้ให้ก็ถือว่านายจ้างไม่ใช่ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ตามมาตรา 50 ข้อเท็จจริงคดีนี้ฟังได้ว่า บริษัทฯ ได้จ่ายเงินค่าเช่าบ้าน ค่าการศึกษาของบุตร และค่าเดินทางให้ลูกจ้างทั้งสองไปใน พ.ศ. 2511 ถึงบริษัทฯ จะไม่หักเงินไว้ในขณะจ่ายเงิน เพราะบริษัทฯ จะออกภาษีให้ก็ตาม บริษัทฯ ก็ยังต้องนำเงินที่บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักไปเสียภายใน 7 วัน ตามมาตรา 52 ทั้งตามมาตรา 60 ก็ให้ถือว่าเงินภาษีที่ได้หักและนำส่งตามความในมาตรา 50,52 เป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้ต้องเสียภาษีได้รับเงินภาษี ทั้งสองจำนวนที่เป็นปัญหาได้เถียงกันในคดีนี้จึงเป็น เงินภาษีที่จะต้องเสียใน พ.ศ. 2511 การที่บริษัทฯ นำเงินไปเสียภาษีใน พ.ศ. 2512 นั้นเป็นการไม่ถูกต้อง เมื่อเป็นเงินภาษีที่จะต้องเสียใน พ.ศ. 2511 ก็ต้องเอาไปรวมเป็นยอดเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างในปีนั้น เพราะภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้ก็เป็นเงินได้พึงประเมินอย่างหนึ่งตามมาตรา 40(1) ดังนั้นที่เจ้าพนักงานประเมินได้เอาภาษีเงินได้จำนวน 64,364 บาท และ 80,352 บาท มาประเมินเป็นเงินได้ของลูกจ้างบริษัทฯ ใน พ.ศ. 2511 ตามที่ปรากฏในแบบ ภ.ง.ด.11 สองฉบับที่กล่าวในฟ้องจึงเป็นการถูกต้องแล้ว และก็ไม่ปรากฏว่าเจ้าพนักงานประเมินได้คิดภาษีซ้ำซ้อนแต่อย่างใด ที่ศาลล่างทั้งสองพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ศาลฎีกาไม่เห็นพ้องด้วย ฎีกาของกรมสรรพากรจำเลยข้อนี้ฟังขึ้น

(ข) คำวินิจฉัยตาม คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2518/2520

ระหว่าง บริษัทลีเวอร์บริจาเธอร์ (ประเทศไทย) จำกัด โดยนายบีเตอร์ โรเบิร์ต เทาเวลล์

และนายวิโรจน์ ภูตระกูล กรรมการ โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

ข้อเท็จจริง ปรากฏว่า ในปี พ.ศ. 2511 บริษัทลีเวอร์บริราเธอร์ (ประเทศไทย) จำกัด ได้จ่ายเงินได้ให้แก่ลูกจ้างของบริษัทฯ (ที่พิพาทกับกรมสรรพากร) 5 ราย เป็นเงินเดือน เงินค่าเช่าบ้าน ค่าเดินทาง และค่าเล่าเรียนบุตร เงินได้ของลูกจ้างดังกล่าวเฉพาะเงินได้ประเภทเงินเดือน บริษัทฯ ทักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินและนำเงินภาษีส่งกรมสรรพากรแล้ว ส่วนเงินได้ประเภทอื่นบริษัทฯ ออกภาษีเงินได้ให้ โดยได้คำนวณภาษีตอนสิ้นปีและชำระให้แก่กรมสรรพากรแล้วในเดือน มกราคม 2512 ดังนี้

	<u>เงินเดือน</u>	<u>เงินค่าเช่าบ้าน</u>	<u>ค่าเดินทาง</u>	<u>ค่าเล่าเรียนบุตร</u>	<u>ภาษีนายจ้างออกให้</u>
(1) นายไมเกิ้ล จอห์นสัน	356,125	32,667	84,505	-	16,333.50
(2) นายวอลเตอร์ เพรสตัน ฮาร์ท	239,467	9,830	-	-	2,949.10
(3) นายแอนโธนี่ กอร์ดอน ซีมัว ฮาร์ท	643,000	84,000	19,831	14,942	59,377.50
(4) นายแอนโธนี่ วิลเลียม แคล็ก	325,235	34,500	36,278	-	14,750.85
(5) นายจอห์น ฟรานซิส เดอสวาร์	727,200	45,000	102,930	-	73,965.-

สำหรับภาษีเงินได้ที่บริษัทฯ ออกแทนให้ดังกล่าว ลูกจ้างของบริษัทฯ ทั้ง 5 รายได้นำมาคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินในปีภาษี พ.ศ. 2512 และได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไปแล้วเมื่อเดือน กุมภาพันธ์ 2513

ต่อมาเมื่อวันที่ 30 พฤษภาคม 2514 บริษัทฯ ถูกประเมินภาษีให้ร่วมรับผิดชอบกับลูกจ้างผู้มีเงินได้ทั้ง 5 รายดังกล่าว โดยเจ้าพนักงานประเมินถือว่าภาษีเงินได้ที่บริษัทฯ ออกแทนให้ลูกจ้างทั้ง 5 รายดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินซึ่งจะต้องนำไปรวมกับเงินได้พึงประเมินอื่น ๆ คำนวณเสียภาษีเงินได้ในแบบยื่นแสดงรายการภาษีเงินได้ประจำปี พ.ศ. 2511 ซึ่งเป็นปีภาษี

ที่จ่ายเงินได้นั้น เพราะบริษัทฯ มีหน้าที่ตามกฎหมายจะต้องหักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินให้แก่ลูกจ้าง หากบริษัทฯ ออกภาษีเงินได้ให้ บริษัทฯ ก็ต้องนำภาษีดังกล่าวส่งภายใน 7 วัน นับแต่วันที่จ่ายเงินตามกฎหมาย เช่นเดียวกับกรณีหักภาษีจากผู้มีเงินได้นั้น การที่บริษัทฯ เพิ่งนำเงินค่าภาษีที่บริษัทฯ ออกให้ไปส่งต่อเจ้าพนักงานเมื่อเดือนมกราคม 2512 ไม่ใช่เป็นการเพิ่งจ่ายให้ลูกจ้างหรือเพิ่งชำระแทนลูกจ้างในป็นั้น หากแต่บริษัทฯ จ่ายให้แก่ลูกจ้างเป็นค่าภาษีเงินได้แทนในวันจ่ายเงินได้นั้นแต่ละครั้ง ตั้งแต่ระหว่างปี พ.ศ. 2511 เพื่อจัดการนำส่งต่อไปตามกฎหมาย ที่บริษัทฯ ชำระภาษีล่าช้าโดยนำส่งข้ามปีและเกิน 7 วัน ตามกฎหมาย บริษัทฯ จึงต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มร้อยละ 5 ตามประมวลรัษฎากรด้วย การกระทำดังกล่าวเป็นการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรให้ต่ำกว่าที่ควรจะต้องเสียตามกฎหมาย บริษัทฯ ในฐานะนายจ้างผู้จ่ายเงินและผู้กำกับเกี่ยวกับเงินภาษีในการออกไปผ่านภาษีให้แก่ลูกจ้าง 5 รายนี้ ซึ่งเดินทางออกจากประเทศไทยไปแล้ว ต้องรับผิดชอบในเงินภาษีทั้งหมด ดังนี้

	<u>ภาษีที่ต้องเสียเพิ่ม</u>	<u>เงินเพิ่มภาษี</u>	<u>รวม</u>
(1) นายไมเกิ้ล จอห์นสัน	8,166.75	408.33	8,575.08
(2) นายวอลเตอร์ เพรสตัน ฮาร์ท	884.73	44.23	928.96
(3) นายแอนโรนี กอร์ดอน ซีมัวร์ ฮาร์ท	29,688.75	1,484.43	31,173.18
(4) นายแอนโรนี วิลเลียม แคล็ก	6,637.88	331.89	6,969.77
(5) นายจอห์น ฟรานซิส เดอส์วาร์	<u>36,982.50</u>	<u>1,849.12</u>	<u>38,831.62</u>
รวม	<u>82,360.61</u>	<u>4,118.-</u>	<u>86,478.61</u>

คดีจึงขึ้นมาสู่ศาลฎีกาในประเด็นที่ว่า ภาษีเงินได้ที่บริษัทฯ ออกแทนให้ลูกจ้างของ บริษัทฯ ทั้งห้ารายตามฟ้อง ต้องนำมาคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างบริษัทฯ ประจำปี ภาษี พ.ศ. 2511 หรือ พ.ศ. 2512

ศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยว่า ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 50 และ มาตรา 52 เห็นได้ว่า กฎหมายได้กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินและให้นำเงินภาษีส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอภายใน 7 วัน นับแต่วันจ่ายเงิน จึงเป็นที่เข้าใจได้ว่า กรณีที่ผู้จ่ายเงินได้และผู้มีเงินได้ตกลงกันว่า ผู้จ่ายเงินได้จะเป็น

ผู้ออกภาษีเงินได้แทนให้ ผู้จ่าย เงินได้ย่อมต้องมีหน้าที่นำเงินภาษีที่ออกแทนนั้น ส่ง ณ ที่ว่าการ
 อำเภอกภายใน 7 วัน นับแต่วันที่จ่ายเงินได้ดังที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 52 เช่น
 เดียวกันทั้งตามมาตรา 60 ก็ให้ถือว่า เงินภาษีที่ได้หักและนำส่งตามความในมาตรา 50, 52
 เป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้ต้อง เสียภาษีได้รับ เหตุนี้จึงต้องถือว่า ภาษีเงินได้ที่ออกแทนนั้น เป็น
 เงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ในปีเดียวกับที่จ่ายเงินได้นั้น ๆ คดีนี้ เงินได้พึงประเมินที่บริษัทฯ
 ออกภาษีเงินได้แทนให้แก่ลูกจ้างบริษัทฯ ทั้ง 5 รายตามฟ้อง เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง
 บริษัทฯ ระหว่างปีภาษี พ.ศ. 2511 ภาษีเงินได้ที่บริษัทฯ ออกแทนก็ต้องถือว่าเป็นเงินได้พึง
 ประเมินของลูกจ้างบริษัทฯ ในปีเดียวกันนั้น แม้บริษัทฯ จะนำภาษีที่ออกแทนให้ ส่ง ณ ที่ว่าการ
 อำเภอ ในปี พ.ศ. 2512 ก็ไม่อาจถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างบริษัทฯ ที่จะต้อง
 นำมาคำนวณเสียภาษีในปี พ.ศ. 2512 เพราะเป็น เรื่องที่บริษัทฯ นำภาษีส่งล่าช้าเองต่างหาก
 ศาลฎีกาจึงเห็นว่า ภาษีเงินได้ที่บริษัทฯ ออกแทนให้ลูกจ้างของบริษัทฯ ทั้งห้ารายตามฟ้อง ต้อง
 นำมาคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างบริษัทฯ ประจำปีภาษี พ.ศ. 2511

จากคำพิพากษาฎีกาทั้งสองฉบับดังกล่าวนี้ จะเห็นได้ว่าข้อเท็จจริงต่างกับคำพิพากษา
 ฎีกาที่ 1675/2518 (ประชุมใหญ่) กล่าวคือ ข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาฎีกาทั้งสอง เป็นกรณีที่
 นายจ้างไม่ได้ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรมาตรา 52 ที่กำหนดให้นำเงินภาษี (เมื่อนายจ้างจะ
 ออกให้) ส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอกภายใน 7 วัน นับแต่วันที่จ่ายเงินได้ กลับนำส่งล่าช้าข้ามปี
 จึงถือว่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกแทนนั้น เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างในปีเดียวกับที่จ่ายเงิน
 ได้นั้น ทั้งนี้ เพราะเป็นภาษีที่นายจ้างจะต้องออกให้ในปีที่จ่ายเงินได้นั้นเอง ส่วนข้อเท็จจริงตาม
 คำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518 (ประชุมใหญ่) ปรากฏว่านายจ้างได้ปฏิบัติตามมาตรา 52 โดย
 ถูกต้องแล้ว และได้ถือเอาภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ออกให้ตลอดปี เป็นเงินได้พึงประเมินของ
 ลูกจ้างในปีที่จ่ายเงินได้นั้น แต่เมื่อนำมารวม เป็นเงินได้ เพื่อคำนวณภาษีเป็นครั้งที่สอง ภาษีส่วน
 ที่จะต้อง เสียเพิ่มนายจ้างออกให้อีกโดยได้นำไปออกให้ในปีถัดไป ศาลฎีกาให้ถือว่าภาษีส่วนที่จะ
 ต้อง เสียเพิ่มนั้น เป็นเงินได้ของปีถัดไป ซึ่งข้อเท็จจริง เช่นนี้ตามคำพิพากษาฎีกาทั้งสองไม่มีประเด็น
 ให้ศาลต้องวินิจฉัย เพราะภาษีส่วนที่จะต้อง เสียเพิ่มจากการคำนวณครั้งที่สองนายจ้างไม่ออกให้
 อีกลูกจ้างจึงต้องรับภาระเสียภาษีเอง แต่เนื่องจากลูกจ้างออกนอกประเทศไทยไปแล้ว นายจ้าง
 ในฐานะผู้ค้าประกันเกี่ยวกับ เงินภาษีในการออกไปผ่านภาษีให้แก่ลูกจ้างจึงต้องรับผิดชอบแต่ผู้เดียว
 พร้อมทั้ง เงินเพิ่มที่ชำระภาษีล่าช้าอีกด้วย นอกจากนี้ตามคำพิพากษาฎีกาทั้งสอง เจ้าพนักงาน

ประเมินไม่ได้คิดภาษีซ้ำซ้อน (แบบทศนิยมไม่รู้จบหรือตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากร) แต่
อย่างไรก็ดี จึงไม่มีประเด็นโต้แย้งใน เรื่องวิธีการคำนวณอย่าง เช่นคำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518
(ประชุมใหญ่)

อย่างไรก็ตาม สำหรับประเด็นที่ว่าเงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้นั้น เป็นเงินได้พึง
ประเมินของลูกจ้าง เมื่อใด อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า นายจ้างออกให้เมื่อใด ถือว่าเป็นเงินได้
ของลูกจ้างเมื่อนั้น ดังนั้นถ้าออกให้ปีภาษีใด ก็ย่อมถือว่าเป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีภาษีนั้น
แต่มีข้อสังเกตตามคำพิพากษาฎีกาที่ 2514/2520 และที่ 2518/2520 ว่า ถ้ากฎหมายบังคับให้
นายจ้างต้องนำส่งภาษี(ซึ่งนายจ้างออกให้) ภายในปีภาษีใด ก็ต้องถือว่าเป็นเงินได้ของลูกจ้าง
ในปีภาษีนั้น แม้ว่าความจริงนายจ้างจะนำไปออกให้ในปีภาษีอื่นก็ตาม

3.5 ความเป็นมาของวิธีการคำนวณภาษีนายจ้างออกให้

3.5.1 วิธีการคำนวณในช่วงระยะเวลาก่อนและหลังจากมีคำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518

แต่เดิมมานั้น กรมสรรพากรได้ถือหลักการคำนวณภาษีกรณีนายจ้างออกภาษีให้ตลอด
ไป โดยสิ้นเชิงแบบคำนวณซ้ำแล้วซ้ำอีกทบไปเรื่อย ๆ แบบทศนิยมไม่รู้จบ โดยการใช้อัตราสำเร็จ
ของกรมสรรพากรมาโดยตลอด

ต่อมาเมื่อวันที่ 29 สิงหาคม พ.ศ. 2518 ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518
ระหว่าง บริษัทบุญรอดบริวเวอรี่ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ออกมา ซึ่งมีข้อเท็จจริง
ดังได้กล่าวไว้แล้ว

ตามคำพิพากษาฎีกาฉบับนี้ ศาลฎีกา (โดยที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกา)
ได้มีคำวินิจฉัยว่า วิธีการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทบุญรอดฯ ขอบด้วยบทบัญญัติแห่งประมวล
รัษฎากรแล้ว กล่าวคือ เมื่อกำหนดภาษีของลูกจ้าง ได้ภาษีครั้งแรก เป็นเงินเท่าใด ก็นำส่ง
ภาษีหัก ณ ที่จ่ายเท่านั้น ต่อมาเมื่อถึงเวลายื่น ภ.ง.ด.๑ ได้นำภาษีที่นายจ้างออกให้และนำส่ง
แล้วจริงมารวมกับ เงินได้คำนวณภาษีเป็นครั้งที่ 2 ต้องเสียเพิ่มเติมเท่าใด บริษัทบุญรอดฯ จึง
ชำระพร้อมกับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.๑

จากการคำนวณดังกล่าวแสดงว่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้ในปีที่มีเงินได้เท่ากับ

ภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่นำส่งแล้วในปีนั้น (คือเท่าที่คำนวณได้ครั้งแรกเท่านั้น) ส่วนภาษีที่ต้องเสียเพิ่มเติมเนื่องจากการคำนวณครั้งที่ 2 ต้องถือเป็นเงินได้ของปีที่ได้รับจริง คือ ในปีที่ยื่น ภ.ง.ด.๑ ทั้งนี้ ศาลฎีกาให้เหตุผลว่า เงินได้ที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้ของลูกจ้างผู้ใดนั้น ก่อนที่จะทราบว่าเป็นเงินได้จำนวนเท่าใด ก็จะต้องทราบเสียก่อนว่า ลูกจ้างผู้นั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินได้พึงประเมินของตน (หากนายจ้างมิได้ออกค่าภาษีเงินได้ให้) เป็นจำนวนเท่าใด และภาษีเงินได้ซึ่งลูกจ้างจะต้องเสียจำนวนนี้ หากนายจ้างออกให้ก็ต้องนำมา รวมกับรายได้พึงประเมินเดิมของลูกจ้าง เพื่อถือเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นของลูกจ้างผู้นั้น ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) แต่จะคำนวณทำนองนี้ต่อไปซ้ำแล้วซ้ำอีก แบบทศนิยมไม่รู้จบ อันเป็นที่มาของสูตรสำเร็จ ดังที่กรมสรรพากรคำนวณหาได้ไม่ เพราะการคำนวณวิธีนั้น จะเป็นการคำนวณภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงกว่าอัตราอัตราภาษีเงินได้ที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ของประมวลรัษฎากร ดังจะเห็นได้ว่าเงินได้สุทธิของนายวิทย์ส่วนที่เกิน 288,300 บาท นายวิทย์จะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราถึงร้อยละ 100 ซึ่งตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ในประมวลรัษฎากรที่ใช้อยู่ในขณะนั้น กำหนดไว้อย่างสูง เฉพาะส่วนที่เกิน 400,000 บาท เพียงอัตราเดียวร้อยละ 50 เท่านั้น

หลังจากได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าวนี้ออกมา กรมสรรพากรได้วางแนวทางการปฏิบัติเอาไว้ดังนี้

(ก) แนวทางการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่หรือเจ้าพนักงาน

(1) ในการตรวจสอบแบบ ภ.ง.ด.1 และแบบ ภ.ง.ด.1ก. ที่ผู้จ่ายเงินได้ได้ยื่นไว้ ซึ่งบางรายอยู่ในระหว่างการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ และบางรายได้ทำการตรวจสอบเสร็จแล้วแต่ยังไม่ได้แจ้งไปยังผู้จ่ายเงินได้ ถ้าเป็นกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้ได้คำนวณหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ถูกต้องตรงตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวแล้ว ให้ระงับเรื่องไว้ทั้งหมด แต่ให้เจ้าหน้าที่ทำการตรวจสอบแบบ ภ.ง.ด.๑ หรือ ภ.ง.ด.๑ก. พิเศษ แล้วแต่กรณีของผู้มีเงินได้แต่ละรายว่าได้นำเงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้ไปรวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมิน เพื่อเสียภาษีในปีถัดไปตามนัยคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้หรือไม่ หากปรากฏว่าปฏิบัติไม่ถูกต้องตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา ก็ให้ทำการประเมินไปยังผู้มีเงินได้นั้นต่อไป

(2) ในการตรวจสอบแบบ ภ.ง.ด.๑ หรือ ภ.ง.ด.๑ก. พิเศษ แล้วแต่

กรณีของผู้มีเงินได้ หากเป็นกรณีที่นายจ้างออกภาษีเงินได้ให้โดยสิ้นเชิง ให้นำภาษีที่นายจ้างออกให้นั้นมาคิดคำนวณตามกฎหมายและทำการประเมินไปตามที่เคยปฏิบัติ

(3) การขอคืนเงินภาษีหักไว้ ณ ที่จ่าย ผู้มีเงินได้จะต้องมายื่นคำร้องขอคืนด้วยตนเอง ถ้านายจ้างขอคืนก็จะต้องยื่นคำร้องขอคืนแทนลูกจ้าง โดยมีใบมอบอำนาจจากลูกจ้างมาแสดงด้วย¹ แต่อย่างไรก็ตาม โดยที่กฎหมายถือว่าภาษีที่นายจ้างหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้ว และไม่ว่าภาษีที่ได้หักไว้และนำส่งนั้นนายจ้างจะเป็นผู้ออกภาษีให้หรือไม่ก็ตาม เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างทั้งหมดตามมาตรา 40(1) และมาตรา 60 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อเป็นเช่นนี้ การที่นายจ้างคำนวณหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามตารางหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย (สูตรสำเร็จ) ได้ภาษีเป็นจำนวนเท่าใดและนำส่งแล้วก็ย่อมต้องถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งหมดของลูกจ้างด้วยเช่นกัน จึงไม่มีภาษีที่ถูกหักไว้เกิน อันจะต้องพิจารณาคืนให้แก่ประการใด

(ข) แนวทางปฏิบัติของนายจ้างในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณี นายจ้างออกภาษีให้²

ให้นายจ้างเลือกปฏิบัติตามวิธีใดวิธีหนึ่งได้ ดังต่อไปนี้คือ

(1) คำนวณตามเจตนารมณ์ของคำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518 กล่าวคือ ภาษีที่นายจ้างออกให้ ซึ่งได้นำส่งในเดือนใด ย่อมถือเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างในเดือนนั้น ซึ่งนายจ้างจะต้องนำมาคำนวณและหักนำส่งภายใน 7 วัน นับแต่วันนำส่งครั้งแรก และปฏิบัติเช่นนี้ต่อไป แต่เพื่อความสะดวกในทางปฏิบัติ หากนายจ้างจะใช้วิธีคำนวณแบบนี้ กรมสรรพากรจะผ่อนผันให้นำภาษีที่นำส่งครั้งแรกนั้นไปรวมกับเงิน เดือน และคำนวณภาษีนำส่งในการจ่ายเงินเดือนในคราวต่อไปได้ เช่น ภาษีที่ออกให้สำหรับเงิน เดือนของ เดือนมกราคม

¹ แต่ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 1588/2522 นายจ้าง เรียกเงินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ชำระแทนลูกจ้างเกินไปคืนได้ เพราะถือได้ว่าเป็นกรณีที่บุคคลภายนอกชำระหนี้แทนลูกหนี้ เงินที่ใช้ชำระหนี้แทนลูกหนี้ไปนั้น เป็นเงินของบุคคลภายนอก ดังนั้นถ้าชำระ เกินจำนวนที่ลูกหนี้ เป็นหนี้ อยู่ เจ้าของเงินย่อมมีสิทธิเรียกคืนส่วนที่ชำระ เกินไปนั้นได้

² หนังสือกรมสรรพากร ด่วนมาก ที่ กค.0804/23273 ลงวันที่ 3 ธันวาคม 2518
ตอบข้อหารือของผู้อำนวยการยาสูบ โรงงานยาสูบ, หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0804/553
ลงวันที่ 15 มกราคม 2519 และที่ กค. 0804/16293 ลงวันที่ 22 กันยายน 2519

เมื่อได้นำส่งภาษีนั้นภายในวันที่ 7 ของ เดือนกุมภาพันธ์แล้ว เงินภาษีดังกล่าวนี้นี้ เป็นเงินได้ที่ต้อง นำไปรวมกับเงิน เดือนของ เดือนกุมภาพันธ์แล้ว นำส่งภาษีภายในวันที่ 7 ของ เดือนมีนาคม และ เงินภาษีดังกล่าวนี้นี้ต้องถือเป็น เงินได้ที่ต้องนำไปรวมกับเงิน เดือนของ เดือนมีนาคม และคำนวณ ภาษีนำส่งภายในวันที่ 7 ของ เดือนเมษายน และต่อ ๆ ไปตามลำดับ จนถึง เดือนธันวาคม และ พ้นยอดไปถึงเดือนต่อ ๆ ไปในปีต่อ ๆ ไป

จากวิธีการคำนวณเช่นนี้ จะเห็นได้ว่าเป็นการคำนวณที่ถือหลัก "ภาษีที่นำ ส่งจริงเมื่อใด เป็นเงินได้เมื่อนั้น และภาษีนำส่งจริงเท่าใด ถือเป็นเงินได้เท่านั้น"

(2) ค่าวมภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และนำส่งแต่ละคราวให้ครบถ้วน เสีย ทีเดียว โดยหักตามตารางหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ที่กรมสรรพากรได้จัดทำไว้ สำหรับกรณีนี้ นายจ้างออกภาษีให้ (สูตรสำเร็จ)

วิธีนี้จะ เป็นการสะดวกแก่ลูกจ้างที่จะไม่ต้องทวงถามให้นายจ้างออกภาษี เพิ่มเติมให้เมื่อสิ้นปี และเป็นการสะดวกต่อนายจ้างและลูกจ้างที่จะไม่ต้องคอยติดตามนำเงิน ได้ของลูกจ้างมาคำนวณหักในปีต่อ ๆ ไป

3.5.2 วิธีการคำนวณในช่วงระยะเวลาหลังจากมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 988/2519

ต่อมาเมื่อวันที่ 30 มิถุนายน 2519 ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 988/2519 ระหว่าง นายเอช.ที.ซีชเตอร์ลิน โจทก์ กรมสรรพากร โดย นายพิพัฒน์ โปษยานนท์ อธิบดี จำเลย ออกมา

ข้อเท็จจริง ปรากฏว่า ในปี พ.ศ. 2511 นายเอช.ที.ซีชเตอร์ลิน ได้รับเงินได้ เป็นเงินเดือน เงินเพิ่ม และค่าเช่าบ้าน จากบริษัทล็อกซ์เลย์ (กรุงเทพ) จำกัด รวมทั้งสิ้น 299,130.- บาท คำนวณแล้ว เป็นเงินภาษี 59,445.50 บาท เนื่องจากบริษัทฯ ออกภาษีให้ จึงได้นำเงินภาษีจำนวน 59,445.50 บาท ไปรวมกับเงินได้จำนวน 299,130.- บาท รวม เป็นเงินได้ทั้งสิ้น 358,575.50 บาท คำนวณแล้ว เป็นภาษี 81,828.- บาท (ที่ถูกต้อง เป็น 81,830.20 บาท) บริษัทฯ ได้นำส่งกรมสรรพากรตามที่คำนวณได้ครั้งนี้ไว้แล้ว (จำนวน 81,828.- บาท) ต่อมาตอนยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้เมื่อเดือนกุมภาพันธ์ 2512 นายเอช.ที.ซีชเตอร์ลิน ได้คำนวณภาษีเช่นเดียวกับบริษัท ล็อกซ์เลย์ฯ และเห็นว่าบริษัทฯ ได้ นำส่งภาษีไว้ครบถ้วนแล้ว จึงมิได้ชำระเพิ่ม

ต่อมาเมื่อวันที่ 21 สิงหาคม 2514 เจ้าพนักงานประเมินกองภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้ทำการประเมินภาษีเงินได้ ประจำปีภาษี พ.ศ. 2511 ไปยังนายเอช.ที. ชัชเตอร์ลิน ตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากร ให้ชำระภาษีเพิ่มอีกเป็นจำนวน 17,479.19 บาท โดยเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าภาษีที่นายจ้างออกให้จะต้องคำนวณทบโดยตลอด จะคำนวณทบเดียวเช่นนั้นไม่ได้

นายเอช.ที.ชัชเตอร์ลิน จึงได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการฯ พิจารณาแล้ว แก้ไขให้นำเฉพาะภาษีที่บริษัทฯ นำส่งจริงคือ 81,828.- บาท เท่านั้น มารวมคำนวณเป็นเงินได้เพียงครั้งเดียว ทั้งนี้เนื่องจากในชั้นอุทธรณ์ บริษัท ล็อกซ์-เลย์ฯ ผู้จ่ายเงินได้ ชี้แจงว่า บริษัทฯ ออกภาษีให้เท่าที่นำส่ง หากมีภาษีต้องชำระเพิ่มเติม นายเอช.ที.ชัชเตอร์ลิน ต้องจ่ายเอง ดังนั้น เมื่อคำนวณแล้วจะต้องเสียภาษีเงินได้เป็นเงิน 90,981.10 บาท หักเงินที่นายจ้างออกให้และชำระแล้ว 81,828 บาท คงเป็นเงินภาษีที่ นายเอช.ที.ชัชเตอร์ลิน ต้องชำระเพิ่มอีก 9,610.75 บาท

นายเอช.ที.ชัชเตอร์ลิน จึงได้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการฯ ฉบับ ลงวันที่ 18 กรกฎาคม 2516 ต่อศาลแห่งและศาลอุทธรณ์ตามลำดับ ศาลแห่งและศาลอุทธรณ์ได้ พิจารณาไต่สวนข้อเท็จจริง โดยมีความเห็นทำนองเดียวกันว่า คำวินิจฉัยของคณะกรรมการฯ ถูก ต้องแล้ว

คดีจึงยื่นมาสู่ศาลฎีกาในประเด็นที่ว่า เงินได้เป็นค่าภาษีที่นายจ้างออกให้ นั้น จะ ถือเอาจำนวนเงิน 59,445.50 บาท ตามที่โจทก์อ้าง หรือจำนวนเงิน 81,828 บาท ตามที่ จำเลยอ้าง เพื่อหาเงินได้สุทธิสำหรับคำนวณภาษีต่อไป

ศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยว่า เงินได้ที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีของ ลูกจ้างผู้ใดนั้น ก่อนที่จะทราบว่าเป็นเงินได้จำนวนเท่าใด ก็จะต้องทราบเสียก่อนว่าลูกจ้างผู้นั้น จะต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินได้พึงประเมินของตนเป็นจำนวนเท่าใด และภาษีเงินได้ที่ลูกจ้าง จะต้องเสียจำนวนนี้ หากนายจ้างออกให้ก็ต้องนำมารวมกับรายได้พึงประเมินของลูกจ้าง เพื่อ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นของลูกจ้าง ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) แต่จะคำนวณทำนองนี้ต่อไปแล้วซ้ำอีกไม่ได้ เพราะจะเป็นการคำนวณภาษีเงินได้ในอัตราที่สูง กว่าอัตราที่กฎหมายกำหนด สำหรับกรณีของโจทก์ เงินได้เป็นค่าภาษีที่นายจ้างออกให้คือยอดเงิน

จำนวน 59,445.50 บาท ตามที่คำนวณได้ในครั้งแรก ค่าใช้จ่ายจำนวนเงิน 81,828 บาท ตามที่นายจ้างออกให้ไปไม่ เมื่อเป็นเช่นนี้ เงินได้สุทธิของโจทก์จึงเป็นจำนวน 331,575.50 บาท เมื่อคำนวณภาษีตามอัตราภาษีที่ปรากฏในแบบพิมพ์สำหรับยื่นแสดงรายการภาษีเงินได้ที่จำเลยทำไว้แล้ว จำนวนเงินภาษีที่โจทก์จะต้องเสียมีเพียง 81,830.20 บาท ทาใช้ 90,981.10 บาท ดังที่จำเลยต่อสู้ไม่ เมื่อจำเลยจะต้องเสียภาษี 81,830.20 บาท แต่นายจ้างของโจทก์ได้ชำระแทนไปแล้ว 81,828 บาท จึงเป็นจำนวนเงินภาษีที่โจทก์จะต้องชำระเพิ่มอีก 2.20 บาท เมื่อต้องถูกเพิ่มอีก 5 % ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27(1) เป็นเงิน 11 สตางค์ จึงรวมเป็นเงินที่โจทก์จะต้องชำระให้จำเลยอีก 2.31 บาท เท่านั้น ทาใช้ 9,610.75 บาท ดังจำเลยหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้โจทก์ชำระไม่

สรุปรายละเอียดการคำนวณภาษีได้ ดังนี้

(1) การคำนวณของบริษัทล็อกซ์ เลย์ฯ และนาย เอช .ที .ซซ์ เคอร์ลิน ตอนยื่นแบบแสดง

รายการเสียภาษี

เงิน เดือนทั้งปี		185,130.-	
เงินเพิ่ม		54,000.-	
ค่าเช่าบ้าน		60,000.-	
รวม		299,130.-	(1)
หัก ค่าใช้จ่ายเหมา	20,000		
ค่าลดหย่อน (4,000+2,000+1,000)	7,000	27,000.-	
เงินได้สุทธิ		272,130.-	
ภาษีเงินได้ (นายจ้างออกให้)		59,445.50	(2)
รวมเงินได้ (1)+(2)		358,575.50	
หัก ค่าใช้จ่าย+ค่าลดหย่อน		27,000.-	
เงินได้สุทธิ		331,575.50	
ภาษีเงินได้		81,828.-	(3)
ภาษีเงินได้นายจ้างออกให้นำส่งแล้วทั้งสิ้น		81,828.-	(4)
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระเพิ่มเติม (3)-(4)		-	

(2) การคำนวณของเจ้าพนักงานประเมิน

ภาษีเงินได้ที่คำนวณได้ตามสูตรสำเร็จ	98,470.-
ภาษีเงินได้ที่บริษัทฯ ชำระแทนไว้แล้ว	81,828.-
ภาษีค้างชำระ	16,642.-
เงินเพิ่มตามมาตรา 27	837.19
รวมภาษีทั้งสิ้น	17,479.19

สูตรสำเร็จมีที่มาจากวิธีการคำนวณ ดังนี้

ตารางที่ 3.2 สรุปการคำนวณแบบทศนิยมไม่รู้จักอัน เป็นที่มาของสูตรสำเร็จของกรม

สรรพากรตามคำพิพากษาฎีกาที่ 988/2519

การคำนวณ ครั้งที่	บวกทบ ครั้งที่	เงินได้พึงประเมินที่ต้องรวมคำนวณภาษี	ภาษีที่ต้อง เสีย	ภาษีนายจ้าง ออกให้ในแต่ละ งวด
1		299,130 = 299,130	59,445.50	59,445.50
2	1	299,130 + 59,445.50 = 358,575.50	81,830.20	22,384.70
3	2	358,575.50 + 22,384.70 = 380,960.20	90,982.09	9,151.89
4	3	380,960.20 + 9,151.89 = 390,112.09	95,100.44	4,118.35
5	4	390,112.09 + 4,118.35 = 394,230.44	96,953.69	1,853.25
6	5	394,230.44 + 1,853.25 = 396,083.69	97,787.66	833.97
7	6	396,083.69 + 833.97 = 396,917.66	98,162.94	375.28
8	7	396,917.66 + 375.28 = 397,292.94	98,331.82	168.88
9	8	397,292.94 + 168.88 = 397,461.82	98,407.81	75.99
10	9	397,461.82 + 75.99 = 397,537.81	98,442.01	34.20
11	10	397,537.81 + 34.20 = 397,572.01	98,457.40	15.39
12	11	397,572.01 + 15.39 = 397,587.40	98,464.33	6.93
13	12	397,587.40 + 6.93 = 397,594.33	98,467.44	3.11
14	13	397,594.33 + 3.11 = 397,597.44	98,468.84	1.40

ตารางที่ 3.2 (ต่อ)

การคำนวณ ครั้งที่	บวกทบ ครั้งที่	เงินได้พึงประเมินที่ต้องรวมคำนวณภาษี		ภาษีที่ต้อง เสีย	ภาษีนายจ้าง ออกให้ในแต่ละ งวด
15	14	397,597.44+	1.40 =397,598.84	98,469.47	0.63
16	15	397,598.84+	0.63 =397,599.47	98,469.76	0.29
17	16	397,599.47+	0.29 =397,599.76	98,469.89	0.13
18	17	397,599.76+	0.13 =397,599.89	98,469.95	0.06
19	18	397,599.89+	0.06 =397,599.95	98,469.97	0.02
20	19	397,599.95+	0.02 =397,599.97	98,469.98	0.01
21	20	397,599.97+	0.01 =397,599.98	98,469.99	0.01
22	21	397,599.98+	0.01 =397,599.99	98,470	0.01
23	22	397,599.99+	0.01 =397,600	98,470	-
รวม					98,470

(3) การคำนวณของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เงินเดือนทั้งปี+เงินเพิ่ม+ค่าเช่าบ้าน	299,130.-	(1)
ภาษีเงินได้นายจ้างออกให้นำส่งจริง	81,828.-	(2)
รวมเงินได้ (1)+(2)	380,958.-	
หัก ค่าใช้จ่าย+ค่าลดหย่อน	27,000.-	
เงินได้สุทธิ	353,958.-	
ภาษีเงินได้	90,981.10	(3)
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระเพิ่มเติม (3)-(2)	9,153.10	
เงินเพิ่มภาษีตามมาตรา 27	457.65	
รวมภาษีทั้งสิ้น	9,610.75	

(4) การคำนวณของศาลฎีกา

เงินเดือนทั้งปี+เงินเพิ่ม+ค่าเช่าบ้าน	299,130.-	(1)
หัก ค่าใช้จ่าย+ค่าลดหย่อน	27,000.-	
เงินได้สุทธิ	272,130.-	
ภาษีเงินได้ (นายจ้างออกให้)	59,445.50	(2)
รวมเงินได้ (1)+(2)	358,575.50	
หัก ค่าใช้จ่าย+ค่าลดหย่อน	27,000.-	
เงินได้สุทธิ	331,575.50	

10,000 บาท	อัตราภาษีร้อยละ	10	=	1,000	บาท
40,000 "	"	13	=	5,200	บาท
50,000 "	"	16	=	8,000	บาท
50,000 "	"	20	=	10,000	บาท
50,000 "	"	25	=	12,500	บาท
50,000 "	"	30	=	15,000	บาท
50,000 "	"	35	=	17,500	บาท
<u>31,575.50</u> บาท	"	40	=	<u>12,630.20</u>	บาท
<u>331,575.50</u> "	ภาษีจึงเท่ากับ			<u>81,830.20</u>	บาท

ภาษีเงินได้	81,830.20	(3)
ภาษีเงินได้นายจ้างออกให้นำส่งแล้วทั้งสิ้น	81,828.-	(4)
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระเพิ่มเติม (3)-(4)	2.20	
เงินเพิ่มภาษีตามมาตรา 27	0.11	
รวมภาษีทั้งสิ้น	2.31	

หลังจากได้มีคำพิพากษาฎีกาฉบับดังกล่าวนี้ออกมา กรมสรรพากรเห็นว่า คำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518 ยังไม่ถูกต้องโดยคำพิพากษาฎีกาฉบับนี้แต่อย่างใด ทั้งนี้เนื่องจากข้อเท็จจริงแตกต่างกัน แม้จะอ้างเหตุผลในคำพิพากษาเหมือนกันทุกประการก็ตาม กล่าวคือ เมื่อพิจารณาจากหลักการและประเด็นที่ศาลพิจารณาแล้ว จะเห็นได้ว่า

ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518 ศาลถือเอาการนำส่งจริง เป็นหลักด้วยเหตุนี้เงินภาษีที่นายจ้างนำส่งจริง เท่าใด ถือเป็นภาษีที่นายจ้างออกให้เท่านั้น และเงินภาษีที่นายจ้างออกให้ก็นำส่งในปีใด ย่อมถือเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างในปีนั้น กล่าวคือ ภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้ ซึ่งต้องนำมารวม เป็นเงินได้ในปีที่มีเงินได้ มีจำนวนเท่ากับภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่นำส่งแล้วจริงในปีนั้น (ซึ่งข้อเท็จจริงปรากฏว่ามีจำนวน เท่ากับภาษีที่คำนวณได้ในครั้งแรก ทั้งนี้เพราะโดยปกติแล้วหากนายจ้างมิได้ออกค่าภาษีเงินได้ให้ นายจ้างก็นำส่ง เท่ากับจำนวนภาษีที่คำนวณได้ในครั้งแรก จึงเป็นหลักการโดยทั่วไปที่สามารถใช้คำนวณหาว่า ในกรณีที่นายจ้างออกภาษีให้ นั้น เงินได้ที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้ของลูกจ้างนั้นมีจำนวนเท่าใด เพื่อที่จะได้นำมารวมกับเงินได้พึงประเมินเดิมของลูกจ้าง เป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นแล้วคำนวณภาษีเป็นครั้งที่สอง แต่จะคำนวณซ้ำแล้วซ้ำอีกแบบทศนิยมไม่รู้จบ เพื่อหาจำนวน เงินได้ที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้ของลูกจ้างนั้นหาได้ไม่) ส่วนภาษีที่ต้องเสียเพิ่มเติมจากการคำนวณครั้งที่สองนั้น นายจ้างออกให้ อีก แต่ได้นำไปออกให้ในปีถัดไปซึ่ง เป็นปีที่ยื่นแบบ ภ.ง.ด.9 จึงให้ถือเป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีถัดไปนั้น ด้วยเหตุนี้จึงไม่มีเงินได้ที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้ของลูกจ้างในปีที่มีเงินได้อีก นอกจากภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่นายจ้างนำส่งแล้วจริงในปีนั้นเท่านั้น

ส่วนคำพิพากษาฎีกาที่ 988/2519 ศาลถือหลักการว่า ภาษีที่นายจ้างออกให้ คือ ภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรกเท่านั้น ไม่ถือเอาภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่นายจ้างนำส่งแทนให้จริงแต่ละคราว เป็นเงินภาษีที่นายจ้างออกให้ เพื่อที่จะได้นำมารวม เป็นเงินได้ของลูกจ้างแต่อย่างใด กล่าวคือ เมื่อนำภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรกซึ่งถือว่าเป็นเงินได้ที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้ของลูกจ้างมารวมกับเงินได้พึงประเมินเดิมของลูกจ้าง เป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นแล้วคำนวณภาษีเป็นครั้งที่สอง ได้ภาษีเท่าใดถือว่าเป็นภาษีที่ลูกจ้างจะต้องเสียสำหรับภาษียปีที่มีเงินได้นั้น เมื่อนายจ้างได้นำส่งไว้แล้ว เท่ากับจำนวนภาษีที่ลูกจ้างต้องเสีย จึงไม่มีภาษีที่ลูกจ้างต้องเสียเพิ่มอีก โดยข้อเท็จจริงมีไม่ถึงให้ศาลพิจารณาว่า ภาษีส่วนที่เพิ่มจากภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรกซึ่งนายจ้างออกให้ และนำส่งไว้แล้ว ต้องนำไปรวม เป็นเงินได้ของปีถัดไป เช่นเดียวกับคำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518

อีกหรือไม่

จากหลักการและเหตุผลตามคำพิพากษาฎีกาทั้งสอง ย่อมเห็นได้ว่า เป็นการพิจารณาหรือวินิจฉัยคดีในประเด็นที่มีข้อเท็จจริงแตกต่างกัน คำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518 จึงยังไม่ถูกทับโดยคำพิพากษาฎีกาที่ 988/2519 แต่อย่างใด

นอกจากนี้ การที่ศาลฎีกาตามคำพิพากษาฎีกาที่ 988/2519 ได้วินิจฉัยเอาไว้เช่นนั้น น่าจะเป็นหลักการที่ไม่ตรงตามข้อเท็จจริงนัก เพราะกรณีที่นายจ้างออกให้และนำส่งแล้ว เป็นประโยชน์เพิ่มซึ่งจะต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อกำหนดภาษี เมื่อถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินแล้ว จำนวนเงินที่จะต้องนำมารวมคำนวณภาษีจึงควรถือยอดเงินที่นายจ้างออกให้และนำส่งจริง มิใช่ภาษีที่คำนวณได้ครั้งแรกซึ่งเป็นเงินเพียง 59,445.50 บาท แต่ต้องเป็นยอดเงินจำนวน 81,828 บาท ที่นายจ้างนำส่งแล้วจริงในปีที่มีเงินได้นั้น เมื่อคำนวณแล้วได้ภาษีย่อยจำนวนเท่าใด ภาษีส่วนที่ต้องเสียเพิ่มลูกจ้างต้องรับภาระเสียภาษีเอง เพราะข้อเท็จจริงไม่ปรากฏว่านายจ้างได้นำไปออกให้อีกเมื่อใด

ดังนั้น สำหรับกรณีนายจ้างออกภาษีให้ ควรถือตามหลักการในคำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518 ที่ให้ถือเอาภาษีที่นายจ้างออกให้และนำส่งจริงมารวม เป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อกำหนดภาษี ด้วยเหตุนี้ วิธีการที่กรมสรรพากรได้วางไว้ เป็นแนวทางปฏิบัติของนายจ้างในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีนายจ้างออกภาษีให้ นั้น จึงยังคงให้ถือปฏิบัติต่อไป

นอกจากนี้ หลังจากได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 988/2519 ดังกล่าวออกมา ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ได้ปฏิบัติตามหลักการที่คณะกรรมการฯ ได้วินิจฉัยไว้ในราย นายเอช.ที.ซัชเตอร์ลิน กล่าวคือ คำวินิจฉัยนายจ้างออกให้ โดยถือเอาภาษีนำส่งจริงเป็นหลัก และนำไปรวมกับเงินได้อื่นเพื่อกำหนดภาษีเพียงครั้งเดียว ซึ่งได้แก่การพิจารณาอุทธรณ์ ราย พนักงานของบริษัท เดินอากาศไทย ดังนี้

(1) รายแรก ข้อเท็จจริงปรากฏว่า บริษัท เดินอากาศไทย จำกัด ได้แจ้งหลักเกณฑ์การออกค่าภาษีเงินได้ให้พนักงานของบริษัทฯ ต่อกองภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2512 (จนถึงปี พ.ศ. 2517 ยังมีได้แจ้งเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์) ว่าบริษัทฯ ออกค่าภาษีให้พนักงานของบริษัทฯ โดยตลอด พนักงานไม่ต้องชำระเองเลย หรือถ้าพนักงานของบริษัทฯ

มีเงินได้หลายทางจากแหล่งอื่นด้วย บริษัทฯ จะออกภาษีให้ตามจำนวนที่จะประเมินเฉลี่ยโดยถูกต้อง ตามส่วนของเงินได้ที่ได้รับจากทางบริษัทฯ

จากการตรวจสอบแบบ ภ.ง.ด.๑ก. พิเศษ ที่พนักงานผู้หนึ่งของบริษัทฯ ได้ยื่นไว้แจ้งว่า เมื่อปี 2516 พนักงานผู้นี้มีเงินได้จากกองบัญชาการกองทัพอากาศประเภทเงินเดือน 76,288 บาท ภาษีเงินได้ทางราชการ เบิกหักผลส่งแล้ว เป็นเงิน 6,684.86 บาท และมีเงินได้จากบริษัทเดินอากาศไทย จำกัด ประเภทเงินเดือน 21,542 บาท ค่าครองชีพ 450 บาท ภาษีเงินได้บริษัทออกให้และนำส่งแล้ว เป็นเงิน 1,057.11 บาท เจ้าพนักงานประเมิน ได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีจากพนักงานผู้นี้ตามสูตรสำเร็จ โดยคำนวณเฉลี่ยเป็นภาษีทางส่วนราชการและบริษัท ดังนี้

	<u>ราชการ</u>	<u>บริษัท</u>
ภาษี	8,727.80	2,516.01
ภาษีหัก ณ ที่จ่าย	<u>6,684.86</u>	<u>1,057.11</u>
ภาษีประเมินเรียกเก็บ	<u>(2,042.94)</u>	<u>1,458.90</u>

พนักงานผู้นี้ จึงได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขอไทยกเลิกการประเมินโดยมีเหตุผลว่า วิธีการคำนวณของ เจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้อง เพราะวิธีการคำนวณภาษีกรณีนายจ้างออกค่าภาษีเงินได้ให้ นั้น ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 988/2519 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2519 วินิจฉัย เป็นบรรทัดฐานแล้ว

คณะกรรมการฯ ได้พิจารณาแล้ว มีคำวินิจฉัยว่า เงินที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร คือ ภาษีที่นายจ้างออกให้และนำส่งแล้วในปีนั้น

คำว่า เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 39 หมายถึง เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ที่ได้รับ ในกรณีที่นายจ้างได้นำส่งภาษีในชื่อลูกจ้างแล้ว เท่าใด จะต้องถือว่าลูกจ้างได้รับประโยชน์ตามมูลค่าของเงินที่นำส่งแล้ว

ฉะนั้น จึงให้พิจารณาคำนวณภาษีให้ผู้อุทธรณ์ใหม่ โดยถือหลักว่า เมื่อนายจ้าง นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายจริง ๆ ในเดือนแรกเท่าใด ต้องนำภาษีจำนวนนั้นมารวมคำนวณเป็นเงิน ได้ของเดือนที่มีการนำส่งจริงคือเดือนถัดมา โดยเอาภาษีของเดือนที่ล่วงมาแล้วมารวมกับเงิน ได้ของเดือนถัดมา แล้วคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายนำส่ง ทั้งนี้โดยถือหลัก ภาษีที่นำส่งจริง เมื่อใด เป็นเงินได้เมื่อนั้น ตามนัยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 ราย บริษัทบุญรอดบริวเวอรี่ จำกัด

สำหรับอุทธรณ์รายนี้ ปราบกฏหลักฐานว่า นายจ้างออกภาษีและนำส่งแล้วทุก เดือน ฉะนั้น จึงนำภาษีที่นายจ้างออกให้และนำส่งแล้วทั้งหมดในปีนั้น ๆ มารวมเป็นเงินได้ เพื่อคำนวณภาษีในปีนั้น ๆ เช่นเดียวกัน

ดังนั้น เมื่อคำนวณภาษีใหม่ โดยนำภาษีหัก ณ ที่จ่าย ซึ่งบริษัทเดินอากาศไทย จำกัด นำส่งจำนวน 1,057.11 บาท ซึ่งถือว่าเป็นภาษีออกให้มารวมเป็นเงินได้พึงประเมินแล้ว จะเป็นผลให้ภาษีเรียกเก็บเปลี่ยนแปลง ดังนี้

เงินเดือน (ราชการ)	76,288.-	
ภาษีออกให้	<u>6,684.86</u>	82,972.86
เงินเดือน (บริษัท เดินอากาศไทย)	21,992.-	
ภาษีออกให้	<u>1,057.11</u>	<u>23,049.11</u>
รวมเงินได้พึงประเมิน		106,021.97
หัก ค่าใช้จ่าย ตามมาตรา 42 ทวิ		<u>20,000.-</u>
เหลือ		86,021.97
หักลดหย่อน		<u>8,000.-</u>
เงินได้สุทธิ		<u><u>78,021.97</u></u>
ภาษี		10,683.51

	<u>ราชการ</u>	<u>บริษัท</u>	
ภาษี	8,360.92	2,322.59	
ภาษีหัก ณ ที่จ่าย	<u>6,684.86</u>	<u>1,057.11</u>	
ภาษีค้างชำระเพิ่มเติม	1,676.06	1,265.48	(1)
เจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บ	-	1,458.90	(2)
ภาษีลดลง (2)-(1)	-	193.42	

(2) รายต่อมา ข้อเท็จจริงปรากฏว่า พนักงานของบริษัทเดินอากาศไทย จำกัด ผู้หนึ่งได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.9ก. พิเศษ แสดงรายการเงินได้ประจำปี พ.ศ. 2516 แจ้งว่ามีเงินได้จากบริษัทเดินอากาศไทย จำกัด ประเภทเงินเดือน 225,514.10 บาท โบนัส 3,871.- บาท รวม 229,385.10 บาท ภาษีเงินได้ออกให้และนำส่งแล้ว 51,307.90 บาท นอกจากนี้ยังมีเงินได้จากกระทรวงกลาโหม ประเภทเบี้ยหวัด 11,352 บาท ภาษีเบิกหักพลักส่งมิได้แจ้งไว้ เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมิน เรียกเก็บภาษีรายนี้ตามสูตรสำเร็จ เมื่อเครดิตภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ซึ่งนำส่งให้แล้ว เจ้าพนักงานประเมินจึงประเมินเรียกเก็บภาษีจากพนักงานผู้นี้ทางด้านบริษัทเดินอากาศไทย จำกัด เพิ่มเติมอีกเป็นเงิน 2,796.07 บาท

พนักงานผู้นี้ จึงได้อุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีตามการประเมินดังกล่าว โดยอ้างว่า วิธีคำนวณภาษีที่นายจ้างออกให้ตามสูตรสำเร็จ เป็นวิธีการที่ไม่ถูกต้อง เพราะวิธีการคำนวณภาษีกรณีนายจ้างออกภาษีให้นี้ ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 988/2519 ระหว่าง นายเอช.ที.ชัชเตอร์ลิน โจทก์ กรมสรรพากร กับพวกจำเลย พิพากษาไว้เป็นบรรทัดฐานแล้ว

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาแล้วเห็นว่า ในการคำนวณภาษีกรณีนายจ้างออกภาษีเงินได้ให้ ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518 ระหว่าง บริษัทบุญรอดบริวเวอรี่ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวกจำเลย และคำพิพากษาฎีกาที่ 988/2519 ระหว่าง นายเอช.ที.ชัชเตอร์ลิน โจทก์ กรมสรรพากรกับพวกจำเลย ซึ่งมีสาระสำคัญแตกต่างกัน กล่าวคือ ภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้จะถือเป็นเงินได้ของลูกจ้างอย่างไรนั้น ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 1675/2518 ให้ถือเอาภาษีที่นำส่งจริงเมื่อใด เป็นเงินได้เมื่อนั้น แต่คำพิพากษาฎีกาที่ 988/2519 ให้ถือเอาภาษีที่นายจ้างออกให้ตามการคำนวณครั้งแรกเป็นหลัก โดยที่สาระสำคัญ

ของคำพิพากษาศาลฎีกาต่างกล่าวแตกต่างกัน คณะกรรมการฯ จึงได้มีคำวินิจฉัยว่า ในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีที่นายจ้างออกภาษีให้โดยตลอดนั้น ถ้าผู้เสียภาษีไม่เลือกคำนวณตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากร ก็ให้คำนวณตามเจตนารมณ์ของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 (บริษัทบุญรอดฯ) ไม่ควรถือปฏิบัติตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 988/2519

ดังนั้น สำหรับอุทธรณ์รายนี้ จึงคำนวณ ดังนี้

(1) กรณีเงินได้จากบริษัทเดินอากาศไทย จำกัด ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่บริษัทฯ นำส่งจำนวน 51,307.90 บาท ถือเป็นเงินได้พึงประเมินให้นำมารวมกับเงินได้ประเภทเงินเดือน โบนัส จำนวน 229,385.10 บาท รวมเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น 280,693 บาท

(2) กรณีเงินได้จากกระทรวงกลาโหม ซึ่งมีได้แจ้งรายการภาษีเบิกหักผลส่งไว้ ให้คำนวณหาจำนวนภาษีที่ต้อง เบิกหักผลส่งจริงในปีนั้น ๆ ก่อน (คำนวณครั้งเดียว) แล้วจึงนำภาษีเบิกหักผลส่ง ที่คำนวณได้มารวมกับเงินได้ประเภทเบียดหวัด เป็นเงินได้พึงประเมินต่อไป

3.5.3 วิธีการคำนวณในช่วงระยะเวลาหลังจากมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2521

ต่อมาเมื่อวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2521 ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2521 ระหว่าง บริษัทล็อกซ์เลย์ (กรุงเทพ) จำกัด โดยนายพรหมทวี พจนารถ ผู้รับมอบอำนาจ โจทก์ กรมสรรพากร โดย นายบุญล ประจวบเหมาะ อธิบดี จำเลย ออกมา

ข้อเท็จจริง ปรากฏว่า ในปี พ.ศ. 2511 นาย ดี.เจ.ฮอดเจส ได้รับเงินได้เป็นค่าจ้าง ค่าเช่าบ้าน จากบริษัทล็อกซ์เลย์ (กรุงเทพ) จำกัด รวมทั้งสิ้น 260,938.20 บาท คำนวณแล้ว เป็นเงินภาษี 46,581.46 บาท เนื่องจากบริษัทฯ ออกภาษีให้ จึงได้นำเงินภาษีจำนวน 46,581.46 บาท ไปรวมกับเงินได้จำนวน 260,938.20 บาท รวมเป็นเงินได้ทั้งสิ้น 337,509.66 บาท (ที่ถูกต้องเป็น 307,519.66 บาท) คำนวณแล้ว เป็นภาษี 62,028 บาท (ที่ถูกต้องเป็น 62,031.88 บาท) บริษัทฯ ได้นำส่งกรมสรรพากรตามที่คำนวณได้ครั้งนี้ไว้แล้ว (จำนวน 62,028.- บาท) ต่อมาคอนยีนแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ นายดี.เจ.ฮอดเจส ได้คำนวณภาษีเช่นเดียวกับบริษัทล็อกซ์เลย์ฯ และเห็นว่าบริษัทฯ ได้นำส่งภาษีไว้ครบถ้วนแล้ว จึงมิได้ชำระเพิ่มเติม

ต่อมาเมื่อวันที่ 23 สิงหาคม 2514 เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีเงินได้ไปยัง นายดี.เจ.ฮอดเจส ตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากร ให้ชำระภาษีเงินได้ที่ยังขาด และเงินเพิ่ม รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 9,027.23 บาท โดยเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า ภาษีที่นายจ้างออกให้ จะต้องคำนวณซ้ำแล้วซ้ำอีกเรื่อยไป (กรณีของ นายดี.เจ.ฮอดเจส ต้องคำนวณซ้ำถึง 17 ครั้ง) จนยอดเงินภาษีที่นายจ้างออกให้จะ เท่ากับยอดเงินภาษีเงินได้ของลูกจ้าง แต่ นายดี.เจ.ฮอดเจส ไม่ยอมชำระ เพราะตามข้อสัญญาที่ทำกับบริษัทฯ ผู้เป็นนายจ้าง บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องชำระ เจ้าพนักงานประเมินจึงได้มีหนังสือลงวันที่ 21 ธันวาคม 2514 แจ้งให้บริษัทฯ นำภาษีเงินได้ที่ขาดและเงินเพิ่มจำนวนดังกล่าวไปชำระแทนตามมาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากบริษัทฯ ทักภาษีเงินได้ของลูกจ้างไว้ไม่ครบถ้วน และนายดี.เจ.ฮอดเจส พ้นจากหน้าที่และเดินทางกลับประเทศอังกฤษแล้ว ตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2514 บริษัทฯ ได้มาขอสำเนาหนังสือแจ้งภาษีเงินได้ (ภ.ง.ด.11) เมื่อวันที่ 12 มิถุนายน 2515 และได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่อวันที่ 20 มิถุนายน 2515

คณะกรรมการฯ ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ 387/2516 ลงวันที่ 18 กรกฎาคม 2516 ให้ถือว่าภาษีเงินได้ที่บริษัทฯ ชำระแทนเป็นเงิน 62,028 บาท ซึ่งต้องนำมารวมเป็นเงินได้ของ นายดี.เจ.ฮอดเจส และคำนวณเป็นภาษีเงินได้อีกครั้งหนึ่ง ได้เป็นภาษีเงินได้ 67,438.17 บาท บริษัทฯ ชำระไว้แล้ว 62,028 บาท จึงยังค้างชำระอีก 5,410.17 บาท กับเงินเพิ่มอีก รวมเป็นภาษีค้างชำระ 5,680.68 บาท ทั้งนี้ เนื่องจากในชั้นอุทธรณ์ ผู้รับมอบอำนาจของบริษัทฯ ได้ชี้แจงว่า บริษัทฯ ออกภาษีเงินได้แทน นายดี.เจ.ฮอดเจส เพียงครั้งเดียว คือ จำนวน 62,028 บาท

คดีจึงขึ้นมาสู่ศาลฎีกา สองประเด็นด้วยกัน

ประเด็นแรก การคำนวณภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกแทนให้ตามวิธีการของโจทก์ (บริษัทล็อกซ์เลย์ฯ) ถูกต้องชอบด้วยบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรแล้วหรือไม่

ประเด็นนี้ ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า เงินที่นายจ้างออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้ของลูกจ้าง ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) จะทราบว่าเป็นเงินได้จำนวนเท่าใด จะต้องทราบเสียก่อนว่า หากนายจ้างมิได้ออกค่าภาษีเงินได้ให้ ลูกจ้างผู้นั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินได้

พึงประเมินของคนเป็นจำนวนเท่าใด และภาษีเงินได้ซึ่งลูกจ้างจะต้องเสียจำนวนนี้ หากนายจ้างจะออกให้ก็จะต้องนำมารวมกับเงินได้พึงประเมินเดิมของลูกจ้างเพื่อถือเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นของลูกจ้างผู้นั้น ตามที่มีบัญญัติไว้ในมาตรา 40 (1) แต่จะคำนวณทำนองนี้ซ้ำแล้วซ้ำอีกจนยอดเงินภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกแทนจะคงที่ไม่เปลี่ยนแปลง ดังปรากฏรายละเอียดตามวิธีการคำนวณภาษีของเจ้าหน้าที่จำเลย (กรมสรรพากร) หาได้ไม่ เพราะการคำนวณวิธีนั้นจะเป็นการคำนวณภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีเงินได้ที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ของประมวลรัษฎากร ตามนัยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 ระหว่างบริษัททุนอุดหนุนบริวาร จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย การคำนวณภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกแทนให้ตามวิธีการของโจทก์ (บริษัทล็อกซ์เลย์ฯ) จึงถูกต้องชอบด้วยบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรแล้ว

ประเด็นหลัง การที่จำเลยเรียกให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้ของลูกจ้างในฐานะที่โจทก์หักภาษีเงินได้ของลูกจ้างไว้ไม่ครบถ้วนตามมาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่มีบทบัญญัติให้โจทก์มีอำนาจอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์จึงไม่มีสิทธิอุทธรณ์และไม่มีอำนาจฟ้องนั้น

ประเด็นนี้ ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า แม้โจทก์จะมีใช่เป็นผู้มีเงินได้ก็ตาม แต่โจทก์ก็มีหน้าที่ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 50 ที่จะต้องหักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินให้แก่ลูกจ้างของโจทก์ และจะต้องรับผิดชอบร่วมกับลูกจ้างของโจทก์ผู้มีเงินได้ในการเสียภาษีที่จะต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไป ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 54 ฉะนั้น ในกรณีเช่นนี้ โจทก์จึงมีฐานะเช่นเดียวกับผู้มีเงินได้ จึงมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และมีอำนาจฟ้อง

สรุปรายละเอียดการคำนวณภาษี ได้ดังนี้

(1) การคำนวณของบริษัทล็อกซ์เลย์ฯ และนายดี.เจ.ชอดเจส ตอนยื่นแบบแสดง

รายการเสียภาษี

ค่าจ้างทั้งปี	197,338.20	
ค่าเช่าบ้าน	63,600.-	
รวม	260,938.20	(1)

หัก ค่าใช้จ่ายเหมา	20,000	
ค่าลดหย่อน (4,000+2,000+2,000)	8,000	28,000.-
เงินได้สุทธิ		232,938.20
ภาษีเงินได้ (นายจ้างออกให้)		46,581.46 (2)
รวมเงินได้ (1)+(2)		307,509.66
หัก ค่าใช้จ่าย+ค่าลดหย่อน		28,000.-
เงินได้สุทธิ		279,509.66

10,000	บาท	อัตราภาษีร้อยละ	10	=	1,000	บาท
40,000	"	"	13	=	5,200	"
50,000	"	"	16	=	8,000	"
50,000	"	"	20	=	10,000	"
50,000	"	"	25	=	12,500	"
50,000	"	"	30	=	15,000	"
<u>29,509.66</u>	"	"	35	=	<u>10,328</u>	"
<u>279,509.66</u>	"	ภาษีจึง เท่ากับ			<u>62,028</u>	"

ภาษีเงินได้	62,028.-	(3)
ภาษีเงินได้นายจ้างออกให้นำส่งแล้วทั้งสิ้น	62,028.-	(4)
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระเพิ่มเติม (3)-(4)	-	

(2) การคำนวณของเจ้าพนักงานประเมิน

ภาษีเงินได้ที่คำนวณได้ตามสูตรสำเร็จ	70,625.46
ภาษีเงินได้ที่บริษัทฯ ชำระแทนไว้แล้ว	62,028.-
ภาษีค้างชำระ	8,597.46
เงินเพิ่มตามมาตรา 27	429.77
รวมภาษีทั้งสิ้น	9,027.23

สูตรสำเร็จที่มีมาจากวิธีการคำนวณดังนี้

ตารางที่ 3.3 สรุปการคำนวณแบบทศนิยมไม่รู้จักอัน เป็นที่มาของสูตรสำเร็จของกรม

สรรพากรตามคำพิพากษาฎีกาที่ 580/2521

การคำนวณ ครั้งที่	บวกทบ ครั้งที่	เงินได้พึงประเมินที่ต้องรวมคำนวณภาษี	ภาษีที่ต้อง เสีย	ภาษีนายจ้าง ออกให้ในแต่ละ งวด
1		260,938.20 = 260,938.20	46,581.46	46,581.46
2	1	260,938.20 + 46,581.46 = 307,519.66	62,031.88	15,450.42
3	2	307,519.66 + 15,450.42 = 322,970.08	67,439.52	5,407.64
4	3	322,970.08 + 5,407.64 = 328,377.72	69,351.08	1,911.56
5	4	328,377.72 + 1,911.56 = 330,289.28	70,115.71	764.63
6	5	330,289.28 + 764.63 = 331,053.91	70,421.56	305.85
7	6	331,053.91 + 305.85 = 331,359.76	70,543.90	122.34
8	7	331,359.76 + 122.34 = 331,482.10	70,592.84	48.94
9	8	331,482.10 + 48.94 = 331,531.04	70,612.41	19.57
10	9	331,531.04 + 19.57 = 331,550.61	70,620.24	7.83
11	10	331,550.61 + 7.83 = 331,558.44	70,623.37	3.13
12	11	331,558.44 + 3.13 = 331,561.57	70,624.62	1.25
13	12	331,561.57 + 1.25 = 331,562.82	70,625.12	0.50
14	13	331,562.82 + 0.50 = 331,563.32	70,625.32	0.20
15	14	331,563.32 + 0.20 = 331,563.52	70,625.40	0.08
16	15	331,563.52 + 0.08 = 331,563.60	70,625.44	0.04
17	16	331,563.60 + 0.04 = 331,563.64	70,625.46	0.02
18	17	331,563.64 + 0.02 = 331,563.66	70,625.46	-
รวม				70,625.46

(3) การคำนวณของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ค่าจ้างทั้งปี+ค่าเช่าบ้าน	260,938.20	(1)
ภาษีเงินได้นายจ้างออกให้หน้าส่งจริง	62,028.-	(2)
รวมเงินได้ (1)+(2)	322,966.20	
หัก ค่าใช้จ่าย+ค่าลดหย่อน	28,000.-	
เงินได้สุทธิ	294,966.20	
ภาษีเงินได้	67,438.17	(3)
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระเพิ่มเติม (3)-(2)	5,410.17	
เงินเพิ่มภาษีตามมาตรา 27	270.51	
รวมภาษีทั้งสิ้น	5,680.68	

(4) การคำนวณของศาลฎีกา

ค่าจ้างทั้งปี+ค่าเช่าบ้าน	260,938.20	(1)
หัก ค่าใช้จ่าย+ค่าลดหย่อน	28,000.-	
เงินได้สุทธิ	232,938.20	
ภาษีเงินได้ (นายจ้างออกให้)	46,581.46	(2)
รวมเงินได้ (1)+(2)	307,519.66	
หัก ค่าใช้จ่าย+ค่าลดหย่อน	28,000.-	
เงินได้สุทธิ	279,519.66	

10,000	บาท	อัตราภาษีร้อยละ	10	=	1,000	บาท
40,000	"	"	13	=	5,200	"
50,000	"	"	16	=	8,000	"
50,000	"	"	20	=	10,000	"
50,000	"	"	25	=	12,500	"
50,000	"	"	30	=	15,000	"
<u>29,519.66</u>	"	"	35	=	<u>10,331.88</u>	"
<u>279,519.66</u>	"	ภาษีจึงเท่ากับ			<u>62,031.88</u>	"

ภาษีเงินได้	62,031.88	(3)
ภาษีเงินได้นายจ้างออกให้นำส่งแล้วทั้งสิ้น (โจทก์กล่าวในฟ้อง)	62,031.88	(4)
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระเพิ่มเติม (3)-(4)	-	

หลังจากได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าวนี้ออกมาแล้ว กรมสรรพากรยังคงยึดถือวิธีการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีนายจ้างออกภาษีให้แทนลูกจ้าง เช่นเดิม กล่าวคือ ให้นายจ้าง เลือกที่จะคำนวณตาม เจตนารมณ์ของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 ซึ่ง เป็นการคำนวณแบบทบ เป็นรายเดือน หรือจะคำนวณตามสูตรสำเร็จที่กรมสรรพากรได้จัดทำไว้แล้ว ก็ได้¹

3.5.4 วิธีการคำนวณตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.2/2526

ต่อมาเมื่อวันที่ 5 เมษายน พ.ศ. 2526 กรมสรรพากรได้สรุปวิธีปฏิบัติ เกี่ยวกับวิธีการคำนวณภาษีนายจ้างออกให้ไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.2/2526 ลงวันที่ 5 เมษายน 2526 เรื่อง การคำนวณค่าภาษีเงินได้นายจ้างออกให้ เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างตาม มาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร

คำสั่งฉบับนี้ เป็นคำสั่งที่กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือ เป็นแนวทางปฏิบัติในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีที่นายจ้างออกค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่นให้แก่ลูกจ้าง สำหรับ เงินเดือน ค่าจ้าง หรือเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดที่ลูกจ้างได้รับ เนื่องจากการจ้างแรงงาน รวมทั้งกรณีเงินที่ผู้จ่ายเงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร ออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่นด้วย

รายละเอียดของคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวนี้ มีดังนี้

¹หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค.0804/3368 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2524, ที่ กค.0804/14126 ลงวันที่ 3 สิงหาคม 2525 และที่ กค.0802/พ.18278 ลงวันที่ 8 ตุลาคม 2525.

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป.2/2526

เรื่อง การคำนวณค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้ เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร

ด้วยปรากฏว่าเงินที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงินได้ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร ยังมีปัญหาในทางปฏิบัติว่าจะนำเงินค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้มาคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างเมื่อใด และอย่างไร ฉะนั้น เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือ เป็นแนวทางปฏิบัติในการจัด เก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีดังกล่าว กรมสรรพากรมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 กรณีที่นายจ้างออกค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้าง สำหรับเงินเดือน ค่าจ้าง หรือเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดที่ลูกจ้างได้รับ เนื่องจากการจ้างแรงงาน ให้ถือว่าค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้ดังกล่าว เป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร ของลูกจ้างใน เดือนหรือปีที่นายจ้างจ่ายหรือนำส่งค่าภาษีเงินได้แทนให้

ข้อ 2 ค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้ตามข้อ 1 ให้คำนวณดังนี้

(1) กรณีที่นายจ้างออกค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้าง สำหรับเงินเดือน ค่าจ้าง ฯลฯ ที่ลูกจ้างได้รับในปีภาษีใด โดยลูกจ้างไม่ต้องรับภาระในการเสียภาษีเงินได้ สำหรับเงินเดือนค่าจ้าง ฯลฯ ด้วยตนเองเลยให้นำค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้ไปรวมกับเงินเดือนค่าจ้าง ฯลฯ ที่ลูกจ้างได้รับในปีภาษีนั้น แล้วคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 48(1) แห่งประมวลรัษฎากร จนกว่าจะไม่มีค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้อีก และเพื่อความสะดวกในการคำนวณภาษีเงินได้ในกรณีดังกล่าว นายจ้างหรือลูกจ้างแล้วแต่กรณีอาจใช้ตารางการคำนวณภาษีเงินได้ที่กรมสรรพากรจัดทำขึ้นได้ ซึ่งจะได้ผลเท่ากัน และลูกจ้างไม่ต้องรับภาระในการเสียภาษีเงินได้เพิ่มเติมในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษี นั้นอีก

(2) กรณีที่นายจ้างออกค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้างสำหรับเงินเดือน ค่าจ้าง ฯลฯ ตามจำนวนเงินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ได้ นำส่งไว้แล้วในแต่ละเดือนให้นำจำนวนเงินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายและนำส่งไว้แล้วในเดือนใด ไปรวมกับเงินเดือน ค่าจ้าง ฯลฯ ที่ลูกจ้าง

ได้รับในเดือนที่นำส่ง ได้จำนวนรวมทั้งสิ้นเท่าใด ให้คำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50(1) แห่งประมวลรัษฎากร จากเงินจำนวนนั้นและนำส่งภายใน 7 วันของเดือนต่อไป และปฏิบัติเช่นนี้ต่อ ๆ ไป ดังตัวอย่าง ดังนี้

ตัวอย่าง ลูกจ้างเข้าทำงานกับบริษัท ก. จำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2525 ได้รับเงินเดือน ๆ ละ 10,000 บาท และสมมติว่าต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 10 ของเงินเดือน

วิธีคำนวณ (ก) เงินเดือนสำหรับเดือนมกราคม ยังไม่มีภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้และนำส่งไว้ ฉะนั้น เงินได้พึงประเมินของลูกจ้างในเดือนนี้คงมีเฉพาะเงินเดือน 10,000 บาท ค่ารวมภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมินของเดือนมกราคม เป็นเงิน 10,000 บาท ซึ่งเป็นภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้จะต้องนำส่งภายในวันที่ 7 ของเดือนกุมภาพันธ์

(ข) เงินเดือนสำหรับเดือนกุมภาพันธ์ 10,000 บาท รวมกับภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้และนำส่งไว้แล้วจำนวนเงิน 1,000 บาท ตาม (ก) รวมเป็นเงินได้พึงประเมิน 11,000 บาท ค่ารวมภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินของเดือนกุมภาพันธ์ เป็นเงิน 1,100 บาท ซึ่งเป็นภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้จะต้องนำส่งภายในวันที่ 7 ของเดือนมีนาคม

(ค) เงินเดือนสำหรับเดือนมีนาคม 10,000 บาท รวมกับภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้ และนำส่งไว้แล้วจำนวนเงิน 1,100 บาท ตาม (ข) รวมเป็นเงินได้พึงประเมิน 11,100 บาท ค่ารวมภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมินของเดือนมีนาคม เป็นเงิน 1,110 บาท ซึ่งเป็นภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้จะต้องนำส่งภายในวันที่ 7 ของเดือนเมษายน และปฏิบัติเช่นนี้ต่อ ๆ ไปตามลำดับ

กรณีดังกล่าวลูกจ้างยังคงต้องรับภาระในการเสียภาษีเงินได้ด้วยตนเอง ถ้ามีภาษีจะต้องเสียเพิ่มเติมในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษี นั้น และถ้านายจ้างออกภาษีเพิ่มเติมให้อีก ภาษีที่นายจ้างออกให้เพิ่มเติมต้องนำมาคำนวณเป็นเงินได้ของลูกจ้างในเดือนหรือปีที่นายจ้างออกภาษีให้

(ง) กรณีนายจ้างมิได้ออกค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้าง สำหรับเงินเดือน ค่าจ้าง ฯลฯ ตามจำนวนเงินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ได้นำส่งไว้แล้วในแต่ละเดือน แต่เมื่อสิ้นปีภาษี

นั้นนายจ้างทราบว่าลูกจ้างได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งไว้แล้ว เป็นจำนวนเงินเท่าใด นายจ้างจึงออกค่าภาษีเงินได้ให้แก่ลูกจ้างสำหรับเงินเดือน ค่าจ้าง ฯลฯ เท่ากับจำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ได้นำส่งไว้แล้วทั้งหมด หรือเท่ากับจำนวนเงินภาษีเงินได้ที่ลูกจ้างจะต้องเสียในปีภาษีนั้น ให้นำค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้มาถือเป็นเงินได้ของลูกจ้างในปีภาษีที่ลูกจ้างได้รับเงินได้นั้น แล้วคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 48 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีดังกล่าวลูกจ้างยังคงต้องรับภาระในการเสียภาษีเงินได้ด้วยตนเอง ถ้ามีภาษีจะต้องเสียเพิ่มเติมในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษีนั้น และถ้านายจ้างออกภาษีเพิ่มเติมให้อีก ภาษีที่นายจ้างออกให้เพิ่มเติมต้องนำมาคำนวณเป็นเงินได้ของลูกจ้างในเดือน หรือปีที่นายจ้างออกภาษีให้

ข้อ 3 การคำนวณค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้ตามข้อ 2 (2) หรือ (3) ถ้านายจ้างระงับการออกภาษีเงินได้ให้ เช่น เมื่อลูกจ้างออกจากงานแล้ว นายจ้างไม่ออกภาษีเงินได้ให้อีก กรณีดังกล่าวลูกจ้างต้องรับภาระในการเสียภาษีเงินได้ด้วยตนเอง ถ้ามีภาษีจะต้องเสียเพิ่มขึ้น ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษี นั้น

ข้อ 4 ความในข้อ 1 ข้อ 2 และข้อ 3 ให้ใช้บังคับแก่กรณีที่นายจ้างออกค่าภาษีอากรอื่นให้แก่ลูกจ้าง รวมทั้งกรณีจ่ายเงินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

สั่ง ณ วันที่ 5 เมษายน พ.ศ. 2526

วิทย์ ดันตยกุล

(นายวิทย์ ดันตยกุล)

อธิบดีกรมสรรพากร