

บทคัดย่อ

ปัจจุบันรายได้ของรัฐโดยส่วนใหญ่มาจากการจัดเก็บภาษีและภาษีที่จัดเก็บได้ส่วนใหญ่เป็นภาษีตามประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องศึกษาและทำความเข้าใจภาษีแต่ละประเภทภาษีเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน การดำเนินการตั้งแต่การกำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน การบังคับจัดเก็บภาษีและ การอุทธรณ์ภาษีดังกล่าว ประมวลรัษฎากรจะกำหนดระยะเวลาไว้ให้ผู้เสียภาษีหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ปฏิบัติภายในกำหนด และการที่ภาษีอากรก่อให้เกิดหนี้ค่าภาษีอากรขึ้นแก่ผู้เสียภาษี เจ้าหนี้ผู้ทรงสิทธิจะต้องใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรภายในอายุความที่กฎหมายกำหนด ด้วยมีเช่นนั้นอาจถูกปฏิเสธสิทธิเรียกร้องนั้นได้ ทั้งจากการที่ประมวลรัษฎากรมีการกำหนดโทษทางอาญา การลงโทษดังกล่าวก็จะต้องกระทำภายในอายุความที่กฎหมายกำหนดด้วย ดังนั้นระยะเวลาและอายุความภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรจึงเป็นเรื่องสำคัญที่ทั้งผู้เสียภาษี และเจ้าพนักงานจะต้องศึกษาและทำความเข้าใจ เพื่อปกป้องคุ้มครองสิทธิหน้าที่ของตนเองและใช้ประโยชน์จากสิทธิหน้าที่ที่ตนมีอยู่ได้อย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพ

จากการศึกษาพบว่า ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับระยะเวลาไว้ อีกทั้งอายุความหนี้ค่าภาษีอากรมิได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร แต่ได้กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงต้องนำหลักทั่วไปในกฎหมายแพ่ง กฎหมายปกครอง และกฎหมายอาญามาใช้ทั้งในส่วนของระยะเวลาและอายุความ โดยการคำนวณระยะเวลาตามประมวลรัษฎากรนั้นให้คำนวณเป็นวัน แต่ถ้ากำหนดเป็นหน่วยเวลาที่สั้นกว่าวันก็ให้คำนวณตามหน่วยเวลาที่กำหนดนั้น ส่วนการเริ่มต้นระยะเวลาหากกำหนดเวลาเป็นวัน เดือนหรือปีนั้นมีให้นับวันแรกแห่งระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วย เว้นแต่จะได้เริ่มการในวันนั้นหรือมีการกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น โดยเจ้าหน้าที่ ส่วนการสิ้นสุดแห่งระยะเวลาหากระยะเวลานั้นได้เริ่มต้นนับในวันต้นแห่งเดือนหรือปีระยะเวลานั้นจะสิ้นสุดลงในวันสุดท้ายของเดือน หรือวันสุดท้ายของปีแล้วแต่กรณี แต่หากระยะเวลานั้นมิได้เริ่มต้นนับในวันต้นวันต้นเดือน วันต้นแห่งปีนั้น ระยะเวลาย่อมสิ้นสุดลงในวันก่อนหน้าจะถึงวันแห่งเดือนหรือปีสุดท้ายอันเป็นวันตรงกับวันเริ่มระยะเวลานั้น และหากระยะเวลานับเป็นเดือนหรือปีนั้นไม่มีวันตรงกันในเดือนสุดท้ายให้ถือเอาวันสุดท้ายแห่งเดือนนั้นเป็นวันสิ้นสุดระยะเวลา สำหรับการสิ้นสุดของระยะเวลาที่ตรงกับวันหยุดหากเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่มีหน้าที่ต้องกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ให้นับวันสิ้นสุดของระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วยแม้ว่าวันสุดท้ายเป็นวันหยุดทำการของทางราชการก็ตาม แต่หากเป็นกรณีที่บุคคลใดต้องทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กำหนดโดยกฎหมายหรือโดย

คำสั่งของเจ้าหน้าที่ ถ้าวันสุดท้ายเป็นวันหยุดทำการของทางราชการให้ถือว่าระยะเวลานั้นสิ้นสุดในวันทำงานที่ถัดจากวันหยุดนั้น แต่หากมีกฎหมายหรือเจ้าหน้าที่ที่มีคำสั่งกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นก็ต้องเป็นตามนั้น

ในส่วนของอายุความภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรได้มีการบัญญัติอายุความหนี้ภาษีอากรไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับอายุความจึงนำหลักทั่วไปในเรื่องอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้ โดยการนับอายุความหนี้ภาษีอากรจะเริ่มนับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ หากเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีถือว่าการประเมินผลเป็นอย่างไรก็เกี่ยวกับการฟ้องคดีจึงทำให้อายุความสะดุดหยุดลงเริ่มต้นนับใหม่ ส่วนการสิ้นสุดลงแห่งอายุความภาษีอากรนั้นหากวันสิ้นสุดแห่งอายุความตรงกับวันหยุดของทางราชการ ระยะเวลาสิ้นสุดแห่งอายุความก็จะขยายออกไปเป็นวันแรก que เริ่มทำการของทางราชการ สำหรับอายุความทางอาญาในประมวลรัษฎากรการนับอายุความจะเริ่มนับแต่วันกระทำความผิดตามหลักทางอาญา แต่ในส่วนการสิ้นสุดอายุความต้องนำหลักว่าด้วยระยะเวลาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับ

จากการที่ได้ศึกษาระยะเวลาและอายุความภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ทำให้ทราบว่าบางกรณีก็เกิดปัญหาจากการนำหลักกฎหมายต่างๆ มาใช้เนื่องจากวัตถุประสงค์ของกฎหมายแตกต่างกัน เช่น อายุความฟ้องเรียกหนี้ค่าภาษีอากรแก่ทายาทของผู้เสียภาษีหรืออายุความฟ้องเรียกหนี้ค่าภาษีอากรในกรณีมีการชำระบัญชีต้องถือตามอายุความหนี้ภาษีอากรหรือไม่ อายุความหนี้ภาษีอากรเป็นปัญหาที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยหรือไม่ การขอคืนภาษีกรณีที่ถูกเจ้าพนักงานปฏิเสธการขอคืนภาษี จะต้องกระทำภายในระยะเวลาเท่าใดมีกำหนดเวลาหรือไม่ เป็นต้น และในบางกรณีปัญหาระยะเวลาและอายุความก็เกิดจากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรเอง เช่น ความเหมาะสมของระยะเวลาในการอุทธรณ์ภาษี การไม่กำหนดระยะเวลาในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน การไม่กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นต้น

โดยแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวนั้น เห็นว่าควรกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องระยะเวลาไว้ในประมวลรัษฎากร เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการใช้ระยะเวลาและใช้ได้อย่างถูกต้องมีประสิทธิภาพ และควรแก้ไขประมวลรัษฎากรกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์เสียใหม่ให้ยาวขึ้นกว่าเดิม เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีเวลาเพียงพอในการเตรียมจัดทำเอกสารและพยานหลักฐาน และเพิ่มเติมให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด ตลอดทั้งเพิ่มเติมระยะเวลาในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินไว้ในประมวลรัษฎากร เพื่อจำกัดเขตอำนาจในการประเมินของเจ้าพนักงานไม่ให้มีอำนาจประเมิน

เมื่อใดก็ได้ และเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีให้ไม่ถูกระทบกระเทือนจนมากเกินไป และจากการที่เจ้าพนักงานปฏิเสธการขอคืนเงินภาษีอากรของผู้มีสิทธิขอคืน โดยประมวลรัษฎากร ไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ให้ผู้เสียภาษีจะต้องดำเนินการอย่างไรและภายในระยะเวลาเท่าใด จึงควรกำหนดขั้นตอนและระยะเวลาในการอุทธรณ์คำสั่งปฏิเสธการขอคืนเงินภาษีอากรต่อฝ่ายบริหาร และต่อศาลไว้ในประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ จากการศึกษาทำให้ทราบว่าอายุความหนี้ภาษีอากรเป็นปัญหาที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน เพียงแต่ได้กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และกฎหมายดังกล่าวห้ามมิให้ศาลยกอายุความขึ้นมาพิจารณาหากลูกหนี้ไม่ยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้ จึงควรมีการแก้ไขในเรื่องดังกล่าวโดยการยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 193/31 ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และเพิ่มเติมบทบัญญัติเรื่องอายุความไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร เพื่อให้สามารถนำไปใช้กับกฎหมายภาษีอากรทุกชนิดมิใช่แต่ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น โดยหากได้มีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายตามที่ได้เสนอไว้นี้เชื่อได้ว่าจะทำให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรม และทำให้เจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานผู้ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี