

บทที่ 3

ระยะเวลาและอายุความภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ตามที่ได้ศึกษามาแล้วในบทที่ 2 ในเรื่องความสัมพันธ์ของระยะเวลาและอายุความตามหลักกฎหมายทั่วไปและกฎหมายภาษีอากรนั้น จะเห็นได้ว่าระยะเวลาที่กำหนดอยู่ในประมวลรัษฎากรนำหลักเกณฑ์ทั้งทางแพ่งและทางปกครองมาใช้ ในส่วนของอายุความก็เช่นเดียวกันเนื่องจากอายุความนี้ภาษีอากรได้มีการกำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับอายุความทางแพ่งจึงนำมาใช้กับอายุความทางภาษีด้วย นอกจากนี้ จากกรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดโทษทางอาญาของการกระทำที่ฝ่าฝืนบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรของผู้เสียภาษีไว้ หลักอายุความทางอาญาจึงนำมาใช้กับอายุความโทษทางอาญาที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรด้วย

สำหรับในบทนี้จะขอเสนอเป็น 2 ส่วนด้วยกัน โดยในส่วนแรกจะเป็นเรื่องของระยะเวลาและอายุความภาษีอากรก่อนมีการบัญญัติประมวลรัษฎากรขึ้น เพื่อชี้ให้เห็นถึงลักษณะและพัฒนาการของระยะเวลาและอายุความภาษีอากรก่อนที่จะมีการบัญญัติประมวลรัษฎากรขึ้นในส่วนที่ 2 จะเป็นการศึกษาในส่วนของระยะเวลาและอายุความตามประมวลรัษฎากรว่ามีอะไรบ้างและใช้หลักเกณฑ์อย่างไรในเรื่องดังกล่าว

1. ระยะเวลาและอายุความก่อนประมวลรัษฎากร

ก่อนที่จะมีการจัดทำประมวลรัษฎากรประเทศไทยได้มีการจัดเก็บภาษีมาตั้งแต่ในสมัยโบราณ โดยจะมีภาษีหลายชนิดและมีวิธีการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันไปแต่ยังไม่มี ความชัดเจน นอกจากนี้ ภาษีในสมัยนั้นจะใช้คำว่า “อากร” มิได้ใช้คำว่า “ภาษี” เหมือนอย่างในปัจจุบันพึงจะเปลี่ยนมาใช้คำว่าภาษีก็น่าจะอยู่ในสมัยรัชการที่ 3 นี้เอง การจัดเก็บภาษีอากรเริ่มมา มีความชัดเจนก็ในสมัยรัชการที่ 5 เรื่อยมาจนถึงในสมัยเปลี่ยนแปลงการปกครองซึ่งได้นำแนวคิดของการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีมาใช้ในกฎหมายภาษีอากรของไทย ในส่วนที่เกี่ยวกับระยะเวลาและอายุความภาษีอากรนั้น เนื่องการจัดเก็บภาษีในสมัยก่อนที่จะมีการจัดทำประมวลรัษฎากรยังไม่ได้มีแนวคิดในเรื่องหลักภาษีอากรที่ดี จึงทำให้ภาษีมียุคสมัยที่ไม่เป็นธรรมและไม่ได้กำหนดระยะเวลาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีให้มีความแน่นอนชัดเจนเหมือนอย่างในปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม

การศึกษาภาษาอากรในสมัยก่อนนี้ ยังพอที่จะแสดงให้เห็นได้ถึงการกำหนดระยะเวลาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษาอากรในอดีตได้อยู่บ้าง ส่วนในเรื่องของอายุความในนี้ภาษาอากรนั้นเนื่องจากแนวคิดในเรื่องของอายุความในสมัยก่อนยังไม่มี เรื่องของอายุความจึงไม่ชัดเจนเท่าใดนักแต่ก็จะพออนุมานจากลักษณะที่คล้ายคลึงกันกับอายุความได้ในเรื่องของระยะเวลาในการฟ้องคดีตามพระอัยการลักษณะรับฟ้อง ทั้งนี้ อายุความภาษาอากรมามีความชัดเจนก็เมื่อมีการจัดทำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ฉบับแรก

เหตุที่ต้องมีการศึกษาถึงระยะเวลาและอายุความก่อนมีการจัดทำประมวลรัษฎากร ก็เพราะต้องการที่จะศึกษาให้เห็นลักษณะของระยะเวลาและอายุความในอดีตว่ามีลักษณะเป็นอย่างไร กอปรทั้งพัฒนาการของระยะเวลาและอายุความภาษาอากร ดังนั้น ในส่วนนี้จึงขอเสนอระยะเวลาและอายุความก่อนมีการจัดทำประมวลรัษฎากร โดยแบ่งเป็น 2 หัวข้อคือระยะเวลาและอายุความภาษาอากรก่อนเปลี่ยนแปลงการปกครอง กับระยะเวลาและอายุความสมัยเปลี่ยนแปลงการปกครอง

1.1 ระยะเวลาและอายุความภาษาอากรก่อนเปลี่ยนแปลงการปกครอง

ลักษณะของภาษาอากร

1. สมัยสุโขทัย สุโขทัยเป็นอาณาจักรแห่งแรกที่สุดของไทยที่สถาปนาขึ้นในดินแดนแหลมทอง หรือในดินแดนที่เป็นประเทศไทยในปัจจุบัน การจัดเก็บภาษอากรนั้นในสมัยสุโขทัยไม่ปรากฏเอกสารใดๆ ที่ระบุไว้อย่างชัดเจนเลยว่ามีการจัดเก็บกันอย่างไร มีแต่ปรากฏในหลักศิลาจารึกกล่าวไว้เพียงเล็กน้อยว่าไม่เก็บจังกอบจากราษฎรผู้ทำการค้าขาย ดังปรากฏตอนหนึ่งว่า “เมื่อชั่วพ่อขุนรามคำแหง เมืองสุโขทัยนี้ดี ในน้ำมีปลาในนามีข้าว เจ้าเมืองบ่เอาจังกอบในไพร่ลู่ทาง เพื่อนจูงวัวไปค้า ขี่ม้าไปขาย ใครจักค้าช้างค้า ใครจักค้าม้าค้า”¹

จากข้อความที่ปรากฏในหลักศิลาจารึกดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าแต่เดิมมีการจัดเก็บจังกอบ โดยจังกอบหรือจกอบนี้เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้นำสัตว์และสิ่งของสินค้าไปเพื่อขายในที่ต่างๆ หรือหมายถึงภาษีที่เก็บจากสัตว์หรือสิ่งของที่นำมาจำหน่ายโดยเก็บในอัตรา 10 ซัก 1 และการเก็บนั้นจะเก็บเป็นตัวเงินหรือสิ่งของก็ได้แล้วแต่อย่างไรจะสะดวก ในการเก็บจังกอบรัฐบาลจะตั้งเป็นสถานที่คอยดักเก็บในสถานที่ที่สะดวก เช่น ถ้าเป็นทางบกก็จะไปตั้งปากทางหรือ

¹ กรมศิลปากร, ประชุมศิลาจารึกภาค 1, น. 1

ทางที่จะเข้าเมือง ถ้าเป็นทางน้ำ²ก็จะตั้งไถ่ท่าแม่ น้ำหรือเป็นทางร่วมสายน้ำ โดยสถานที่เก็บจังกอบเรียกว่า “ขนอน” ทั้งนี้

ขนอนจะเป็นที่คอยเก็บจังกอบสินค้าทั่วไปไม่เฉพาะเพียงการนำเข้าและขนออกนอกราชอาณาจักรเท่านั้นเพราะมีทั้งขนอนบก ขอนอน้ำ ขอนอนขึ้นนอก ขอนอนขึ้นใน และขนอนตลาด เป็นต้น.

2. สมัยอยุธยา ในกรุงศรีอยุธยาได้มีการจารึกในประวัติศาสตร์ว่าเป็นยุคที่มีการจัดเก็บภาษีอากรรุ่งเรืองมาก การก่อตั้งกรุงศรีอยุธยาเริ่มขึ้นในปี พ.ศ. 1893 ตั้งแต่สมัยพระเจ้าอู่ทองได้สร้างราชธานีจนถึงปี พ.ศ. 2310 ระยะเวลาที่ตั้งเป็นราชธานีถึง 417 ปี การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยกรุงศรีอยุธยาหรือที่เรียกกันในสมัยนั้นว่าจังกอบ อากร ส่วยและฤชา ซึ่งโดยจะมีการจัดเก็บในบังคับจัดเก็บโดยผู้ถูกจัดเก็บจะได้รับประโยชน์ในทางอ้อม คือ กรณีจังกอบและส่วย ส่วนอีกกรณีหนึ่งคือในรูปที่ผู้ถูกจัดเก็บจะได้รับผลประโยชน์โดยตรง คืออากรและฤชา

ก. สมัยกรุงศรีอยุธยาตอนต้น เริ่มตั้งแต่สมัยพระเจ้าอู่ทองได้มีการเก็บภาษีอากรโดยออกเป็นกฎหมายจัดวางระเบียบการจัดเก็บ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างเรียบร้อย ภาษีอากรที่จัดเก็บได้แก่³ อากรค่าน้ำ อากรตลาด จังกอบ โดยจะมีเสนานายระวางนายอากร ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีต่างๆ รักษาเงินผลประโยชน์ของแผ่นดิน ต่อมาในสมัยพระบรมไตรโลกนาถ ทรงจัดระเบียบทางด้านภาษีอากรใหม่ ตำแหน่ง “คลัง” ซึ่งเดิมเรียกว่าขุนคลัง เรียกใหม่ว่า “โกษาธิบดี” มีหน้าที่ราชการจัดการพระราชทรัพย์เก็บส่วยสาอากรผลประโยชน์ของแผ่นดิน นอกจากนี้ได้มีการจัดตั้งพระคลังสินค้าอยู่กับกรมพระคลังเป็นที่เก็บส่วย⁴ กฎหมายต่างๆ ซึ่งตรา

² กรมสรรพากร, หนังสือที่ระลึก 85 ปี กรมสรรพากร, (กรุงเทพฯ : กรมสรรพากร, 2540), น. 46

³ อากรค่าน้ำ คืออากรที่รัฐเรียกเก็บจากราษฎร เนื่องจากการหาผลประโยชน์จากที่ดินของรัฐ โดยรัฐจะเรียกเก็บจากการอนุญาตให้ราษฎรทำการประมงในแม่น้ำ ลำคลอง ผู้เก็บอากรคือ ออกญาทำนน้ำ

อากรตลาด คือ อากรที่จัดเก็บผู้ที่ออกร้านขายของในตลาด โดยเก็บเป็นรายวัน

⁴ ส่วย คือ การยอมให้ของพื้นเมืองที่ไพร่ส่วยนำมาเสียให้หลวงแทนการเป็นทหาร

ขึ้นในสมัยกรุงศรีอยุธยาตอนต้นทำให้รวบรวมประเภทภาษี ซึ่งเรียกรวมๆ ว่า “ส่วยสาอากร” หรือ “ส่วยสัดพัทธยากร” แยกประเภทได้เป็น⁵

1. ส่วย คือการยอมให้บุคคลบางจำพวกส่งเงินหรือหรือสิ่งของแทนการมาทำงานให้รัฐด้วยแรงตน ซึ่งส่วยก็อาจแบ่งเป็นเครื่องราชบรรณาการ เกณฑ์เจดีย์ พัทธา(การบริบทัพย์) ส่วยแทนแรงงานซึ่งเครื่องราชบรรณาการก็เป็นสิ่งที่เจ้าเมืองประเทศราชส่งมาให้

2. อากร เป็นการเก็บชักส่วนผลประโยชน์ที่ราษฎรทำมาหาได้โดยประกอบการต่างๆ เช่น ทำนา ทำไร่ สวน เป็นต้น หรือการใช้สิทธิของรัฐอนุญาตให้จับปลา เก็บของป่า โดยจัดเก็บในรูปแบบ อากรค่านา อากรสุรา อากรบ่อนเบี้ย และอากรค่าน้ำ

3. จังกอบ เป็นการเก็บชักส่วนจากสินค้า หรือเก็บเป็นเงินตามขนาดพาหนะที่ขนส่งสินค้า เช่น เรือ เกวียน เมื่อผ่านขนอนทางบกทางน้ำ โดยเก็บในอัตรา 10 ซัก 1 ลักษณะของจังกอบจะคล้ายๆ กับภาษีศุลกากรในปัจจุบัน

ข) สมัยกรุงศรีอยุธยาตอนปลาย ลักษณะของภาษีอากรยังคงคล้ายคลึงกับสมัยอยุธยาตอนต้น แต่ในสมัยนี้มีรายละเอียดเกี่ยวกับภาษีอากรมากขึ้น สมัยพระนารายณ์ ๔ มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษี และลักษณะภาษีให้ชัดเจน ประเภทภาษีอากรมี 4 อย่าง คือ จังกอบ ส่วย ฤชา อากร เรียกส่วยสาอากร หรือส่วยสัดพัทธยากร การเก็บผลประโยชน์แยกเก็บในเมืองหลวงอันหนึ่งกับในหัวเมืองขึ้นอีกอันหนึ่ง⁶

3. สมัยรัตนโกสินทร์ การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยนี้ในช่วงรัตนโกสินทร์ตอนต้นมีชนิดและรูปแบบของภาษีอากรเช่นเดียวกับในสมัยอยุธยา ครั้นต่อมาในสมัยพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวรัชการที่ 3 รัฐบาลได้แก้ไขวิธีการเก็บภาษีอากรเดิมโดยตั้งเป็นอากรขึ้นอีกหลายอย่างอากรเหล่านั้นให้เรียกว่า “ภาษี” และมีวิธีให้มีผู้รับผิดชอบติดต่อไปจัดเป็นส่วนชักผลประโยชน์ที่ประชาชนผลิตขึ้น ระเบียบการเก็บภาษีที่รัฐบาลจัดตั้งขึ้นใหม่โดยยอมให้มีผู้ผูกขาดนี้ผู้รับผิดชอบผูกขาดเรียกว่า “เจ้าภาษี” เจ้าภาษีกิจจัดตั้งสำนักงานหรือสถานที่สำหรับเรียกเก็บภาษี ณ ที่ตำบลที่สินค้าผ่านไป ซึ่งเรียกว่า “โรงภาษี” มีลักษณะเช่นเดียวกับขนอน แต่แตกต่างกันตรงที่ขนอนเป็นสถานที่ของเจ้าพนักงานรัฐบาล แต่โรงภาษีเป็นสำนักงานของเจ้าภาษีเอกชน ครั้นถึงสมัยรัชการที่

⁵ ญาดา ประภาพันธ์, ระบบเจ้าภาษีนายอากร สมัยกรุงเทพฯยุคต้น, พิมพ์ครั้งแรก (กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์สร้างสรรค์, 2524), น.48

⁶ เพิ่งอ้าง, น. 72

5 รัฐบาลเล็กวิธีการจัดเก็บภาษีอากรผูกขาดเป็นรัฐบาลจัดเก็บเอง และเรียกชื่อใหม่ว่า “ภาษีภายใน” สถานที่เก็บภาษีเปลี่ยนจากคำว่า โรงภาษี เป็น ด่านภาษี

1.1.1 ระยะเวลาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี

ในสมัยก่อนเปลี่ยนแปลงการปกครองมีภาษีอากรที่จัดเก็บเป็นจำนวนมาก ทั้งกฎหมายภาษียังไม่มีกรรวบรวมไว้ในที่เดียวกันเหมือนประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน จึงขอเสนอเฉพาะระยะเวลาการจัดเก็บภาษีอากรบางภาษีที่มีลักษณะคล้ายกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น ซึ่งในที่นี้ได้แก่ อากรค่านา อากรสวนใหญ่

อากรค่านานั้นเป็นภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บเองเป็นประจำทุกๆ ปีซึ่งรัฐบาลจะใช้วิธีการประเมินหรือที่เรียกว่า วิธีเดินนา โดยเจ้าพนักงานจะออกสำรวจนาในช่วงฤดูแล้งเป็นประจำปีเพื่อเรียกเก็บเงินจากราษฎรผู้ทำนาในฤดูเก็บเกี่ยวในปีนั้นๆ ตามเนื้อที่โฉนด⁷ โดยระยะเวลาในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นไม่ได้กำหนดแน่นอนว่าเป็นวันใดแต่กำหนดเป็นช่วงเวลาหลังจากเก็บเกี่ยวข้าวแล้ว ทั้งนี้ เจ้าพนักงานจะกำหนดวันในการเก็บเงินค่านาให้ผู้จะต้องเสียเงินค่านาไปเสียภายในเวลาที่กำหนด⁸

ส่วนอากรสวนใหญ่การจัดเก็บจะใช้วิธีการ “เดินสวน” ซึ่งจะมีการรังวัดสวนรัชกาลละหลายครั้งเพื่อกำหนดจำนวนพืชผลที่เพาะปลูกและอากรสวนใหญ่นี้จะเก็บตามชนิดของพืชผล⁹ ทั้งนี้จะมีการเดินสำรวจสวน 5 ปีต่อครั้งโดยจะต้องเสียค่าอากรสวนใหญ่ปีละครั้ง แต่กำหนดเวลาที่จะต้องเสียค่าอากรนั้นไม่ได้กำหนดไว้แน่ชัดขึ้นอยู่กับเจ้าพนักงานจะประกาศกำหนดวันที่จะต้องจัดเก็บเงินอากรสวนใหญ่ว่าเป็นเมื่อใด¹⁰

⁷ สมคิด ศรีสิงห์, “การบริหารภาษีอากรในสมัยรัตนโกสินทร์ตอนต้น”, (วิทยานิพนธ์มหาวิทยาลัยวิชาการศึกษา, 2515), 96

⁸ พระราชบัญญัติเก็บเงินค่านา ร.ศ. 119 (พ.ศ. 2443)

⁹ อ่างแล้ว เชียงอรุณที่ 7 ,น. 42

¹⁰ ประกาศยกเลิกเงินอากรสวนใหญ่ค้ำเกาและเดินสำรวจต้นผลไม้ใหม่สำหรับเก็บค่าอากรสวนใหญ่ รัตนโกสินทรศก 130

1.1.2 ระยะเวลาการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในสมัยก่อนเปลี่ยนแปลงการปกครองมีวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรอยู่ 2 ขั้นตอน ได้แก่ ขั้นตอนแรกเป็นการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรด้วยวิธีการเสนอคำฟ้องต่อศาล และขั้นตอนที่สองได้แก่การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรด้วยวิธีการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา ในสมัยนี้จะไม่มีการอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารเหมือนอย่างปัจจุบันระยะเวลาที่กำหนดให้ระงับข้อพิพาทต่อฝ่ายบริหารจึงยังไม่มี เมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีอากรขึ้นผู้เสียภาษีจะต้องนำข้อพิพาทมาฟ้องร้องต่อศาลก่อน โดยก่อนที่จะมีการเสนอคำฟ้องต่อศาลหากผู้เสียภาษีจะฟ้องข้าราชการต้องกราบบังคมทูลพระกรุณาต่อพระมหากษัตริย์ก่อนเพื่อให้พระองค์ทรงอนุญาตหรือไม่อนุญาตก่อน แต่หากเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีจะฟ้องร้องผู้จัดเก็บภาษีที่มีใช้ข้าราชการ ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องกราบบังคมทูลเพื่อขออนุญาตต่อพระมหากษัตริย์ก่อน ทั้งนี้ ผู้ที่จะยื่นฟ้องต่อศาลได้ต้องเป็นผู้ที่อยู่ในสังกัดมูลนายหากมิได้สังกัดมูลนายก็ไม่มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาล¹¹ นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีจะฟ้องร้องต่อศาลได้ผู้เสียภาษีต้องยอมจ่ายภาษีก่อน เนื่องจากตราบใดที่ผู้เสียภาษียังไม่ได้จ่ายภาษีผู้นั้นก็ไม่มี ความจำเป็นต้องมาฟ้องคดีต่อศาลเพื่อขอคืนภาษีที่เสียไป¹²

ต่อมาในสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ในสมัยนี้ได้มีการปฏิรูปการศาล โดยให้มารวมอยู่ในกระทรวงเดียวกันไม่กระจัดกระจายไปตามกระทรวงต่างๆ เหมือนอย่างแต่ก่อน ทั้งผู้ฟ้องคดีสามารถที่จะยื่นฟ้องคดีได้เองโดยไม่ต้องยื่นผ่านมูลนายอีกเพราะระบบมูลนายได้ถูกยกเลิก ในการฟ้องคดีภาษีอากรนั้นได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิฟ้องร้องเจ้าภาษีนายอากรต่อศาลชั้นต้นได้ แต่ห้ามมิให้ผู้เสียภาษีฟ้องร้องเจ้าพนักงานเกี่ยวการจัดเก็บภาษีต่อศาลชั้นต้น หากผู้เสียภาษีต้องการฟ้องร้องเจ้าพนักงานจะต้องทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาต่อพระมหากษัตริย์เท่านั้น¹³ แต่ในภายหลังก็ได้มีการเปลี่ยนมาให้สิทธิผู้เสียภาษีฟ้องร้องเจ้าพนักงานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีต่อศาลได้ และในสมัยนี้ได้มีการจัดตั้งศาลอุทธรณ์ขึ้นเพื่อให้ศาลอุทธรณ์ทำหน้าที่พิจารณาฎีกาแทนพระมหากษัตริย์ เมื่อศาลอุทธรณ์ตัดสินคดีแล้วหากผู้เสียภาษีเห็นว่า

¹¹ กฎหมายตราสามดวง พระอัยการลักษณะรับฟ้อง มาตรา 9

¹² ธีรชัช ว่องพรรณงาม, "พัฒนาการการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร", (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2545), น. 89

¹³ พระธรรมนูญศาลยุติธรรม ร.ศ. 127 มาตรา 5

ตนเองไม่ได้รับความเป็นธรรมจากศาลอุทธรณ์ ผู้เสียหายสามารถทำคำร้องฎีกาเสนอต่อพระมหากษัตริย์เพื่อทรงวินิจฉัยชี้ขาดต่อไปได้

ระยะเวลาประทับข้อพิพาททางภาษีอากรต่อศาลในสมัยก่อนเปลี่ยนแปลงการปกครองนั้น ยังไม่ปรากฏว่าได้มีการกำหนดไว้เป็นการแน่ชัดว่าจะต้องอุทธรณ์ต่อศาลภายในระยะเวลาเท่าใด จะมีก็แต่กำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาลในเรื่องอื่นไว้ในกฎหมายตราสามดวง¹⁴ เช่น การฟ้องตามสัญญาจำนำ ผากทรัพย์ เช่าทรัพย์ ยืมทรัพย์ท่านให้ฟ้องภายใน 3 เดือน เป็นต้น ดังนั้น อาจทำให้สันนิษฐานได้ว่าการประทับข้อพิพาททางภาษีอากรต่อศาลในสมัยก่อนเปลี่ยนแปลงการปกครองไม่มีระยะเวลาจำกัดไว้สามารถที่จะอุทธรณ์ต่อศาลได้เมื่อใดก็ได้

1.1.3 อายุความหนี้ภาษีอากร

อายุความหนี้ทางแพ่งในสมัยเก่า พบว่าได้แบ่งแยกออกเป็นอายุความทรัพย์สัญญา กับสัญญารายลักษณะอักษร โดยคดีที่มีมูลมาจากทรัพย์สัญญา เช่น จำนำ ผากทรัพย์ เช่าทรัพย์ เป็นต้น จะตกอยู่ในอายุความ 3 ปีโดยเริ่มนับแต่วันที่สัญญาได้กระทำขึ้น เจ้าหนี้ซึ่งเพิกเฉยไม่เรียกร้องให้ลูกหนี้ชำระหนี้ภายใน 3 ปีย่อมเสียสิทธิเรียกร้องโดยเด็ดขาด แต่หากเจ้าหนี้ได้ทวงถามลูกหนี้ให้ชำระหนี้ภายใน 3 ปีแต่ลูกหนีปฏิเสธไม่ยอมชำระเจ้าหนี้ต้องนำคดีขึ้นฟ้องร้องว่ากล่าวภายใน 3 เดือนนับแต่วันที่ได้ทวงถาม¹⁵ ในส่วนสัญญารายลักษณะอักษรที่มีเอกสารแสดงความผูกพันลูกหนี้ เช่น สัญญากู้ โดยถ้าเจ้าหนี้ผู้ให้กู้และลูกหนี้ผู้กู้หากอยู่บ้านเมืองเดียวกันเจ้าหนี้ต้องบังคับให้ลูกหนี้ชำระหนี้คืนภายใน 10 ปี หากเจ้าหนี้อพยพให้ระยะเวลา 10 ปีนี้ผ่านพ้นไปโดยมิได้ร้องฟ้องลูกหนี้ หรือผู้รับมรดก หนี้สินเป็นอันขาดอายุความศาลจะไม่รับฟ้องไว้พิจารณา¹⁶ แต่หากลูกหนี้อพยพต่างเมืองไกล เจ้าหนี้ต้องบอกเจ้าหน้าที่ฝ่ายตระลาการอายุความก็จะสะดุดหยุดลงแม้

¹⁴ พระอัยการลักษณะรับฟ้อง บทที่ 11 ซึ่งมีว่า “อนึ่งรู้เห็นว่าโจรลักทรัพย์สิ่งของตนไป ข้อความนั้นภอเปนแต่สินไหมพิไน โทษเบาซึ่งจะยอมรับกันได้นั้นก็ดี แลความฝาก เช่า ยืม ทรัพย์สิ่งของแก่กันเป็นประการใดก็ดี ถ้าแลจะกล่าวหาฟ้องร้องกัน ท่านให้ฟ้องแต่ใน 3 เดือนลงมา ฟ้นกว่านั้นอย่าให้รับบังคับบัญชา ถ้าป่วยไข้ แลมีกิจการราชการไปกลับมาแล้วให้ร้องฟ้องคดีนั้น แต่ในเดือนหนึ่งลงมา ฟ้นกว่านั้นอย่าให้รับไว้พิจารณาเลย”

¹⁵ เพิ่งอ้าง

¹⁶ กฎหมายตราสามดวง พระอัยการกู้หนี้ บทที่ 61

ลูกหนี้จะกลับมาสู่ถิ่นนั้นภายใน 10 ปีก็ตาม เจ้าหนี้ยังมีสิทธิบังคับให้ชำระหนี้ได้¹⁷ นอกจากนี้ในสมัยรัชการที่ 5 อาจารย์ผู้สอนกฎหมายซึ่งศาลได้ถือตามได้กำหนดเอาอายุความ 10 ปีเป็นอายุความในกฎหมายลักษณะสัญญาโดยทั่วไป มิได้ใช้บังคับแก่หนี้ซึ่งเกิดจากการกู้เท่านั้น แต่ใช้บังคับแก่บรรดาหนี้สินที่เป็นจำนวนเงินอื่นๆ ด้วย ซึ่งอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์¹⁸ ก็ถือเอาอายุความ 10 ปีนี้เป็นอายุความทั่วไปด้วย

ดังนั้น เมื่อพิจารณาอายุความในสมัยก่อนแม้จะไม่ได้มีการกำหนดอายุความหนี้ค่าภาษีอากรไว้อย่างชัดเจน แต่ก็เห็นว่าพอจะอนุมานเอาอายุความ 10 ปีในหนี้เงินกู้นำมาใช้กับอายุความหนี้ค่าภาษีอากรด้วย เนื่องจากว่าหนี้ทั้งสองเป็นหนี้เงินอันเจ้าหนี้มีสิทธิเรียกร้องต่อลูกหนี้ที่จะให้ลูกหนี้ชำระหนี้ได้อันมีลักษณะอย่างเดียวกัน นอกจากนั้น แนวคำสอนของนักกฎหมายในสมัยก่อนเกี่ยวกับอายุความ 10 ปีนั้น ยังให้นำไปใช้กับอายุความในหนี้เงินอื่นๆ ซึ่งก็น่าจะรวมถึงอายุความในหนี้ค่าภาษีอากรด้วย นอกจากนี้ ยังเห็นว่าที่ในสมัยก่อนมิได้กำหนดอายุความในหนี้ภาษีอากรไว้เนื่องจากแนวความคิดในการคุ้มครองผู้เสียภาษียังไม่เกิดขึ้น รัฐจึงมุ่งเน้นแต่การจัดเก็บภาษีเท่านั้นโดยมีอำนาจบังคับชำระหนี้ภาษีอากรกับตัวผู้ไม่เสียภาษีได้เองโดยไม่ต้องใช้สิทธิทางศาลแต่อย่างใด อายุความการใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐซึ่งเป็นการจำกัดสิทธิของรัฐจึงไม่มีความจำเป็นต้องกำหนดขึ้น

1.2 ระยะเวลาและอายุความภาษีอากรสมัยเปลี่ยนแปลงการปกครอง

หลังจากที่มีการเปลี่ยนแปลงทางปกครองจากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชมาเป็นระบอบประชาธิปไตย แนวคิดในเรื่องการจัดเก็บภาษีที่ดีก็ได้ถูกนำมาใช้กับการจัดเก็บภาษีของไทย โดยได้มีการออกกฎหมายภาษีอากรใหม่ที่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี และได้ยกเลิกภาษีที่ไม่เป็นธรรม กฎหมายภาษีอากรที่ออกในสมัยนี้ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและประกันภัย พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ. 2475

¹⁷ ร. แลงการ์ด, ประวัติศาสตร์กฎหมายไทย เล่ม 2, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: บริษัทสำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิชย์จำกัด, 2526), น. 275

¹⁸ เพ็งอึ้ง, น. 276

ดังนั้น ในส่วนนี้จะขอนำเสนอระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมายดังกล่าวแยกไว้ใน ส่วนของภาษีโรงเรือนและที่ดินและอากรแสตมป์เนื่องจากมีลักษณะแตกต่างจากภาษีอากรตาม ประมวลรัษฎากร กอปรทั้งอายุความหนี้ภาษีอากรที่ใช้กับภาษีอากรดังกล่าว ว่ามีลักษณะอย่างไร กำหนดอายุความไว้เป็นเท่าไร และกำหนดไว้ในที่ใด

1.2.1 ระยะเวลาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี

1.ภาษีเงินได้¹⁹ กรณีของบุคคลธรรมดาภาษีเงินได้ในสมัยนี้จัดเก็บจากบุคคลธรรมดา ผู้ที่อยู่ในประเทศสยามที่อยู่ในประเทศสยามครั้งหนึ่งหรือหลายครั้งรวมกันเป็นเวลา 6 เดือนในปี ภาษี โดยเงินได้ที่จะถูกเก็บภาษีได้แก่ เงินได้จากค่าจ้าง ค่านายหน้า เงินได้จากดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก เงินได้จากวิชาชีพอิสระ และเงินได้จากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ทั้งนี้ ผู้มีเงินได้ ดังกล่าวจะต้องยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดต่อนายตรวจภาษีเงินได้ก่อนหรือ ภายในที่ 15 พฤษภาคมของปีถัดไป นอกจากนี้ ผู้จ่ายเงินได้ให้แก่ผู้มีเงินได้จะต้องหักภาษี ณ ที่ จ่ายแล้วนำส่งอำเภอท้องที่ ภายใน 1 สัปดาห์นับแต่วันที่จ่ายเงิน แต่ถ้าผู้มีเงินได้ถูกหักภาษี ณ ที่ จ่ายไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย ผู้มีเงินได้มีสิทธิได้รับเงินที่เกินนั้นคืนโดยร้องขอคืนภายใน 3 ปีนับแต่ วันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกิน

ในกรณีของบริษัทภาษีเงินได้จะเก็บจากจำนวนเงินที่จ่ายเป็นดอกเบี้ยแก่ผู้ถือหุ้นกู้ หรือพันธบัตร และ/หรือเงินปันผล และ/หรือเงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น โดยจะต้องยื่นรายการและ นำส่งต่ออำเภอท้องที่ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ยื่นรายการจ่ายดอกเบี้ยแก่ผู้ถือหุ้นกู้หรือพันธบัตร และ/หรือเงินปันผล และ/หรือเงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น

เมื่อได้ยื่นรายการแล้วหากนายตรวจภาษีเงินได้มีเหตุควรสงสัยว่ารายการที่ยื่นไว้ไม่ ถูกต้อง นายตรวจก็มีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการกับพยานอื่นมาตรวจสอบได้ส่วนได้ ภายใน 3 ปีนับแต่วันที่ยื่นรายการ หากไม่ยื่นรายการนายตรวจภาษีเงินได้มีอำนาจ หมายเรียกผู้ไม่ยื่นรายการกับพยานอื่นมาตรวจสอบได้ส่วนได้โดยไม่มีกำหนดระยะเวลา และหาก ได้ทำการตรวจสอบได้ส่วนแล้วพบว่าภาษีต้องชำระนายตรวจภาษีเงินได้ก็แจ้งการประเมินเป็น หนังสือไปยังผู้เสียภาษี แต่นายตรวจภาษีเงินได้อาจประเมินภาษีจากรายการที่ยื่นโดยไม่ต้องไต่ สสวนก่อนก็ได้ เมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินแล้วผู้นั้นจะต้องชำระภาษีหลังจากได้รับแจ้ง

¹⁹ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475

การประเมินภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้ง หากไม่ชำระภายในกำหนดจะต้องถูกเจ้าพนักงานเก็บภาษีบังคับยึดทรัพย์ขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อชำระภาษี

2.ภาษีการค้า²⁰ ภาษีการค้าจัดเก็บจากการที่บุคคลใดๆ ไม่ว่าจะส่วนบุคคลธรรมดาหรือบริษัททำการค้าตามที่กำหนดไว้ในประเทศไทย แต่หากเงินได้ในการค้าต้องเสียภาษีเงินได้แล้วก็ไม่ต้องเสียภาษีการค้าอีก โดยการเสียภาษีนั้นผู้พึงจะเสียภาษีการค้าจะต้องไปรับแบบแจ้งรายการและยื่นแบบแจ้งรายการการค้าภายใน 2 เดือนนับแต่วันที่ 1 เมษายนของทุกๆ ปี หลังจากนั้นเจ้าพนักงานเก็บภาษีจะแจ้งการประเมินภาษีให้ผู้เสียภาษีไปชำระภาษีภายใน 10 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการเสียภาษี ผู้ทำการค้าใดที่ไม่ยื่นรายการการค้าเจ้าพนักงานเก็บภาษีมีอำนาจแจ้งให้ผู้ยื่นรายการให้ถูกต้อง และเสียภาษีภายใน 7 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำสั่ง และหากว่าผู้ทำการค้าใดไม่ยื่นรายการค้าหรือยื่นแล้วแต่เจ้าพนักงานเก็บภาษีเห็นว่าไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานเก็บภาษีมีอำนาจประเมินภาษีตามที่รู้เห็นแจ้งไปยังผู้รับประเมิน และผู้นั้นจะต้องชำระภาษีภายใน 3 วันนับแต่วันได้รับแจ้ง นอกจากนี้ หากเจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับแบบตรวจสอบแบบแจ้งรายการการค้าแล้วต้องการทราบรายละเอียดเพิ่มเติม เจ้าพนักงานนั้นก็มีอำนาจเรียกให้ผู้รับประเมินนำพยานหลักฐานมาแสดงเพิ่มเติมหรือหมายเรียกพยานได้แต่ต้องให้ทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 48 ชั่วโมง

เมื่อเจ้าพนักงานทราบจากผู้รับประเมินหรือจากรายการค้าที่ยื่นว่าได้มีการแจ้งรายการค้าผิดประเภทหรือผิดรายการ หรือมีการคำนวณภาษีผิดหรือเสียผิดไม่ว่าเหตุใดๆ ก็ตามพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษีเสียใหม่ได้ภายใน 2 ปี นับแต่วันที่ถึงกำหนดเสียภาษี และหากการประเมินใหม่พบว่าภาษีต้องเสียให้เจ้าพนักงานเก็บภาษีแจ้งให้ผู้รับประเมินทราบและผู้รับประเมินต้องเสียภาษีเพิ่มเติมภายใน 10 วันนับแต่วันได้รับแจ้งความ

นอกจากนี้ เงินภาษีที่ถึงกำหนดต้องเสียแต่มิได้เสียภายใน 30 วันนับแต่พ้นกำหนดต้องเสียพนักงานเก็บภาษีมีอำนาจยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้ภาษีได้เองโดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง

3.ภาษีการธนาคารและประกันภัย²¹ ภาษีนี้จัดเก็บจากการบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน บริษัทหรือสมาคมที่ประกอบกิจการธนาคารหรือประกันภัย โดยจัดเก็บทุกๆ ครึ่งปี ทั้งนี้ ผู้ที่จะต้องเสียภาษีต้องยื่นรายการแสดงจำนวนเงินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในวันที่ 1 กุมภาพันธ์และ

²⁰ พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475

²¹ พระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและประกันภัย พ.ศ. 2475

วันที่ 1 สิงหาคม ของทุกๆ ปี แล้วพนักงานเจ้าหน้าที่จะประเมินและแจ้งการประเมินให้บุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน บริษัทหรือสมาคมทราบ เมื่อได้รับแจ้งการประเมินแล้วผู้นั้นจะต้องชำระภาษีภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งความ หากพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวแล้ว 15 วันพนักงานเก็บภาษีมีอำนาจที่จะยึดและขาดทอดตลาดทรัพย์สินของผู้จะต้องเสียภาษีได้

หากผู้จะต้องเสียภาษีปฏิเสธหรือไม่ทำรายงานเสนอหรือพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นควรสอบสวนรายงานที่ได้ยื่นไว้ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจที่จะตรวจสอบไต่สวนและหมายเรียกพยานมาแสดงได้ภายในกำหนด 2 ปี นับแต่วันที่ถึงกำหนดส่งรายงานหรือวันที่ทำรายงานเสนอ และเมื่อไต่สวนแล้วพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษีที่ต้องเสียหรือประเมินภาษีใหม่ได้

1.2.2 ระยะเวลาการอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหาร

ระบบการอุทธรณ์ภาษีต่อองค์กรฝ่ายบริหารได้มีการบัญญัติครั้งแรกในพระราชบัญญัติเงินเดือน พ.ศ. 2475 โดยสาเหตุที่เกิดระบบการอุทธรณ์ภาษีต่อองค์กรฝ่ายบริหารดังกล่าว ก็เนื่องมาจากคณะราษฎรซึ่งได้รับการศึกษาอบรมมาจากต่างประเทศในภาคพื้นยุโรป โดยเฉพาะประเทศฝรั่งเศส ได้นำแนวคิดเรื่องการอุทธรณ์ภาษีต่อฝ่ายบริหารมาบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากร²² การอุทธรณ์ภาษีต่อองค์กรฝ่ายบริหารในช่วงแรกจะเป็นรูปแบบการอุทธรณ์ต่อองค์กรที่มีใช้คณะกรรมการ เช่น อธิบดีกรมสรรพากรผู้ว่าราชการจังหวัด เป็นต้น ต่อมาภายหลังในปี พ.ศ. 2502 จึงได้เปลี่ยนแปลงการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์²³

ทั้งนี้ ผู้ที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานจะต้องปรากฏว่าเจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งคำสั่งให้แก่ผู้รับการประเมินแล้ว หากยังไม่มีแจ้งคำสั่งประเมินไปยังผู้เสียภาษีถือว่าสิทธิของผู้นั้นยังไม่ถูกกระทบกระเทือนผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินภาษีทันทีไม่ได้

ระยะเวลาในการอุทธรณ์ภาษีต่อฝ่ายบริหารสามารถแยกตามแต่ละภาษีได้ดังนี้

1. ภาษีเงินได้ หากผู้เสียภาษีที่ได้รับการประเมินผู้ใดไม่พอใจในการประเมินสามารถยื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลได้ โดยหากเป็นการประเมินจาก

²² อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, “ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์”, วารสารนิติศาสตร์ ปีที่ 22 ฉบับที่ 4 (ธันวาคม, 2535), น. 585

²³ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502

แบบแสดงรายการผู้อุทธรณ์ต้องอุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน แต่ถ้าเป็นการประเมินจากการตรวจสอบไตสวนผู้อุทธรณ์ต้องอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ทั้งนี้ การอุทธรณ์ไม่เป็นการทะเลาะการเสียภาษี เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน หรือสมุหเทศาภิบาลแล้วแต่กรณีได้รับอุทธรณ์ดังกล่าวแล้ว มีอำนาจออกหมายเรียกผู้ร้องมาซักถาม แต่ต้องให้ทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 10 วัน หากผู้เสียภาษีผู้ทำคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรผู้ใด ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน หรือสมุหเทศาภิบาล หรือไม่ยอมให้ซักถาม หรือไม่ตอบคำถาม หรือไม่นำพยานหลักฐานมาสนับสนุนคำร้องของตนเมื่อเรียกให้นำมา ผู้นั้นหมดสิทธิที่จะขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ และจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้ในวันนั้นเป็นจำนวน เด็ดขาด โดยคำชี้ขาดของเมื่ออธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลนั้น ให้แจ้งไปยังผู้ร้องเป็น ปลายลักษณะอักษรถ้ามีการลดจำนวนเงินที่ประเมินไว้เป็นจำนวนเท่าใดก็ให้แจ้งไปยังพนักงาน เจ้าหน้าที่เพื่อจะได้แก้ไขบัญชีการประเมินตามคำชี้ขาดนั้น ค่าภาษีนั้นท่านให้เสียภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ผู้รับประเมินได้รับแจ้งความ

2. ภาษีการค้า ผู้รับการประเมินที่ได้รับแจ้งการประเมินจะอุทธรณ์การประเมินหรือ การประเมินใหม่ต่ออธิบดีกรมสรรพากรก็ได้ โดยต้องยื่นต่อพนักงานเก็บภาษีภายใน 15 วันนับแต่ วันที่ทราบการประเมินหรือการประเมินใหม่ การพิจารณาอุทธรณ์การประเมินของอธิบดี กรมสรรพากรมีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานไตสวนได้แต่ต้องแจ้งให้ทราบล่วงหน้า ไม่น้อยกว่า 10 วัน

3. ภาษีการธนาคารและประกันภัย เมื่อบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน บริษัทหรือสมาคม ที่ได้รับแจ้งการประเมินแล้วจะอุทธรณ์การประเมินต่ออธิบดีกรมสรรพากรก็ได้ หากเป็นการ อุทธรณ์การประเมินเพื่อให้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน แต่ หากเป็นการอุทธรณ์การประเมินในกรณีที่ปฏิเสธหรือเพิกเฉยไม่ยื่นรายงาน หรืออุทธรณ์การ ประเมินใหม่เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบไตสวนต้องอุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับ แจ้งการประเมิน การพิจารณาอุทธรณ์การประเมินของอธิบดีกรมสรรพากรนั้น อธิบดีอำนาจออก หมายเรียกผู้อุทธรณ์และพยานมาสอบถามได้แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 10 วัน

การอุทธรณ์ไม่เป็นการทะเลาะการเสียภาษี ถึงแม้กฎหมายภาษีที่มีการจัดทำขึ้นใน สมัยนี้จะเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงาน ประเมินก็ตาม แต่กฎหมายก็ไม่อนุญาตให้ผู้อุทธรณ์ทะเลาะการเสียภาษีได้ทั้งที่มีการอุทธรณ์การ ประเมินภาษี โดยผู้เสียภาษีจะต้องนำเงินภาษีอากรตามที่ได้รับแจ้งการประเมินไปชำระภายใน กำหนดแม้จะได้ทำการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษี หากไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเจ้าพนักงาน

ภาษีมีอำนาจที่จะสั่งยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้อุทธรณ์เพื่อนำเงินมาชำระภาษีได้เอง โดยไม่ต้องร้องขอต่อศาล

1.2.3 ระยะเวลาการอุทธรณ์ต่อศาล

ภายหลังที่มีการเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475 ประชาชนมีสิทธิฟ้องหน่วยงานราชการได้โดยเฉพาะหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร โดยประชาชนสามารถฟ้องหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีอากรต่อศาลเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรได้ ซึ่งข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นถือเป็นคดีปกครองมีวิธีพิจารณาที่แตกต่างหากจากการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีแพ่ง แต่เนื่องจากแนวความคิดในการแบ่งแยกระหว่างคดีแพ่งกับคดีปกครองยังไม่มี การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรจึงใช้ระบบเดียวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาในคดีแพ่งทั่วไป นอกจากนี้แนวความคิดเกี่ยวกับการแบ่งแยกประเภทคดีความในสมัยนี้มีเพียงสองอย่างเท่านั้นคือคดีแพ่งและคดีอาญา เพราะฉะนั้นหากคดีใดที่มีโทษทางอาญาก็ถือว่าเป็นคดีอาญา ส่วนคดีที่ไม่มีโทษทางอาญาถือว่าเป็นคดีแพ่งรวมถึงคดีที่พิพาทระหว่างรัฐกับเอกชนด้วย ด้วยเหตุผลดังกล่าว ในสมัยนี้ข้อพิพาททางภาษีอากรจึงถูกถือว่าเป็นคดีแพ่งตามไปด้วย

ระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาลสามารถแบ่งตามประเภทภาษีอากรได้ดังต่อไปนี้

1. ภาษีเงินได้ ระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาลนั้น หากผู้รับประเมินไม่พอใจในคำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาล ก็สามารถนำคดีไปสู่ศาลเพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง แต่ต้องทำภายในระยะเวลา 15 วันนับแต่วันรับแจ้งคำชี้ขาดและต้องเสียภาษีตามจำนวนที่ประเมินนั้นเสียก่อนถึงจะอุทธรณ์คำชี้ขาดนั้นต่อศาลได้

2. ภาษีการค้า เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรแจ้งคำชี้ขาดอุทธรณ์แล้วผู้อุทธรณ์จะอุทธรณ์คำชี้ขาดนั้นต่อศาลก็ได้ แต่ต้องอุทธรณ์ภายในระยะเวลา 30 วันนับแต่วันรับคำชี้ขาด แต่ก่อนที่จะอุทธรณ์ต่อศาลจะต้องเสียภาษีตามจำนวนที่ประเมินก่อนถึงจะมีสิทธิอุทธรณ์ได้

3. ภาษีการธนาคารและประกันภัย เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรชี้ขาดอุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำชี้ขาดจะอุทธรณ์คำชี้ขาดนั้นต่อศาล ก็ต้องอุทธรณ์ภายในระยะเวลา 15 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำชี้ขาด แต่จะต้องเสียภาษีตามจำนวนที่ประเมินนั้นเสียก่อนที่จะมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล

1.2.4 อายุความภาษีอากร

ในเรื่องอายุความนั้นก่อนที่จะมีการเปลี่ยนแปลงการปกครอง ประเทศไทยได้มีการจัดทำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ออกมาใช้บังคับในปี พ.ศ. 2466 ซึ่งจะมีเฉพาะในส่วนของบรรพ 1 กับบรรพ 2 และได้มีตรวจชำระแก้ไขใหม่ในปี 2468 โดยมีการกำหนดเรื่องของอายุความไว้ ในส่วนของอายุความนี้ภาษีอากรนั้นประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ฉบับ พ.ศ. 2466 ได้บัญญัติไว้ในบรรพ 2 ลักษณะ 5 หมวด 1 อายุความ มาตรา 450 ซึ่งบัญญัติว่า “อายุความแห่งหนี้ทั้งหลายอันรัฐบาลเจ้าหนี้นั้นมีกำหนด 10 ปี” ส่วนในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ฉบับ พ.ศ. 2468 ได้กำหนดเรื่องอายุความนี้ภาษีอากรไว้ในบรรพ 1 หลักทั่วไป ลักษณะ 1 บทเบ็ดเสร็จทั่วไป มาตรา 167 “สิทธิเรียกร้องของรัฐบาลเพื่อเอาค่าภาษีอากร ท่านให้มีกำหนดอายุความ 10 ปี...”

อนึ่ง เพื่อให้เห็นที่มาของมาตราดังกล่าวจึงต้องศึกษารายงานการประชุมร่างกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยเมื่อพิจารณาจากรายงานการประชุมร่างกฎหมายในขณะที่ร่างมาตรานี้²⁴ ในที่ประชุมมีผู้เสนอความเห็นในการบัญญัติมาตรานี้ไว้ 3 ความเห็นด้วยกันดังนี้

ความเห็นแรก นาย เรเน กาชู เสนอว่า ตามกฎหมายฝรั่งเศสรัฐบาลต้องอยู่ในบังคับของกฎหมายเรื่องอายุความอย่างบุคคลธรรมดา²⁵

ความเห็นที่ 2 พระยาเทพวิฑูร ฯ เสนอว่า ตามหลักกฎหมายอังกฤษมีหลักอยู่ว่า กำหนดอายุความไม่เป็นการผูกมัดรัฐบาล

ความเห็นที่ 3 พระยาจินดาภิรมณ์ ฯ เสนอว่า แม้ตามกฎหมายอังกฤษจะมีหลักกฎหมายว่าอายุความไม่เป็นการผูกมัดรัฐบาลก็จริง แต่สังเกตว่าตามทางการหาได้ปฏิบัติเช่นนั้นไม่ เจ้าพนักงานย่อมจัดการฟ้องร้องภายในเวลาอันสมควรเสมอ จึงมีความเห็นว่าสำหรับประมวลกฎหมายของไทย ควรจะจัดแบ่งอายุความอันเกี่ยวกับรัฐบาลเป็นสองแผนก คือสิทธิเรียกร้องของรัฐบาลอันเกี่ยวกับการภาษีอากรแผนกหนึ่ง และที่เกี่ยวกับรัฐพาณิชย์นั้นอีกแผนก

²⁴ รายงานการประชุมการร่างกฎหมาย ณ กรมร่างกฎหมาย ทำข้างวังหน้า ตั้งแต่วันที่ 1 สิงหาคม ถึงวันที่ 27 ตุลาคม พ.ศ. 2468

²⁵ French Civil code, Art. 2227. “The State, public institutions and districts are subject to the same prescriptions as private individuals, and can set them up in the same maner.”

หนึ่ง แผนกที่เกี่ยวกับการภาษีอากรควรกำหนดอายุความ 10 ปี ส่วนแผนกที่เกี่ยวกับรัฐพาณิชย์ควรใช้หลักกฎหมายอายุความอย่างบุคคลธรรมดา

ที่ประชุมได้ปรึกษากันเห็นว่าให้ร่างมาตรานี้ตามความเห็นของพระยาจินาภิรมย์ ฯ ดังนั้น มาตรา 167 เดิมปัจจุบันคือมาตรา 193/30 ในเรื่องอายุความหนี้ภาษีอากร 10 ปีจึงมีที่มาจากประมวลกฎหมายของประเทศฝรั่งเศส เหตุใดจึงใช้อายุความ 10 ปีนั้น ในรายงานการประชุมไม่ได้ระบุไว้ แต่เมื่อพิจารณาจากอายุความที่ใช้ในสมัยก่อนเกี่ยวกับหนี้เงินกู้ที่มีอายุความ 10 ปีตามที่ได้กล่าวมาแล้วและอายุความดังกล่าวนำไปใช้ในเรื่องอื่นๆ ด้วย การกำหนดอายุความในหนี้ค่าภาษีอากรจึงน่าที่จะได้รับอิทธิพลจากอายุความดังกล่าว

ดังนั้น อายุความหนี้ภาษีอากรหลังจากเปลี่ยนแปลงการปกครองจึงมีกำหนด 10 ปีตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดไว้และอายุความดังกล่าวยังคงใช้อยู่จนถึงปัจจุบัน

จากการที่ได้ศึกษา ระยะเวลาและอายุความก่อนประมวลรัษฎากรทำให้เห็นได้ว่า ระยะเวลาและอายุความในช่วงก่อนมีการเปลี่ยนแปลงการปกครองยังไม่มีกำหนดไว้เป็นการแน่ชัด การจัดเก็บภาษีขึ้นอยู่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจจะกำหนดว่าจะจัดเก็บเมื่อใด ทำให้ผู้เสียภาษีไม่อาจทราบได้แน่นอนว่าตนจะต้องชำระภาษีในวันใด ทั้ง อำนาจในการบังคับจัดเก็บภาษียังไม่มี การกำหนดขอบเขตว่าสิ้นสุดลงภายในระยะเวลาเท่าใด ทำให้อำนาจในการบังคับหนี้ภาษีอากรไม่มีกำหนดเวลา ต่อมาหลังจากมีการเปลี่ยนแปลงการปกครองแนวคิดในเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีถูกนำมาใช้ในกฎหมายภาษีอากร ทำให้มีการกำหนดระยะเวลาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ระยะเวลาในการอุทธรณ์โต้แย้งการเสียภาษี ซึ่งสร้างความชัดเจนให้กับผู้เสียภาษีและพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี นอกจากนี้ แนวความคิดเกี่ยวกับอายุความการใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรก็ได้เกิดมีขึ้นโดยปรากฏอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งอายุความดังกล่าวน่าจะได้รับอิทธิพลมาจากอายุความในสมัยก่อน เมื่อได้ทราบถึงระยะเวลาและอายุความก่อนประมวลรัษฎากรแล้วว่าเป็นอย่างไร ในส่วนต่อไปก็จะเป็นเรื่องของระยะเวลาและอายุความตามประมวลรัษฎากร

2. ระยะเวลาและอายุความตามประมวลรัษฎากร

ข้อความทั่วไป

ประมวลรัษฎากรได้ประกาศเป็นกฎหมายในปีพ.ศ. 2481 และเริ่มใช้บังคับในวันที่ 1 เมษายน 2482 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน ก่อนที่มีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากรนั้นประเทศไทย ได้มีกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรอยู่หลายฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พระราชบัญญัติภาษีการค้า พระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและประกันภัย และพระราชบัญญัติอากรแสตมป์ตามที่ได้อธิบายมาแล้ว โดยภาษีอากรต่างๆ เหล่านี้ที่จัดเก็บในขณะนั้นมีการปฏิบัติที่สลับซับซ้อนยากที่ประชาชนจะปฏิบัติได้เรียบร้อย รัฐบาลจึงได้มีประกาศแก้ไขเพิ่มเติมและยกเลิกการจัดเก็บภาษีที่สลับซับซ้อน และนำเอาภาษีอากรบางประเภทมารวมไว้ในกฎหมายฉบับเดียวกัน คือ พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 โดยประมวลรัษฎากรนี้ ได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีอากรต่างๆ ไว้ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้ ภาษีการบริโภค หรืออากรแสตมป์ ประมวลรัษฎากรดังกล่าว นับตั้งแต่ประกาศใช้จนถึงปัจจุบันได้มีการแก้ไขหลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บเพื่อให้เหมาะสมและเป็นธรรมอยู่หลายครั้งด้วยกัน

ในส่วนของระยะเวลาและอายุความภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้น ในประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดเกี่ยวกับระยะเวลาในเรื่องต่างๆ ของการจัดเก็บภาษีไว้และได้กำหนดวันเริ่มนับระยะเวลาไว้เป็นการเฉพาะ แต่ในส่วนของหลักเกณฑ์ในเรื่องการคำนวณระยะเวลา หรือการสิ้นสุดลงของระยะเวลา ไม่ได้มีการกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด ดังนั้น จึงต้องนำหลักเกณฑ์ทั่วไปในเรื่องดังกล่าวทางแพ่ง และทางปกครองมาใช้ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทก่อน นอกจากนี้ ในส่วนของอายุความภาษีอากรในประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการกำหนดในเรื่องดังกล่าวไว้ แต่เรื่องดังกล่าวกลับบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30 ดังนั้น หลักในเรื่องอายุความแพ่งจึงนำมาใช้กับอายุความภาษีอากรด้วย อนึ่ง ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้สำหรับผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด เมื่อโทษดังกล่าวเป็นโทษทางอาญาหลักอายุความทางอาญาก็ต้องนำมาใช้กับอายุความโทษทางอาญาในประมวลรัษฎากรด้วย

ฉะนั้น ในส่วนนี้จึงขอเสนอระยะเวลาและอายุความภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่นำหลักทางแพ่ง ทางปกครอง และทางอาญามาใช้กับระยะเวลาและอายุความดังกล่าว โดยจะ

นำเสนอเป็น 2 หัวข้อ ในหัวข้อแรกจะเป็นเรื่องของระยะเวลา ในหัวข้อที่ 2 จะเป็นในเรื่องของอายุ
 ความ

2.1 ระยะเวลา

2.1.1 ระยะเวลาในการกำหนดถิ่นที่อยู่

การที่รัฐจะจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลใดนั้นบุคคลจะต้องมีความสัมพันธ์กับรัฐนั้น เป็นประการสำคัญ ความสัมพันธ์ที่ยอมรับกันทั่วไปก็คือ ความสัมพันธ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่ หรือหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) ความสัมพันธ์เกี่ยวกับแหล่งเงินได้หรือหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ความสัมพันธ์เกี่ยวกับสัญชาติหรือหลักสัญชาติ (Nationality Rule)²⁶ ในส่วนของการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทยในประมวลรัษฎากรจะจัดเก็บตามหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ โดยในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะกำหนดหลักดังกล่าวไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 41 ซึ่งในเรื่องนี้จะขอนำเสนอเฉพาะแต่หลักถิ่นที่อยู่อันมีระยะเวลาในการกำหนดถิ่นที่อยู่ไว้ด้วย

บุคคลธรรมดาผู้ต้องเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่นั้น ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ต้องเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าทำงานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ และเงินได้นั้นต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยเมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย โดยการเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยก็คือ การที่บุคคลธรรมดาผู้ใดไม่ว่าจะมีสัญชาติใดก็ตามอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะรวมเวลากันทั้งหมดถึง 180 วันในปีภาษี²⁷ปีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ทั้งนี้ การที่จะถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยดังกล่าว บุคคลนั้นจะต้องอยู่ในประเทศไทยในปีเดียวกันรวมระยะเวลาถึง 180 วัน ถ้าอยู่ติดต่อกันเป็นระยะเวลาคาบเกี่ยวระหว่างปีภาษี คือ อยู่ในปีหนึ่งๆ ไม่ถึง 180 วัน แม้ระยะเวลาที่อยู่ใน 2 ปีที่คาบเกี่ยวกันถึง 180 วันก็ตาม ไม่ถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

²⁶ ชัยสิทธิ ตราชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร, 2542), น. 19

²⁷ ปีภาษีหมายถึง ปีประติทิน คือเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม จนถึงวันที่ 31 มีนาคมทุกปี

ระยะเวลา 180 วันที่ถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยนี้แต่เดิมนั้นประมวลรัษฎากรได้กำหนดระยะเวลาไว้ 6 เดือน²⁸ เห็นว่าคงเนื่องจากการคำนวณเป็นเดือนมีปัญหาในเรื่องของการคำนวณเพราะบางคนอาจอยู่ในประเทศไทยไม่ติดต่อกันจึงยากแก่การคำนวณ ต่อมาจึงได้มีการแก้ไขโดยกำหนดระยะเวลาเป็น 180 วัน โดยการคำนวณระยะเวลาที่อยู่ในประเทศไทยนั้นจะเริ่มนับตั้งแต่วันแรกที่อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้นๆรวมเข้ากับวันอื่นๆ ไม่ว่าจะอยู่ชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะรวมกันก็ได้เวลา ซึ่งจะเห็นได้ว่าจะต่างจากการนับระยะเวลาในทางแพ่งที่ให้ให้นับวันแรกรวมเข้ากับระยะเวลาแต่ให้เริ่มต้นนับในวันรุ่งขึ้น กรณีนี้เห็นว่า การที่บุคคลใดเข้ามาในประเทศไทยเขาสามารถมีเงินได้ในประเทศไทยตั้งแต่วันแรกที่เข้ามา ถือได้ว่าเป็นการประกอบกิจการงานที่ได้เริ่มในวันแรกที่เข้ามาอันตกอยู่ในข้อยกเว้นที่ให้ให้นับวันแรกของระยะเวลา รวมเข้ากับระยะเวลา ส่วนวันสุดท้ายที่อยู่ในประเทศไทยก็พิจารณาเช่นเดียวกันกับการนับวันแรกของระยะเวลา คือนับวันสุดท้ายที่ยังคงอยู่ในประเทศไทยไม่ว่าวันนั้นจะอยู่ในประเทศไทยนานเพียงใด โดยการนับวันการเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยพิจารณาจากวันที่ปรากฏในหนังสือเดินทาง

ตัวอย่างที่ 1 นาย ก เป็นคนสัญชาติไทย อยู่ในประเทศไทยตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2549 จนถึงวันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2549 และได้ออกเดินทางไปต่างประเทศในวันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2549 เวลา 01.00 น. นาย ก เดินทางกลับเข้ามาในประเทศไทยวันที่ 1 กันยายน 2549 เวลา 23.00 น. และอยู่ในประเทศไทยจนถึงสิ้นปี การนับระยะเวลาอยู่ในประเทศไทยของนาย ก คือเริ่มนับในวันที่ 1 มกราคม 2549 จนถึงวันที่เดินทางออกจากประเทศไทยคือวันที่ 30 เมษายน 2549 แม้วันที่เดินทางออกจะเป็นเวลา 01.00 น. ของวันที่ 27 กุมภาพันธ์ ก็ยังถือว่านาย ก อยู่ในประเทศไทยในวันดังกล่าว เพราะตามหนังสือเดินทางนาย ก ออกเดินทางจากประเทศไทยวันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2549 ซึ่งรวมเวลาที่นาย ก อยู่ในประเทศไทยในช่วงแรกเท่ากับ 58 วัน และเมื่อนาย ก กลับเข้ามาในประเทศไทยในวันที่ 1 กันยายน 2549 แม้จะเข้ามาในเวลา 23.00 น. ก็ต้องถือว่านาย ก เข้ามาในประเทศไทยในวันที่ 1 กันยายน ตามที่ปรากฏในหนังสือเดินทาง และอยู่ในประเทศไทยจนถึงสิ้นปี รวมระยะเวลาในช่วงที่สองเท่ากับ 122 วัน เมื่อรวมระยะเวลาที่นาย ก อยู่ในประเทศไทยในปี 2549 ทั้งหมดเป็นเวลา 180 วัน จึงถือได้ว่านาย ก เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปี 2549 ต้องเสียภาษีเงินบุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศและนำเงินได้ที่เกิดขึ้นนั้นเข้ามาในปีที่มีเงินได้

²⁸ พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481

ตัวอย่างที่ 2 นายเอ เข้ามาในประเทศไทยวันที่ 1 กันยายน 2549 และกลับไปต่างประเทศในวันที่ 30 เมษายน 2550 กรณีนี้แม้ นายเอ จะอยู่ในประเทศไทยเกินกว่า 180 วัน ก็ไม่ถือว่า นายเอ เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย เพราะในแต่ละปี นายเอ อยู่ไม่ถึง 180 วัน แต่หากในปี 2550 นายเอ กลับเข้ามาในประเทศไทยอีกครั้งในวันที่ 1 กันยายน 2550 และอยู่ในประเทศไทยจนถึงสิ้นปี กรณีนี้ถือว่า นายเอ เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปี 2550 เพราะ นายเอ อยู่ในประเทศไทยในปี 2550 รวมแล้วถึง 180 วัน

2.1.2 ระยะเวลาเกี่ยวกับการยื่นแบบและแสดงรายการเสียภาษี

ภาษีตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีอากรประเมิน²⁹ ซึ่งผู้เสียภาษีต้องมีการประเมินภาษีด้วยตัวเอง โดยผู้เสียภาษีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีแสดงข้อความต่างๆ อันจำเป็นเพื่อให้ทราบว่ามีภาระหน้าที่ต้องชำระภาษีเป็นจำนวนเท่าใด การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีดังกล่าว กฎหมายกำหนดระยะเวลาที่จะต้องปฏิบัติเป็นประเภทภาษีไป พร้อมทั้งมีบทลงโทษผู้ฝ่าฝืนด้วย

1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีทั่วไป แต่เดิมประมวลรัษฎากรกำหนดเวลาให้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในเดือนพฤษภาคมของปีถัดไป³⁰ เพราะเดิมเดือนเมษายนถือเป็นเดือนแรกของปี ต่อมาภายหลังจึงได้เปลี่ยนมาเป็นภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป³¹ นอกจากนี้เดิมนั้นกฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีภายใน 7 วันนับแต่วันยื่นรายการต่อมาได้มีการแก้ไขใหม่กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการจะยื่นรายการแล้วค่อยเสียภายใน 7 วันไม่ได้³² ปัจจุบัน ประมวลรัษฎากรกำหนดให้บุคคลทุกคนเว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึง

²⁹ ภาษีอากรประเมินมีด้วยกัน 2 ประเภทคือ ภาษีอากรที่ประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน กับภาษีอากรที่ประเมินโดยผู้เสียภาษีเอง

³⁰ พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 มาตรา 56

³¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56

³² พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 16 พ.ศ. 2502 มาตรา 57

ประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ตามแบบที่อธิบดีกำหนด ต่อเจ้าพนักงานภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปีถ้ามีภาษีต้องเสียให้ชำระพร้อมกับการยื่นแบบนั้นต่อ อาเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ ดังนั้น จะเห็นได้ว่าระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการเสีย ภาษีจะเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ของปีถัดจากปีภาษีไปจนถึงวันที่ 31 มีนาคมของปีนั้นซึ่งเป็นวัน สิ้นสุดท้ายของการระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ซึ่งเป็นระยะเวลา 3 เดือน หากวันที่ 31 มีนาคมนี้เป็นวันหยุดของทางราชการวันสุดท้ายของระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี จะขยายออกไปเป็นวันแรกที่เปิดทำการของทางราชการ ตามหลักทางปกครองดังที่ได้อธิบาย มาแล้วบทที่ 2

ตัวอย่างเช่น นาย ก ได้รับเงินได้ประเภทเงินในปี 2549 เป็นเงินทั้งสิ้น 120,000 บาท นาย ก สามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2550 จนถึง วันที่ 31 มีนาคม 2550 แต่วันที่ 31 มีนาคมนั้นเป็นวันเสาร์ซึ่งเป็นวันหยุดของทางราชการ นาย ก จึงสามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในวันที่ 2 เมษายน 2550 ซึ่งเป็นวันแรกที่เปิดทำการของ ทางราชการ

หากมีการขยายเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพากรและ อธิบดีอนุญาต ระยะเวลาการยื่น แบบแสดงรายการเสียภาษีก็จะขยายออกไปโดยเริ่มนับต่อจากวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไปนั้น ตามหลักทางแพ่ง เช่น ขยายเวลาออกไป 30 วันก็จะเริ่มนับหนึ่งใน วันที่ 1 เมษายนต่อไปจนครบ 30 วัน คือในวันที่ 30 เมษายน แม้วันที่ 1 เมษายนนั้นจะเป็น วันหยุดราชการก็ตาม และหากวันที่ 30 เมษายนตรงกับวันหยุดราชการระยะเวลาการยื่นแบบ แสดงรายการเสียภาษีก็จะขยายออกไปเป็นวันที่เปิดทำการในวันแรกที่เปิดทำการของทางราชการ

นอกจากการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปีดังกล่าวแล้ว บุคคลธรรมดาผู้มี เงินได้ประเภทที่ 5 เงินได้จากกรให้เช่าทรัพย์สิน ผิดสัญญาเช่าซื้อหรือจากการซื้อขายเงินผ่อน เงินได้ประเภทที่ 6 เงินได้จากวิชาชีพอิสระ เงินได้ประเภทที่ 7 เงินได้จากรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้อง ลงทุนจัดหาสัมภาระ และเงินได้ประเภทที่ 8 จะต้องระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ครั้งปีโดยยื่นแบบภายในเดือนกันยายนของทุกปีภาษี³³ ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ ด้วยหรือไม่ โดยนำเงินได้เฉพาะ 4 ประเภทดังกล่าวที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน มารวมคำนวณยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี กล่าวคือระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นแบบแสดง รายการเสียภาษีครั้งปีจะเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคมไปจนถึงวันที่ 30 กันยายนของปีภาษี ซึ่งเป็น

³³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 ทวิ

ระยะเวลา 3 เดือนเหมือนกรณีการเสียภาษีประจำปี หากวันที่ 30 กันยายนซึ่งเป็นวันสุดท้ายที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปีเป็นวันหยุดทำการของทางราชการ ผู้เสียภาษีสามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปีได้ในวันแรกที่เปิดทำการของทางราชการ ในกรณีผู้เสียภาษีคนใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปีก็ต้องเสียเงินเพิ่มอีกส่วนหนึ่ง ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีก็ต่อเมื่อมีเงินได้พึงประเมินทั้ง 4 ประเภทตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนถึงเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 กำหนดไว้ด้วย

2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นเก็บจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรวมทั้งมูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบการมีรายได้ที่คำนวณได้จากรายได้และรายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี โดยกฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครั้งแรกต้องกระทำภายใน 2 เดือนนับแต่วันครบรอบระยะเวลา 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี³⁴ และยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครั้งที่ 2 ภายใน 150 วันนับตั้งแต่วันที่สิ้นสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี³⁵ โดยแต่เดิมกฎหมายกำหนดให้ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีพร้อมกับชำระภาษีภายใน 90 วันนับแต่วันที่ประชุมใหญ่นิติบัญญัติและจบดุล ทั้งยังกำหนดให้เสียภาษีรอบระยะเวลาบัญชีละครั้งเท่านั้น³⁶

โดยรอบระยะเวลาบัญชีตามกฎหมายกำหนด 12 เดือนแต่กฎหมายไม่ได้บังคับให้ต้องเริ่มต้นและสิ้นสุดตามปีประติทินกล่าวคือไม่จำเป็นต้องเริ่มต้นในวันที่ 1 มกราคม และสิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม อาจเริ่มต้นในวันที่ 1 เมษายนและสิ้นสุดในวันที่ 31 มีนาคมก็ได้ แต่ในทางปฏิบัติบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลส่วนใหญ่จะถือรอบระยะเวลาบัญชีตามปีประติทิน นอกจากนี้ ในบางกรณีรอบระยะเวลาบัญชีอาจจะน้อยกว่า 12 เดือนก็ได้ ซึ่งได้แก่กรณีดังต่อไปนี้

(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้ โดยไม่คำนึงว่ารอบระยะเวลาบัญชีแรกจะครบ 12 เดือนหรือไม่ เป็นสิทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จะถือวันใดวันหนึ่งเป็นวันครบรอบระยะเวลาบัญชีแรก โดยไม่ต้องขออนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรแต่อย่างใด ทั้งนี้ วันเริ่มตั้งใหม่ของบริษัทหรือห้าง

³⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ

³⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 68

³⁶ ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 มาตรา 69

หุ้นส่วนนิติบุคคลนับจากวันที่นายทะเบียนรับจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล เช่น บริษัทจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2549 หากบริษัทไม่ต้องการถือรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ถึงวันที่ 31 มีนาคม แต่ต้องการถือรอบระยะเวลาบัญชีตามปีประติทิน ก็ทำได้โดยปิดรอบระยะเวลาบัญชีแรกในวันที่ 31 ธันวาคม 2549 ซึ่งทำให้อรอบระยะเวลาบัญชีแรกมีเพียง 8 เดือน

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีโดยยื่นคำร้องต่ออธิบดีซึ่งอธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาตหรือไม่อนุญาตสุดแต่จะเห็นสมควร หากอธิบดีอนุญาตจะเป็นผลให้อรอบระยะเวลาบัญชีที่ขออนุญาตนั้นมีกำหนดน้อยกว่า 12 เดือน แต่การขอเปลี่ยนรอบระยะเวลาบัญชีนี้ไม่ว่ากรณีใดๆ จะขอเปลี่ยนรอบระยะเวลาบัญชีเกิน 12 เดือนไม่ได้ เช่น บริษัทมีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่ม 1 กรกฎาคม ถึง 30 มิถุนายนทุกปี ต่อมาบริษัทประสงค์จะขอเปลี่ยนรอบระยะเวลาบัญชีให้ตรงกับปีประติทินก็สามารถยื่นคำร้องขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มจากวันที่ 1 กรกฎาคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม ในปีเดียวกันได้ ทำให้อรอบระยะเวลาบัญชีในปีที่ขอเปลี่ยนเหลือเพียง 6 เดือน

(3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกันหรือควบกิจการจะถือว่าวันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกหรือควบกิจการเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี³⁷ ซึ่งอาจทำให้อรอบระยะเวลาบัญชีปีที่เลิกกิจการหรือที่ควบกิจการน้อยกว่า 12 เดือน เช่น บริษัทจำกัดมีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่ม 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม ในปี 2549 บริษัทจดทะเบียนเลิกกิจการวันที่ 30 มีนาคมโดยนายทะเบียนรับจดทะเบียนในวันดังกล่าว จึงถือว่าวันที่ 30 มีนาคม 2549 เป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้น รอบระยะเวลาบัญชีปีสุดท้ายที่เลิกกิจการจึงมีระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 30 มีนาคม 2549 ซึ่งมีกำหนดเวลาเพียง 3 เดือน

นอกจากนี้ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกัน หากผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการไม่สามารถยื่นรายการ และเสียภาษีภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีถ้าได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีภายใน 30 วันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก อธิบดีอาจพิจารณาอนุมัติให้ให้ขยายรอบระยะเวลาบัญชีออกไปอีกก็ได้³⁸ ซึ่งรอบระยะเวลานี้อาจเกิน 12 เดือน อนึ่ง ในบางกรณีอธิบดีกรมสรรพากรอาจเห็นควรให้ขยายขยายรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นการเฉพาะรายได้โดยไม่จำเป็นต้องยื่นคำร้อง

³⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 72

³⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 72 วรรคสาม

ในส่วนของการนับระยะเวลาขึ้นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากนิติบุคคลต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง ดังนั้นจึงขอแยกอธิบายระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลออกเป็น 2 กรณีดังนี้

1.กรณีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครั้งแรกหรือครั้งปี โดยจะต้องยื่นภายใน 2 เดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งวันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีปกติแล้วจะกำหนดเป็นวันต้นเดือนจึงทำให้วันสุดท้ายของรอบระยะเวลา 6 เดือนเป็นวันสิ้นเดือน และโดยปกติรอบระยะเวลาบัญชีของแต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะกำหนดตามปีประติทินซึ่งเริ่มในวันที่ 1 มกราคม วันสุดท้ายที่ครบกำหนด 6 เดือนจึงเป็นวันที่ 30 มิถุนายน ระยะเวลาขึ้นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายใน 2 เดือนจึงนับแต่วันที่ 30 มิถุนายน แต่การคำนวณนับระยะเวลามีให้นับวันแรกแห่งระยะเวลารวมเข้าด้วยจึงต้องเริ่มต้นนับในวันที่ 1 กรกฎาคม เนื่องจากวันดังกล่าวเป็นวันต้นแห่งเดือนและการคำนวณนับกำหนดเป็นเดือนวันสุดท้ายของระยะเวลาจึงเป็นวันสิ้นแห่งเดือนที่ครบกำหนด 2 เดือน กล่าวคือ วันที่ 31 สิงหาคม หากวันที่ 31 สิงหาคมตรงกับวันหยุดของทางราชการก็สามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีได้ในวันที่เริ่มทำการใหม่ นอกจากนี้ หากรอบระยะเวลาบัญชีไม่ได้กำหนดตามปีประติทินวันเริ่มต้นระยะเวลาบัญชีจะไม่ใช้วันที่ 1 มกราคม การคำนวณระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครั้งที่ 1 ภายใน 2 เดือนก็ใช้วิธีการคำนวณเช่นเดียวกับกรณีรอบระยะเวลาบัญชีตามปีประติทิน เช่น บริษัท ก. เป็นบริษัทจำกัดมีรอบระยะเวลาบัญชีตามปีประติทินตั้งแต่วันที่ 1 มกราคมถึงวันที่ 31 ธันวาคม ในปี 2549 บริษัทสามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งที่ 1 ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2549 ถึงวันที่ 31 สิงหาคม 2549 หากวันที่ 31 สิงหาคมตรงกับวันเสาร์ บริษัท ก. สามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีได้ในวันจันทร์ที่ 2 กันยายน 2549 ซึ่งเป็นที่เริ่มทำการใหม่ แต่หากบริษัท ก. มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ในปี 2549 รอบระยะเวลาบัญชีจะครบหกเดือนในวันที่ 31 ธันวาคม 2549 ระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีได้ครั้งที่ 1 จึงเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2550 จนถึงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2550 บริษัท ก. สามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีได้ภายในระยะเวลาดังกล่าว และหากวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2550 ตรงกับวันอาทิตย์ก็สามารถยื่นในวันที่ 1 มีนาคม 2550 ซึ่งเป็นวันเริ่มทำการใหม่ได้ เป็นต้น

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มตั้งกิจการหรือรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายที่เลิกกิจการมีกำหนดเวลาน้อยกว่า 12 เดือน บริษัทหรือห้าง

หุ้นส่วนนิติบุคคลก็ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี 2 ครั้ง คงยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเพียงครั้งเดียวเท่านั้นเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

2.กรณีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี และจะต้องยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีพร้อมด้วยบัญชีงบดุลบัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายภายในระยะเวลาดังกล่าว ซึ่งแบบแสดงรายการเสียภาษีดังกล่าวแบ่งออกได้ดังต่อไปนี้

ก.บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรอบระยะเวลาบัญชีตามปีประติทินวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีคือวันที่ 31 ธันวาคม ระยะเวลา 150 วันจึงเริ่มนับแต่วันที่ 31 ธันวาคมแต่การคำนวณระยะเวลาจะไม่นับวันแรกแห่งระยะเวลารวมเข้าด้วย จึงเริ่มต้นนับหนึ่งในวันที่ 1 มกราคมและนับตามจำนวนวันจนครบ 150 วัน วันสุดท้ายที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีและรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้คือวันที่ 29 หรือวันที่ 30 พฤษภาคม แล้วแต่ว่าปีถัดไปนั้นเดือนกุมภาพันธ์มี 28 หรือ 29 วัน หากวันดังกล่าวตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการก็สามารถยื่นได้ในวันแรกที่เปิดทำการ

ข.บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรอบระยะเวลาบัญชีที่มีได้กำหนดนับตามปีประติทินการคำนวณระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีและรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ต้องนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีโดยไม่ต้องคำนึงว่าวันนั้นจะเป็นวันหยุดทำการของทางราชการหรือไม่ โดยนับต่อจากวันดังกล่าวจนครบ 150 วันหากวันสุดท้ายตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการให้ถือว่าวันที่เริ่มทำการใหม่เป็นวันสุดท้ายแห่งระยะเวลาการแบบแสดงรายการเสียภาษีเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งระยะเวลาบัญชีที่มีได้กำหนดนับตามปีประติทินอาจเกิดจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถือรอบระยะเวลาบัญชีไม่ตรงกับปีประติทิน กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่และถือวันเริ่มตั้งใหม่เป็นวันเริ่มต้นแห่งรอบระยะเวลาทำให้รอบระยะเวลาบัญชีไม่ตรงกับปีปฏิทิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกันหรือควบกิจการโดยถือว่าวันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกหรือควบกิจการเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี และกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกันโดยผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการไม่สามารถยื่นรายการและเสียภาษีภายใน 150 วันได้ยื่นขอขยายรอบระยะเวลาบัญชี ทำให้วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่ตรงกับปีปฏิทิน เช่น บริษัท ก. เริ่มรอบระยะเวลาบัญชีในวันที่ 1 เมษายน ของรอบระยะเวลาบัญชีจะสิ้นสุดลงในวันที่ 31 มีนาคม บริษัท ก. สามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี

เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายนจนถึงวันที่ 29 สิงหาคม หากวันดังกล่าวตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการก็สามารถยื่นได้ในวันแรกที่เปิดทำการ

3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มมีกำหนดเวลาให้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและนำส่งภาษีดังรายการต่อไปนี้

1. การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและนำส่งภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนทุกรายไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคล หรือนิติบุคคลจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี และนำส่งภาษีเป็นรายเดือนภาษีไม่ว่าผู้ประกอบการจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป

2. การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและนำส่งภาษีของผู้มีหน้าที่นำส่งภาษี³⁹ ทั้งนี้เดือนภาษีในภาษีมูลค่าเพิ่มหมายถึงเดือนประติทิน เว้นแต่กรณีที่ผู้ประกอบการเริ่มประกอบกิจการให้เริ่มนับเดือนภาษีแรก ตั้งแต่วันเริ่มประกอบกิจการหรือวันที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับอนุมัติให้ถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเลิกประกอบกิจการ ให้เดือนภาษีสุดท้ายสิ้นสุดลงในวันที่อธิบดีสั่งปิดชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ ในกรณีกิจการบางประเภทหรือบางขนาดซึ่งผู้ประกอบการเป็นบุคคลธรรมดา อาจให้ยื่นแบบและชำระภาษีตามช่วงเวลาภาษีช่วงเวลาละไม่เกิน 3 เดือนก็ได้ และถือว่าช่วงเวลาดังกล่าวเป็นเดือนภาษีสำหรับกิจการนั้น⁴⁰

อนึ่ง ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ไม่ว่าการคลาดเคลื่อนนั้นจะเป็นเหตุให้จำนวนภาษีในเดือนภาษีเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ก็ตาม ผู้ประกอบการจดทะเบียนสามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมอีกครั้งหนึ่งพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ให้ถูกต้องครบถ้วนโดยยื่น ณ สถานที่ที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ก่อน⁴¹

ข้อสังเกต ถ้ายังไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มได้หรือไม่นั้น ปัญหาดังกล่าวเมื่อพิจารณาข้อกฎหมายแล้ว การยื่นแบบ เมื่อยังมีได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมไม่มีผลต่ออย่างใด กลับแสดงว่าผู้ยื่นแบบมีความผิดฐานประกอบการโดยมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งมีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา เหตุที่อาจ

³⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83

⁴⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/1

⁴¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/4

เกิดขึ้นจากผู้ประกอบการใช้ให้บุคคลอื่นไปจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแทน แต่บุคคลนั้นมิได้ไปจดทะเบียนให้ทำให้ผู้ประกอบการสำคัญผิดว่าได้จดทะเบียนเรียบร้อยแล้วจึงยื่นแบบแสดงรายการภาษีทุกเดือนกรณีดังกล่าว การยื่นแบบไม่มีผลให้เป็นการเสียภาษีที่ถูกต้องตามกฎหมาย เพียงแต่จะใช้เป็นเหตุร้องขอต่ออธิบดีกรมสรรพากร อนุญาตให้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ตั้งแต่วันที่เข้าใจว่าได้มีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว⁴²

2. การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและนำส่งภาษีของผู้มีหน้าที่นำส่งภาษี ในบางกรณีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ไม่ได้เป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและนำส่งภาษีโดยตนเอง แต่กฎหมายกำหนดให้บุคคลบางประเภทมีหน้าที่จะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการดังกล่าว ซึ่งบุคคลที่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและนำส่งภาษีมียังคงต่อไปนี้

ก. ผู้ที่ขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียน มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เกิดจากการขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าว โดยจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและนำส่งภาษีภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่รับเงินจากการขายทอดตลาด⁴³

ข. ผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือบริการให้กับผู้ประกอบการต่างประเทศที่อยู่นอกราชอาณาจักรซึ่งได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้า หรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราว หรือที่ได้ให้บริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร โดยผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและนำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน

ค. ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิในบริการที่ได้เสียภาษีไปแล้วในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งได้แก่ การรับโอนสินค้าหรือรับโอนสิทธิในบริการที่ได้มีการขายหรือให้บริการกับองค์กรสหประชาชาติ ทบวงการชำนาญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ซึ่งเสียภาษีอัตราร้อยละ 0 โดยผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิในบริการมีหน้าที่ยื่นแบบและนำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตนมีหน้าที่ต้องเสียภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนที่

⁴² หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/ พ.3958 ลงวันที่ 25 เมษายน 2540

⁴³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/5

ครบกำหนด 30 วันที่ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น⁴⁴ โดยหากเป็นการรับโอนสินค้า ต้องนับแต่วันที่โอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าและหากเป็นการโอนสิทธิในบริการต้องนับแต่วันที่รับชำระค่าบริการ

3.การยื่นแบบแสดงรายการเสียหายและนำส่งภาษีของผู้นำเข้า ผู้นำสินค้าเข้าจากต่างประเทศไม่ว่าผู้นำเข้าจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือบุคคลใดๆ ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มต้องยื่นในชนสินค้า และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากรพร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร⁴⁵ โดยกำหนดเวลาในการยื่นแบบยื่นแบบแสดงรายการเสียหายและนำส่งภาษีก็คือเวลาที่ยื่นใบขนสินค้านั้นเอง ส่วนในกรณีที่มีการนำสินค้าที่นำเข้าเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก ถ้าภายหลังสินค้านั้นได้ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยมิใช่เพื่อส่งออกหรือได้มีการนำสินค้าออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกโดยมิใช่เพื่อส่งออก ให้ผู้นำเข้าที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นใบขนสินค้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร พร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร⁴⁶

นอกจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียหายและนำส่งภาษีแล้ว ในบางกรณีเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกฎหมายยังกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้ทำสัญญาซื้อขายสินค้าหรือสัญญาให้บริการกับผู้ประกอบการ มีหน้าที่ต้องจัดส่งสำเนาสัญญาหรือเอกสารอื่นที่เกี่ยวข้องตามที่กำหนดไว้ไปให้เจ้าพนักงานสรรพากร ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่บุคคลนั้นมีภูมิลำเนา ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนที่ได้ทำสัญญาดังกล่าว⁴⁷

4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ

ผู้ประกอบการที่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น โดยปกติแล้วกฎหมายกำหนดเวลาให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเป็นรายเดือนภาษี พร้อมกับชำระภาษีไม่ว่าผู้มีหน้าที่เสีย

⁴⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/7 ประกอบกับ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การนำส่งภาษีเงินได้การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยื่นรายการ

⁴⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/8

⁴⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/9

⁴⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/4

ภาษีจะมีรายรับในเดือนภาษีหรือไม่ก็ตาม โดยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใด ให้ยื่นภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไปโดยหากวันที่ 15 ตรงกับวันหยุดของทางราชการก็ให้ยื่นได้ในวันแรกที่เปิดทำการเช่น บริษัท ก. ประกอบกิจการธนาคาร รายได้ในเดือนมกราคม 2549 จำนวน 100,000,000 บาท บริษัท ก. สามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีมกราคมของเดือนได้ตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2549 ถึงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2549 หากวันที่ 15 ตรงกับวันเสาร์ ก็ให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีในวันจันทร์ที่ 17 กุมภาพันธ์ 2549 ซึ่งเป็นวันเปิดทำการของทางราชการได้ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ในกรณีของการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร กฎหมายได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษี ในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์พร้อมกับชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมนั้น⁴⁸

ทั้งนี้ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสถานประกอบการหลายแห่ง การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีให้แยกยื่นเป็นรายสถานประกอบการ เว้นแต่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะยื่นคำร้องต่ออธิบดีขอยื่นแบบแสดงรายการภาษีรวมกัน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่แห่งใดแห่งหนึ่งหรือ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนด

นอกจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะจะต้องการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีแล้วยังมีหน้าที่ทำรายงานแสดงรายรับก่อนหักรายจ่ายที่ต้องเสียภาษี และรายรับที่ไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีโดยจัดทำเป็นรายสถานประกอบการ ทั้งนี้ การลงรายการในรายงานให้ลงภายใน 3 วันทำการนับแต่วันที่มียารับ เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น เช่น บริษัท ก. ประกอบกิจการโรงรับจำนำ มีรายรับก่อนหักรายจ่ายในวันที่ 1 มกราคม 2549 บริษัท ก. จะต้องลงรายการในรายงานแสดงรายรับก่อนหักรายจ่ายภายในวันที่ 4 มกราคม 2549 เนื่องจากจะไม่นับวันที่ 1 ซึ่งเป็นวันแรกแห่งระยะเวลารวมเข้าด้วยจะเริ่มต้นนับหนึ่งในวันที่ 2 มกราคม 2549

2.1.3 ระยะเวลาขอคืนภาษี

การขอคืนเงินภาษีที่ชำระไว้เกินไม่ว่ากรณีใดๆ แต่เดิมก่อนมีการแก้ไข ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอากรสามารถขอคืนภาษีได้ภายใน 10 ปีซึ่งเป็นไปตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้มีบทบัญญัติในเรื่องระยะเวลาการขอคืนเงินภาษีไว้เป็นการทั่วไป ต่อมาจึงได้

⁴⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/10

มีการเพิ่มเติมมาตรา 27 ตีร กำหนดระยะเวลาการขอคืนภาษีไว้มีโดยกำหนดให้ขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีอากร⁴⁹

การชำระภาษีอากรทุกประเภทตามประมวลรัษฎากรในบางกรณี ผู้มีหน้าที่เสียภาษี อาจเสียภาษีไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียภาษีไว้เกินกว่าที่ตนเองต้องเสีย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ เสียภาษีไว้ดังกล่าวมีสิทธิที่จะได้รับภาษีที่ชำระไปคืนได้ โดยสามารถยื่นคำร้องขอคืนภาษีต่อ กรมสรรพากรได้ นอกจากนี้ ผู้เสียภาษียังมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยจากเงินที่ได้รับคืนในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีอากรที่ได้รับคืนโดยไม่คิดทบต้นด้วย⁵⁰ ซึ่งการขอคืนภาษี อากรสามารถแยกตามประเภทของภาษีได้ดังนี้

1. การขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การยื่นขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นโดยทั่วไปกฎหมายกำหนดระยะเวลาให้ผู้ เสียภาษีมีสิทธิขอคืนได้โดยขอคืนภาษีมาในแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือจะยื่นขอคืนภาษีตาม แบบ ค. 10 ภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการชำระภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา ซึ่งปกติแล้วผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดา มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีประจำปี ภายในวันที่ 31 มีนาคมของทุกปี เว้นแต่ในกรณีผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้ตามมาตรา 40(5)-(8) ซึ่ง จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีปีละ 2 ครั้ง โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษี และชำระภาษีครั้งที่ 1 ภายในเดือนกันยายนของทุกปีซึ่งถือเป็นการชำระภาษีล่วงหน้าก่อนชำระ ภาษีประจำปี แม้ว่ากฎหมายจะกำหนดให้ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบเสียภาษียื่นแบบชำระภาษีปีละ 2 ครั้ง คือการยื่นชำระภาษีกลางปีและปลายปีก็ตาม แต่แบบแสดงรายการชำระภาษีที่จะขอคืนภาษีต้อง เป็นการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีประจำปีเท่านั้นอันได้แก่ แบบ ภ.ง.ด. 50 จะไม่มีการขอคืน ภาษีตามแบบแสดงรายการชำระภาษีกลางปีตามแบบ ภ.ง.ด. 51

แม้จากการคำนวณชำระภาษีกลางปีจะมีภาษีที่ชำระไว้เกินหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียก็ ตาม แต่การชำระภาษีในแต่ละปียังไม่สิ้นสุดประกอบกับกฎหมายให้นำภาษีที่ชำระไว้ในแบบครึ่งปีมา เป็นเครดิตจากภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องรับภาระปลายปีเสียก่อน ดังนั้น การขอคืนภาษีกลางปีใน บุคคลธรรมดาจึงไม่มี⁵¹ และในส่วนของกรณีระยะเวลาการขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น

⁴⁹ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 มาตรา 4

⁵⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 4 ทศ

⁵¹ สมพงษ์ ตันติรจนาวงศ์, "การขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร", เอกสารภาษี อากร ปีที่ 21 ฉบับที่ 248 (เมษายน 2545), น. 81

ต้องนับจากระยะเวลาการสิ้นสุดการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษี กล่าวคือนับแต่วันสุดท้ายของการยื่นแบบเสียภาษีปลายปีโดยนับแต่วันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไป ซึ่งการคำนวณนับระยะเวลาการขอคืนภาษีจะเริ่มนับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายนไปจนถึงวันที่ 31 มีนาคมของปีที่ครบกำหนด 3 ปี เช่น นาย ก. มีเงินได้พึงประเมินในปี 2549 และได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีแล้วในวันที่ 31 มีนาคม 2550 ต่อมา นาย ก. ทราบว่าตนชำระภาษีเกินไป นาย ก. สามารถยื่นคำร้องขอคืนภาษีได้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2550 จนถึงวันที่ 31 มีนาคม 2553 และหากวันที่ 31 มีนาคม 2553 ตรงกับวันหยุดของทางราชการ นาย ก. ก็สามารถยื่นขอคืนภาษีในวันแรกที่เปิดทำการได้ เป็นต้น ทั้งนี้ การขอคืนภาษีดังกล่าวใช้สำหรับการขอคืนภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีเกินกว่าที่ตนมีหน้าที่ต้องเสียหรือชำระภาษีโดยที่ตนไม่มีหน้าที่ต้องเสียโดยอาจเกิดจากผู้เสียภาษีถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียแล้วแต่กรณี

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้เสียภาษีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีนั้นต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งได้ถูกหักภาษีเกินไป โดยวันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายคือวันที่ 31 ธันวาคม การนับระยะเวลาขอคืนภาษี 3 ปีจึงเริ่มนับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคมของปีถัดไปซึ่งเป็นวันต้นแห่งปีการคำนวณระยะเวลาขอคืนภาษี 3 ปีจึงคำนวณตามปีประติทิน วันสุดท้ายของระยะเวลาการขอคืนภาษีจึงเป็นวันที่ 31 ธันวาคม ซึ่งกรณีจะต่างจากผู้เสียภาษีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วโดยที่ตนไม่มีหน้าที่ต้องเสียที่จะต้องยื่นขอคืนภาษีต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายของการยื่นแบบเสียภาษี กล่าวคือนับแต่วันที่ 31 มีนาคม เช่น นาย ก ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในปี 2549 เกินกว่าภาษีที่นาย ก. จะต้องชำระประจำปี นาย ก. สามารถขอคืนภาษีได้นับตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม 2549 ซึ่งเป็นวันสุดท้ายแห่งปีซึ่งได้ถูกหักภาษีเกินไป จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2552 แต่หากนาย ก. ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในปี 2549 ไปโดยที่นาย ก. ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีประจำปีในปีนั้น นาย ก. สามารถขอคืนภาษีได้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2550 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2553 เป็นต้น

นอกจากนี้ หากผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือได้ยื่นรายการภายในเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป ให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอคืนได้ภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ เช่น ผู้เสียภาษีได้รับอนุญาตจากอธิบดีให้ขยายเวลาในการยื่นแบบออกไปจากวันที่ 31 มีนาคม เป็นวันที่ 30 เมษายน ทำให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอคืน

ภาษีได้ตั้งแต่วันที่ 1 พฤษภาคม ซึ่งนับแต่วันที่ได้ขยายออกไป เป็นต้น หรือในกรณีผู้เสียภาษีมียกสิทธิขอคืนภาษีอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือฟ้องคดีต่อศาล ผู้เสียภาษีมียกสิทธิขอคืนภาษีภายใน 3 ปีนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือ หรือนับแต่วันที่คำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี เช่น นาย ก. ผู้เสียภาษีที่ยื่นคำร้องขอคืนภาษีตามแบบ ค.10 เมื่อวันที่ 1 พฤษภาคม 2550 แต่เจ้าพนักงานได้สั่งให้คืนเงินภาษีให้แก่ นาย ก. ไม่เต็มตามจำนวนที่ขอคืนมาในวันที่ 31 พฤษภาคม 2550 นาย ก. สามารถอุทธรณ์คำสั่งเจ้าพนักงานที่สั่งให้คืนเงินภาษีที่ไม่เต็มจำนวน โดยถือว่าคำสั่งแจ้งคืนภาษีของเจ้าพนักงานเป็นหนังสือแจ้งการประเมินได้ และได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้คืนภาษีให้กับนาย ก. และได้แจ้งคำวินิจฉัยให้คืนภาษีในวันที่ 30 มิถุนายน 2550 นาย ก. สามารถยื่นขอคืนภาษีได้ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2550 ไปจนถึงวันที่ 30 มิถุนายน 2553 แต่หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยไม่คืนภาษีให้นาย ก. นาย ก. อุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อศาล และศาลได้มีคำพิพากษาถึงที่สุดเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2550 ให้คืนภาษีให้นายเอ นายเอ สามารถขอคืนภาษีได้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2551 จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2553

2. การขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลปีละ 2 ครั้ง ครั้งที่ 1 ต้องเสียภายใน 2 เดือนนับแต่วันสุดท้ายของ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีและครั้งที่ 2 จะต้องเสียภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ตามที่บัญญัติไว้ใน มาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แม้ว่ากฎหมายจะกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีหน้าที่ยื่นแบบเสียภาษียื่นแบบชำระภาษีปีละ 2 ครั้งดังกล่าว แต่ภาษีที่เสียไปในครั้งแรกนั้นถือเป็นการชำระภาษีล่วงหน้าก่อนชำระภาษีประจำปี การขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระไว้เกิน หรือที่ชำระโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียจึงต้องขอคืนตามแบบแสดงรายการชำระภาษีประจำปีเท่านั้น อันได้แก่ แบบ ภ.ง.ด. 90 จะไม่มีการขอคืนภาษีตามแบบแสดงรายการชำระภาษีกลางปีตามแบบ ภ.ง.ด. 94 แม้จากการคำนวณชำระภาษีกลางปีจะมีภาษีที่ชำระไว้เกินหรือไม่ต้องเสียก็ตาม แต่ภาระภาษีในแต่ละปียังไม่สิ้นสุดประกอบกับกฎหมายให้นำภาษีที่ชำระไว้ในแบบครึ่งปีมาเป็นเครดิตจากภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องรับภาระปลายปีเสียก่อน ดังนั้น การขอคืนภาษีกลางปีของภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงไม่มีในทางปฏิบัติ⁵²

⁵² เพิ่งอ้าง, หน้า 81

ในส่วนการขอคืนภาษีนิติบุคคลสามารถขอคืนภาษีได้ 2 วิธีคือขอคืนจากแบบแสดงรายการเสียภาษี กับยื่นคำร้องขอคืนภาษี ตามแบบ ค.10 โดยระยะเวลาในการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นมีกำหนด 3 ปี แต่การเริ่มนับระยะเวลาขอคืนจะแตกต่างกันไปหากเป็นการขอคืนภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เทรสและนำส่งแล้วเกินกว่าที่ควรต้องเสีย บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถขอคืนภาษีได้ภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหักภาษีเกินไป⁵³ ซึ่งก็คือวันที่ 31 ธันวาคมของปีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายนั่นเอง เช่น บริษัท ก. ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในปี 2549 เกินไปกว่าภาษีเงินได้ที่นิติบุคคลนั้นจะต้องเสียประจำปี บริษัท ก.สามารถยื่นขอคืนภาษีได้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2550 ซึ่งนับจากวันที่ 31 ธันวาคม 2549 อันเป็นวันสุดท้ายของปีที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2552 ซึ่งเป็นวันสุดท้ายที่ครบกำหนด 3 ปี โดยหากวันที่ 31 ธันวาคม 2552 ตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ บริษัท เอ สามารถยื่นขอคืนได้ในวันแรกที่เปิดทำการได้

ส่วนในกรณีของการขอคืนภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เทรสและนำส่งแล้ว โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย การขอคืนภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายหักภาษีตามมาตราอื่นนอกจากมาตรา 3 เทรสและนำส่งแล้วเกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือ การขอคืนภาษีที่เสียไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถขอคืนภาษีได้ภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการ โดยวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการจะแตกต่างกันไปตามรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เพราะรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะเริ่มต้นและสิ้นสุดแตกต่างกันไปทำให้ระยะเวลาในการยื่นรายการ 150 วันนับแต่วันสิ้นรอบบัญชีแตกต่างกันและทำให้วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการแตกต่างกัน เช่น บริษัท เอ มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ในปี 2549 บริษัท เอ ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เทรส และปรากฏว่าปีดังกล่าวบริษัท เอ ประกอบกิจการขาดทุนทำให้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี บริษัท เอ ต้องยื่นรายการเสียภาษีภายในวันที่ 29 พฤษภาคม 2550 และสามารถขอคืนภาษีจากแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือจะขอคืนภาษีโดยยื่นแบบ ค.10 ได้ โดยบริษัท เอ สามารถยื่นขอคืนภาษีได้ตั้งแต่วันที่ 30 พฤษภาคม 2550 ซึ่งเป็นวันที่นับต่อจากวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการ จนถึงวันที่ 29 พฤษภาคม 2553 ซึ่งเป็นวันสุดท้ายที่ครบกำหนด 3 ปี หากบริษัท เอ มีรอบ

⁵³ กรณีนี้ตามมาตรา 63 มาใช้บังคับกับภาษีเงินได้นิติบุคคล

ระยะเวลาบัญชีเริ่ม 1 ตุลาคม และสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน บริษัท เอ มีสิทธิที่จะขอคืนได้ตั้งแต่วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2550 จนถึงวันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2553 เป็นต้น

นอกจากนี้ ในกรณีที่มีการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือการอุทธรณ์ต่อศาล บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือ หรือนับแต่วันที่มิคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี

3.การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ 3 วิธีด้วยกันคือ 1.การยื่นขอคืนภาษีในแบบแสดงรายการภาษี ภ.พ. 30 กรณีที่มีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย 2.การยื่นขอคืนภาษีเพิ่มเติมด้วยแบบ ภ.พ. 30 กรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง 3.การยื่นขอคืนภาษีตามแบบ ค. 10 กรณีที่ผู้ประกอบการคำนวณภาษีผิดพลาดทำให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เกิน โดยแสดงภาษีขายเกินหรือแสดงภาษีซื้อไว้ขาด หรือแสดงรายการภาษีและชำระภาษีช้า หรือผู้ประกอบการขอยกยอดภาษีเกินไปใช้ในเดือนถัดไป แต่ในเดือนถัดมาลืมนยกยอดภาษีเกินมาใช้ กรณีเช่นนี้ให้ขอคืนภาษีโดยใช้แบบ ค. 10 โดยระยะเวลาการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดเกี่ยวกับการระยะเวลาการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ดังต่อไปนี้

1.การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่มีภาษีที่ต้องคืนแต่ไม่ได้ขอคืนในรูปเครดิตภาษีตามมาตรา 84 ซึ่งผู้ประกอบการมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปีนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น⁵⁴ ทั้งนี้กรณีที่สิทธิเครดิตภาษีได้เกิดจากการที่ในเดือนภาษีใดภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิเลือกนำส่วนที่ต่างกันไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไปหรือผู้ประกอบการจะเลือกขอคืนภาษีในส่วนที่ต่างกันนั้นได้ โดยการขอคืนภาษีให้ขอคืนพร้อมการยื่นแบบแสดงรายการภาษีแบบ ภ.พ. 30 ของเดือนภาษี ซึ่งต้องยื่นภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไปหรือจะขอคืนมาพร้อมแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมก็ได้ แต่ถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนมิได้ขอคืนมาในแบบแสดงรายการหรือแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม ผู้ประกอบการก็มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนตามแบบ ค. 10 ภายใน 3 ปีนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น ซึ่งก็คือวันที่พ้นกำหนดเวลา 15 วันของเดือนภาษีถัดไปจากเดือนภาษีที่มีสิทธิขอคืนโดยยื่นเป็นคำร้องตามแบบ ค.10 เช่น บริษัท เอ ประกอบกิจการขายสินค้า ในเดือนมกราคม 2549 บริษัทมี

⁵⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 84/1 (1)

ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายทำให้มีสิทธิได้รับคืนภาษี แต่บริษัท เอ มิได้ขอคืนมาในแบบแสดงรายการภาษีที่ยื่นภายในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2549 และมีได้ขอเครดิตภาษีในเดือนถัดไป บริษัท เอ สามารถยื่นขอคืนภาษีตามแบบ ค.10 ได้ตั้งแต่วันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2549 ซึ่งเป็นวันที่นับต่อจากวันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษี จนถึงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2552

2.การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีอื่นๆ ไม่ว่าจะเป็นการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เกิน ชำระไว้เนื่องจากคำนวณผิดพลาด ชำระภาษีซ้ำ หรือชำระภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้ประกอบการยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปีนับวันที่ได้ชำระภาษี⁵⁵ โดยให้ยื่นคำร้องขอคืนตามแบบ ค. 10 โดยการขอคืนภาษีจากการขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีอื่นๆ เช่น สำนักงานใหญ่ของบริษัท เอ โอนสินค้าให้แก่สาขาและออกไปกำกับภาษีให้แก่สาขา เนื่องจากเข้าใจผิด และได้นำยอดขายตามใบกำกับภาษีดังกล่าวไปยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2549 ทำให้สำนักงานใหญ่ยื่นภาษีเกินไป บริษัท เอ มีสิทธิยื่นขอคืนคืนภาษีที่เสียเกินไปภายใน 3 ปีตั้งแต่วันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2549 จนถึงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2552 หากวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2552 ตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ ก็สามารถยื่นขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ในวันแรกที่เปิดทำการ หรือกรณีบริษัท เอ ประกอบกิจการขายหนังสือพิมพ์ซึ่งเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีได้ยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2549 บริษัท เอ สามารถยื่นขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้อื่นเสียภาษีไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียได้ตั้งแต่วันที่ 2 มกราคม 2549 จนถึงวันที่ 1 มกราคม 2552 เป็นต้น

3.การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้นำเข้ามีข้อโต้แย้งตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเป็นคดีในศาล ในกรณีเช่นนี้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้นำเข้าได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับอากรขาเข้าตามที่พนักงานศุลกากรประเมินพร้อมทั้งออกของไปแล้ว และได้โต้แย้งการจัดเก็บอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ เมื่อปรากฏผลว่าข้อโต้แย้งของผู้ประกอบซึ่งเป็นผู้นำเข้ามีเหตุผล มีข้อวินิจฉัยข้อโต้แย้งอากรขาเข้าเป็นคุณแก่ผู้ประกอบการในกรณีเช่นนี้ ผู้ประกอบการมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย ข้อโต้แย้งอากรขาเข้าเป็นหนังสือหรือนับแต่วันที่มิคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี เช่น บริษัท เอ เข้าสารเคมีที่ใช้ในเกษตรกรรม ต่อมานำเข้าธัญอาหารเสริมใช้ในการเกษตร ศุลกากรได้จัดเก็บอากรขาเข้าในอัตราสูงและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ก่อน บริษัทได้สงวนสิทธิโต้แย้งพิกัดเพื่อขอคืนอากร กรมการมีคำวินิจฉัยข้อโต้แย้งอากรขาเข้าเมื่อวันที่ 31 มกราคม 2549 โดยให้คืนอากรขาเข้าและ

⁵⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 84/1 (2)

ภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้ การนำเข้าอาหารเสริมที่ใช้ในการเกษตรเข้าลักษณะเป็นปุ๋ยได้ยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัท เอ มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2549 จนถึงวันที่ 31 ตุลาคม 2549 ซึ่งเป็นวันสุดท้ายที่ครบกำหนด 6 เดือน หากวันที่ 31 ตุลาคม ตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ บริษัท เอ ก็สามารถยื่นขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ในวันแรกที่เปิดทำการ เป็นต้น

4.การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกรณีผู้นำเข้าที่มีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว และต่อมาได้ส่งสินค้ากลับออกไป การขอคืนภาษีให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราส่วนเช่นเดียวกับการคืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่กำหนดไว้สำหรับ ขอคืนอากรขาเข้า⁵⁶ ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) สินค้าที่ส่งกลับออกไปเป็นของรายเดียวกันกับที่นำเข้าและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว โดยระหว่างที่สินค้านั้นอยู่ในราชอาณาจักรมิได้ใช้ประโยชน์ด้วยประการใดๆ มิได้เปลี่ยนแปลงรูปลักษณะใดๆ การส่งออกไปทางท่าหรือที่สำหรับการส่งออกซึ่งสินค้านั้น และสินค้านั้นต้องส่งกลับออกไปภายใน 1 ปีนับแต่วันนำเข้า ผู้นำเข้าที่มีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิได้คืนเงินภาษีภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นกลับออกไป โดยมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ 9 ใน 10 ส่วนหรือส่วนที่เกิน 1,000 บาทของจำนวนที่เรียกเก็บไว้แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า โดยผู้นำเข้าที่มีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนสามารถยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ ด้านศุลกากรขาเข้า⁵⁷

(2) สินค้าที่ส่งกลับออกไปได้ผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว โดยของที่นำเข้ามาานั้นต้องมีใช้ของที่กระทรวงการคลังระบุนำห้ามคืนเงินอากร ปริมาณสินค้าที่นำเข้าซึ่งใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบ หรือบรรจุเป็นของที่ส่งออกต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมศุลกากรเห็นชอบหรือประกาศกำหนด สินค้านั้นต้องได้ส่งทางท่าหรือที่สำหรับส่งออกซึ่งสินค้านั้น สินค้านั้นต้องได้ส่งออกภายใน 1 ปีนับแต่วันที่นำของที่ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้นำเข้าที่มีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิขอคืนภาษีภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ส่งสินค้านั้นออกไปโดยมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระไปแล้วทั้งหมดได้ โดยผู้นำเข้าที่มีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนสามารถยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ ด้านศุลกากรขาเข้า

⁵⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 84/2 (2)

⁵⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 84/2 วรรคท้าย

5. การขอคืนภาษีโดยการนำภาษีชื่อไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีอื่น ภาษีชื่อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษี เพราะมีเหตุจำเป็นตามอธิบดีกรมสรรพากร กำหนดอันได้แก่ เหตุจำเป็นซึ่งเกิดขึ้นตามปกติประเภทนี้ทางการค้า เหตุสุดวิสัย หรือเหตุที่ได้รับใบกำกับภาษีในเดือนภาษีอื่นที่ไม่ใช่เดือนภาษีที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษี ผู้เสียภาษีมียสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ แต่ต้องไม่เกิน 6 เดือนนับแต่เดือนถัดจากเดือนที่ได้มีการออกใบกำกับภาษี แต่ต้องไม่เกิน 3 ปี นับแต่วันที่ได้มีการออกใบกำกับภาษี⁵⁸ ซึ่งการนำภาษีชื่อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีไปทำการหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีอื่นนั้นเท่ากับเป็นการขอคืนภาษีที่ตนเองได้เสียไป

นอกจากนี้ ยังมีการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักรที่ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการ โดยผู้เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักรต้องนำสินค้าที่จะนำออกนอกราชอาณาจักรและคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมใบกำกับภาษีไปแสดงต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ณ ท่าอากาศยานระหว่างประเทศ

4) กรณีภาษีธุรกิจเฉพาะ

การขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะ ผู้ประกอบกิจการที่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะอันได้แก่ ผู้ประกอบกิจการธนาคาร ผู้ประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ผู้ประกอบการรับประกันชีวิต ผู้ประกอบการรับจำนำ ผู้ประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร หรือผู้ประกอบกิจการการขายหลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์ ที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไว้และมีได้เสียไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือเสียไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษี ภายใน 3 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี⁵⁹ ทั้งนี้ ตามปกติแล้วผู้ประกอบการที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเป็นรายเดือนไม่ว่าจะมีรายรับหรือไม่ก็ตาม โดยจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ดังนั้น ระยะเวลาการขอคืนภาษีที่ได้เสียไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือที่เสียไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียคือภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนที่ได้เสียไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือที่เสียไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย เช่น บริษัท เอ ประกอบกิจการธนาคาร

⁵⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 ประกอบประกาศประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 4)

⁵⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/11

พาณิชย์ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีธุรกิจเฉพาะประจำเดือนมกราคม 2549 เมื่อวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2549 แต่ปรากฏว่าบริษัท เอ แสดงรายรับผิดพลาดโดยนำรายรับของเดือนกุมภาพันธ์ 2549 มารวมเข้าด้วยทำให้แสดงรายรับมากเกินไปกว่าความเป็นจริง บริษัทเอสามารถยื่นขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะที่ได้เสียไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียตั้งแต่วันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2549 จนถึงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2552 ซึ่งเป็นวันสุดท้ายที่ครบกำหนด 3 ปีหากวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2552 ตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ บริษัทเอ สามารถยื่นขอคืนภาษีได้ในวันแรกที่เปิดทำการ เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม ในกรณีของผู้ขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรนั้น ไม่ได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะโดยการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเป็นรายเดือน แต่จะเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ดังนั้น วันที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์จึงถือวันได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีระยะเวลาการขอคืนภาษีจึงนับแต่วันจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โดยผู้ขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะไปเกินกว่าที่ต้องเสียหรือโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย สามารถขอคืนภาษีได้ภายใน 3 ปีนับแต่วันที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ เช่น นาย ก นำที่ดินที่ตนเองซื้อจดทะเบียนโอนที่ดินให้นาย เอ บุตรชายโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยเสนห์หา และได้จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมไปเมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2549 โดยเจ้าพนักงานที่ดินเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนที่ดินดังกล่าว ซึ่งความจริงการโอนที่ดินให้กับบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยเสนห์หาได้รับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ นาย ก จึงสามารถขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะที่ตนได้เสียไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียได้ตั้งแต่วันที่ 2 มีนาคม 2549 จนถึงวันที่ 1 มีนาคม 2552 โดยหากวันที่ 1 มีนาคม 2552 ตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ นาย ก สามารถยื่นขอคืนภาษีได้ในวันแรกที่เปิดทำการ เป็นต้น

อนึ่ง ในกรณีผู้ขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเมื่อพ้นกำหนดเวลา ระยะเวลาในการขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะในกรณีดังกล่าวมีกำหนด 3 ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการเมื่อพ้นกำหนดนั้น หรือในกรณีผู้ขอคืนภาษีที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการในเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีกรมสรรพากรอนุญาตให้ขยายหรือเลื่อนออกไป ระยะเวลาในการขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะดังกล่าวมีกำหนด 3 ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการตามที่ได้เลื่อนหรือขยายออกไป เช่น บริษัท เอ ประกอบกิจการบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์มีรายได้จากการประกอบในเดือนมีนาคม 2549 แต่บริษัทมีปัญหาเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีแสดงรายรับจึงไม่อาจยื่นรายแบบแสดงรายการภาษีได้ทัน

กำหนด บริษัทจึงได้ขอขยายระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะงวดเดือน มีนาคม 2549 จากวันที่ 15 เมษายนเป็นวันที่ 30 เมษายน 2549 ปรากฏว่าบริษัท เอ ยื่นแบบแสดง รายการเสียผิดพลาดทำให้เสียภาษีเกินไป บริษัท เอ จึงสามารถขอคืนภาษีได้ตั้งแต่วันที่ 1 พฤษภาคม 2549 จนถึงวันที่ 30 เมษายน 2552 โดยหากวันที่ 30 เมษายน 2552 ตรงกับวันหยุด ทำการของทางราชการ บริษัท เอ สามารถยื่นขอคืนภาษีได้ในวันแรกที่เปิดทำการ เป็นต้น

นอกจากนี้ ในกรณีที่มีการอุทธรณ์การประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ ระยะเวลาในการขอ คืนภาษีจะมีกำหนด 3 ปีนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือกรณีที่มีการอุทธรณ์ต่อศาล ระยะเวลาขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะจะมีกำหนด 3 ปีนับแต่วันที่ศาลมีพิพากษาถึงที่สุด เช่น นาย ก. ถูกเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะจากการที่นาย ก. ขายที่ดินเป็นทางการค้า หรือหากำไร เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2549 นาย ก. ได้ชำระภาษีไปตามที่ได้ถูกประเมินแต่ก็ได้ อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่อวันที่ 31 กรกฎาคม 2549 คณะ กรรมการฯ แจ้งคำวินิจฉัยแก่นาย ก.เมื่อวันที่ 30 กันยายน 2549 ให้คืนภาษีให้แก่ นาย ก. ดังนั้น นาย ก. สามารถขอคืนภาษีได้ตั้งแต่วันที่ 1 สิงหาคม 2549 จนถึงวันที่ วันที่ 30 กันยายน 2552 โดยหากวันที่ วันที่ 30 กันยายน 2549 ตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ นาย ก สามารถยื่น ขอคืนภาษีได้ในวันแรกที่เปิดทำการ หรือ หากคณะกรรมการฯ แจ้งคำวินิจฉัยแก่นาย ก. ให้เสีย ภาษีธุรกิจเฉพาะตามที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมิน นาย ก. อุทธรณ์ต่อศาล ศาลฎีกามีคำ พิพากษาให้คืนภาษีให้แก่ นาย ก. เมื่อวันที่ 31 มีนาคม 2551 นาย ก. จึงมีสิทธิขอคืนภาษีได้ตั้งแต ่วันที่ 1 เมษายน 2551 จนถึงวันที่ 31 มีนาคม 2554 โดยหากวันที่ 31 มีนาคม 2554 ตรงกับ วันหยุดทำการของทางราชการ นาย ก สามารถยื่นขอคืนภาษีได้ในวันแรกที่เปิดทำการ เป็นต้น

ข้อสังเกต เรื่องกำหนดเวลาการขอคืนภาษีอากรนี้อาจมองได้ว่าเป็นเรื่องการใช้สิทธิ เรียกร้องต่อรัฐในการเรียกหนี้ที่รัฐได้มาโดยไม่มีมูลจะอ้างกฎหมายได้ เพราะเป็นหนี้ที่ไม่มี กฎหมายให้อำนาจไว้ซึ่งระยะเวลาที่กำหนดไว้ก็จะเป็นเรื่องอายุความ แต่ในเรื่องนี้หากพิจารณา ให้ดีจะเห็นได้ว่ากำหนดเวลาการขอคืนภาษีอากรเป็นการกำหนดให้ใช้สิทธิขอคืนภายใน กำหนดเวลา ไม่ใช่ระยะเวลาการใช้สิทธิเรียกร้อง ทั้งรัฐมนตรีหรืออธิบดีมีอำนาจที่จะขยายหรือ เลื่อนระยะเวลาการขอคืนเงินภาษีอากรออกไปได้ซึ่งเป็นลักษณะของระยะเวลา ทั้งยังมีความเห็น ของท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม⁶⁰ ว่าการขอคืนค่าอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียนั้นเป็นการ

⁶⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม , บทความเรื่อง “การขอคืนค่าอากรแสดมปีต้องกระทำภายใน กำหนดเวลาเท่าใด” ,เอกสารภาษีอากร ฉบับที่ 17 ปีที่ 201 (มิถุนายน 2541), น. 72-75

ติดตามเอาทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1336 อันเป็นทรัพย์สินจึงไม่มีอายุความ ผู้มีสิทธิขอคืนจึงน่าจะขอคืนเมื่อไหร่ก็ได้ ไม่น่าจะมีอายุความ เพราะอายุความเป็นเรื่องของการใช้สิทธิเรียกร้อง หรือการเรียกร้องให้ชำระหนี้ หรือเป็นบุคคลสิทธิ แต่กรณีขอคืนอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียนั้นไม่ใช่บุคคลสิทธิแต่เป็นทรัพย์สินตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1336 ดังกล่าวซึ่งไม่มีอายุความ

อย่างไรก็ตาม ยังไม่มีคำพิพากษาศาลฎีกาวินิจฉัยสรุปแน่ชัดในเรื่องนี้ว่าการขอคืนภาษีอากรเป็นเรื่องระยะเวลาหรืออายุความ ซึ่งในเรื่องนี้เห็นว่าความเห็นของท่านอาจารย์ชัยสิทธิตราฐธรรมน่าที่จะถูกต้อง เพราะเงินภาษีที่เสียไปของผู้เสียภาษีที่เสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียนั้นฝ่ายจัดเก็บภาษีไม่มีมูลจะอ้างทางกฎหมายได้ว่ามีสิทธิในเงินภาษีนั้น เงินนั้นจึงยังคงตกเป็นสิทธิของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีจึงสามารถใช้สิทธิติดตามเอาคืนได้โดยไม่มีอายุความ แต่เหตุที่กฎหมายต้องกำหนดระยะเวลาในการขอคืนนั้น เห็นว่าอาจเป็นเพราะเมื่อจัดเก็บภาษีไปแล้วเงินภาษียังจะถูกส่งเข้าคลังและนำไปใช้จ่ายเพื่อประโยชน์สาธารณะต่างๆ หากผู้เสียภาษีสามารถขอคืนเงินภาษีได้เมื่อใดก็ได้ นั้น ฝ่ายจัดเก็บก็ต้องนำเงินจากคลังมาใช้คืนให้แก่ผู้เสียภาษีซึ่งเงินภาษีของผู้เสียภาษีอาจถูกใช้จ่ายไปหมดแล้วจึงต้องนำเงินภาษีส่วนอื่นๆ มาใช้คืนให้อันอาจจะกระทบกระเทือนต่อสถานะทางการคลังในเวลานั้น จึงต้องมีการกำหนดระยะเวลาให้ผู้เสียภาษีต้องมาขอคืนภายในกำหนดไม่ปล่อยปละละเลยให้เวลาล่วงเลยไป ทั้งการที่ปล่อยระยะเวลาล่วงเลยไปนานหลักฐานต่างๆ ในการพิจารณาการขอคืนอาจสูญหายทำให้ยากแก่การตรวจสอบได้ นอกจากนี้ เนื่องจากกฎหมายภาษีเป็นกฎหมายเทคนิคซึ่งหากกฎหมายเทคนิคแตกต่างจากกฎหมายทั่วไปแล้วต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายเทคนิคกำหนดแม้จะขัดกับที่กำหนดไว้ในกฎหมายทั่วไปก็ตาม ดังนั้น ระยะเวลาการขอคืนภาษีอากรจึงเป็นข้อจำกัดสิทธิติดตามเอาทรัพย์สินของผู้เสียภาษีที่จะต้องใช้สิทธิภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด หากไม่ใช้ภายในกำหนดย่อมหมดสิทธิที่จะได้รับคืนเงินภาษี

อนึ่ง กรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นขอคืนภาษีภายในกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้วเจ้าพนักงานปฏิบัติการขอคืนเงินค่าภาษีอากรดังกล่าว ผู้เสียภาษีจะสามารถอุทธรณ์คำสั่งของเจ้าพนักงานนั้นโดยตรงต่อศาลได้ทันที หรือจะต้องอุทธรณ์คำสั่งนั้นต่อฝ่ายบริหารก่อนตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งเรื่องนี้จะขอเสนอต่อไปในภายหลัง

ตารางที่ 3.1
ระยะเวลาการขอคืนภาษีอากร

ประเภทภาษีอากร	กรณีหรือลักษณะภาษี(ขอคืน)	ระยะเวลา	ระยะเวลานับเริ่มต้น
1. หลักทั่วไปใช้บังคับกับ ภาษีอากรทุกประเภทที่มีได้ กำหนดระยะเวลาขอคืนไว้ (มาตรา 27 ตริ)	1.1 ภาษีที่เสียไว้เกินที่ควรต้องเสีย	3 ปี	นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลา ยื่นรายงานภาษี
	1.2 ภาษีที่เสียไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้อง เสีย	3 ปี	"
	1.3 ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายและ นำส่งแล้วเกินกว่าที่ควรต้องเสีย	3 ปี	"
	1.4 ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายและ นำส่งแล้วโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย	3 ปี	"
	1.5 กรณีอุทธรณ์การประเมิน	3 ปี	นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย
	1.6 กรณีการอุทธรณ์ต่อศาล	3 ปี	นับแต่วันที่ศาลมีคำพิพากษาถึง ที่สุด
	1.7 กรณีผู้ขอคืนยื่นรายการเมื่อพ้น กำหนดเวลา	3 ปี	นับแต่วันที่ได้อื่นรายการ
	1.8 กรณีผู้ขอคืนยื่นรายการภายใน เวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือ เลื่อนออกไป	3 ปี	นับแต่วันที่ได้อื่นรายการ
2. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (มาตรา 63)	2.1 ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายและ นำส่งแล้วเกินกว่าที่ควรต้องเสีย	3 ปี	นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหัก ภาษีเกินไป(มาตรา 63)
	2.2 ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายและ นำส่งแล้วโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย	3 ปี	นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลา ยื่นรายการ(มาตรา 27 ตริ)
	2.3 ภาษีที่เสียไว้เกินกว่าที่ควรต้อง เสีย	3 ปี	นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลา ยื่นรายการ(มาตรา 27 ตริ)
	2.4 ภาษีที่เสียไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้อง เสีย	3 ปี	นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลา ยื่นรายการ(มาตรา 27 ตริ)
	2.5 กรณีเข้าข้อยกเว้นตามมาตรา 27	3 ปี	เหมือนที่ระบุใน 1.5-1.8

	ตรี (เหมือนกรณีทีระบุใน 1.5-1.8)		
3. ภาษีเงินได้นิติบุคคล	3.1 ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเกินกว่าที่ควรต้องเสีย (กรณีหักภาษีตามมาตรา 3 เทรส)	3 ปี	นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหักภาษีเกินไป(นำมาตรา 63 มาใช้บังคับ)
	3.2 ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย (กรณีหักภาษีตามมาตรา 3 เทรส)	3 ปี	นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการ(นำมาตรา 27 ตรีมาใช้บังคับ)
	3.3 ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย(กรณีหักภาษีตามมาตราอื่นนอกจากมาตรา 3 เทรส)	3 ปี	"
	3.4 ภาษีที่เสียไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย	3 ปี	"
	3.5 กรณีเข้าข้อยกเว้นตามมาตรา 27 ตรี (เหมือนทีระบุไว้ใน 1.5-1.8)	3 ปี	เหมือนทีระบุใน 1.5-1.8
4. ภาษีมูลค่าเพิ่ม(มาตรา 84/1)	4.1 สำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการในกรณีที่มีภาษีต้องคืน	3 ปี	นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี
	4.2 สำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการในกรณีอื่น	3 ปี	นับแต่วันที่ได้ชำระภาษี
	4.3 กรณีเข้าข้อยกเว้นตามมาตรา 27 ตรี (เหมือนทีระบุไว้ใน 1.5-1.8)	3 ปี	เหมือนทีระบุไว้ใน 1.5-1.8
5. ภาษีธุรกิจเฉพาะ(มาตรา 91/11)	5.1 ภาษีที่เสียไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย	3 ปี	นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี
	5.2 ภาษีที่เสียไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย	3 ปี	นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี
	5.3 กรณีเข้าข้อยกเว้นตามมาตรา 27 ตรี (เหมือนทีระบุไว้ใน 1.5-1.8)	3 ปี	เหมือนทีระบุไว้ใน 1.5-1.8

2.2.4 ระยะเวลาเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่าย

การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลนอกจากจะต้องเสียภาษีในตอนที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแล้ว กฎหมายยังกำหนดให้มีการเสียภาษีโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ด้วย โดยวิธีการนี้กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้คำนวณหาจำนวนเงินภาษีที่ผู้มีเงินได้จะต้องเสียตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ แล้วหักเงินภาษีไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้หรือกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้หักเงินภาษีจากเงินได้ที่จ่ายให้กับผู้มีเงินได้ตามอัตราที่กำหนดตามแต่ละประเภทของเงินได้ เสร็จแล้วนำส่งอำเภอก่อนหรือเขตท้องที่ภายในระยะเวลาประมวลรัษฎากรกำหนด โดยระยะเวลาในการนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายนั้นมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การหักภาษี ณ ที่จ่ายเงินได้บุคคลธรรมดานั้นตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ในมาตรา 3 เตรส มาตรา 50 โดยมาตรา 3 เตรสกำหนดให้ผู้จ่ายเงินไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่จ่ายเงินได้ประเภทต่างๆ ตามที่กำหนดยกเว้นเงินได้ที่ต้องหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย จากการจ่ายเงินได้ให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ส่วนการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 ผู้จ่ายเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน บริษัทสมาคมหรือคณะบุคคล ที่จ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 (1)-(8) ให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งโดยปกติแล้วการหักภาษี ณ ที่จ่ายทั้งตามมาตรา 3 เตรส และมาตรา 50 ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจะต้องหักภาษีและนำส่งภาษีภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้⁶¹ ไม่ว่าตนจะได้หักภาษีไว้แล้วหรือไม่ เช่น บริษัท เอ จ้างนายหนึ่งมาเป็นพนักงานของบริษัท บริษัทได้จ่ายเงินเดือนงวดเดือนมีนาคม 2549 เมื่อวันที่ 5 เมษายน 2549 บริษัท เอ จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินเดือนของนายหนึ่งนำส่งอำเภอก่อนหรือเขตท้องที่ภายในวันที่ 7 พฤษภาคม 2549 ซึ่งเป็นวันที่ครบ 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้

⁶¹ ในกรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 ปกติจะต้องนำส่งภาษีภายใน 7 วันนับแต่วันที่มีการจ่ายเงินได้ตามมาตรา 52 แต่กระทรวงการคลังได้ขยายเวลาเป็น 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การนำส่งภาษีเงินได้ การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยื่นรายการ

และแม้วันที่บริษัท เอ จ่ายเงินเดือนดังกล่าวจะลืมหักภาษี ณ ที่จ่ายก็ตาม บริษัทก็จะต้องนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายภายในวันที่ 7 พฤษภาคม 2549 เป็นต้น

แต่ในกรณีบุคคลธรรมดาที่ได้รับเงินได้เงินได้ตามมาตรา 40(8) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นอันเป็นมรดก ที่ได้มาจากการให้โดยเสน่หา หรือที่ได้มาโดยทางอื่น ให้บุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีและนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน และในกรณีที่ขายอสังหาริมทรัพย์ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ให้ให้บุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีนำส่งภาษีภายใน 7 วันนับแต่วันจ่ายเงิน

อนึ่ง กรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายด้วยการจ่ายเช็คลงวันที่ล่วงหน้า ผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายที่ได้จ่ายเงินได้พึงประเมินด้วยเช็คลงวันที่ล่วงหน้าถือว่าได้มีการจ่ายเงินได้พึงประเมิน ณ วันที่ลงในเช็คนั้น ผู้จ่ายเงินได้จึงมีหน้าที่หักภาษีเงินได้และนำส่งภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนตามวันที่ลงในเช็ค

ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายต้องมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีที่ต้องหักไว้ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ซึ่งได้แก่ แบบ ภ.ง.ด. 3 ในกรณีผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือแบบ แบบ ภ.ง.ด. 53 ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีหน้าที่ต้องออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายให้แก่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย 2 ฉบับมีข้อความตรงกัน โดยออกให้ในทันทีทุกครั้งที่มีการหัก ณ ที่จ่าย ทั้งนี้ ตามมาตรา 50 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายต้องจัดทำบัญชีพิเศษแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่าย และการนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย โดยบัญชีพิเศษต้องมีรายการตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

นอกจากผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจะต้องหักภาษีและนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายแล้วประมวลรัษฎากรยังกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ที่ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายต้องยื่นแบบแสดงรายการจ่ายเงินได้พึงประเมินที่แสดงยอดสรุปหรือรายการเงินได้พึงประเมินที่จ่ายให้แก่ผู้รับเงินไปทั้งปี และเงินภาษีที่นำส่ง ซึ่งเป็นการสรุปว่าในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วได้จ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทใดให้แก่ผู้ใดเป็นจำนวนเท่าใด ได้หักภาษีและนำส่งไว้เป็นจำนวนเท่าใด แบบดังกล่าวนั้นได้แก่ แบบ ภ.ง.ด.1 ก. ภ.ง.ด. 2 ก. ภ.ง.ด.3 ก. โดยระยะเวลาการยื่นรายการแสดงจ่ายเงินได้พึงประเมินประจำปีนั้นมีหลายกรณีดังต่อไปนี้⁶²

⁶² โภเมนทร์ สืบวิเศษ, คำบรรยายวิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : สำนักกฎหมายรัชฎากร'25,2544), น. 132-134

1.ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของปีถัดไปในกรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลที่ได้จ่ายเงินได้ประเภทการจ้างแรงงาน หรือการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(1)(2) ให้แก่บุคคลธรรมดา โดยยื่นแบบ ภ.ง.ด.1 ก.และกรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับส่วนราชการ กระทรวง ทบวง กรมเป็นผู้จ่ายเงินจากเงินได้ประเภทการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40(1) ให้แก่บุคคลธรรมดา⁶³ โดยยื่นแบบ ภ.ง.ด.1 ก. พิเศษ ทั้งนี้ ผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบดังกล่าวคือผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายไม่ว่าจะเป็นเอกชนหรือส่วนราชการ โดยจะต้องยื่นแบบแสดงรายการหัก ภาษี ณ ที่จ่ายประจำปีอย่างช้าที่สุดภายในวันที่ 28 กุมภาพันธ์หรือวันที่ 29 กุมภาพันธ์สำหรับปีอธิกมาสของปีถัดจากปีภาษี หากวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาดังกล่าวตรงกับวันหยุดราชการ ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบสามารถยื่นในวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการได้

2.ภายในเดือนมกราคมของปีถัดไปกรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายของบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลที่ได้จ่ายเงินได้ประเภท ดอกเบี้ย เงินปันผล ตามมาตรา 40(4) โดยยื่นแบบ ภ.ง.ด.2 ก. และกรณีหักภาษี ณ ที่จ่ายของส่วนราชการ กระทรวง ทบวง กรมเป็นผู้จ่ายเงินได้ประเภทค่าจ้างทำของหรือรับทำงานให้ ค่าแห่งสิทธิต่างๆ ค่าเช่า ค่าวิชาชีพ อีสุระ การรับเหมาหรือการธุรกิจหรือการพาณิชย์ ตามมาตรา 40(2)(3)(5)(6)(7)หรือ (8) ให้แก่บุคคลธรรมดา โดยยื่นแบบ ภ.ง.ด.1 ก.(พิเศษ), ภ.ง.ด.3 ก. โดยจะต้องยื่นแบบแสดงรายการหัก ภาษี ณ ที่จ่ายประจำปีอย่างช้าที่สุดภายในวันที่ 31 มกราคมของปีถัดจากปีภาษี หากวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาดังกล่าวตรงกับวันหยุดราชการ ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบสามารถยื่นในวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการได้

นอกจากนี้ การหักภาษี ณ ที่จ่ายจะต้องมีการออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย จะต้องออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายที่ได้หักไว้แล้วในปี

⁶³ เดิมประมวลรัษฎากร มาตรา 58 กำหนดให้ต้องยื่นภายในเดือนมกราคมของปีถัดไป แต่ได้มีประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการยื่นรายการตามมาตรา 58 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นรายการตามมาตรา 58 โดยให้ยื่นรายการภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุก ๆ ปี เฉพาะกรณีการยื่นรายการตามมาตรา 58(1) เฉพาะรายการการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และการยื่นรายการตามมาตรา 58(2) เฉพาะรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร

ภาษีให้แก่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย 2 ฉบับมีข้อความตรงกันและออกให้แก่ผู้รับเงินตามกำหนดเวลาดังต่อไปนี้⁶⁴

(1) กรณีตามมาตรา 3 เศรษฐ การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เช่นค่าจ้างทำของ ค่าบริการ ค่าขนส่ง การส่งเสริมการขาย โดยจะต้องออกในทันทีทุกครั้งที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย

(2) กรณีตามมาตรา 50 (1) การหักภาษี ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40(1) เงินเดือน ค่าจ้าง และมาตรา 40(2) หน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ โดยจะต้องออกภายในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ของปีถัดจากปีภาษี หรือภายใน 1 เดือนนับแต่วันที่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายออกจากงานในระหว่างปีภาษี

(3) กรณีตามมาตรา 50 (2) การหักภาษี ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40(3) ค่าสิทธิ ค่าลิขสิทธิ์ มาตรา 40(4) ดอกเบี้ย บันผล โดยจะต้องออกให้ในทันทีทุกครั้งที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย

(4) กรณีตามมาตรา 50 (3) การหักภาษี ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40(5) ค่าเช่าทรัพย์สิน มาตรา 40(6) ค่าวิชาชีพอิสระซึ่งผู้รับอยู่ในประเทศไทยไม่ถึง 180 วันในปีภาษี โดยให้ออกในทันทีทุกครั้งที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย

(5) กรณีตามมาตรา 50 (4) การหักภาษี ณ ที่จ่าย กรณีรัฐบาล องค์การรัฐบาล จ่ายเงินได้ตามมาตรา 40(5)(6) (7) และ (8) ค่าเช่าทรัพย์สิน มาตรา 40(6) ค่าวิชาชีพอิสระซึ่งผู้รับอยู่ในประเทศไทยไม่ถึง 180 วันในปีภาษี โดยให้ออกในทันทีทุกครั้งที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย

การหักภาษี ณ ที่จ่ายที่ไม่อยู่ในบังคับต้องมีการออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ได้แก่ การหักภาษี ณ ที่จ่าย กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโอนอสังหาริมทรัพย์ การหักภาษี ณ ที่จ่าย กรณีรัฐบาล องค์การรัฐบาล จ่ายเงินได้ให้แก่ บริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล การหักภาษี ณ ที่จ่าย กรณีบริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1

การตรวจสอบการหักภาษี ณ ที่จ่าย ประมวลรัษฎากร กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินเรียกผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายมาทำการตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานประเมินอาจส่งหนังสือแจ้งความแก่บุคคลห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลให้ยื่นบัญชีจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) (2) (3) (4) และ (7) หรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องเพื่อ

⁶⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 ทวิ

ตรวจสอบการหักภาษี ณ ที่จ่ายได้ตามที่เห็นสมควร และผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติตาม ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ⁶⁵ เช่น บริษัท เอ จ่ายเงินเดือนให้กับพนักงานในปี 2549 เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่ามีภาระหักภาษี ณ ที่จ่ายผิดพลาดจึงได้ส่งหนังสือแจ้งความแก่ บริษัท เอ ให้ส่งบัญชีจ่ายเงินได้พึงประเมินแก่เจ้าพนักงานเมื่อวันที่ 16 กรกฎาคม 2549 บริษัท เอ จึงต้องนำบัญชีจ่ายเงินได้พึงประเมินไปยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในวันที่ 31 กรกฎาคม 2549 เป็นต้น

2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

การหักภาษี ณ ที่จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ในมาตรา 3 เตรส มาตรา 69 ทวิ มาตรา 69 ตริ มาตรา 70 และมาตรา 70 ทวิ โดยมีรายละเอียดของระยะเวลาการนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายดังต่อไปนี้

1.กรณีการหักภาษีมาตรา 3 เตรส กำหนดให้ผู้จ่ายเงินที่เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่จ่ายเงินได้ประเภทต่างๆ ตามที่กำหนดไว้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษี หักภาษี ณ ที่จ่ายตามอัตราที่กำหนดตามแต่ละประเภทของเงินได้แล้วนำส่งภาษีภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดจากเดือนที่มีการจ่ายเงิน เช่น บริษัท เอ จ่ายเงินค่าทนายความให้แก่ นาย ก. เมื่อวันที่ 3 มกราคม 2549 บริษัท เอ ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 3 จากเงินค่าทนายความที่จ่ายให้นาย ก. และนำส่งสรรพากรเขตภายในวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2549 หากวันที่ 7 ตรงกับวันเสาร์ซึ่งเป็นวันหยุดทำการของทางราชการ บริษัท เอ สามารถนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายได้ในวันจันทร์ที่ 9 ซึ่งเป็นวันแรกที่เปิดทำการได้ เป็นต้น

2.กรณีการหักภาษีมาตรา มาตรา 69 ทวิ ผู้จ่ายเงินได้คือ รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายแล้วนำส่งภาษีภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดจากเดือนที่มีการจ่ายเงิน เช่น กรมการปกครองจ่ายเงินค่าก่อสร้างอาคารให้แก่บริษัท เอ เป็นเงิน 1,000,000 บาท เมื่อวันที่ 28 ธันวาคม 2549 กรมการปกครองต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายจากที่จ่ายให้แก่บริษัท เอ และนำส่งภาษีภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดจากเดือนที่มีการจ่ายเงินไปซึ่งก็คือภายในวันที่ 7 มกราคม 2550 หากวันที่ 7 มกราคม 2550 ตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ กรมการปกครองก็สามารถยื่นรายการและนำส่งภาษีได้ในวันแรกที่เปิดทำการของทางราชการ เป็นต้น

⁶⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 51

3.กรณีการหักภาษีมาตรา 69 ตริ กำหนดให้บุคคลห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือ คณะบุคคล ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (8) เฉพาะที่จ่ายให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายแล้วนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน เช่น บริษัทจัดสรรที่ดิน ขายบ้านพร้อมที่ดิน ให้กับนาย เอ เป็นเงิน 1,000,000 บาท นาย เอ จะต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่ายและนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียน สิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน

4.กรณีการหักภาษีมาตรา 70 กำหนดให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน คณะบุคคล บริษัท สมาคม มูลนิธิ รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่นที่จ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายแล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกันยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น เช่น บริษัท ยูเอสเอ จำกัดตั้งอยู่ที่ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ได้รับเงินได้จากค่านายหน้าจากการส่งสินค้าออกไปขายในประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นเงิน 10,000,000 บาทจากบริษัท ก. เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2549 บริษัท ยูเอสเอ จำกัดจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ร้อยละ 15 โดยบริษัท ก.จะต้องนำส่งภาษีภายในวันที่ 7 มกราคม 2550 เป็นต้น

5.กรณีการหักภาษีมาตรา 70 ทวิ กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดที่จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ หักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นตามอัตราร้อยละ 10 แล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกันยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่มีการจ่ายเงิน⁶⁶ เช่น บริษัท เอปี้ซี จำกัด จดทะเบียนในประเทศต่างประเทศ เข้ามาตั้งสาขาประกอบกิจการในประเทศไทยมีกำไรในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2549 เป็นเงิน 100,000,000 บาท สาขาในประเทศไทยได้จ่ายเงินกำไรไปยังสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ 50,000,000 บาทเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2550 สาขาในประเทศไทย

⁶⁶ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และการนำส่งภาษีเงินได้ได้ขยายระยะเวลาการนำส่งภาษีจากภายใน 7 วันนับแต่วันที่จ่ายเงินเป็นภายใน 7 วันนับแต่สิ้นเดือนของเดือนที่มีการจ่ายเงิน

จะต้องหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นในอัตราร้อยละ 10 นำส่งภาษีภายในวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2550 เป็นต้น

นอกจากนี้ กรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายด้วยการจ่ายเช็คลงวันที่ล่วงหน้า ผู้จ่ายเงินได้ ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เศรษฐ จ่าเงินได้พึงประเมินด้วยเช็คลงวันที่ล่วงหน้าถือ ว่าได้มีการจ่ายเงินได้พึงประเมิน ณ วันที่ลงในเช็คนั้น ผู้จ่ายเงินได้จึงมีหน้าที่หักภาษีเงินได้และ นำส่งภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนตามวันที่ลงในเช็ค

ตารางที่ 3.2
การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร

	ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย	ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย	ประเภทของเงินได้	วันที่น่าส่ง ภาษี
มาตรา 50	บุคคลธรรมดา ห้าง หุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล	บุคคลธรรมดา	เงินได้ตามมาตรา 40 (1)-(8)	นำส่งภาษีภายใน วันที่ 7 ของเดือนถัด จากเดือนที่มีการ จ่ายเงิน
มาตรา 69 ทวิ	รัฐบาล องค์การของ รัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การ บริหารราชการส่วน ท้องถิ่นอื่น	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล	เงินได้ตามมาตรา 40 (1)-(8)	นำส่งภาษีภายใน วันที่ 7 ของเดือนถัด จากเดือนที่มีการ จ่ายเงิน
มาตรา 69 ตริ	บุคคลธรรมดา ห้าง หุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลซึ่งขาย อสังหาริมทรัพย์	เงินได้ตามมาตรา 40(8)จากการขาย อสังหาริมทรัพย์	นำส่งพนักงาน เจ้าหน้าที่ผู้รับจด ทะเบียน สิทธิและ นิติกรรมในขณะที่มี การจดทะเบียน
มาตรา 70	บุคคล ห้างหุ้นส่วน คณะ บุคคล บริษัท สมาคม มูลนิธิ รัฐบาล องค์การ ของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การ บริหารราชการส่วน ท้องถิ่นอื่น	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของ ต่างประเทศที่มีได้ ประกอบกิจการใน ประเทศไทย	เงินได้ตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6)	นำส่งอำเภอท้องที่ พร้อมกับยื่นรายการ ภายใน 7 วันนับแต่ วันสิ้นเดือนของ เดือนที่จ่ายเงินได้
มาตรา 70 ตริ	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลต่างประเทศ	เงินกำไรหรือเงิน ประเภทอื่นใดที่กันไว้ จากกำไรหรือที่ถือได้ ว่าเป็นเงินกำไรที่จ่าย	นำส่งอำเภอท้องที่ พร้อมกับยื่นรายการ ตามแบบที่อธิบดี กำหนดภายใน 7 วัน

			ออกไปจากประเทศ ไทย	นับแต่วันจำหน่าย
--	--	--	-----------------------	------------------

2.1.5 ระยะเวลาเกี่ยวกับทะเบียนภาษี

1) ระยะเวลาในการจดทะเบียนภาษี

ก. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการเป็นปกติธุระไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคล นิติบุคคล ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาล หากประกอบกิจการมีรายรับเกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปีผู้ประกอบการนั้นมีหน้าที่จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือผู้ประกอบการที่ได้รับการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีสิทธิที่จะเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มประสงค์โดยขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยระยะเวลาในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีดังกล่าวมีรายละเอียดดังนี้

1. กรณีก่อนเริ่มประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ ผู้ประกอบการซึ่งจะเริ่มประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการมีสิทธิยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนวันเริ่มประกอบกิจการ โดยผู้ประกอบการมีสิทธิยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ภายในกำหนด 6 เดือนก่อนวันเริ่มประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ เว้นแต่จะมีสัญญา หรือหลักฐานที่สามารถพิสูจน์ได้ว่า จะดำเนินการก่อสร้างโรงงานหรืออาคารสำนักงานหรือติดตั้งเครื่องจักร หรือมีการกระทำในลักษณะทำนองเดียวกัน ให้มีสิทธิยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ภายในเวลาที่เหมาะสมและจำเป็นต่อการก่อสร้างโรงงานหรืออาคารสำนักงานหรือติดตั้งเครื่องจักร แต่ผู้ประกอบการต้องมีแผนงานที่สามารถพิสูจน์ได้ว่าได้เตรียมการเพื่อประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีการดำเนินการเพื่อเตรียมประกอบกิจการอันเป็นเหตุให้ต้องมีการซื้อสินค้าหรือรับบริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การก่อสร้างโรงงาน การก่อสร้างอาคารสำนักงาน หรือการติดตั้งเครื่องจักร⁶⁷ ถึงจะขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนวันเริ่มประกอบกิจการ โดยการคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีนี้ผู้ประกอบการสามารถยื่นคำขอจดทะเบียนก่อน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่

2. กรณีเริ่มประกอบกิจการ ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่มีสิทธิที่จะยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก่อน

⁶⁷ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 57) ข้อ 1

เริ่มประกอบกิจการ มีสิทธิยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อเริ่มประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการแม้จะยังไม่มีรายรับก็ตาม⁶⁸

3.กรณีประกอบกิจการแล้วมีรายรับเกิน 1,800,000 บาทต่อปี ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่แล้วแต่มีรายรับในการประกอบกิจการไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แล้วต่อมากับประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการจนมีรายรับเกิน 1,800,000 บาทต่อปี ผู้ประกอบการดังกล่าวต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วันนับแต่วันที่ประกอบกิจการมีรายรับเกิน 1,800,000 บาทต่อปี⁶⁹

4.กรณีผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีสิทธิที่จะขอเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้โดยขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีสิทธิแจ้งต่ออธิบดีเพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการ ตามมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (จ) ผู้ประกอบกิจการขายสินค้าหรือบริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่มีรายรับมีไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี ผู้ประกอบการให้บริการขนส่งในราชอาณาจักรโดยอากาศยาน การส่งออกของผู้ประกอบการในเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย และผู้ประกอบการให้บริการขนส่งน้ำมันเชื้อเพลิงทางท่อในราชอาณาจักร โดยให้ผู้ประกอบการแจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากรว่าประสงค์จะเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขอเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁷⁰

⁶⁸ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 57) ข้อ 2

⁶⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/1

⁷⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/3 วรรคแรก ประกอบกับมาตรา 85/1 (2) และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 57) ข้อ 3

ตารางที่ 3.4

กำหนดเวลายื่นขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการ	กำหนดเวลาจดทะเบียน
1.กรณีเริ่มประกอบกิจการ	ก่อนวันเริ่มประกอบกิจการ
2.กรณีเริ่มประกอบกิจการ ซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่มีสิทธิที่จะยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนเริ่มประกอบกิจการ	ยื่นเมื่อเริ่มประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการแม้จะยังไม่มีรายรับก็ตาม
3.กรณีประกอบการอยู่แล้วและมีรายรับเกิน 1,800,000 บาทต่อปี	ภายใน 30 วันนับแต่วันที่มียารับเกิน 1,800,000 บาทต่อปี
4. กรณีผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นแต่สิทธิของจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและขอใช้สิทธิจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขอเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ข. ภาษีธุรกิจเฉพาะ

บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลผู้ประกอบการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยประกอบกิจการธนาคาร ธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ การรับประกันชีวิต การรับจำนำ การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ ขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร และขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์ โดยไม่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและไม่ได้รับยกเว้นการจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ⁷¹ ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจ

⁷¹ ผู้ประกอบการดังต่อไปนี้ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ ผู้ประกอบการขายหลักทรัพย์ ผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการเป็นการชั่วคราวเช่น การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใน การประกอบกิจการ การขายอสังหาริมทรัพย์ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์ การให้กู้ยืมเงินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีใช้ธนาคารพาณิชย์ซึ่งให้กู้ยืมเงินเป็นครั้งคราวไม่ใช่เป็นปกติธุระ

เฉพาะโดยยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะภายใน 30 วันนับแต่วันเริ่มประกอบกิจการ⁷² ทั้งนี้ วันเริ่มประกอบกิจการคือวันที่ผู้ประกอบการได้เริ่มประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจริง หากผู้ประกอบการยังไม่ได้ประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะก็ไม่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนแต่อย่างใด เช่น บริษัท เอ จดทะเบียนการค้าตั้งแต่วันที่ 30 เมษายน 2549 นับแต่จดทะเบียนการค้าบริษัทไม่ได้ประกอบการค้าแต่อย่างใด บริษัทเริ่มประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตั้งแต่วันที่ 15 มิถุนายน 2549 ดังนั้น บริษัทจึงมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะภายในวันที่ 15 กรกฎาคม 2549 ซึ่งเป็นครบกำหนด 30 วันนับแต่วันที่เริ่มประกอบกิจการจริง เป็นต้น

2) ระยะเวลาการยื่นคำขอรับใบแทนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อผู้ประกอบการได้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.01 ต่อเจ้าพนักงานแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรจะทำการตรวจสอบความถูกต้องแล้วเจ้าพนักงานจะออกใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แบบ ภ.พ.20 ให้แก่ผู้ประกอบการ ซึ่งทำให้ผู้ประกอบการกลายเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตั้งแต่วันที่ระบุไว้ในทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องแสดงใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ ที่เปิดเผยซึ่งเห็นได้ง่ายในสถานประกอบการ เป็นรายสถานประกอบการมิฉะนั้นจะมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 5 พันบาท หากใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสูญหาย ถูกทำลาย หรือชำรุดในสาระสำคัญ ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องยื่นคำขอรับใบแทนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ทราบถึงการสูญหายถูกทำลายหรือชำรุด⁷³ โดยใบแทนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

3) ระยะเวลาถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้

การขอลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นผู้ประกอบการมีสิทธิขอให้อธิบดีกรมสรรพากรสั่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้⁷⁴ ซึ่งมีหลายกรณีด้วยกันดังนี้

1. กรณีที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมไว้แล้ว ได้แก่ ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งกิจการของตนมีมูลค่าของฐานภาษีต่ำกว่ามูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาเป็นเวลาติดต่อกันไม่น้อยกว่า 3 ปี

⁷² ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/12

⁷³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/5

⁷⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/10

ก่อนการขอลดหนี้เบียดภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 354 พ.ศ. 2542 มาตรา 4 กำหนดมูลค่าของกิจการขนาดย่อมไว้ว่าจะต้องไม่เกิน 1,200,000 บาท

2.กรณีที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกากำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมให้สูงขึ้นกว่าที่กำหนดไว้ก่อน ได้แก่ ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งกิจการของตนมีมูลค่าของฐานภาษีก่อนการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกา ต่ำกว่ามูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมเป็นเวลาติดต่อกันไม่น้อยกว่า 3 ปีซึ่งปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 432 ว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม มาตรา 4 กำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมว่าจะต้องไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี เช่น ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนประกอบกิจการมีมูลค่าของฐานภาษีต่ำกว่า 1,800,000 บาทต่อปีติดต่อกันไม่น้อยกว่า 3 ปีมีสิทธิที่จะขอให้อธิบดีกรมสรรพากรสั่งลดหนี้เบียดภาษีมูลค่าเพิ่มได้

3.กรณีที่ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเวลาติดต่อกันไม่น้อยกว่าระยะเวลาตามที่กำหนดในกฎกระทรวงซึ่งขณะนี้ยังไม่มีกฎกระทรวงกำหนดระยะเวลาในกรณีนี้ แต่ระยะเวลาดังกล่าวที่กฎกระทรวงกำหนดจะต้องไม่น้อยกว่า 2 ปีโดยจะกำหนดระยะเวลาให้แตกต่างกันในกิจการแต่ละประเภทก็ได้ ทั้งนี้ การนับระยะเวลาจะนับแต่วันที่ผู้ประกอบการนั้นเริ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนแต่ได้ประกอบกิจการมีมูลค่าของฐานภาษีของกิจการต่ำกว่ามูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาตลอดระยะเวลาดังกล่าว ซึ่งปัจจุบันได้กำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมไว้ว่าจะต้องไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี ผู้ประกอบการดังกล่าวย่อมลดหนี้เบียดภาษีมูลค่าเพิ่มได้

4.กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนแบบไม่เต็มรูปแบบคำนวณภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย ได้ประกอบกิจการของตนมีมูลค่าของฐานภาษีต่ำกว่ามูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา ซึ่งปัจจุบันได้กำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมไว้ว่าจะต้องไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี เป็นเวลาติดต่อกันไม่น้อยกว่าระยะเวลาตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งขณะนี้ยังไม่มีกฎกระทรวงกำหนดระยะเวลาดังกล่าวไว้ก่อนการลดหนี้เบียดภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ ปัจจุบันได้มีการยกเลิกการเสียภาษีแบบเหมาแล้ว

4) การเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดกระทำผิดบทบัญญัติในหมวดที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการจดทะเบียน

ทะเบียนได้และแจ้งการเพิกถอนดังกล่าวให้ผู้ประกอบการทราบเป็นหนังสือ โดยผู้ประกอบการที่ได้รับแจ้งการเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มให้คืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ภายใน 7 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการเพิกถอน⁷⁵ เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรสั่งเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม อธิบดีจะชี้ชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยจะแจ้งคำสั่งเป็นหนังสือให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนทราบโดยไม่ชักช้า และผู้ประกอบการจะพ้นความรับผิดในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนในวันที่อธิบดีมีคำสั่งชี้ชื่อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม⁷⁶ ระหว่างที่ยังไม่มีคำสั่งชี้ชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียน ผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงต้องรับผิดชอบในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนต่อไปก่อนจนกว่าอธิบดีกรมสรรพากรจะสั่งชี้ชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม⁷⁷ นอกจากนี้ หากผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล อธิบดีจะต้องแจ้งการชี้ชื่อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นต่อนายทะเบียนนิติบุคคลตามกฎหมายนั้น ๆ ภายใน 30 วัน และนายทะเบียนจะต้องแจ้งการเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในทะเบียนโดยไม่ชักช้า

ทั้งนี้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อธิบดีสั่งเพิกถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีสิทธิออกไปกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าและไม่มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในระหว่างวันที่ได้รับแจ้งคำสั่งเพิกถอนทะเบียนขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจนถึงวันที่ชี้ชื่อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.1.6 ระยะเวลาการเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงรายการทางทะเบียน

1) ระยะเวลาการเกี่ยวกับการแจ้งหยุด โอน หรือเลิกกิจการ

ก. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

1.การเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติม

ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดที่ประสงค์จะเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติม ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานที่ที่ได้จด

⁷⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/17

⁷⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/19

⁷⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/18

ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ก่อนวันเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติมไม่น้อยกว่า 15 วัน เพื่อขอรับใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสถานประกอบการนั้น⁷⁸

2. การปิดสถานประกอบการบางแห่ง

ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดประสงค์จะปิดสถานประกอบการบางแห่ง ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ภายในสิบ 15 วันนับจากวันปิดสถานประกอบการ โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ปิดสถานประกอบการต้องคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของสถานประกอบการนั้น ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้พร้อมกับการแจ้งการเปลี่ยนแปลงทางทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ การปิดสถานประกอบการบางแห่ง หมายถึงวันที่หยุดประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามความเป็นจริง มิใช่วันแจ้งเลิกการประกอบกิจการต่อนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท⁷⁹

3. ระยะเวลาการแจ้งย้ายสถานประกอบการ

ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดประสงค์จะย้ายสถานประกอบการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ก่อนวันย้ายสถานประกอบการไม่น้อยกว่า 15 วัน⁸⁰ และผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ย้ายสถานประกอบการต้องแจ้งการเปิดสถานประกอบการแห่งใหม่ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการแห่งใหม่ไม่น้อยกว่า 15 วัน เพื่อขอรับใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสถานประกอบการแห่งใหม่นั้นพร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของสถานประกอบการ ทั้งนี้ การย้ายหรือเปลี่ยนแปลงที่ตั้งของสถานประกอบการตามความเป็นจริง มิใช่วันที่แจ้งย้ายต่อนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท⁸¹

4. ระยะเวลาการแจ้งหยุดการประกอบกิจการชั่วคราว

ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดประสงค์จะหยุดประกอบกิจการชั่วคราวเป็นเวลาติดต่อกันเกินกว่า 30 วัน ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นต้องแจ้งการหยุดประกอบกิจการชั่วคราว

⁷⁸ มาตรา 85/7 แห่งประมวลรัษฎากร

⁷⁹ ประการอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 131 ข้อ 1(3)

⁸⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/8

⁸¹ ประการอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 131 ข้อ 1(4)

ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ ภายใน 15 วันจากวันที่หยุดประกอบกิจการชั่วคราว

5.ระยะเวลาเกี่ยวกับการเลิกประกอบกิจการ

ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดเลิกประกอบกิจการผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นต้องแจ้งการเลิกกิจการตามแบบที่อธิบดีกำหนด ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ภายใน 15 วันนับจากวันเลิกประกอบกิจการ และผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เลิกกิจการต้องคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ พร้อมกับการแจ้งเลิกประกอบกิจการ⁸² ทั้งนี้ การเลิกประกอบกิจการหมายถึงการเลิกประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁸³ เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้แจ้งการเลิกกิจการแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรจะขีดชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยอธิบดีกรมสรรพากรต้องแจ้งคำสั่งขีดชื่อให้ผู้ประกอบการจดทะเบียน ทราบเป็นหนังสือโดยไม่ชักช้า และในขณะที่อธิบดีกรมสรรพากรยังไม่มีคำสั่งขีดชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงต้องรับผิดชอบในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนต่อไปจนกว่าอธิบดีกรมสรรพากรจะขีดชื่อออกจากทะเบียนนั้นออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ถูกขีดชื่อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นนิติบุคคล ให้อธิบดีกรมสรรพากรแจ้งการขีดชื่อออกทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นต่อนายทะเบียนนิติบุคคลตามกฎหมายนั้นๆ ภายใน 30 วัน และให้นายทะเบียนดังกล่าวแจ้งการเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในทะเบียนโดยไม่ชักช้า ซึ่งระยะเวลาที่อธิบดีกรมสรรพากรแจ้งการขีดชื่อออกทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อนายทะเบียนนี้เป็นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ปฏิบัติต้องนำหลักทางกฎหมายปกครองมาใช้ ดังนั้น หากวันสุดท้ายที่แจ้งเป็นวันหยุดทำการของทางราชการ อธิบดีกรมสรรพากรจะแจ้งในวันเปิดทำการของทางราชการมิได้ ต้องแจ้งก่อนหน้านั้น

นอกจากนี้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นนิติบุคคลใดประสงค์จะควบเข้ากัน ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นแจ้งการเลิกประกอบกิจการแบบที่อธิบดีกำหนด พร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษี มูลค่าเพิ่มของสถานประกอบการเดิม ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้

⁸² ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/15

⁸³ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 131 ข้อ 1(9)

ภายใน 15 วันนับจากวันเลิกประกอบกิจการ⁸⁴ และให้นิติบุคคลใหม่ซึ่งได้ขอเข้ายื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้จดทะเบียนนิติบุคคลใหม่⁸⁵

6.ระยะเวลาเกี่ยวกับการโอนกิจการ

6.1 ในส่วนของผู้โอนกิจการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดประสงค์จะโอนกิจการบางส่วน ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นจะต้องแจ้งการโอนกิจการและเปลี่ยนแปลงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มถ้ามี ตามแบบที่อธิบดีกำหนด ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ก่อนวันโอนกิจการไม่น้อยกว่า 15 วัน⁸⁶ แต่หากผู้ประกอบการจดทะเบียนใดประสงค์จะโอนกิจการทั้งหมด ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นจะต้องแจ้งการโอนและแจ้งการเลิกประกอบกิจการ โดยต้องแจ้งการก่อนวันโอนกิจการไม่น้อยกว่า 15 วันและแจ้งเลิกกิจการภายใน 15 วันนับแต่วันที่มีการเลิกกิจการ⁸⁷ พร้อมกับกับคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ด้วย ทั้งนี้ การประกอบกิจการบางส่วนหมายถึง กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนโอนกิจการไปแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวจะต้องไม่ดำเนินการในส่วนของกิจการที่ได้โอนไปแล้วนั้นอีกต่อไป⁸⁸ ส่วนการโอนกิจการทั้งหมดหมายถึง กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนโอนกิจการไปแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวต้องเลิกประกอบกิจการนั้นด้วย⁸⁹

6.2 ในส่วนของผู้รับโอน หากผู้รับโอนกิจการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ว่าการโอนกิจการจะเป็นการโอนกิจการทั้งหมดหรือบางส่วน ให้ผู้รับโอนแจ้งการรับโอนกิจการและการเปลี่ยนแปลงรายการทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มถ้ามี ณ สถานที่ที่ผู้รับโอนได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ไม่น้อยกว่า 15 วันก่อนวันรับโอนกิจการ แต่หากผู้รับโอนไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนให้ผู้รับโอนยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่น้อยกว่า 15 วันก่อนวันรับโอนกิจการ และเมื่อได้ยื่นคำขอแล้วให้ผู้รับโอนประกอบกิจการดังกล่าวต่อเนื่องไปพลางก่อนได้

6.3 การโอนกิจการในกรณีเจ้าของเดิมตาย เมื่อเจ้ามรดกซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนถึงแก่ความตายความเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนจะสิ้นสุดลง และผู้ครอบครองทรัพย์สิน

⁸⁴ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 131 ข้อ 1 (8)

⁸⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/14

⁸⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/13

⁸⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/13

⁸⁸ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 131 ข้อ 1(6) วรรค 2

⁸⁹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 131 ข้อ 1 (7)

มรดกที่รับผิดชอบในการดำเนินกิจการของผู้ตายมีสิทธิประกอบกิจการต่อไปได้อีกไม่เกิน 60 วัน นับแต่วันที่ผู้ประกอบกิจการจดทะเบียนถึงแก่ความตาย⁹⁰ หากผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกที่รับผิดชอบในการดำเนินกิจการของผู้ตายไม่ใช่สิทธิดำเนินการให้ผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกดังกล่าวคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ตาย ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 15 วันนับแต่วันที่ ผู้ประกอบกิจการจดทะเบียนถึงแก่ความตาย แต่ถ้าผู้จัดการมรดกหรือทายาทประสงค์จะประกอบกิจการของผู้ประกอบกิจการจดทะเบียนที่ถึงแก่ความตายต่อไป ผู้จัดการมรดกหรือทายาทนั้นมีสิทธิขอโอนกิจการของผู้ประกอบกิจการจดทะเบียนได้ โดยให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทผู้รับโอนแจ้งการรับโอนกิจการ และการเปลี่ยนแปลงรายการทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มถ้ามี ณ สถานที่ ที่ผู้รับโอนได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ไม่น้อยกว่า 15 วันก่อนวันรับโอนกิจการพร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ตาย ณ สถานที่ที่ผู้ตายได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ หากผู้จัดการมรดกหรือทายาทผู้รับโอนไม่ใช่ผู้ประกอบกิจการจดทะเบียน ให้ผู้รับโอนยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่น้อยกว่า 15 วันก่อนวันรับโอน กิจการ พร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ตาย ณ สถานที่ที่ผู้ตายได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม⁹¹ เมื่ออธิบดีสั่งให้โอนกิจการแล้วให้สิทธิของผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกสิ้นสุดลง

7.ระยะเวลาการเปลี่ยนแปลงรายการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงรายการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในสาระสำคัญอันได้แก่ การเปลี่ยนแปลงชื่อผู้ประกอบกิจการ ชื่อสถานประกอบการ ที่ตั้งสถานประกอบการ ประเภทกิจการที่กระทำเป็นปกติ ประเภทสินค้าหรือบริการที่กระทำเป็นส่วนใหญ่ ผู้ประกอบกิจการจดทะเบียนจะต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงนั้น ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ภายใน 15 วันนับจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้น⁹² และถ้ามีเหตุให้ต้องเปลี่ยนแปลงข้อความในใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบกิจการจดทะเบียนจะต้องคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการแจ้งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวด้วย ทั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงรายการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในสาระสำคัญนั้น ไม่รวมถึงการเปลี่ยนแปลงประเภทกิจการที่กระทำเป็นครั้งคราว หรือประเภทสินค้าหรือบริการที่กระทำเป็นส่วนน้อย รายการเกี่ยวกับนิติบุคคล เช่น การเปลี่ยนแปลงทุนจด

⁹⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/16

⁹¹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 131 ข้อ 1(10)

⁹² ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/6

ทะเบียนของบริษัทจำกัด การเปลี่ยนแปลงเงินทุนที่ชำระแล้ว การเพิ่มทุนหรือการลดทุน การเปลี่ยนแปลงจำนวนลูกจ้าง หรือการเปลี่ยนแปลงอื่นในลักษณะทำนองเดียวกัน⁹³

ตารางที่ 3.5

กำหนดเวลาในการแจ้งเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม⁹⁴

รายการแจ้งเปลี่ยนแปลง	ภายในเวลา	หมายเหตุ
1. แจ้งเลิกประกอบกิจการ	15 วัน	นับแต่วันเลิกประกอบกิจการพร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. แจ้งการเปลี่ยนแปลงรายการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ เช่นการเปลี่ยนแปลงประเภทของสินค้าหรือบริการของกิจการที่ประกอบเป็นส่วนใหญ่ การเปลี่ยนแปลงประเภทของการประกอบกิจการ การเปลี่ยนแปลงการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายรับก่อนหักรายจ่ายเป็นคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ การเพิ่มหรือลดสาขา การเปลี่ยนขึ้นสถานประกอบการ	15 วัน	นับแต่วันที่ที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้น
3. แจ้งเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติม	15 วัน	ก่อนวันเปิดสถานประกอบการ
4. แจ้งปิดสถานประกอบการบางแห่ง	15 วัน	นับแต่วันปิดสถานประกอบการ พร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
5. แจ้งย้ายสถานประกอบการ - สถานประกอบการใหม่อยู่เขตเดิม	15 วัน	ก่อนวันย้ายสถานประกอบการโดย

⁹³ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 131 ข้อ 1(1)

⁹⁴ สมเดช โรจน์คุรีเสถียร, Tax Knowledge, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท

<p>- สถานประกอบการใหม่อยู่ต่างเขต</p>	15 วัน	<p>จะต้องยื่นแบบ ภ.พ. 09 พร้อมกับคืน ภ.พ. 20 หรือ ภ.พ. 21 ของสถานประกอบการเดิม ณ หน่วยจดทะเบียนที่ได้จดทะเบียนไว้</p> <p>จะต้องยื่น ภ.พ. 09 ณ หน่วยจดทะเบียนที่ได้จดทะเบียนไว้เดิมก่อนวันย้ายสถานประกอบการไม่น้อยกว่า 15 วัน และยื่น ภ.พ. 09 พร้อมกับคืน ภ.พ. 20 หรือ ภ.พ. 21 ของสถานประกอบการเดิม ณ หน่วยจดทะเบียนท้องที่ที่สถานประกอบการแห่งใหม่ตั้งอยู่ก่อนวันเปิดสถานประกอบการแห่งใหม่</p>
6.แจ้งการโอนกิจการ(ทั้งหมด หรือบางส่วน)	15 วัน	ก่อนการโอนกิจการ
7. แจ้งการรับโอนกิจการ	15 วัน	ก่อนวันรับโอนกิจการ
8. แจ้งการควบกิจการ	15 วัน	ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นนิติบุคคลประสงค์จะควบเข้ากันต้องแจ้งเลิกกิจการภายใน 15 วันนับแต่วันควบกิจการ และนิติบุคคลใหม่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภายใน 15 วันนับแต่วันเลิกประกอบกิจการ
9.แจ้งการหยุดประกอบกิจการชั่วคราว	15 วัน	นับแต่วันที่หยุดประกอบกิจการชั่วคราวในกรณีที่หยุดประกอบกิจการชั่วคราวเป็นเวลาติดต่อกันเกินกว่า 30 วัน

ข) ภาษีธุรกิจเฉพาะ

สำหรับระยะเวลาที่เกี่ยวข้องกับทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้นำระยะเวลาที่เกี่ยวข้องกับทะเบียนภาษีในภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ โดยเฉพาะแต่ผู้ประกอบการที่จะต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะเท่านั้นที่จะต้องดำเนินการ หากเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะแต่ไม่มีหน้าที่จะต้องจดทะเบียน เช่น ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ก็ไม่จำเป็นต้องดำเนินการภายในระยะเวลาที่เกี่ยวข้องกับทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะดังกล่าว ซึ่งระยะเวลาที่เกี่ยวข้องกับทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. ระยะเวลาการยื่นคำขอรับใบแทนใบทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ

เมื่อผู้ประกอบการได้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะแล้วตามแบบ ภ.ธ.01 ต่อเจ้าพนักงานแล้ว หากใบทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะสูญหาย ถูกทำลาย หรือชำรุดในสาระสำคัญ ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องยื่นคำขอรับใบแทนใบทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะไว้ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ทราบถึงการสูญหายถูกทำลายหรือชำรุด⁹⁵ โดยใบแทนทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะถือเป็นใบทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ

2. การเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติม

ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดที่ประสงค์จะเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติม ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนดำเนินการภาษีธุรกิจเฉพาะ ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะไว้ ก่อนวันเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติมไม่น้อยกว่า 15 วัน เพื่อขอรับใบทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับสถานประกอบการนั้น⁹⁶

3. การปิดสถานประกอบการบางแห่ง

ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดประสงค์จะปิดสถานประกอบการบางแห่ง ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนมูลค่าเพิ่มไว้ภายในสิบ 15 วันนับจากวันปิดสถานประกอบการ โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ปิดสถานประกอบการต้องคืนใบทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะของสถานประกอบการนั้น ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะไว้พร้อมกับการแจ้งการเปลี่ยนแปลงทางทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ทั้งนี้ การปิดสถานประกอบการบางแห่ง หมายถึงวันที่หยุดประกอบกิจการที่อยู่ใน

⁹⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/21 (3) ประกอบมาตรา 85/5

⁹⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/7

บังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามความเป็นจริง มีใช้วันแจ้งเลิกการประกอบกิจการต่อนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท⁹⁷

4.ระยะเวลาการแจ้งย้ายสถานประกอบการ

ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดประสงค์จะย้ายสถานประกอบการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะไว้ก่อนวันย้ายสถานประกอบการไม่น้อยกว่า 15 วัน⁹⁸ และผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ย้ายสถานประกอบการต้องแจ้งการเปิดสถานประกอบการแห่งใหม่ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการแห่งใหม่ไม่น้อยกว่า 15 วัน เพื่อขอรับใบทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับสถานประกอบการแห่งใหม่นั้นพร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะของสถานประกอบการ ทั้งนี้ การย้ายหรือเปลี่ยนแปลงที่ตั้งของสถานประกอบการตามความเป็นจริง มีใช้วันที่แจ้งย้ายต่อนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท⁹⁹

5.ระยะเวลาการแจ้งหยุดการประกอบกิจการชั่วคราว

ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดประสงค์จะหยุดประกอบกิจการชั่วคราวเป็นเวลาติดต่อกันเกินกว่า 30 วัน ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นต้องแจ้งการหยุดประกอบกิจการชั่วคราว ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ ภายใน 15 วันจากวันที่หยุดประกอบกิจการชั่วคราว

6.ระยะเวลาเกี่ยวกับการเลิกประกอบกิจการ

ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดเลิกประกอบกิจการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นต้องแจ้งการเลิกกิจการตามแบบที่อธิบดีกำหนด ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะไว้ ภายใน 15 วันนับจากวันเลิกประกอบกิจการ และผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เลิกกิจการต้องคืนใบทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะไว้ พร้อมกับการแจ้งเลิกประกอบกิจการ¹⁰⁰ ทั้งนี้ การเลิกประกอบกิจการหมายถึงการเลิกประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ¹⁰¹ เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้แจ้งการเลิกกิจการแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรจะขีด

⁹⁷ ประการอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 131 ข้อ 1(3)

⁹⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/8

⁹⁹ ประการอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 131 ข้อ 1(4)

¹⁰⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/15

¹⁰¹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 131 ข้อ 1(9)

ชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนออกจากทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยอธิบดีกรมสรรพากรต้องแจ้งคำสั่งชื้อชื่อให้ผู้ประกอบการจดทะเบียน ทราบเป็นหนังสือโดยไม่ชักช้า และในขณะที่อธิบดีกรมสรรพากรยังไม่มีคำสั่งชื้อชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นออกจากทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงต้องรับผิดชอบในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนต่อไปจนกว่าอธิบดีกรมสรรพากรจะชื้อชื่อออกจากทะเบียนนั้นออกจากทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ หากผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ถูกชื้อชื่อออกจากทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นนิติบุคคล ให้อธิบดีกรมสรรพากรแจ้งการชื้อชื่อออกทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นต่อนายทะเบียนนิติบุคคลตามกฎหมายนั้น ๆ ภายใน 30 วัน และให้นายทะเบียนดังกล่าวแจ้งการเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะไว้ในทะเบียนโดยไม่ชักช้า

นอกจากนี้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นนิติบุคคลใดประสงค์จะควบเข้ากัน ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นแจ้งการเลิกประกอบกิจการแบบที่อธิบดีกำหนด พร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะของสถานประกอบการเดิม ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะไว้ภายใน 15 วันนับจากวันเลิกประกอบกิจการ¹⁰² และให้นิติบุคคลใหม่ซึ่งได้ควบเข้ากันยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้จดทะเบียนนิติบุคคลใหม่¹⁰³

7.ระยะเวลาเกี่ยวกับการโอนกิจการ

7.1 ในส่วนของผู้โอนกิจการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดประสงค์จะโอนกิจการบางส่วน ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นจะต้องแจ้งการโอนกิจการและเปลี่ยนแปลงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะถ้ามี ตามแบบที่อธิบดีกำหนด ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะไว้ก่อนวันโอนกิจการไม่น้อยกว่า 15 วัน¹⁰⁴ แต่หากผู้ประกอบการจดทะเบียนใดประสงค์จะโอนกิจการทั้งหมด ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นจะต้องแจ้งการโอนและแจ้งการเลิกประกอบกิจการ โดยต้องแจ้งการก่อนวันโอนกิจการไม่น้อยกว่า 15 วันและแจ้งเลิกกิจการภายใน 15 วันนับแต่วันที่มีการเลิกกิจการ¹⁰⁵ พร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะไว้ด้วย ทั้งนี้ การประกอบกิจการบางส่วนหมายถึง กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนโอนกิจการไปแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวจะต้องไม่ดำเนินการในส่วนของกิจการที่ได้โอน

¹⁰² ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 131 ข้อ 1(8)

¹⁰³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/14

¹⁰⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/13

¹⁰⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/13

ไปแล้วนั้นอีกต่อไป¹⁰⁶ ส่วนการโอนกิจการทั้งหมดหมายถึง กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนโอนกิจการไปแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวต้องเลิกประกอบกิจการนั้นด้วย¹⁰⁷

7.2 ในส่วนของผู้รับโอน หากผู้รับโอนกิจการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ว่าการโอนกิจการจะเป็นการโอนกิจการทั้งหมดหรือบางส่วน ให้ผู้รับโอนแจ้งการรับโอนกิจการและการเปลี่ยนแปลงรายการทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะถ้ามี ณ สถานที่ที่ผู้รับโอนได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะไว้ไม่น้อยกว่า 15 วันก่อนวันรับโอนกิจการ แต่หากผู้รับโอนไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้ผู้รับโอนยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะไม่น้อยกว่า 15 วันก่อนวันรับโอนกิจการ และเมื่อได้ยื่นคำขอแล้ว ให้ผู้รับโอนประกอบกิจการดังกล่าวต่อเนื่องไปพลางก่อนได้

7.3 การโอนกิจการในกรณีเจ้าของเดิมตาย เมื่อเจ้ามรดกซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนถึงแก่ความตายความเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนจะสิ้นสุดลง และผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกที่รับผิดชอบในการดำเนินกิจการของผู้ตายมีสิทธิประกอบกิจการต่อไปได้อีกไม่เกิน 60 วันนับแต่วันที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถึงแก่ความตาย¹⁰⁸ หากผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกที่รับผิดชอบในการดำเนินกิจการของผู้ตายไม่ใช่สิทธิดำเนินการให้ผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกดังกล่าวคืนใบทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะของผู้ตาย ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะภายใน 15 วันนับแต่วันที่ ผู้ประกอบการจดทะเบียนถึงแก่ความตาย แต่ถ้าผู้จัดการมรดกหรือทายาทประสงค์จะประกอบกิจการของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ถึงแก่ความตายต่อไป ผู้จัดการมรดกหรือทายาทนั้นมีสิทธิขอโอนกิจการของผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ โดยให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทผู้รับโอนแจ้งการรับโอนกิจการ และการเปลี่ยนแปลงรายการทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มถ้ามี ณ สถานที่ ที่ผู้รับโอนได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะไว้ ไม่น้อยกว่า 15 วันก่อนวันรับโอนกิจการพร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะของผู้ตาย ณ สถานที่ที่ผู้ตายได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะไว้ หากผู้จัดการมรดกหรือทายาทผู้รับโอนไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้ผู้รับโอนยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะไม่น้อยกว่า 15 วันก่อนวันรับโอน กิจการ พร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะของผู้ตาย ณ สถานที่ที่ผู้ตายได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ¹⁰⁹ เมื่ออธิบดีสั่งให้โอนกิจการแล้วให้สิทธิของผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกสิ้นสุดลง

¹⁰⁶ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 131 ข้อ 1(6) วรรค 2

¹⁰⁷ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 131 ข้อ 1 (7)

¹⁰⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/16

¹⁰⁹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 131 ข้อ 1(10)

8.ระยะเวลาการเปลี่ยนแปลงรายการที่ได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ

กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงรายการที่ได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะในสาระสำคัญอัน ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงชื่อผู้ประกอบการ ชื่อสถานประกอบการ ที่ตั้งสถานประกอบการ ประเภทกิจการที่กระทำเป็นปกติ ประเภทสินค้าหรือบริการที่กระทำเป็นส่วนใหญ่ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงนั้น ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ภายใน 15 วันนับจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้น¹¹⁰ และถ้ามีเหตุให้ต้องเปลี่ยนแปลงข้อความในใบทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องคืนใบทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะพร้อมกับการแจ้งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวด้วย ทั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงรายการที่ได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะในสาระสำคัญนั้น ไม่รวมถึงการเปลี่ยนแปลงประเภทกิจการที่กระทำเป็นครั้งคราว หรือประเภทสินค้าหรือบริการที่กระทำเป็นส่วนน้อย รายการเกี่ยวกับนิติบุคคล เช่น การเปลี่ยนแปลงทุนจดทะเบียนของบริษัทจำกัด การเปลี่ยนแปลงเงินทุนที่ชำระแล้ว การเพิ่มทุนหรือการลดทุน การเปลี่ยนแปลงจำนวนลูกจ้าง หรือการเปลี่ยนแปลงอื่นในลักษณะทำนองเดียวกัน¹¹¹

¹¹⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/6

¹¹¹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 131 ข้อ 1(1)

ตารางที่ 3.6

กำหนดเวลาในการแจ้งเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ¹¹²

รายการแจ้งเปลี่ยนแปลง	ภายในเวลา	หมายเหตุ
1. แจ้งการเปลี่ยนแปลงรายการที่ได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ในสาระสำคัญ เช่น การเปลี่ยนแปลงชื่อสถานประกอบการ การเปลี่ยนแปลงประเภทของกิจการ	15 วัน	นับแต่วันที่ที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้น
2. แจ้งเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติม	ไม่น้อยกว่า 15 วัน	นับแต่วันเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติม
3. แจ้งปิดสถานประกอบการบางแห่ง	15 วัน	นับแต่วันปิดสถานประกอบการ พร้อมกับคืน ภ.ศ. 20 ของสถานประกอบการ
4. แจ้งย้ายสถานประกอบการ		
- สถานประกอบการใหม่อยู่ในท้องที่ที่ได้จดทะเบียนไว้เดิม	ไม่น้อยกว่า 15 วัน	ก่อนย้ายสถานประกอบการพร้อมกับคืน ภ.ศ. 20 ของสถานประกอบการเดิม ณ หน่วยจดทะเบียนที่ได้จดทะเบียนไว้
- สถานประกอบการใหม่อยู่ต่างท้องที่	ไม่น้อยกว่า 15 วัน	ก่อนย้ายสถานประกอบการและจะต้องยื่น ภ.ศ. 09 ณ ของสถานประกอบการเดิม ณ หน่วยจดทะเบียนท้องที่ที่สถานประกอบการแห่งใหม่ตั้งอยู่ก่อนวันเปิดสถานประกอบการแห่งใหม่
5. แจ้งหยุดประกอบกิจการชั่วคราวเป็นเวลาติดต่อกันเกิน 30 วัน	ภายใน 15 วัน	นับจากวันที่หยุดประกอบกิจการชั่วคราว

¹¹² อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 94, น. 501-502

<p>6.แจ้งการโอนกิจการ(ทั้งหมด หรือบางส่วน)</p> <ul style="list-style-type: none"> - ผู้โอนกิจการ - ผู้รับโอนกิจการ <p>ก. ถ้าเป็นผู้ประกอบกิจการจดทะเบียน</p> <p>ข. ถ้ามิใช่ผู้ประกอบกิจการจดทะเบียน</p>	<p>ไม่น้อยกว่า 15 วัน</p> <p>ไม่น้อยกว่า 15 วัน</p> <p>ไม่น้อยกว่า 15 วัน</p>	<p>ก่อนวันโอนกิจการ</p> <p>ก่อนวันรับโอนกิจการโดยต้องยื่น ภ.ธ. 09 ณ หน่วยจดทะเบียนที่ผู้รับโอนได้จดทะเบียนไว้</p> <p>ก่อนวันรับโอนกิจการโดยต้องยื่น ภ.ธ. 01 ณ หน่วยจดทะเบียนท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่</p>
<p>7. แจ้งการควบกิจการ</p> <ul style="list-style-type: none"> - นิติบุคคลเดิม 	<p>15 วัน</p>	<p>นับจากวันควบเข้ากันพร้อมกันยื่น ภ.ธ. 20 ของสถานประกอบการเดิม ณ หน่วยจดทะเบียนที่ได้จดทะเบียนไว้</p>
<ul style="list-style-type: none"> -นิติบุคคลใหม่ 	<p>15 วัน</p>	<p>นับแต่วันที่ได้จดทะเบียนนิติบุคคลใหม่ โดยต้องยื่น ภ.ธ. 01 ณ หน่วยจดทะเบียนท้องที่ที่สถานประกอบการใหม่ตั้งอยู่</p>
<p>8.แจ้งการเลิกประกอบกิจการชั่วคราว</p>	<p>15 วัน</p>	<p>นับแต่วันเลิกประกอบกิจการพร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ภ.ธ.20</p>
<p>9. แจ้งผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาถึงแก่ความตาย</p> <ul style="list-style-type: none"> - ผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก 		

<p>ก. กรณีใช้สิทธิดำเนินการของผู้ตาย</p> <p>ข. กรณีไม่ใช้สิทธิดำเนินการของผู้ตายหรือใช้สิทธิดำเนินการแล้ว แต่พ้นกำหนด 30 วัน หรือพ้นกำหนดเวลาที่อธิบดีกรมสรรพากรได้ขยายให้แล้ว ไม่มีผู้จัดการมรดกหรือทายาท</p> <p>- ผู้จัดการมรดกหรือทายาทที่ประสงค์จะประกอบกิจการของผู้ตายต่อไป</p> <p>ก. ถ้าเป็นผู้ประกอบกิจการจดทะเบียน</p> <p>ข. ถ้ามิใช่ผู้ประกอบกิจการจดทะเบียน</p>	<p>ภายใน 15 วัน</p> <p>ไม่น้อยกว่า 15 วัน</p> <p>ไม่น้อยกว่า 15 วัน</p>	<p>โดยเร็วที่สุด</p> <p>นับแต่วันที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถึงแก่ความตายหรือนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาดำเนินการดังกล่าวพร้อมกับคืน ภ.ธ. 20 ขอโอนกิจการของผู้ตาย</p> <p>ก่อนวันรับโอนกิจการ</p> <p>ก่อนวันรับโอนกิจการ</p>
---	---	--

2.1.7 ระยะเวลาในการคำนวณเงินเพิ่ม

การเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรหากผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ชำระภาษีเลยแล้วถูกประเมินภาษีในภายหลัง นอกจากผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีที่ค้างชำระแล้วยังจะต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากการที่เสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ยื่นรายการเสียภาษีด้วย ซึ่งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอันเป็นภาระภาษีที่เพิ่มเติมขึ้นจากภาษีที่จะต้องชำระซึ่งในส่วนนี้จะขอกกล่าวถึงเฉพาะในส่วนของเงินเพิ่ม เงินเพิ่มคือเงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระเมื่อผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีซึ่งเทียบได้กับดอกเบี้ยที่ลูกหนี้จะต้องรับผิดชอบในระหว่างที่ผิดนัด โดยจะกำหนดเป็นร้อยละของภาษีที่จะต้องชำระและเมื่อผู้เสียภาษีเสียเงินเพิ่มแล้วก็เรียกให้เสียดอกเบี้ยซ้ำอีกไม่ได้¹¹³ ซึ่งการเสียเงินเพิ่มจะคำนวณอย่างไรนั้นขึ้นอยู่กับลักษณะของการไม่ชำระภาษีหรือชำระภาษีไม่ถูกต้องและประเภทของภาษีที่จะต้องชำระ ทั้งนี้ การนับระยะเวลาเพื่อคำนวณเงินเพิ่มภาษีตามประมวลรัษฎากรนั้นมีหลักเกณฑ์และรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. ภาษีเงินได้

1) กรณีไม่เสียภาษีตามกำหนดเวลา

บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้หากประสงค์จะยื่นแบบแสดงรายการภาษี และนำส่งภาษีในวันสุดท้ายของระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี แล้วปรากฏว่าวันดังกล่าวตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลนั้นสามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีในวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นได้ โดยถือว่าวันที่เริ่มทำการใหม่เป็นวันสุดท้ายของระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี ทั้งนี้ โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแต่อย่างใด¹¹⁴

แต่บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีแล้วไม่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาจะต้องเสียเงินเพิ่ม โดยไม่ว่าจะเป็นกรณีที่มีการออกหมายเรียกตรวจสอบหรือผู้เสียภาษียื่นรายการชำระภาษีเองเมื่อพ้นกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดจะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ซึ่งจะเริ่มคำนวณนับตั้งแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการและนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี

¹¹³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1747/2531

¹¹⁴ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 117/2545 ข้อ 1

แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้จะต้องให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง¹¹⁵ เช่น นาย ก. มีเงินได้ในปี 2549 มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในวันที่ 31 มีนาคม 2550 แต่นาย ก. มิได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแต่อย่างใด เจ้าพนักงานประเมินจึงทำการตรวจสอบแล้วพบว่านาย ก. มีภาษีที่ต้องชำระ การคำนวณเงินเพิ่มจากภาษีที่ต้องเสียของเจ้าพนักงานประเมินจะต้องเริ่มคำนวณตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2550 นับตั้งแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการและนำส่งภาษี จนถึงวันที่นาย ก. นำเงินภาษีที่ค้างชำระชำระจนครบถ้วน เป็นต้น

อนึ่ง ในกรณีผู้มีหน้าที่ยื่นรายการนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายภาษีไม่ยื่นรายการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายภายใน 7 วันนับแต่วันจ่ายเงินหรือนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน ผู้มีหน้าที่ยื่นดังกล่าวจะต้องเสียเงินเพิ่มนับวันที่พ้นกำหนด 7 วันนับแต่วันจ่ายเงินหรือนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้ให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแล้วแต่กรณี

ตัวอย่างเช่น บริษัท เอ จ้างนายหนึ่งมาเป็นพนักงานของบริษัท บริษัทได้จ่ายเงินเดือนงวดเดือนมีนาคม 2549 เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2549 บริษัท เอ จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินเดือนของนายหนึ่งนำส่งอำเภอหรือเขตท้องที่ภายในวันที่ 7 พฤษภาคม 2549 ซึ่งเป็นวันที่ครบ 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้ หากบริษัท เอ มิได้หักภาษี ณ ที่จ่ายดังกล่าว บริษัท จะต้องเสียเงินเพิ่มซึ่งคำนวณจากเงินได้หัก ณ ที่จ่ายโดยเริ่มคำนวณตั้งแต่วันที่ 8 พฤษภาคม 2549 ซึ่งเป็นวันที่ครบกำหนด 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้ จนกว่าจะนำเงินภาษีหัก ณ ที่จ่ายไปชำระ

นอกจากนี้ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจากการประมาณการกำไรสุทธิ ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี หรือยื่นรายการและชำระภาษีดังกล่าวโดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระครั้งรอบระยะเวลาบัญชี หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นในกรณีที่ไม่มียื่นรายการ หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณีในกรณีที่ประมาณการกำไรสุทธิขาดเกินกว่าร้อยละ 25¹¹⁶ และในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจากการกำไรสุทธิไม่ยื่นรายการและชำระภาษีหรือยื่นรายการและ

¹¹⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 27

¹¹⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ตรี วรรคแรก

ชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องโดยไม่มีเหตุอันสมควรทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระกรณีที่ไม่ยื่นรายการ หรือของภาษีที่ชำระขาดกรณียื่นรายการไว้ไม่ถูกต้องแล้วแต่กรณี¹¹⁷ ส่วนกรณีบุคคลธรรมดาที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีบุคคลธรรมดาครั้งปี หากไม่ยื่นแบบแสดงรายการหรือยื่นพ้นกำหนดเวลา ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 นับแต่วันที่ 30 กันยายนของปีภาษีซึ่งเป็นวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีครั้งปี

2) กรณีได้รับอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

กรณีที่ได้รับอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร โดยได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร และวันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่ขยายออกไปดังกล่าวตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา ตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ แต่ต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษ ของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง โดยให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือแบบแสดงรายการหักภาษีและนำเงินภาษีส่ง หรือแบบนำส่งภาษีจนถึงวันชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายออกไป ตามมาตรา 27 หรือมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร¹¹⁸ ดังนั้น แม้ว่าการอนุมัติให้ขยายเวลายื่นรายการเสียภาษีจะทำให้ระยะเวลาการเสียภาษียืดออกไปทำให้ผู้เสียภาษียังไม่ตกเป็นผู้ค้างชำระภาษีอันจะถูกบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างก็ตาม แต่การคำนวณเงินเพิ่มก็ยังคงคำนวณโดยถือเอาที่กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเดิมเป็นวันเริ่มคำนวณเพียงแต่อัตราการคำนวณเงินเพิ่มนั้นลดลงเหลือร้อยละ 0.75 เช่น นาย เอ มีเงินได้ในปี 2549 มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายงานเสียภาษีภายในวันที่ 31 มีนาคม 2550 แต่ปรากฏว่านาย เอ ต้องไปทำงานต่างประเทศในช่วงเวลาดังกล่าวจึงไม่อาจยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในกำหนดได้ จึงขอขยายระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพากรและอธิบดีมีคำสั่งอนุมัติให้ขยายเวลายื่นแบบไปจนถึงวันที่ 30 เมษายน 2550 การคำนวณเงินเพิ่มก็ยังคงเริ่มคำนวณตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2550 จนถึงวันที่ครบกำหนดเวลาที่ขยายออกไป

¹¹⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ตีร เวรคสอง

¹¹⁸ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 117/2545 ข้อ 2

นอกจากนี้ กรณีการขยายกำหนดเวลาที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร โดยได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีตามมาตรา 3 อัญฐานะ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อรัฐมนตรีอนุมัติให้ขยายเวลาได้หากวันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่ขยายออกไปดังกล่าวตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา ตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ทั้งนี้ โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแต่อย่างใดสำหรับวันที่ขยายออกไปดังกล่าว

3) กรณีมีการผ่อนชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหากได้มีการผ่อนชำระภาษีตามมาตรา 64(1) แห่งประมวลรัษฎากร แต่วันสุดท้ายที่ต้องผ่อนชำระงวดที่สองหรืองวดที่สามตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา ตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ตัวอย่างเช่น นาย ก. ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. 91) ปี พ.ศ.2549 มีภาษีที่ต้องชำระ 6,000 บาท และได้ใช้สิทธิตามมาตรา 64(1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยงวดที่หนึ่งได้ชำระภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีฯ จำนวน 2,000 บาท เมื่อวันที่ 31 มีนาคม 2550 งวดที่สองต้องชำระจำนวน 2,000 บาท ภายในเดือนเมษายน 2550 และงวดที่สามต้องชำระ จำนวน 2,000 บาท ภายในเดือนพฤษภาคม 2550 แต่ปรากฏว่าวันที่ 30 เมษายน 2550 ตรงกับวันอาทิตย์ ซึ่งเป็นวันหยุดทำการ นาย ก. มีสิทธินำเงินงวดที่สองไปชำระ ในวันที่ 1 พฤษภาคม 2550 โดยไม่หมดสิทธิที่จะชำระเป็นรายงวดต่อไป และไม่ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด

นอกจากนี้ หากเป็นการผ่อนชำระภาษีตามมาตรา 64 (2) แห่งประมวลรัษฎากร หากวันสุดท้ายที่ต้องผ่อนชำระงวดที่สองหรืองวดที่สามตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ ให้ นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา ตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ตัวอย่างเช่น นาย ข. ได้ถูกประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พร้อมเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นจำนวนเงินมากกว่า 3,000 บาท ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน เมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2549 นาย ข. ได้ใช้สิทธิตามมาตรา 64(2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยงวดที่หนึ่งได้ชำระ เมื่อวันที่ 31 มีนาคม 2549 งวดที่สองจะต้องชำระภายในเดือนเมษายน 2549 และงวดที่สามจะ ต้องชำระภายในเดือนพฤษภาคม 2549 แต่ปรากฏว่าวันที่ 30 เมษายน 2549 ตรงกับวันอาทิตย์ ซึ่งเป็นวันหยุดทำการ นาย ข. มีสิทธินำเงินงวดที่สองไปชำระในวันที่ 1

พฤษภาคม 2549 โดยไม่หมดสิทธิที่จะชำระเป็นรายงวดต่อไป และไม่ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร เพิ่มเติม แต่อย่างไร

อนึ่ง กรณีได้รับอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีเป็นรายงวดตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร หากวันสุดท้ายที่ต้องผ่อนชำระของงวดใดงวดหนึ่งตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลาตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ตัวอย่างเช่น บริษัท ค. จำกัด ได้ถูกประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามหนังสือแจ้งการประเมิน เป็นเงินจำนวน 120,000 บาท บริษัท ค. จำกัด ได้รับอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร เป็นงวดรายเดือนรวม 6 งวด แต่ละงวดต้องชำระภายในวันที่ 7 ของทุกเดือน งวดที่หนึ่งได้ชำระเมื่อวันที่ 7 กรกฎาคม 2549 งวดที่สองชำระเมื่อวันที่ 7 สิงหาคม 2549 งวดที่สามชำระเมื่อวันที่ 7 กันยายน 2549 แต่ปรากฏว่างวดที่ 4 วันที่ 7 ตุลาคม 2549 ตรงกับวันเสาร์ ซึ่งเป็นวันหยุดทำการ บริษัท ค. จำกัด มีสิทธินำเงินงวดที่ 4 ไปชำระในวันที่ 9 ตุลาคม 2549 ได้ โดยไม่หมดสิทธิที่จะชำระเป็นรายงวดต่อไป และไม่ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร เพิ่มเติม แต่อย่างไร

2. ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ

เงินเพิ่มในภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะมีหลักการและวิธีการคำนวณเช่นเดียวกับภาษีเงินได้ โดยบุคคลใดๆ ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ ไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลา ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ โดยให้เริ่มคำนวณนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ¹¹⁹ กล่าวคือ ให้เริ่มนับเมื่อพ้นวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนภาษีซึ่งก็คือ วันที่ 16 ของเดือนถัดไป จนถึงวันชำระภาษีหรือนำส่งภาษี ทั้งนี้ เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง นอกจากนี้ ในกรณีภาษีมูลค่าเพิ่มการคำนวณเงินเพิ่มให้คำนวณจากเงินภาษีที่ต้องชำระในเดือนภาษีหลังจากนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนที่ผ่านมาหักออกแล้ว¹²⁰

¹¹⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 89/1

¹²⁰ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 81/2542 ข้อ 21 เรื่อง การคำนวณเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 89 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างเช่น บริษัท เอ ประกอบกิจการขายเครื่องใช้ไฟฟ้า มีรายได้ประจำเดือน มกราคม 2549 ประมาณ 1,000,000 บาท บริษัทจะต้องยื่นรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มภายในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2549 ปรากฏว่าบริษัท เอ ไม่ได้ยื่นรายการเสียภาษีดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีและคำนวณเงินเพิ่มได้ ซึ่งการคำนวณเงินเพิ่มนั้นจะเริ่มคำนวณตั้งแต่วันที่ 16 กุมภาพันธ์ซึ่งเป็นวันถัดจากวันที่ครบกำหนดยื่นรายการเสียภาษี จนกว่าจะถึงวันชำระภาษีหรือนำส่งภาษี

อนึ่ง ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีอนุวัติให้ขยายเวลาเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ และได้มีการชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้เงินเพิ่มจะลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ทั้งนี้ หากวันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่ขยายออกไปตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา ตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยไม่ต้องเสียเงินเพิ่มแต่อย่างใด¹²¹

2.1.8 ระยะเวลาเกี่ยวกับการตรวจสอบและจัดเก็บภาษี

1) ระยะเวลาออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วน

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีแล้ว หรือไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแต่อย่างใด อาจถูกเจ้าพนักงานประเมินซึ่งมีอำนาจตรวจสอบภาษีใช้อำนาจตรวจสอบภาษีและประเมินภาษีได้ โดยหากเห็นว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีแล้ว หรือไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเลยเสียภาษีไม่ถูกต้องหรือไม่ยอมเสียภาษี เจ้าพนักงานจะทำการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีภายในกำหนดเวลาที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ โดยกำหนดเวลาออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนได้กำหนดไว้ในมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวมิได้ถือเป็นอายุความการใช้สิทธิเรียกร้องให้ชำระภาษี แต่เป็นบทบัญญัติกำหนดเวลาให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด¹²² เนื่องจากการเสียภาษีอากรเป็นการบังคับจัดเก็บตามกฎหมาย

¹²¹ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 117/2545 ข้อ 1

¹²² คำพิพากษาศาลฎีกา 1106/2520 พิเคราะห์แล้วประมวลรัษฎากร มาตรา 19 และ 20 หาใช่เป็นบทบัญญัติเรื่องอายุความในการเรียกร้องให้ชำระหนี้ไม่ หากแต่เป็นบทบัญญัติ

เป็นธรรมชาติของบุคคลย่อมไม่ยากเสียทรัพย์สินโดยตนเองไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง จึงมีผู้หลีกเลี่ยงการเสียภาษีอยู่เสมอ

การตรวจสอบภาษีจำเป็นต้องดำเนินควบคู่กันไปกับการจัดเก็บ การออกหมายเรียก จึงเป็นจุดเริ่มต้นของการตรวจสอบ แต่ก่อนที่จะออกหมายเรียกจะต้องมีหลักฐานหรือมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่าผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน¹²³ จึงออกหมายเรียกให้ผู้เสียภาษีมาตรวจสอบได้ส่วนการเสียภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย นอกจากจุดประสงค์ดังกล่าวแล้ว การออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบภาษียังก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีรายอื่นๆ ที่ปฏิบัติถูกต้องตามกฎหมาย อีกทั้งยังเป็นการติดตามการจัดเก็บภาษีที่รั่วไหลเพื่อนำเงินเข้ารัฐอีกด้วย การที่จะทราบว่าบุคคลใดเสียภาษีไม่ถูกต้อง ก็ต้องอาศัยข้อมูลหลายประการ เช่น การวิเคราะห์แบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นไว้เอง หลักฐานจากหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง กรมที่ดิน ธนาคารแห่งประเทศไทย เป็นผู้ให้ข้อมูล เป็นต้น

กำหนดเวลาการออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วน แยกเป็น 2 กรณีคือ

1. กรณีผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแล้ว รายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาได้ส่วนย้อนหลังได้ภายในระยะเวลา 2 ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ ไม่ว่าจะการยื่นรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ แต่ถ้าเป็นกรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่า 2 ปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ¹²⁴ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากร โดยการออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนนี้รวมถึงการสั่งให้นำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงด้วย ไม่ว่าจะเป็นการหมายเรียกสั่งดังกล่าวเอากับตัวผู้ยื่นรายการเสีย

กำหนดระยะเวลาให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาได้ส่วนในเมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่ารายการที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ภายในกำหนดเวลา 5 ปี

¹²³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3201/2516

¹²⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 19

ภาษีหรือ พยานก็ตาม ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าวต้องให้เวลาผู้ต้องปฏิบัติตามหมายเรียกล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันส่งหมาย แต่ถ้าผู้ยื่นแบบแสดงรายการนั้นปฏิบัติตามหมายเรียกที่ให้เวลาผู้ต้องปฏิบัติไม่น้อยกว่า 7 วัน โดยไม่ได้โต้แย้งการออกหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินดังกล่าว ก็ถือว่ากรณียกของเจ้าพนักงานประเมินชอบด้วยกฎหมาย แม้หมายเรียกจะกำหนดเวลาให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการมาให้ถ้อยค่าน้อยกว่า 7 วันก็ตาม¹²⁵

2.กรณีผู้เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีไว้เลย เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้นั้นมาไต่สวน ตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมาตรานี้ไม่ได้กำหนดเวลาในการออกหมายเรียกไว้ แต่อายุความในการที่รัฐจะติดตามสิทธิเรียกร้องในหนี้ภาษีมีกำหนดเวลา 10 ปี¹²⁶ ดังนั้น การออกหมายเรียกตรวจสอบกรณีที่ไม่ยื่นแบบจึงมีกำหนดเวลา 10 ปี¹²⁷ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การนับกำหนดเวลาก็นับทำนองเดียวกัน คือนับแต่วันที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกย้อนหลังไป 10 ปี ส่วนการนับกำหนดเวลาเริ่มต้นกรณีไม่มีการยื่นแบบแสดงรายการ จึงต้องนับแต่วันสุดท้ายที่กฎหมายกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการ

ข้อสังเกต วันสิ้นสุดแห่งกำหนดเวลาออกหมายเรียกตรวจสอบ 2 ปี หรือ 10 ปี แล้วแต่กรณีนั้น มีปัญหาว่าจะนับวันที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกหรือนับวันที่ผู้เสียภาษีรับหมายเรียก กรณีดังกล่าวต้องนับวันที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกตรวจสอบ มิใช่วันที่ผู้เสียภาษีได้รับหมายเรียกตรวจสอบ¹²⁸

อนึ่ง ในกรณีการตรวจสอบการหักภาษี ณ ที่จ่าย ประมวลรัษฎากร ประมวลรัษฎากร กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินเรียกผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายมาทำการตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานประเมินอาจส่งหนังสือแจ้งความแก่บุคคลห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลให้ยื่นบัญชีจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) (2) (3) (4) และ (7) หรือพยานหลักฐานอื่นอัน

¹²⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3773/2532

¹²⁶ อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม เห็นว่าการออกหมายเรียกตามมาตรา 23 แม้กฎหมายจะไม่ได้กำหนดเวลาไว้ก็ต้องกระทำภายใน 10 ปีนับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นรายการและชำระภาษีเพราะการประเมินภาษีอากรต้องกระทำภายใน 10 ปีนับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นรายการและชำระภาษี มิฉะนั้นสิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรจะขาดอายุความ

¹²⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1882/2518

¹²⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 171/2521, 2219/2519

ควรแก่เรื่องเพื่อตรวจสอบการหักภาษี ณ ที่จ่ายได้ตามที่เห็นสมควร และผู้ได้รับหนังสือแจ้งความ ต้องปฏิบัติตามภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ¹²⁹

นอกจากนี้ การออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีทั้ง 2 กรณีดังกล่าว เป็นหลักทั่วไป นำไปใช้กับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ เว้นแต่กฎหมายในเรื่องนั้นกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มได้กำหนดให้การดำเนินการของเจ้าพนักงานประเมินเพื่อตรวจสอบภาษี เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้ทำการแทน หรือพยาน กับมีอำนาจสั่งบุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบได้หรือออกคำสั่งให้พยานตอบคำถาม เป็นหนังสือแต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันได้รับหมายเรียกหรือได้รับคำสั่ง¹³⁰ ซึ่งนำไปใช้กับภาษีธุรกิจเฉพาะด้วยตามมาตรา 91/21 หรือ ภาษีมูลค่าเพิ่มได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรได้โดยไม่ต้องมีการออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมียื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในเวลาที่กำหนด¹³¹ ซึ่งในภาษีธุรกิจเฉพาะก็มีการกำหนดไว้เช่นเดียวกัน และยังมีคำพิพากษาศาลฎีกายืนยันในเรื่องดังกล่าวไว้ด้วย¹³²

ทั้งนี้ การออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนครั้งหนึ่งๆ ทำให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินได้เพียงครั้งเดียว หากเจ้าพนักงานประเมินต้องการจะประเมินอีกครั้งเจ้าพนักงานประเมินต้องหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาได้ส่วนภายในกำหนดเวลาก่อนจะอาศัยหมายเรียกมา ได้ส่วนในครั้งแรกเพื่อทำการประเมินอีกไม่ได้¹³³

¹²⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 51

¹³⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 88/4

¹³¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 88

¹³² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8824/2549 เมื่อไม่ปรากฏว่ามีการยื่นแบบแสดงรายการ ภาษีธุรกิจเฉพาะในนามของกิจการร่วมค้า เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินภาษีธุรกิจ เฉพาะได้โดยไม่ต้องออกหมายเรียกตามประมวลรัษฎากรมาตรา 91/15(1) และมาตรา 88/4 ประกอบกับมาตรา 91/21(5)

¹³³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5158/2538

2) ระยะเวลาเกี่ยวกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน

ก. ระยะเวลาในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการหมายเรียกตรวจสอบแล้วก็จะมี การประเมินภาษี และแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษี แต่ไม่ใช่ เจ้าพนักงานจะต้องทำการประเมินภายใน 5 ปี ตามระยะเวลาในการหมายเรียกตรวจสอบ เมื่อหมายเรียกตรวจสอบแล้วเจ้าพนักงานประเมิน จะต้องทำการประเมินและแจ้งการประเมินเมื่อใดนั้น ในภาษีมูลค่าเพิ่มประมวลรัษฎากรได้ กำหนดระยะเวลาในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินไว้ส่วนในภาษีอื่นๆ จะไม่มีการ กำหนดไว้ ซึ่งระยะเวลาในการประเมินภาษีของพนักงานประเมินดังกล่าวมีรายละเอียดดังนี้¹³⁴

1.กรณีผู้ประกอบการ

(ก) กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายใน กำหนดเวลายื่นรายการหรือกำหนดเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป เจ้าพนักงาน ประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายในระยะเวลา 2 ปีนับแต่วัน สุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรีหรือ อธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปแล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว

(ข) กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มหลังวันสุดท้ายแห่ง กำหนดเวลายื่นรายการหรือกำหนดเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปเจ้าพนักงาน ประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายในระยะเวลา 2 ปีนับแต่วันที่ผู้มี หน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษี แต่ต้องไม่เกิน 10 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่น แบบแสดงรายการภาษี

(ค) กรณีที่ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มมิได้ยื่นแบบแสดงรายการ ภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยแสดงฐานภาษีต่ำกว่ามูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับ เป็น จำนวนเกินกว่าร้อยละยี่สิบห้าของฐานภาษีที่แสดงในแบบแสดงรายการภาษีเจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายในระยะเวลา 10 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่ง กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี

¹³⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 88/6

2. สำหรับผู้นำเข้าซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายในระยะเวลา 2 ปีนับแต่วันยื่นใบขนสินค้า เว้นแต่แต่กรณี ผู้นำเข้ามีข้อโต้แย้งตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเป็นคดีในศาล 2 ปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยข้อโต้แย้งอากรขาเข้าเป็นหนังสือ หรือนับแต่วันที่มิคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี

3. สำหรับผู้ที่มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/5 มาตรา 83/6 หรือมาตรา 83/7 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายในระยะเวลา 2 ปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลานำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

นอกจากนี้ ในกรณีมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า หรือผู้ที่มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแสดงรายการตามแบบแสดงรายการภาษี แบบใบขนสินค้า หรือแบบนำส่งภาษีไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีสิทธิขออนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรเพื่อประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลา 5 ปีนับแต่กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการหรือกำหนดเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป หรือนับแต่วันยื่นใบขนสินค้า หรือนับแต่วันพ้นกำหนดเวลานำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วแต่กรณี¹³⁵ ทั้งนี้ แม้เจ้าพนักงานประเมินภาษีได้ขออนุมัติการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนดเวลา 2 ปีแต่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติการประเมินภายหลังครบกำหนดเวลา 2 ปีก็ตาม เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่ต้องไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี¹³⁶

อย่างไรก็ตาม ในภาษีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือในภาษีธุรกิจเฉพาะ ไม่มีการกำหนดระยะเวลาในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินไว้เป็นการเฉพาะว่า หากทำการหมายเรียกตรวจสอบแล้วจะต้องทำการประเมินให้แล้วเสร็จในเวลาเท่าใด เหมือนอย่างในภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีกำหนดไว้ชัดแจ้งในประมวลรัษฎากร ซึ่งปัญหาดังกล่าวจะขอเสนอในบทต่อไป

ข. ระยะเวลาการเสียภาษีกรณีเจ้าพนักงานประเมินก่อนยื่นรายการ

(1) ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 18 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่

¹³⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 88/6 วรรคท้าย

¹³⁶ คำพิพากษาศาลฎีกา 6703/2541

ต้องเสียไปยังผู้ต้องเสียภาษี และให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระภาษีภายใน 7 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งกรณีนี้ใช้กับการประเมินภาษีอากรทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยภาษีที่ประเมินเรียกเก็บ ให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษี และในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะขอผ่อนชำระเป็น 3 งวดตามมาตรา 64 ไม่ได้ ในการใช้อำนาจดังกล่าวเจ้าพนักงานประเมินจะสั่งให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดด้วยก็ได้

(2) ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใด ๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้ โดยการประเมินเก็บในกรณีนี้ไม่จำเป็นต้องกำหนดให้ชำระภายใน 7 วัน เจ้าพนักงานประเมินอาจกำหนดให้ชำระภายในกี่วันก็ได้ตามสมควรซึ่งตามกฎหมายจะกำหนดให้ชำระภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินแล้วผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะขอผ่อนชำระภาษีเป็น 3 งวดได้ถ้าจำนวนภาษีตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป โดยภาษีที่ประเมินเรียกเก็บดังกล่าวให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษีจากยอดเงินได้สุทธิทั้งปี ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้¹³⁷

ระยะเวลาการเสียภาษีกรณีเจ้าพนักงานประเมินภายหลังกำหนดยื่นรายการ

เมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแล้วไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมได้อีกภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ถ้าปรากฏว่ารายการที่ผู้ต้องเสียภาษียื่นไว้ต่อเจ้าพนักงานประเมินนั้นไม่ถูกต้องครบถ้วนตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะเรียกมาตรวจสอบได้ส่วนและประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมได้ ซึ่งเมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินแล้วต้องนำภาษีที่จะต้องชำระเพิ่มไปชำระภายในกำหนด โดยการประเมินภายหลังกำหนดยื่นรายการ มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) การประเมินภาษีจากแบบแสดงรายการ เมื่อผู้เสียภาษีไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแล้ว เจ้าพนักงานประเมินอาจทำการตรวจสอบการเสียภาษีอีกครั้งโดยตรวจรายการในแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นเสียไว้ หากมีข้อผิดพลาดในรายการที่ยื่นไว้ เช่น จำนวนตัวเลขผิดพลาด ระบุประเภทของเงินผิดไป เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินภาษีได้ โดยเจ้า

¹³⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 60 ทวิ

พนักงานประเมินจะประเมินจากแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นไว้เท่านั้นไม่อาจนำรายการอื่นนอกเหนือไปจากที่แสดงรายการไว้ในแบบมาประเมินได้ หากประเมินจากแบบแล้วไม่มีภาษีที่ต้องเสียก็ไม่ตัดสิทธิเจ้าพนักงานประเมินจะทำการออกหมายเรียกและประเมินใหม่ ทั้งนี้ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้เสียภาษีแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีนั้นพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามแต่ละประเภทภาษีภายในระยะเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน

(2) การประเมินโดยการออกหมายเรียก การประเมินเรียกเก็บภาษีในกรณีนี้เจ้าพนักงานประเมินจะทำการออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาทำการไต่สวนตรวจสอบเกี่ยวกับรายการที่ยื่นหรือไม่ยื่นเสียภาษีเงินได้ ซึ่งแบ่งออกได้เป็น 2 กรณีดังนี้

กรณีที่ 1 การประเมินกรณีมีการยื่นรายการ เมื่อผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแล้วหากเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้เสียภาษีแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และเมื่อได้ทำการไต่สวนเสร็จเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจแก้จำนวนภาษีประเมินหรือที่ยื่นรายการไว้เดิมแล้วแจ้งจำนวนภาษีที่จะต้องชำระอีกไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ทั้งนี้ เมื่อได้รับแจ้งการประเมินแล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีนั้นพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามแต่ละประเภทภาษีภายในระยะเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน

กรณีที่ 2 การประเมินกรณีที่ไม่ยื่นรายการ ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน เมื่อได้จัดการดังกล่าวแล้วเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากร และแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร เมื่อได้รับแจ้งการประเมินแล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีนั้นพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามแต่ละประเภทภาษีภายในระยะเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน

ทั้งนี้ การพิจารณาว่าได้รับแจ้งการประเมินเมื่อใดนั้นพิจารณาจากวิธีการในการส่งหนังสือแจ้งการประเมิน โดยหากส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือเจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่งถึงวันที่มีผู้รับโดยชอบเป็นวันแจ้งการประเมิน แต่หากเป็นโดยใช้วิธีปิดหมายในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย หรือโฆษณาในหนังสือพิมพ์ถือว่าได้รับการแจ้งการประเมินนับแต่วันปิดหมายหรือวันที่โฆษณาในหนังสือพิมพ์แล้ว¹³⁸

¹³⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 8

2.1.9 ระยะเวลาการเร่งรัดคดีภาษี

ภาษีอากรค้าง คือภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งเมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว แต่มิได้เสียหรือนำส่งถือเป็นภาษีอากรค้าง ภาษีอากรค้างเกิดจากการที่เจ้าพนักงานแจ้งการประเมินหรือเจ้าพนักงานออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนการเสียภาษีแล้วแจ้งประเมินภาษีให้ผู้เสียภาษีชำระภาษี ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องชำระภาษีภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ถ้ามิได้ชำระภายในกำหนด ผู้ค้างภาษีอากรอาจถูกยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินนำเงินมาชำระภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องฟ้องศาลแต่ประการใด¹³⁹ และถึงแม้จะมีการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือมีการอุทธรณ์ต่อศาลก็ตาม หากผู้เสียภาษีไม่ขอทุเลาการเสียภาษีก็ต้องถูกบังคับชำระภาษีอากรโดยการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องเสียภาษี

กำหนดเวลาในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรในประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดเวลาไว้ แต่ประมวลรัษฎากรมาตรา 12 ก็ได้กำหนดให้วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้ค่าภาษีอากรให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม และในส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ดังนั้น กำหนดเวลาในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีจึงนำกำหนดเวลาตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ กล่าวคือ มีกำหนดเวลา 10 ปี ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 12 วรรค 4 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 271 ซึ่งการนับกำหนดเวลาดังกล่าวจะนับแต่เมื่อใดนั้นมีความเห็นเป็น 2 แนว ดังนี้

ความเห็นแรก¹⁴⁰ เห็นว่าเมื่อเจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินให้ผู้ต้องเสียภาษีทราบแล้วแต่ผู้นั้นไม่เสียหรือนำส่ง ภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่งย่อมนั้นเป็นภาษีอากรค้าง พนักงานเจ้าหน้าที่โดยคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้มีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีกรมสรรพากรย่อมมีอำนาจยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีนั้นได้ภายในกำหนด 10 ปี นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

¹³⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12

¹⁴⁰ วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตต์, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัทศรีสมบัติการพิมพ์จำกัด, 2534), น. 69 ประกอบกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7429/2543

ความเห็นที่สอง¹⁴¹ เห็นว่าประมวลรัฐฎากร มาตรา 18 ตีร กำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน กำหนดเวลา 10 ปีในการยึดหรืออายัดเพื่อชำระหนี้ค่าภาษีอากรจึงน่าจะเริ่มนับแต่วันถัดจากวันที่ครบกำหนด 30 วัน เพราะก่อนกำหนด 30 วันเจ้าพนักงานยังไม่มีอำนาจยึดอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีกำหนดเวลาจึงยังไม่เริ่มนับกำหนดเวลาดังกล่าวจะเริ่มนับถัดจากวันที่ครบกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

ในเรื่องดังกล่าวนี้ เห็นว่าหนี้ค่าภาษีอากรได้ถึงกำหนดชำระตั้งแต่วันที่ผู้ต้องเสียภาษีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เนื่องจากภาษีอากรเป็นนิติเหตุหากมีมูลเหตุที่ทำให้ต้องเสียภาษีแล้วผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีตั้งแต่วันที่มูลเหตุเกิดขึ้นเพียงแต่กฎหมายกำหนดระยะเวลาให้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในช่วงเวลาที่กำหนดไว้เท่านั้น หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ หรือไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีผู้เสียภาษีมีหน้าที่ที่จะต้องชำระภาษีที่ค้างอยู่ต่อกรมสรรพากร หากแต่ภาษีที่จะต้องชำระนี้จะต้องมีการตรวจสอบและกำหนดจำนวนโดยเจ้าพนักงานประเมินเพื่อทราบจำนวนภาษีที่แน่นอนและแจ้งไปยังผู้เสียภาษี ก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินจะแจ้งการประเมินเจ้าพนักงานประเมินไม่อาจที่จะบังคับชำระหนี้ภาษีอากรที่ค้างชำระอยู่ได้ เพราะยังไม่ทราบจำนวนภาษีที่แน่นอนจึงไม่อาจใช้อำนาจยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้ได้ และเมื่อแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีแล้วก็ถือว่าเจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ทันทีไม่ เพราะต้องให้เวลาผู้เสียภาษีนำภาษีไปชำระภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินก่อน หลังจากพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวแล้วจึงถือว่าผู้เสียภาษีไม่ยอมเสียภาษีเป็นผู้ค้างชำระหนี้ภาษี เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างนับแต่วันพ้นกำหนดเวลา 30 วัน จึงมีความว่าความเห็นที่ 2 น่าที่จะถูกต้อง

นอกจากนี้ กำหนดเวลา 10 ปีในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบชำระหนี้ภาษีอากรนั้นไม่ใช่อายุความ เพราะอายุความใช้กับการใช้สิทธิเรียกร้องตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่กำหนดเวลา 10 ปี ในการยึดหรืออายัดเป็นระยะเวลาที่กำหนดให้ดำเนินการบังคับตามสิทธิที่ตนมีอยู่ไม่ใช่ระยะเวลาที่กำหนดให้ใช้สิทธิเรียกร้องภายใน

¹⁴¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7429/2543, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7192/2547

กำหนด จึงไม่อาจนำเรื่องอายุความสะดุดหยุดลงมาใช้บังคับ¹⁴² ดังนั้น กำหนดเวลา 10 ปีในการ ยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรจึงไม่มีการสะดุดหยุดลง หนึ่ง การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรนั้นก็ไม่ใช่การ กระทำอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดีอื่นจะทำให้อายุความสะดุดหยุดลงด้วย¹⁴³

2.1.10 ระยะเวลาเกี่ยวกับการยุติข้อพิพาททางภาษีอากร

ภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินเรียกเก็บไปยังผู้ต้องเสียภาษี หากผู้ ต้องเสียไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงาน ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์คัดค้านการประเมิน ภาษีดังกล่าวได้ โดยการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทคือการอุทธรณ์ คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการการ ประเมินต่อศาล การยื่นอุทธรณ์คัดค้านการการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็น องค์กรฝ่ายบริหาร และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชี้ขาดอุทธรณ์แจ้งการอุทธรณ์ไปยังผู้ เสียภาษีที่อุทธรณ์แล้ว หากผู้เสียภาษีไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็มี สิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลได้โดยยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรซึ่งเป็นองค์กรตุลาการ โดยประมวลรัษฎากรได้กำหนดระยะเวลาให้ผู้เสียภาษีที่จะอุทธรณ์ดำเนินการอุทธรณ์ภายในเวลา ที่กฎหมายกำหนด หากไม่อุทธรณ์ภายในเวลาที่กำหนดผู้เสียภาษีก็นับว่าได้หมดสิทธิที่จะอุทธรณ์ คัดค้านการประเมิน แต่หนังสือแจ้งการประเมินหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์จะต้องระบุสิทธิในการ อุทธรณ์ไว้ด้วย หากมิได้แจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ไว้จะทำให้ระยะเวลาในการอุทธรณ์ได้แย้งเริ่มนับ ใหม่ตั้งแต่วันที่ได้รับการแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ แต่ถ้าไม่มีการแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ระยะเวลา อุทธรณ์ที่สั้นกว่า 1 ปีก็จะขยายเป็น 1 ปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินโดยมิได้ระบุสิทธิในการ

¹⁴² คำพิพากษาฎีกาที่ 7429/2543 กำหนดเวลาบังคับชำระหนี้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสี่ ประกอบ ป.วิ.พ.มาตรา 271 เป็นเรื่องระยะเวลาที่จะบังคับแก่ผู้ที่ย่างชำระหนี้ ภาษีอากร ไม่ใช่เป็นการใช้สิทธิเรียกร้องตาม ป.พ.พ. จึงไม่ใช่อายุความกรณีไม่อาจนำเรื่องอายุ ความสะดุดหยุดลงมาใช้บังคับได้

¹⁴³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4862/2543, 586/2544, 2230/2544

อุทธรณ์¹⁴⁴ ทั้งนี้ โดยนำหลักในกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้ ระยะเวลาในการอุทธรณ์ภาษีของผู้เสียภาษีตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) ระยะเวลาเวลาอุทธรณ์ภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การอุทธรณ์ภาษีคือการที่ผู้เสียภาษีไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือภาษีธุรกิจเฉพาะ ไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน โดยโต้แย้งการประเมินต่อผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์เพื่อให้ยกเลิกเพิกถอน หรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน การอุทธรณ์การประเมินต้องทำตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ซึ่งได้แก่ แบบ ภ.ส. โดยต้องชี้แจงแสดงเหตุผลพร้อมแนบหลักฐานประกอบคำชี้แจงด้วย

ทั้งนี้ กำหนดเวลาอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือรับแจ้งคำสั่งให้เสียอากร มิฉะนั้นจะหมดสิทธิอุทธรณ์และจะฟ้องคดีต่อศาลมิได้¹⁴⁵ โดยการอุทธรณ์ที่ยื่นเมื่อพ้นระยะเวลาอุทธรณ์แม้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะรับพิจารณาอุทธรณ์แล้วก็ตาม ก็ไม่ทำให้การอุทธรณ์ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเป็นการอุทธรณ์ที่ชอบด้วยกฎหมายขึ้นมาได้ถือเท่ากับไม่ได้มีการยื่นอุทธรณ์¹⁴⁶ ส่วนวันที่ได้รับแจ้งการประเมินนั้นพิจารณาจากวันที่รับหนังสือแจ้งการประเมินหรือให้ถือว่าได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้ว โดยวันที่ได้รับแจ้งการประเมินดังกล่าวแตกต่างกันไปตามวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมิน โดยวิธีการในการส่งหนังสือแจ้งการประเมินมีด้วยกัน 4 วิธีดังนี้

1. ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ โดยส่งผ่านสำนักงานไปรษณีย์ซึ่งเจ้าหน้าที่ของไปรษณีย์จะเป็นผู้นำไปส่ง ทั้งนี้ จะมีใบตอบรับแนบติดไปกับหนังสือแจ้งการประเมิน เพื่อให้ผู้รับลงนามรับพร้อมวันเดือนปีแล้วส่งคืนให้ผู้ฝากส่ง การส่งจะส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคล โดยไม่จำเป็นต้องส่งไปถึงตัวผู้มีชื่อตามหนังสือแจ้งการประเมินนั้น¹⁴⁷ จะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็น

¹⁴⁴ ประภาศ คงเอียด, "พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรอย่างไร", บทบัญญัติ ปีที่ 59 ตอนที่ 3 (กันยายน 2546), น.160

¹⁴⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30

¹⁴⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 498/2517

¹⁴⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1415/2505

ของผู้รับนั้นก็ได้ แต่หากส่งให้แก่ผู้อื่นที่ไม่ใช่บุคคลที่อยู่ในบ้านของผู้มีชื่อตามหนังสือ แม้จะมีการลงชื่อรับไว้แทนก็ไม่ถือว่าผู้นั้นได้รับหนังสือ¹⁴⁸ เมื่อส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยวิธีดังกล่าวและมีผู้รับโดยชอบแล้วจะถือวันที่มีผู้รับหนังสือแจ้งการประเมินเป็นวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน หากผู้ได้รับการประเมินไม่พอใจการประเมินจะต้องอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ผู้ลงนามรับหนังสือแจ้งการประเมิน

ตัวอย่างเช่น นาย ก. ถูกเจ้าพนักงานประเมินหมายเรียกตรวจสอบและแจ้งการประเมินเป็นหนังสือลงวันที่ 1 ตุลาคม 2549 โดยส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ นาย เอ ลูกจ้างของนาย ก. อายุ 25 ปีรับหนังสือแจ้งการประเมินเมื่อวันที่ 15 ตุลาคม 2549 ถือว่านาย ก. ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินในวันที่ 15 ตุลาคม 2549 หากนาย ก. ไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน นาย ก. จะต้องยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในวันที่ 14 สิงหาคม 2549 แต่หากวันที่ 14 สิงหาคมตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ นาย ก. ก็สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ในวันแรกที่เปิดทำการ หากวันดังกล่าวตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการก็สามารถยื่นในวันแรกที่เปิดทำการได้

2.ส่งโดยเจ้าพนักงานสรรพากร เจ้าพนักงานสรรพากรผู้จะนำส่งจะต้องเป็นข้าราชการไม่ใช่ลูกจ้าง โดยเจ้าพนักงานสรรพากรจะไปนำส่งให้แก่บุคคลที่มีชื่อตามหมายเรียก ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้นในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ทั้งจะต้องนำส่งให้แก่ผู้มีชื่อในหนังสือแจ้งการประเมินเสียก่อน ถ้าไม่พบผู้รับ ณ จึงจะส่งให้แก่บุคคลอื่นซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่หรือทำงานในบ้าน หรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้ แต่บุคคลในบ้านหรือสำนักงานไม่ยอมรับหนังสือแจ้งการประเมินถือเป็นกรณีที่ไม่สามารถรับหมายเรียกได้จะต้องดำเนินการส่งโดยวิธีอื่นต่อไป เมื่อส่งตามวิธีดังกล่าวแล้วถือว่าได้รับแจ้งการประเมินแล้วตั้งแต่เจ้าพนักงานส่งหนังสือให้แก่ผู้รับ หากผู้ถูกประเมินไม่พอใจการประเมินต้องอุทธรณ์การประเมินภายใน 30 วันนับแต่วันดังกล่าว

ตัวอย่างเช่น เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีเมื่อวันที่ 1 ตุลาคม 2549 และแจ้งการประเมินโดยให้เจ้าพนักงานสรรพากรเป็นผู้ส่งหนังสือแจ้งการประเมินไปยังบริษัท เอ พนักงานของบริษัทรับหนังสือจากเจ้าพนักงานผู้ส่งหนังสือเมื่อวันที่ 7 ตุลาคม 2549 ถือได้ว่าบริษัท เอ ได้รับแจ้งการประเมินในวันดังกล่าวแล้วแม้ว่าผู้แทนนิติบุคคลจะได้รับหนังสือในวันอื่นก็ตาม หากบริษัท

¹⁴⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3848/2525

จะอุทธรณ์การประเมินบริษัท เอ จะต้องอุทธรณ์การประเมินภายในวันที่ 6 ตุลาคม 2549 หากวันดังกล่าวตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการก็สามารถยื่นในวันแรกที่เปิดทำการได้

3.ส่งโดยวิธีปิดหมายหรือหนังสือ การด้วยส่งวิธีนี้จะต้องเป็นกรณีที่ไม่สามารถนำส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือส่งโดยเจ้าพนักงานสรรพากรไปนำส่ง หรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร โดยการส่งวิธีนี้นำหนังสือแจ้งประเมินไปปิดในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย เมื่อได้ทำการปิดหนังสือแล้วก็จะถือว่าได้รับหนังสือแจ้งการประเมินนับแต่วันที่ปิดหมาย หากผู้ถูกประเมินไม่พอใจการประเมินก็ต้องอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันดังกล่าวแม้ว่าผู้ถูกประเมินจะได้ทราบหนังสือในภายหลังก็ตาม หากวันดังกล่าวตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการก็สามารถยื่นในวันแรกที่เปิดทำการได้

ตัวอย่างเช่น เมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 2549 เจ้าพนักงานสรรพากรนำหนังสือแจ้งการประเมินไปส่งให้แก่นายเอ ผู้เสียภาษีแล้วไม่พบ และบุคคลในบ้านไม่ยอมรับหนังสือ เป็นกรณีที่ไม่สามารถส่งหนังสือได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 8 วรรคหนึ่ง เจ้าพนักงานสรรพากรจึงขอที่จะส่งโดยวิธีปิดหมายตามมาตรา 8 วรรคสองได้ เมื่อปรากฏว่าการส่งโดยวิธีปิดหนังสือไว้ที่บ้านที่นายเอ มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้ายเมื่อวันที่ 15 มิถุนายน 2549 ก็ต้องถือว่านายเอได้รับหนังสือนั้นแล้วในวันดังกล่าว แม้ว่าจะไม่มีผู้ใดแจ้งหรือส่งหนังสือนั้นมาให้ นายเอ ทราบก็ตาม หากนายเอ ไม่พอเห็นด้วยกับการประเมินภาษีก็ต้องอุทธรณ์ภายในวันที่ 15 กรกฎาคม 2549 ซึ่งเป็นวันสุดท้ายที่จะครบกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ปิดหนังสือ หากวันดังกล่าวตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการก็สามารถยื่นในวันแรกที่เปิดทำการได้

4.ส่งโดยวิธีโฆษณาในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องที่นั้น การส่งวิธีนี้หนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องที่นั้นมี 2 นัย นัยแรก หมายถึงหนังสือพิมพ์ในท้องที่ที่ผู้รับมีภูมิลำเนา อีกนัยหนึ่ง หมายความว่า หนังสือพิมพ์ที่ตีพิมพ์ในท้องที่จังหวัดอื่น แต่มีจำหน่ายในท้องที่ที่ผู้รับมีภูมิลำเนา การส่งตามวิธีนี้จะต้องผ่านการส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือส่งโดยเจ้าพนักงานสรรพากรไปนำส่งแล้วไม่มีผู้รับจึงส่งโดยวิธีนี้ได้ ทั้งนี้ การโฆษณาทำโดยการย่อข้อความในหนังสือแจ้งการประเมิน แล้วลงโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่าย

เป็นปกติในท้องที่ซึ่งบุคคลนั้นอาศัยอยู่หรือมีสำนักงานอยู่ หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียน ตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย¹⁴⁹

ตัวอย่างเช่น เจ้าพนักงานสรรพากรนำหนังสือแจ้งการประเมินไปส่งให้แก่ผู้เสียภาษี แล้วไม่พบ และบุคคลในบ้านไม่ยอมรับหนังสือ เป็นกรณีที่ไม่สามารถส่งหนังสือได้ตามประมวล รัษฎากร มาตรา 8 วรรคหนึ่ง เจ้าพนักงานสรรพากรจึงจะส่งโดยวิธีโฆษณาในหนังสือพิมพ์ที่ จำหน่ายเป็นปกติในท้องที่เมื่อวันที่ 31 ตุลาคม 2549 เมื่อปรากฏว่าการส่งโดยวิธีโฆษณาใน หนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องที่ซึ่งบุคคลนั้นอาศัยอยู่หรือมีสำนักงานอยู่ หรือบ้านที่บุคคล นั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้ายแล้ว เมื่อวันที่ 15 มิถุนายน 2549 ก็ต้องถือว่าผู้เสียภาษีได้รับหนังสือฉบับนั้นแล้วในวันดังกล่าว แม้ว่าไม่มีผู้ใดแจ้งหรือ ส่งหนังสือฉบับนั้นมาให้ทราบก็ตาม หากผู้เสียภาษีไม่พอเห็นด้วยกับการประเมินภาษีก็ต้องอุทธรณ์ ภายในวันที่ 30 พฤศจิกายน 2549 ซึ่งเป็นวันสุดท้ายที่จะครบกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ปิดหนังสือ หากวันดังกล่าวตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการก็สามารถยื่นในวันแรกที่เปิดทำการได้

นอกจากนี้ หากถ้าปรากฏว่าผู้รับแจ้งการประเมินมิได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุ จำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องขอขยายเวลาอุทธรณ์ ต่ออธิบดีกรมสรรพากรได้ เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะอนุญาตให้ขยาย หรือเลื่อนกำหนดเวลาอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกไปอีกตามความจำเป็นแก่ กรณีก็ได้¹⁵⁰ หรือผู้เสียภาษีจะยื่นคำร้องขอขยายเวลาต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังก็ได้ซึ่ง รัฐมนตรีมีอำนาจสั่งขยายได้ตามความจำเป็นแก่กรณี¹⁵¹ และการสั่งขยายนี้ไม่มีข้อจำกัดว่าจะต้อง เป็นกรณีที่ผู้รับแจ้งการประเมินมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตาม กำหนดเวลาได้เหมือนดังเช่นกรณีอธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้สั่งขยาย หากอธิบดีกรมสรรพากรหรือ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีคำสั่งไม่อนุญาติให้ขยายกำหนดเวลาอุทธรณ์ ผู้รับแจ้งการ ประเมินสามารถนำคดีไปฟ้องต่อศาลขอให้เพิกถอนคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรหรือ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังที่ไม่อนุญาติให้ขยายกำหนดเวลาอุทธรณ์ได้¹⁵²

¹⁴⁹ ขวลิต หงสกุล, “หมายเรียกและส่งหมายหรือหนังสืออื่นตามประมวลรัษฎากร”, สรรพากรสาส์น 37 ฉบับที่ 6 (มิถุนายน 2533), น. 63-72

¹⁵⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญา วรรคแรก

¹⁵¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญา วรรคสอง

¹⁵² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1533/2540

ในทางปฏิบัติผู้อุทธรณ์ที่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับความแจ้งการประเมิน มักจะยื่นคำร้องขอขยายเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพากรพร้อมด้วยคำอุทธรณ์ เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมก็อาจขยายเวลาให้ และในกรณียื่นอุทธรณ์ต่อศาล ถ้าเกินกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับความแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ อธิบดีกรมสรรพากรต้องอนุมัติขยายเวลาให้ก่อน ผู้ต้องเสียภาษีจึงจะมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลได้ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์(ภ.ส.6) ของผู้ต้องเสียภาษีที่ถูกประเมินเรียกเก็บภาษีแล้วก็จะพิจารณาคำอุทธรณ์ของผู้ต้องเสียภาษีอากรนั้นว่ามีเหตุผลประการใด โดยการดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะฯ มีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน ออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนั้นนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วันนับแต่วันส่งหมาย¹⁵³ และหากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งดังกล่าวหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้อุทธรณ์หมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป¹⁵⁴

นอกจากนี้ การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นเงื่อนไขสำคัญที่ทำให้ผู้ต้องเสียภาษีมีอำนาจฟ้องคดีได้ ดังนั้น หากมิได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรืออุทธรณ์บางประเด็น ประเด็นที่มีได้อุทธรณ์ยอมยุติในชั้นการประเมินไม่อาจฟ้องขอให้เพิกถอนได้¹⁵⁵

2) ระยะเวลาอุทธรณ์ต่อศาล¹⁵⁶

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยหรือเห็นว่าตนไม่ได้รับความเป็นธรรม ก็มีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลโดยฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับความแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์¹⁵⁷ ซึ่งวันได้รับ

¹⁵³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 32

¹⁵⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 33

¹⁵⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1307-1308/2531, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4494/2531

¹⁵⁶ การอุทธรณ์ต่อศาลคือการฟ้องคดีต่อศาล ซึ่งศาลในที่นี้ก็คือศาลภาษีอากรกลาง ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

¹⁵⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (2)

แจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก็พิจารณาจากวิธีการในการส่งหนังสือเช่นเดียวกับการแจ้งการประเมินว่าใช้วิธีการใดในการส่ง โดยหากใช้วิธีส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือเจ้าพนักงานนำไปส่งจะถือวันที่มีผู้รับหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นวันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่หากส่งโดยวิธีปิดหมายหรือโฆษณาในหนังสือพิมพ์จะถือวันปิดหมายหรือวันที่โฆษณาทางหนังสือพิมพ์เป็นวันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

ตัวอย่างเช่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือให้เจ้าพนักงานเป็นผู้ส่งให้แก่บริษัท เอ เมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 2549 โดยมีพนักงานของบริษัทเป็นผู้รับในวันดังกล่าว หากบริษัท เอ เห็นไม่ด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็มีสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลภายใน วันที่ 1 ธันวาคม 2549 แต่หากการส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือเจ้าพนักงานเป็นผู้ส่งไม่มีผู้รับ และได้มีการส่งโดยวิธีปิดหมายหรือโฆษณาในหนังสือพิมพ์เมื่อวันที่ 15 พฤศจิกายน 2549 หากบริษัท เอ ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็มีสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลภายใน วันที่ 15 ธันวาคม 2549 หากวันดังกล่าวตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการก็สามารถยื่นในวันแรกที่เปิดทำการได้

อนึ่ง การที่จะอุทธรณ์การประเมินต่อศาลผู้อุทธรณ์จะต้องดำเนินการตามลำดับขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้ กล่าวคือจะต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยชี้ขาดแล้วจึงจะอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาต่อไปได้และจะต้องดำเนินการภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายบัญญัติไว้ หากไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนและกำหนดเวลาดังกล่าวก็จะอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาไม่ได้ นอกจากนี้ หากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งตามมาตรา 32 หรือไม่ยอมตอบคำถามของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้อุทธรณ์นั้นหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาล

ตัวอย่างเช่น นาย ก. ผู้เสียหายถูกประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินไม่เห็นด้วยการประเมินดังกล่าว นาย ก. จะอุทธรณ์การประเมินนั้นต่อศาลฎีกาในทันทีไม่ได้ เพราะประมวลรัษฎากรกำหนดให้ต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอย่างไรแล้วจึงอุทธรณ์การประเมินนั้นต่อศาล แต่หากว่านาย ก. ถูกคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หมายเรียกตรวจสอบไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร นาย ก. จะหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลแม้ว่าจะได้ทำการอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วก็ตาม

กำหนดเวลาอุทธรณ์ต่อศาลนี้ถือเป็นการสมควรพิจารณาขยายเวลาให้ได้ ถ้าผู้อุทธรณ์มิได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะอนุญาตให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ หรือให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังสั่งขยายได้ตามความจำเป็นแก่กรณี¹⁵⁸

ข้อสังเกต กำหนดเวลาอุทธรณ์ต่อศาลนั้นไม่ใช่อายุความ เพราะไม่ใช่กำหนดเวลาให้ใช้สิทธิเรียกร้องภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่เป็นกำหนดระยะเวลาให้ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาล นอกจากนี้ กำหนดเวลาดังกล่าวยังสามารถที่จะขยายกำหนดเวลาออกไปได้ซึ่งเป็นลักษณะของระยะเวลามากกว่าจะเป็นอายุความ และหากไม่ใช้สิทธิภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดย่อมหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลทำให้ผู้อุทธรณ์ไม่มีอำนาจฟ้อง นอกจากนี้ กำหนดเวลาอุทธรณ์ดังกล่าวเป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่งอันกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ศาลภาษีอากรเองก็มีอำนาจขยายหรือย่นระยะเวลาดังกล่าวได้โดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายวิธีพิจารณาความ¹⁵⁹

นอกจากนี้ การยุติข้อพิพาททางภาษีอากรใช้ว่าจะมีแต่เฉพาะการอุทธรณ์การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินเท่านั้น ยังมีกรณีพิพาทที่ต้องยุติโดยการนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรในกรณีอื่นๆ อีกหลายกรณีด้วยกัน เช่น การอุทธรณ์คำสั่งปฏิเสธไม่คืนเงินภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษี การขอให้เพิกถอนคำสั่งไม่อนุญาติให้ขยายระยะเวลาในการอุทธรณ์ หรือการขอให้เพิกถอนการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน ซึ่งยุติข้อพิพาททางภาษีอากรทางภาษีอากรดังกล่าวประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการยุติข้อพิพาทต่อศาลไว้ จึงเกิดปัญหาว่าจะฟ้องคดีในเรื่องดังกล่าวต่อศาลภายในระยะเวลาเท่าใด สำหรับปัญหาดังกล่าวจะขอนำเสนอไว้ในบทต่อไป

¹⁵⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญัติ

¹⁵⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5521/2534 - ประชุมใหญ่ กำหนดเวลาให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 30 วันตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30(2) เป็นการกำหนดเวลาให้ฟ้องคดี มิใช่เป็นอายุความในการเรียกร้องสิทธิใดๆ และถึงแม้ไม่เป็นระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ แต่เป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่งอันกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ศาลมีอำนาจขยายหรือย่นระยะเวลาดังกล่าวได้

2.2 อายุความ

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดมูลเหตุที่ทำให้ต้องเสียภาษีไว้หลายเหตุด้วยกัน โดยมูลเหตุดังกล่าวถือเป็นนิติเหตุหนึ่ง เพราะเป็นเหตุใดๆตามที่กฎหมายกำหนดไว้มีผลก่อให้เกิดความเคลื่อนไหวแห่งสิทธิหน้าที่ของบุคคลอันก่อให้เกิดหนี้ขึ้น โดยกรมสรรพากรเป็นเจ้าของหนี้มีสิทธิเรียกร้องให้ลูกหนี้ผู้ต้องเสียภาษีชำระหนี้ค่าภาษีอากร เมื่อมีสิทธิเรียกร้องแล้วผู้ทรงสิทธิเรียกร้องก็ต้องใช้สิทธิภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ถึงแม้ว่าหนี้จะเกิดโดยผลแห่งกฎหมายก็ตาม มิเช่นนั้นหนี้จะขาดอายุความ หากเลยระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้วลูกหนี้ก็จะเกิดสิทธิปฏิเสธหนี้ภาษีอากรที่ขาดอายุความได้ ฉะนั้น ทั้งกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีอากรเองควรที่จะทำความเข้าใจในเรื่องของอายุความภาษีอากรว่ามีลักษณะอย่างไร และเมื่อใดหนี้ภาษีอากรจะขาดอายุความเพื่อรักษาสิทธิของตนไว้ในส่วนนี้ นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากรยังกำหนดโทษในทางอาญาแก่ผู้เสียภาษีที่ไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติฝ่าฝืนตามที่กฎหมายไว้ โดยโทษดังกล่าวก็มีการกำหนดอายุความไว้เช่นเดียวกัน แต่อายุความอาญาดังกล่าวจะมีลักษณะและการคำนวณนับอายุความแตกต่างจากอายุความหนี้ภาษีอากรซึ่งเป็นอายุความทางแพ่งไปบ้าง ในส่วนนี้จึงขอเสนอในเรื่องอายุความหนี้ภาษีและอายุความอาญาตามประมวลรัษฎากร

2.2.1 อายุความหนี้ค่าภาษีอากรของรัฐ

อายุความในการใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรนั้นในประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้ แต่ได้มีการกำหนดเรื่องนี้ไว้ในประมวลแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 บัญญัติว่า “สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากร ให้มีกำหนดอายุความ 10 ปี ส่วนสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาหนี้อย่างอื่นให้บังคับตามบทบัญญัติในลักษณะนี้” ดังนั้น อายุความการใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรจึงมีอายุความ 10 ปี ซึ่งอายุความดังกล่าวเป็นอายุความหนี้ค่าภาษีอากร นอกจากจะใช้กับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแล้วยังรวมถึงหนี้ภาษีอากรประเภทอื่นๆ ตามที่กฎหมายภาษีในเรื่องนั้นกำหนดไว้ ซึ่งในที่นี้จะขอกล่าวถึงเฉพาะหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น

2.2.1.1 การนับอายุความ อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรเริ่มนับแต่เมื่อใดนั้น เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติเรื่องนี้ไว้ แต่จากการที่อายุความหนี้ค่าภาษีอากรนั้นกำหนดอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ตามที่กล่าวมาข้างต้น ดังนั้น หลักทั่วไป

ในเรื่องการนับอายุความทางแพ่งจึงนำมาใช้กับทางภาษีอากร โดยหลักทางแพ่งกำหนดให้อายุความเริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ซึ่งเมื่อนำมาใช้กับอายุความการใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากร วันที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรได้คือวันครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ เพราะเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีมูลเหตุตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ต้องเสียภาษีจะต้องยื่นแบบและเสียภาษีตามกำหนดดังกล่าว โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีหนี้ภาษีอากรเกิดขึ้นตั้งแต่เวลาที่มีเหตุทำให้ต้องเสียภาษีเกิดขึ้นแล้วเพียงแต่ยังไม่ถึงกำหนดเวลาให้ชำระเท่านั้น หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบและชำระภาษีภายในกำหนดจะถือว่าเป็นหนี้ภาษีอากรค้าง กรมสรรพากรอาจบังคับตามสิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรได้ตั้งแต่วันถัดจากวันที่ครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแม้ว่ายังไม่อาจทราบจำนวนหนี้ภาษีที่แน่นอนได้ก็ตาม กรณีเทียบได้กับเรื่องละเมิดซึ่งสิทธิเรียกร้องค่าเสียหายอันเกิดแต่มูลละเมิดนั้นนับแต่วันทำละเมิดหรือนับแต่วันที่ต้องเสียหายรู้ถึงการละเมิด และรู้ตัวผู้จะพึงใช้ค่าสินไหมทดแทน โดยเมื่อมีการทำละเมิดเกิดขึ้นแม้จะยังกำหนดจำนวนค่าเสียหายไม่ได้แน่นอนอายุความก็เริ่มนับแล้ว เมื่อในเรื่องละเมิดอายุความเริ่มนับตั้งแต่มิติเหตุเกิดขึ้นแม้จะยังกำหนดจำนวนค่าเสียหายไม่ได้ก็ตาม ในหนี้ค่าภาษีอากรก็เช่นเดียวกันแม้รู้ว่าจะต้องเสียภาษีจำนวนเท่าใดอายุความก็เริ่มนับแต่วันที่มีมูลเหตุที่ทำให้ต้องเสียภาษีเกิดขึ้น เพียงแต่กฎหมายได้กำหนดระยะเวลาชำระหนี้ภาษีอากรไว้ ทำให้การจะบังคับตามสิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรจะทำได้ต่อเมื่อพ้นระยะเวลาดังกล่าว ฉะนั้น อายุความในหนี้ภาษีอากรจึงให้นับถัดจากวันที่ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องยื่นรายการและชำระภาษีอากรตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร¹⁶⁰ อนึ่ง การนับอายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากรนั้นมีรายละเอียดดังนี้

ก. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประมวลรัษฎากรกำหนดให้ต้องยื่นแบบภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป การเริ่มนับอายุความจะเริ่มนับวันที่ถัดจากวันที่ 31 มีนาคม ซึ่งก็คือ วันที่ 1 เมษายน อายุความจึงเริ่มนับตั้งแต่วันที่ดังกล่าวไปจนครบระยะเวลา 10 ปี เช่น นาย ก. มีเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีในปี 2549 จากการรับเป็นนายหน้าจำนวน 1,000,000 บาท นาย ก. จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภายในวันที่ 31 มีนาคม 2550 อายุความการใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรจะเริ่มนับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2550 แม้ว่าวันดังกล่าวจะเป็นวันหยุดทำการของทางราชการก็ตาม และจะครบกำหนด 10 ปีในวันที่ 31 มีนาคม 2560

¹⁶⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1401-1402/2515,888/2519,1550/2522,5668/2534

กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมภายหลังจากวันครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ การนับอายุความก็เริ่มนับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการไม่เริ่มนับแต่วันที่ยื่นรายการเพิ่มเติมแม้รายการที่ยื่นเพิ่มเติมนั้นจะมีภาษีที่ต้องเสีย เพราะสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรถึงกำหนดแล้วตั้งแต่วันที่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี กรมสรรพากรอาจจะบังคับตามสิทธิเรียกร้องได้นับแต่วันดังกล่าว การยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมจึงเป็นเพียงการเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนตามหนี้ภาษีอากรที่มีอยู่เท่านั้น

นอกจากนี้ หากมีการขยายเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพากร ระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษียังจะขยายออกไป อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากรก็ขยายออกไปด้วยโดยเริ่มนับแต่วันที่ครบกำหนดระยะเวลาที่ขยายออกไป เพราะกรมสรรพากรจะบังคับตามสิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรในระหว่างช่วงเวลาที่ขยายออกไปไม่ได้ เมื่อครบกำหนดระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการที่ขยายออกไปกรมสรรพากรจึงบังคับตามสิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรได้ ดังนั้น อายุความจึงต้องเริ่มนับแต่วันครบกำหนดเวลาที่ขยายออกไปดังกล่าว

ข. ภาษีเงินได้นิติบุคคล กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลประมวลรัษฎากรกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ฉะนั้น อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากรจึงเริ่มนับในวันถัดจากวันครบกำหนด 150 วันดังกล่าว ทั้งนี้ เนื่องจากรอบระยะเวลาบัญชีกฎหมายไม่ได้บังคับให้ต้องเริ่มต้นและสิ้นสุดตามปีประติทิน จึงทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีวันสุดท้ายแห่งระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีที่แตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดลงในวันใด ดังนั้น อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรที่นับจากวันสุดท้ายแห่งระยะเวลายื่นรายการเสียภาษีจึงแตกต่างกันไปแล้วแต่ว่าวันมีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดลงในวันใด เช่น บริษัท เอ มีรอบระยะเวลาบัญชีตามปีประติทินระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายใน 150 วันจึงเริ่มนับแต่วันที่ 31 ธันวาคม ในปี 2549 บริษัท เอ จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในวันที่ 30 พฤษภาคม 2550 อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรจึงเริ่มนับแต่วันที่ 31 พฤษภาคม 2550 และจะครบ 10 ปีในวันที่ 30 พฤษภาคม 2560 แต่หากบริษัท เอ เริ่มรอบระยะเวลาบัญชีในวันที่ 1 เมษายนรอบระยะเวลาบัญชีจะสิ้นสุดลงในวันที่ 31 มีนาคม ในปี 2549 บริษัท เอ จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียเงินได้นิติบุคคลภายในวันที่ 29 สิงหาคม 2550 อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐ

ในหนี้ค่าภาษีอากรจึงเริ่มนับแต่วันที่ 30 สิงหาคม 2550 และครบกำหนด 10 ปีในวันที่ 29 สิงหาคม 2560

ค.ภาษีมูลค่าเพิ่ม กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นตามปกติจะต้องยื่นภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเริ่มนับแต่วันที่ 16 ซึ่งเป็นวันถัดจากวันสุดท้ายที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ผู้ประกอบการจดทะเบียนขายสินค้าในเดือนมกราคม 2549 ผู้ประกอบการจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มภายในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2549 อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มเริ่มนับแต่วันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2549 และจะครบ 10 ปีในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2559 เป็นต้น แต่ในบางกรณีประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้มีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในวันอื่น เช่น ผู้ที่ขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 7 นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่รับเงินจากการขายทอดตลาด หรือ ผู้ที่นำสินค้าเข้าจากต่างประเทศการยื่นแบบยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและนำส่งภาษีก็คือเวลาที่ยื่นใบขนสินค้า เป็นต้น ในกรณีดังกล่าวอายุความก็จะเริ่มนับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการในกรณีนั้นๆ เช่น ผู้ที่ขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 7 นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่รับเงินจากการขายทอดตลาด เมื่อเดือนมกราคม 2549 ได้มีการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียน ผู้ขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนจึงต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 7 กุมภาพันธ์ 2549 อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเริ่มนับในวันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2549 และครบกำหนดในวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2559 เป็นต้น

ง.ภาษีธุรกิจเฉพาะ ผู้ประกอบกิจการที่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น โดยปกติแล้วจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีธุรกิจเฉพาะภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีธุรกิจเฉพาะจึงเริ่มนับในวันที่ 16 ซึ่งเป็นวันถัดจากวันที่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการภาษีเนื่องจากเป็นวันที่อาจจะบังคับตามสิทธิเรียกร้องได้ เช่น บริษัท ก. ประกอบกิจการธนาคาร มีรายได้ในเดือนมกราคม 2549 บริษัท ก. ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะภายในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2549 หากบริษัท ก. มิได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีกรมสรรพากรมีสิทธิที่จะบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้ อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเริ่มนับในวันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2549 และครบ 10 ปีในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2559 เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ในกรณีของการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือ

หากำไร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษี ในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ พร้อมกับชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมนั้น อายุความเริ่มนับถัดจากวันที่ได้จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมซึ่งเป็นวันที่อาจจะบังคับตามสิทธิเรียกร้องได้

2.2.1.2 อายุความสะดุดหยุดลงเมื่อเจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมิน ตามหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เจ้าหนี้ผู้ทรงสิทธิเรียกร้องอาจกระทำต่างๆ เป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลงได้ การกระทำที่จะเป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลงนั้นได้แก่¹⁶¹ เจ้าหนี้ได้ฟ้องคดีเพื่อตั้งหลักฐานสิทธิเรียกร้องหรือเพื่อให้ชำระหนี้ เจ้าหนี้ได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีล้มละลาย เจ้าหนี้ได้มอบข้อพิพาทให้อนุญาตตุลาการพิจารณา หรือเจ้าหนี้ได้กระทำการอื่นใดอันมีผลเป็นอย่างไร เดียวกันกับการฟ้องคดี เมื่อเจ้าหนี้ได้กระทำการประการหนึ่งประการใดดังกล่าวย่อมเป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลง ทั้งนี้จะต้องกระทำภายในกำหนดอายุความถ้ากระทำภายหลังจากอายุความพ้นไปแล้วย่อมไม่สะดุดหยุดลง ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวนำมาใช้ในกฎหมายภาษีอากรรวมทั้งประมวลรัษฎากรด้วย กล่าวคือ กรณีเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีและแจ้งการประเมินภาษีไปยังผู้เสียภาษี ถือว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเป็นการที่เจ้าหนี้ได้ทำการอื่นใดอันมีผลเป็นอย่างไร เดียวกันกับการฟ้องคดี จึงทำให้อายุความสะดุดหยุดลง ทั้งนี้ เพราะการที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีและสั่งให้ผู้เสียภาษีอากรนำเงินภาษีอากรไปชำระ เป็นการบังคับตามอำนาจกฎหมายเพื่อให้ลูกหนี้ใช้หนี้ค่าภาษีอากร หากผู้เสียภาษีไม่ชำระค่าภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินโดยคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจยึดทรัพย์สินของผู้นั้นมาขายทอดตลาดได้โดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาลก่อน ลักษณะเช่นนี้ถือว่าเป็นการที่เจ้าหนี้ที่ได้กระทำการใดอันนับได้ว่ามีผลเป็นอย่างไร เดียวกันกับการฟ้องคดี¹⁶² การนับอายุความสะดุดหยุดลงนับแต่วันที่เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมิน ทั้งนี้ การแจ้งการประเมินจะทำให้อายุความสะดุดหยุดลงต้องเป็นการประเมินที่สมบูรณ์โดยระบุเหตุผลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิงตามที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดไว้

¹⁶¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14

¹⁶² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1330/2522, 3382/2524, 3037/2522, 4143/2532, 4793/2536, 55/2540, 2394/2541, 2653/2541

หากการประเมินไม่ระบุเหตุผลดังกล่าวและไม่มีการแก้ไขให้ถูกต้องถือว่าการประเมินยังไม่สมบูรณ์ การแจ้งการประเมินจึงไม่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลง¹⁶³

ตามหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เมื่ออายุความสะดุดหยุดลงแล้วระยะเวลาที่ล่วงไปก่อนนั้นก็ไม่นับเข้าในอายุความและจะเริ่มนับอายุความใหม่ตั้งแต่เวลาที่เหตุที่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงสิ้นสุด¹⁶⁴ ดังนั้น การที่อายุความสะดุดหยุดลงจึงมีผลทำให้เวลาที่ล่วงมานับเป็นอายุความแล้วถูกลบล้างสูญหายไปสิ้นและจะเริ่มนับอายุความใหม่ เมื่อนำหลักกฎหมายดังกล่าวมาใช้กับกฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร การที่เจ้าพนักงานแจ้งการประเมินซึ่งมีผลเป็นอย่างเดียวกับกาฟ้องคดีทำให้อายุความสะดุดหยุดลง ผลของอายุความในนี้ภาษีอากรสะดุดหยุดลงคือ อายุความที่เริ่มนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการจนถึงวันที่มีการแจ้งการประเมินจะถูกลบล้างสูญหายไปสิ้นและเริ่มต้นนับใหม่โดยใช้อายุความเดิมคือ 10 ปี เมื่ออายุความสะดุดหยุดลงเพราะมีการแจ้งการประเมินแล้ว การเริ่มนับอายุความใหม่จะเริ่มนับเมื่อครบกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินภาษีอากร¹⁶⁵ เพราะระยะเวลา 30 วันนั้นเป็นระยะเวลาที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีอากรภายในกำหนดนี้ นับแต่วันแจ้งการประเมิน อันถือว่าเหตุที่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงยังคงดำเนินอยู่ซึ่งเหตุที่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงยังไม่สิ้นสุดจนกว่าจะครบกำหนดเวลาดังกล่าวอายุความถึงจะเริ่มต้นนับใหม่ ตัวอย่างเช่น นาย เอ ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้เมื่อวันที่ 31 มีนาคม 2549 เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่านาย เอ เสียภาษีไม่ถูกต้องจึงออกหมายเรียกตรวจสอบและทำการประเมินพร้อมแจ้งการประเมินให้นาย เอ ชำระภาษีภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินเมื่อวันที่

¹⁶³ อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 141, น. 159

¹⁶⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/15

¹⁶⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2648/2538 เจ้าพนักงานประเมินได้กำหนดให้จำเลยที่ 1 ชำระเงินค่าภาษีอากรตามที่ประเมินแก่โจทก์ภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โจทก์ได้ส่งแบบแจ้งการประเมินให้จำเลยที่ 1 ทราบโดยวิธีโฆษณาในหนังสือพิมพ์ท้องถิ่นเมื่อวันที่ 26 กุมภาพันธ์ 2528 ซึ่งถือได้ว่า จำเลยที่ 1 ได้รับแบบแจ้งการประเมินภาษีในวันที่ได้ลงโฆษณาในหนังสือพิมพ์ อายุความจึงเริ่มต้นเมื่อครบกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่จำเลยที่ 1 ได้รับแบบแจ้งการประเมินภาษีอากร เมื่อคำนวณถึงวันฟ้องแล้วยังไม่เกิน 10 ปี คดีของโจทก์ไม่ขาดอายุความ

1 มกราคม 2550 และนาย เอ ได้ทราบแล้ว การแจ้งการประเมินดังกล่าวมีผลทำให้อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีเงินได้สะดุดหยุดลง อายุความที่เริ่มนับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2549 จนถึงวันที่ 1 มกราคม 2550 ถูกปลงล้างสูญหายไปสิ้นและเริ่มต้นนับใหม่ภายหลังจากที่ครบ 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมินซึ่งก็คือ เริ่มนับใหม่ในวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2550 เป็นต้น

2.2.1.3 การสิ้นสุดแห่งอายุความ การคำนวณวันสิ้นสุดแห่งอายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรจะนำหลักทางแพ่งมาใช้ โดยหากวันสิ้นสุดแห่งอายุความตรงกับวันหยุดของทางราชการ ระยะเวลาสิ้นสุดแห่งอายุความก็จะขยายออกไปเป็นวันแรกที่เริ่มทำการของทางราชการ ดังนั้น หากวันสุดท้ายของอายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรตรงกับวันหยุดของทางราชการ อายุความก็จะขยายออกไปเป็นวันแรกที่เริ่มทำการของทางราชการ ซึ่งวันดังกล่าวจะเป็นวันสุดท้ายแห่งอายุความหนี้ภาษีอากร เช่น หนี้ค่าภาษีเงินได้ของนาย เอ จะครบ 10 ปีในวันที่ 1 กันยายน 2550 วันสุดท้ายแห่งอายุความหนี้ค่าภาษีอากรจึงตรงกับวันเสาร์ซึ่งเป็นวันหยุดทำการของทางราชการ อายุความดังกล่าวก็จะจึงขยายออกไปโดยวันสุดท้ายแห่งอายุความที่ขยายออกไปก็คือวันจันทร์ 3 กันยายน 2550 ซึ่งเป็นวันแรกที่เริ่มทำการของทางราชการ เป็นต้น

2.2.2 อายุความโทษทางอาญา

กฎหมายพิเศษที่กำหนดบทลงโทษในทางอาญายังคงต้องสอดคล้องกับประมวลกฎหมายอาญาและนำหลักทั่วไปในประมวลกฎหมายอาญามาใช้ตามที่มาตรา 17 แห่งประมวลกฎหมายอาญาบัญญัติไว้¹⁶⁶ ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรโดยเฉพาะประมวลรัษฎากรจึงต้องนำหลักทั่วไปในประมวลกฎหมายอาญามาใช้กับโทษทางอาญาด้วย นอกจากนี้ คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรคือคดีแพ่งเท่านั้น ส่วนคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญานั้น

¹⁶⁶ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 17 บัญญัติว่า “บทบัญญัติในภาค 1 แห่งประมวลกฎหมายนี้ ให้ใช้ในกรณีแห่งความผิดตามกฎหมายอื่นด้วย เว้นแต่กฎหมายนั้นๆ จะได้บัญญัติเป็นอย่างอื่น”

ศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจพิจารณา การฟ้องคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาจะต้องฟ้องต่อศาลอาญา หรือต่อศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีอาญา¹⁶⁷

2.2.2.1 ความผิดอาญาตามประมวลรัษฎากร ประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดโทษในทางอาญาแก่ผู้ฝ่าฝืนบทบัญญัติที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติไว้โดยแบ่งตามประเภทของภาษีได้ดังนี้

ก. ภาษีเงินได้

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดเรื่องโทษไว้ในหมวด 1 ซึ่งเป็นบทเบ็ดเสร็จทั่วไปของลักษณะ 2 ว่าด้วยภาษีอากรฝ่ายสรรพากร ซึ่งใช้บังคับกับหมวด 3 ในเรื่องของภาษีเงินได้ทั้งในส่วนที่ 2 บุคคลธรรมดา และส่วนที่ 3 ภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ เนื่องจากภาษีเงินได้ในหมวด 3 ไม่ได้บัญญัติเรื่องโทษไว้เป็นพิเศษต่างหาก กรณีจึงต่างจากภาษีมูลค่าเพิ่มในหมวด 4 และภาษีธุรกิจเฉพาะในหมวด 5 ที่กำหนดโทษทางอาญาไว้เป็นการเฉพาะ ภาษีเงินได้จึงมีโทษทางอาญาตามที่มาตรา 35 – 37 ทวิกำหนดไว้ ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

(1) กรณีที่ไม่ยื่นขอมิเลขประจำตัวผู้เสียภาษี ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ตามมาตรา 3 ทวิ ทศ

(2) กรณีไม่ทำบัญชีแสดงรายได้หรือรายรับประจำวัน ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท มาตรา 35

(3) กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 90, 91 หรือ 94 ภายในกำหนดเวลาต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ตามมาตรา 35

(4) กรณีจงใจ แจ้งข้อความเท็จ หรือแสดงหลักฐานเท็จหรือข้อเท็จจริง เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือนถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาทถึง 200,000 บาท ตามมาตรา 37

(5) กรณีเจตนาละเลยไม่ยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 5,000 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือทั้งจำทั้งปรับ ตามมาตรา 37 ทวิ

(6) กรณีรู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายหรือสรรพากรจังหวัด เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือกรรมการที่

¹⁶⁷ ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา”, (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น. 17

ออกตามมาตรา 12 ตี มาตรา 19 มาตรา 23 หรือมาตรา 32 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 2,000 บาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

ข. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มหากผู้ประกอบการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรแล้ว นอกจากจะต้องรับผิดทางแพ่งโดยเสียเบี้ยปรับเงินเพิ่มยังอาจจะต้องรับผิดทางอาญาด้วย ซึ่งโทษทางอาญาที่กำหนดไว้จะมีบทกำหนดโทษทั้งปรับสถานเดียว และทั้งจำคุกและปรับซึ่งก็แล้วแต่ ความผิดที่ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

(1) ความผิดที่ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ตามมาตรา 90 หากฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด ได้แก่

-ผู้ไม่จัดส่งสำเนาสัญญาหรือเอกสารตามมาตรา 77/4 (2)

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามมาตรา 83 หรือมาตรา

83/1

-ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามมาตรา 83/2

-ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามมาตรา 83/3

-ผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มไม่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/5

-ผู้นำเข้าไม่ยื่นใบขนสินค้าตามมาตรา 83/8 หรือมาตรา 83/9

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงรายการทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามมาตรา 85/6

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่คืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/7 วรรค

สาม มาตรา 85/8 วรรคสอง มาตรา 85/15 วรรคสอง หรือมาตรา 85/17 วรรคสอง

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการย้ายสถานประกอบการตามมาตรา 85/5 วรรค

หนึ่ง

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการหยุดประกอบกิจการชั่วคราวตามมาตรา 85/12

-ผู้ครอบครองทรัพย์สิน ผู้จัดการมรดก หรือทายาทของผู้ประกอบการจดทะเบียน

ไม่คืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/16 วรรคสามหรือวรรคห้า

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษี ใบกำกับภาษีอย่างย่อ ใบเพิ่มหนี้ หรือ

ใบลดหนี้ โดยมีรายการในส่วนที่เป็นสาระสำคัญไม่ครบถ้วนตามมาตรา 86/4 มาตรา 86/5 มาตรา

86/6 มาตรา 86/9 มาตรา 86/10 หรือมาตรา 86/11

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ออกใบแทนใบกำกับภาษี ใบแทนใบเพิ่มหนี้ หรือใบแทนใบลดหนี้ตามมาตรา 86/12

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสินค้าเกินจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำรายงานโดยไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนด ตามมาตรา 87 หรือตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 87 หรือตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 87/1

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนจงใจไม่เก็บและรักษาใบกำกับภาษี หรือสำเนาใบกำกับภาษี หรือเก็บรักษาเอกสารดังกล่าวโดยไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดตามมาตรา 87/3

(2) ความผิดที่ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 5,000 บาท หากฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด ได้แก่

-ตัวแทนละเลยไม่ดำเนินการเกี่ยวกับการจดทะเบียนของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรตามมาตรา 85/2

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แสดงใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/4

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติมหรือปิดสถานประกอบการตามมาตรา 85/7 วรรคหนึ่งหรือวรรคสอง

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการโอนกิจการบางส่วนหรือการรับโอนกิจการตามมาตรา 85/13

- ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่แจ้งการเลิกหรือการโอนกิจการทั้งหมดตามมาตรา 85/13 หรือมาตรา 85/15 วรรคหนึ่ง

-ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรจัดทำรายงานโดยไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดตาม มาตรา 87/2

(3) ความผิดที่ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับไม่เกิน 10,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ตามมาตรา 90/3 หากฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด ได้แก่

-ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 86/2 วรรคสอง

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินโดยไม่ได้รับอนุมัติตามมาตรา 86/6 วรรคหก หรือมาตรา 86/7

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่จัดทำรายงานตามมาตรา 87 หรือตามที่อธิบดีกำหนด
ตามมาตรา 87/1

-ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่จัดทำรายงานตามมาตรา 87/2

-ผู้ขัดขวางหรือไม่อำนวยความสะดวกแก่การปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานประเมินหรือ
ขัดคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 88/3 วรรคหนึ่ง

(4) ความผิดที่ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือนถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาท
ถึง 200,000 บาท ตามมาตรา 90/4 หากฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด เช่น

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง
ภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสารดังกล่าว
ตามมาตรา 86 วรรคสองหรือมาตรา 86/1

-ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร โดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือ
พยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 86/2 วรรคหนึ่ง

-ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสารดังกล่าว
ตามมาตรา 86/13

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม
ไม่ลงรายการหรือลงรายการเป็นเท็จในรายงานตามมาตรา 87 หรือตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา
87/1

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม
ไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว

-ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม
กระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบายหรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน

-ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบ
ด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี

ทั้งนี้ หากผู้ที่กระทำความผิดอาญาดังกล่าวเป็นนิติบุคคล ผู้ที่เป็นกรรมการ ผู้จัดการ
หรือ ผู้แทนของนิติบุคคล จะต้องได้รับโทษสำหรับความผิดนั้นๆ ด้วย เว้นเสียแต่ว่าผู้นั้นจะได้
พิสูจน์ว่าตนไม่ได้ยินยอมหรือมีส่วนในการกระทำความผิดด้วย¹⁶⁸

¹⁶⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/5

ค. ภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีธุรกิจเฉพาะมีบทกำหนดโทษทางอาญาไว้เป็นการเฉพาะดังนี้

(1) ผู้ประกอบกิจการที่อยู่ภายใต้บังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ประกอบกิจการโดยไม่จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/12 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 5,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และบุคคลผู้เป็นตัวแทนของผู้ประกอบการนอกราชอาณาจักร ละเลยไม่ดำเนินการเกี่ยวกับการจดทะเบียนของผู้ประกอบกิจการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 5,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ทั้งนี้ ตามมาตรา 91/18

(2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะผู้ใด ไม่จัดทำรายงานตามมาตรา 91/14 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับไม่เกิน 10,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ทั้งนี้ ตามมาตรา 91/19

(3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จัดทำรายงานโดยไม่เป็นไปตามแบบหรือไม่จัดทำเป็นรายงานประกอบการ หรือลงรายการในรายงานไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดตามมาตรา 91/14 วรรคสองหรือวรรคสาม ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ทั้งนี้ ตามมาตรา 91/20

ทั้งนี้ หากผู้ที่กระทำความผิดอาญาดังกล่าวเป็นนิติบุคคล ผู้ที่เป็นกรรมการ ผู้จัดการ หรือ ผู้แทนของนิติบุคคล จะต้องได้รับโทษสำหรับความผิดนั้นๆ ด้วย เว้นเสียแต่ว่าผู้นั้นจะได้พิสูจน์ว่าตนไม่ได้ยินยอมหรือมีส่วนในการกระทำความผิดด้วย

นอกจากจะแบ่งโทษทางอาญาในแต่ละประเภทภาษีอากรดังกล่าวแล้ว เรายังสามารถแบ่งโทษทางอาญาในประมวลรัษฎากรออกเป็นฐานความผิดได้ ดังนี้

1. ความผิดต่อเจ้าพนักงาน ตามมาตรา 3 นว, มาตรา 3 ทศ, มาตรา 36, มาตรา 90/2 (7) และมาตรา 90/3 (5)

2. ความผิดเกี่ยวกับเจ้าพนักงาน ตามมาตรา 13

3. ความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยง ฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ที่กฎหมายภาษีอากรกำหนด ตามมาตรา 3 ทวาทศ, มาตรา 4 นว, มาตรา 35, มาตรา 35 ทวิ, มาตรา 90 (1)-(16), มาตรา 90/1(1)-(6), มาตรา 90/2 (1)-(6), มาตรา 90/3(3)-(4), มาตรา 91/18, มาตรา 91/19

4. การกระทำที่ต้องมีเจตนาพิเศษเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรเป็นองค์ประกอบความผิด ตามมาตรา 37(1),(2), มาตรา 37 ทวิ, มาตรา 90/4 (4)-(6), มาตรา 125 ส่วนแรก

5. การกระทำโดยไม่มีสิทธิตามกฎหมายภาษี ตามมาตรา 90/3 (1)-(2), มาตรา 90/4 (3),(7)

6. การกระทำความผิดที่มีหลายลักษณะประกอบกัน ตามมาตรา 90/4(1)-(2)

2.2.2.2 อายุความโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากร ความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากรมีหลายฐานความผิดด้วยกัน และแต่ละฐานความผิดจะมีระวางโทษที่ต่างกันไป ซึ่งตามหลักกฎหมายอาญาการพิจารณาว่าความผิดฐานใดมีอายุความเท่าใดนั้นพิจารณาจากระวางโทษชั้นสูงของความผิดฐานนั้น อายุความทางอาญาตามประมวลรัษฎากรจึงพิจารณาจากโทษชั้นสูงที่กำหนดไว้ในความผิดนั้น โดยสามารถแบ่งอายุความทางอาญาตามประมวลรัษฎากรออกได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้

(1) อายุความ 10 ปี สำหรับความผิดที่มีระวางโทษจำคุกกว่า 1 - 7 ปี ได้แก่ ความผิดตามมาตรา 35 ทวิ, มาตรา 37 ความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 90/4

(2) อายุความ 5 ปี สำหรับความผิดที่มีระวางโทษจำคุกกว่า 1 เดือนถึง 1 ปี ได้แก่ ความผิดมาตรา 13, มาตรา 37 ทวิ ความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 90/3 ความผิดเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ มาตรา 91/19

(3) อายุความ 1 ปี สำหรับความผิดต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 1 เดือนลงมาหรือต้องระวางโทษอย่างอื่น ได้แก่ ความผิดต่อเจ้าพนักงาน มาตรา 3 นว, มาตรา 3 ทศ, มาตรา 3 ทวาทศ มาตรา 4 นว มาตรา 35 ความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 90(1)-(16) มาตรา 90/1(1)-(6) มาตรา 90/2 (1)-(7) ความผิดเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ มาตรา 91/18 มาตรา 91/20

2.2.2.3 การนับอายุความ การนับอายุความทางอาญาตามประมวลรัษฎากรนำหลักทางอาญามาใช้ โดยการนับอายุความโทษทางอาญาให้นับแต่วันกระทำความผิดเป็นต้นไป ซึ่งวันกระทำความผิดหมายถึงวันที่การกระทำที่เป็นความผิดนั้นจบสิ้นลงอันเป็นวันที่การกระทำอันก่อให้เกิดความผิดได้กระทำครบถ้วนตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ นอกจากนี้ การที่ได้ฟ้องหรือได้ตัวผู้กระทำความผิดมายังศาลแล้วต่อมาผู้กระทำความผิดหลบหนีหรือวิกลจริต และศาลสั่งงดการพิจารณาไว้ถือว่าอายุความสะดุดหยุดลงและเริ่มนับใหม่นับแต่วันที่หลบหนีหรือวันที่ศาลสั่งงดการพิจารณา แต่หากได้ยื่นฟ้องแต่ยังไม่ได้ตัวจำเลยมาศาลอายุความก็ยังไม่หยุดอายุความจะสะดุดหยุดลงเมื่อได้ฟ้องและได้ตัวผู้กระทำความผิดมาศาลแล้ว¹⁶⁹ เช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในวันที่ 31 มีนาคม ถือว่ามีความผิดตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร ฐานไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งวันที่ถือว่ากระทำความผิดคือวันที่ 1 เมษายน

¹⁶⁹ คำพิพากษาศาลฎีกา 1735/2514

ซึ่งเป็นวันถัดจากวันที่ครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี อายุความต้องเริ่มนับจากวันที่ 1 เมษายน เป็นต้น

2.2.2.4 การคำนวณนับอายุความ การคำนวณอายุความอาญานั้นนำหลักทางแพ่งมาใช้โดยหากวันเริ่มนับอายุความกำหนดเป็นสัปดาห์ เดือน หรือปีให้คำนวณตามปีปฏิทิน หรือกรณีวันสุดท้ายของอายุความเป็นวันหยุดทำการตามประกาศเป็นทางการหรือตามประเพณี ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา เช่น ความผิดเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือ คำสั่งของเจ้าพนักงาน มาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานได้หมายเรียกแจ้งให้ผู้เสียภาษีมาไต่สวนและนำพยานหลักฐานมาแสดงต่อเจ้าพนักงานเมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 2549 โดยหมายเรียกดังกล่าวแจ้งให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามหมายภายในวันที่ 15 มิถุนายน 2549 หากผู้เสียภาษีจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกดังกล่าวภายในกำหนดถือว่าผู้เสียภาษีกระทำความผิดตามมาตรา 35 ตั้งแต่วันที่ 16 มิถุนายน 2549 ซึ่งเป็นวันที่พ้นกำหนดเวลาให้ปฏิบัติตามหมายเรียกอันถือว่าการกระทำความผิดได้เกิดขึ้น อายุความอาญาสำหรับความผิดดังกล่าวที่มีกำหนด 1 ปีจึงเริ่มนับตั้งแต่วันที่ 17 มิถุนายน 2549 เนื่องจากจะไม่นับวันแรกแห่งระยะเวลารวมเข้าด้วย และจะครบกำหนดอายุความในวันที่ 16 มิถุนายน 2550 แต่วันที่ 16 มิถุนายน 2550 เป็นวันเสาร์ตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการอายุความก็จะขยายออกไปเป็นวันที่ 18 มิถุนายน 2550 อันเป็นวันแรกที่เปิดทำการ เป็นต้น

ข้อสังเกต อายุความทางอาญาตามประมวลรัษฎากรนั้นถ้าปรากฏว่าคดีที่โจทก์ฟ้องขาดอายุความแล้ว ศาลมีอำนาจหยิบยกขึ้นมาวินิจฉัยยกฟ้องเองได้แม้ว่าข้อเท็จจริงที่คดีของโจทก์ขาดอายุความนั้นจะปรากฏแก่ศาลเองโดยคู่ความไม่ได้ตั้งเป็นประเด็นข้อพิพาทไว้ในคดีและไม่ว่าจะปรากฏในศาลชั้นต้นชั้น ศาลอุทธรณ์หรือศาลฎีกาก็ตาม ศาลย่อมมีอำนาจยกขึ้นวินิจฉัยได้เองโดยไม่จำเป็นต้องจำเป็นว่าจะมีคู่ความฝ่ายใดจะยกขึ้นอ้างหรือต่อสู้ไว้ เพราะปัญหาว่าคดีโจทก์ขาดอายุความหรือไม่เป็นปัญหาเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ศาลยกขึ้นวินิจฉัยเองได้

ตารางที่ 3.7

อายุความทางอาญาตามประมวลรัษฎากร

ระวางโทษและมาตราความผิด	อายุความ
1. ความผิดที่มีระวางโทษจำคุกกว่า 1 -7 ปี มาตรา 35 ทวิ, มาตรา 37 ความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 90/4	10 ปี
2. ความผิดที่มีระวางโทษจำคุกกว่า 1 เดือนถึง 1 ปี มาตรา 13, มาตรา 37 ทวิ ความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 90/3 ความผิดเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ มาตรา 91/19	5 ปี
3. ความผิดที่มีระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 1 เดือนลงมาหรือมีระวางโทษอย่างอื่น มาตรา 3 วน, มาตรา 3 ทศ, มาตรา 3 ทวาทศ, มาตรา 4 วน, มาตรา 35 ความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 90(1)-(16) มาตรา 90/1(1)-(6) มาตรา 90/2 (1)-(7) ความผิดเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ มาตรา 91/18 มาตรา 91/20	1 ปี

จากการที่ได้ศึกษาระยะเวลาและอายุความภาษีอากรทั้งในอดีตและปัจจุบันทำให้เห็นถึงพัฒนาการของระยะเวลาและอายุความภาษีอากรในปัจจุบัน และเมื่อพิจารณาระยะเวลาและอายุความตามประมวลรัษฎากรเชื่อมโยงกับหลักทางแพ่ง ทางปกครอง และทางอาญาที่นำมาใช้กับกฎหมายภาษีอากร ทำให้เข้าใจหลักเกณฑ์ต่างๆ ในเรื่องดังกล่าวว่าเป็นอย่างไร แต่เนื่องด้วยกฎหมายภาษีอากรนำหลักกฎหมายต่างๆ มาใช้ในบางกรณีก็สามารถใช้ได้อย่างสมบูรณ์ แต่ในบางกรณีก็เกิดปัญหาขึ้นซึ่งในส่วนใหญ่ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาและอายุความนั้นผู้เขียนจะขอกล่าวถึงโดยเฉพาะในบทต่อไป