

ปัญหาระยะเวลาและอายุความภาษีตามประมวลรัษฎากร

จากการที่ได้ศึกษา ระยะเวลาและอายุความภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรมาแล้วนั้น จะเห็นได้ว่าได้มีการนำหลักทางแพ่ง ทางปกครอง และทางอาญามาใช้กับกฎหมายภาษีอากร รวมทั้งภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรด้วย ซึ่งบางกรณีก็สามารถนำมาใช้ได้อย่างราบรื่นไม่มีปัญหาและอุปสรรคในการนำมาใช้ แต่บางกรณีก็เกิดปัญหาจากการนำหลักกฎหมายดังกล่าวมาใช้เนื่องจากวัตถุประสงค์ของกฎหมายแตกต่างกัน และในบางกรณีปัญหาระยะเวลาและอายุความก็เกิดจากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรเอง ในบทนี้จึงขอเสนอปัญหาระยะเวลาและอายุความภาษีตามประมวลรัษฎากรว่ามีอย่างไร โดยแยกออกเป็น 2 หัวข้อคือ ปัญหาของระยะเวลา และปัญหาอายุความ

1 ปัญหาของระยะเวลา

1.1 ปัญหาความเหมาะสมของระยะเวลาในการอุทธรณ์ภาษี

การอุทธรณ์การประเมินภาษีตามประมวลรัษฎากรไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้กำหนดระยะเวลาให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินในกรณีอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในกรณีการอุทธรณ์ต่อศาลนั้น มีปัญหาว่าระยะเวลาที่กำหนดให้อุทธรณ์ดังกล่าวนั้นมีความเหมาะสมหรือไม่ เห็นว่าระยะเวลาดังกล่าวน้อยเกินไป หากพิจารณาเปรียบเทียบกับความยุ่งยากและสลับซับซ้อนในการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีทั้งปัญหาเรื่องตัวเลขต่างๆ ปัญหาความยุ่งยากในทางบัญชี โดยเฉพาะในภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องมีระบบเอกสารการบัญชีและเอกสารต่างๆ ก็มีเป็นจำนวนมากโดยเฉพาะใบกำกับภาษี หากเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มก็อาจเกิดปัญหาในการเตรียมพยานเอกสารเพื่อการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และปัญหาการเตรียมคดีเพื่อดำเนินการฟ้องร้องต่อศาลได้เนื่องจากไม่สามารถรวบรวมและตรวจสอบได้ทัน เมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีอากรแล้วผู้เสียภาษีจะต้องปรึกษาผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษี เช่น ทนายความ หรือนัก

บัญชี ซึ่งกว่าที่ผู้เชี่ยวชาญเหล่านี้จะทำความเข้าใจและตรวจสอบความถูกต้องก็ต้องใช้เวลา และการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินนั้นมิใช่ว่าจะทำการประเมินในปีที่ได้มีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแต่เพียงอย่างเดียว บางกรณีมีการตรวจสอบภาษีย้อนหลังจากปีที่ได้มีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไปแล้ว 3 ถึง 5 ปี เอกสาร พยานหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องอาจเกิดสูญหายหรือยากแก่การค้นหา ทำให้ต้องใช้เวลาในการติดตามเอกสาร พยานหลักฐานนั้นมานำส่งต่อเจ้าพนักงาน หรือต่อศาล

นอกจากนี้ ระยะเวลาการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลก็เป็นสิ่งสำคัญ เพราะหากคู่ความฟ้องคดีไม่ทันภายในกำหนดระยะเวลาแล้วย่อมหมดสิทธิที่จะฟ้องคดีต่อศาลได้ต่อไป แต่การดำเนินคดีภาษีอากรมีความซับซ้อนเพราะหลักเกณฑ์ทางบัญชีและหลักเกณฑ์ทางกฎหมายภาษีอากรที่นำมาใช้ในการคำนวณภาษีนั้นมีบางกรณีที่เหมือนกันและแตกต่างกันทำให้ต้องใช้เวลาในการตรวจสอบ อีกทั้งเอกสารต่างๆ ที่จะต้องใช้เป็นพยานหลักฐานในคดีจะต้องยื่นพร้อมกับบัญชีระบุพยานทำให้จะต้องรีบดำเนินการรวบรวม และการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลจะต้องอ้างอิงกฎหมายที่เกี่ยวข้องแนบมาพร้อมกับคำฟ้องการอุทธรณ์ซึ่งกฎหมายภาษีอากรนั้นมีเป็นจำนวนมากจึงต้องใช้เวลาในการค้นหาและทำความเข้าใจกฎหมาย

ระยะเวลาอุทธรณ์ภาษีในต่างประเทศ เช่น การยื่นอุทธรณ์ในชั้นฝ่ายบริหารในฝรั่งเศสกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ได้ถึงวันที่ 31 ธันวาคมของปีที่สองถัดจากปีที่เกิดข้อพิพาทเว้นแต่ภาษีทางตรงที่ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ได้ถึงวันที่ 31 ธันวาคมของปีถัดจากปีที่เกิดข้อพิพาท ส่วนระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาลผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 2 เดือนนับแต่ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์¹ หรือในประเทศออสเตรเลียได้กำหนดให้อุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคอมมิชชันเนอร์กรมภาษีอากรภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน หากไม่พอใจก็สามารถยื่นเรื่องราวคัดค้านต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ได้อีกภายใน 60 วันหลังจากทราบผลการพิจารณาของคอมมิชชันเนอร์² และมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลรัฐบาลกลางภายใน 28 วันนับแต่วันที่

¹ วุฒวรัช ติประชา, "การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร", (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น. 25-26

² ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย, "สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมิน", (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539), น. 173

คณะกรรมการมีคำวินิจฉัย³ เป็นต้น จะเห็นได้ว่าในต่างประเทศมีการกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์ไว้ค่อนข้างยาวนาน ทำให้มีเวลาในการรวบรวมหลักฐานเอกสารต่างๆ เตรียมการโต้แย้งต่อสู้คดี ซึ่งจะต่างจากของประเทศไทยที่กำหนดระยะเวลาไว้แค่ 30 วัน อันเป็นระยะเวลาอุทธรณ์ที่ค่อนข้างน้อยไม่เพียงพอต่อการเตรียมการอุทธรณ์และการฟ้องคดี เพื่อความเป็นธรรมน่าจะมีการขยายกำหนดเวลาอุทธรณ์ให้มากกว่านี้

ดังนั้น จากปัญหาดังกล่าวจึงทำให้เห็นได้ว่า ระยะเวลาอุทธรณ์ที่กำหนดให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินจึงไม่เพียงพอต่อการเตรียมการอุทธรณ์และการฟ้องคดีต่อศาล ทำให้ผู้เสียหายเตรียมคดีเตรียมเอกสารหลักฐานต่างๆ ที่ประสงค์จะนำมาเป็นพยานไม่ทันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียหาย และเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับระยะเวลาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองในเรื่องอื่นๆ แม้ว่ากฎหมายจะเปิดโอกาสให้อธิบดีกรมสรรพากรและรัฐมนตรีมีอำนาจขยายระยะเวลาในการอุทธรณ์ภาษีอากรต่อฝ่ายบริหาร หรือการอุทธรณ์ต่อศาลได้ก็ตาม แต่ผู้ขอก็ต้องมีเหตุผลจำเป็นในการขอขยายและการที่จะได้รับอนุญาตให้ขยายระยะเวลาอุทธรณ์หรือไม่ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้อนุญาต จึงเป็นการไม่แน่นอนว่าจะได้รับอนุญาตหรือไม่ โดยผู้เสียหายบางคนอาจได้รับการอนุญาตให้การขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ได้แต่บางคนก็อาจไม่ได้รับการขยายระยะเวลาอุทธรณ์เลย

สำหรับในเรื่องนี้ เห็นว่าควรที่จะมีการกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์เสียใหม่ เพื่อให้ผู้เสียหายมีเวลาเพียงพอในการเตรียมจัดทำเอกสารและพยานหลักฐาน ในการอุทธรณ์การประเมินทั้งต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และต่อศาล โดยเห็นว่าระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรแก้ไขให้มีระยะเวลา 60 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ส่วนระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาลเห็นว่าควรแก้ไขให้มีระยะเวลา 90 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามหลักเกณฑ์อย่างเดียวกับการฟ้องคดีปกครองที่ให้ฟ้องอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองต่อศาลปกครองได้ภายใน 90 วัน⁴ เหตุที่กำหนดให้ระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แตกต่างจากการอุทธรณ์ต่อศาลเนื่องจากการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีเจ้าพนักงานเป็นผู้รวบรวมตรวจสอบเอกสารหลักฐานและ

³ ชัยสิทธิ ตราชูธรรม. กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1. พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร, 2542), น. 295

⁴ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

พยานต่างๆ โดยมีอำนาจออกหนังสือเชิญมาพบหรือหมายเรียกพยานมาได้ส่วน ผู้เสียหายมีหน้าที่รวบรวมเอกสาร พยานหลักฐานต่างๆ เพื่อส่งต่อเจ้าพนักงานตามที่เจ้าพนักงานสั่งให้ส่ง แต่การอุทธรณ์ต่อศาลผู้เสียหายจะต้องเป็นผู้รวบรวมตรวจสอบเอกสารหลักฐานและพยานต่างๆ ด้วยตนเองเพื่อเสนอต่อศาลจึงต้องใช้เวลาในการดำเนินการ ระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาลจึงควรที่จะมากกว่าระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

นอกจากระยะเวลาอุทธรณ์ภาษีที่กำหนดไว้ค่อนข้างจะไม่เหมาะสมแล้ว ยังมีปัญหาในเรื่องระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งในประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ การดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นจะมีเจ้าหน้าที่สังกัดหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ทำหน้าที่และรับผิดชอบในการรวบรวมข้อเท็จจริง พยานหลักฐานสรุปข้อเท็จจริง และข้อกฎหมายตลอดจนการจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อทำการวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป ซึ่งกระบวนการดังกล่าวประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดระยะเวลาว่าต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในเวลาเท่าใด ทำให้เกิดความไม่แน่นอนกับตัวผู้เสียหายว่าจะได้รับการวินิจฉัยแล้วเสร็จเมื่อใด การไม่กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทำให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจใช้ระยะเวลาพิจารณาได้นานเท่าใดก็ได้ ส่งผลให้ผู้เสียหายไม่อาจทราบได้ว่าการพิจารณาอุทธรณ์จะแล้วเสร็จลงวันใดจึงต้องรอคำวินิจฉัยอย่างไม่มีกำหนด เพราะไม่อาจใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาลได้ หากยังไม่มีคำวินิจฉัย นอกจากนี้ เมื่อผู้เสียหายได้รับแจ้งการประเมินแล้วหากมิได้ชำระภาษีจะถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง เจ้าพนักงานมีอำนาจยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียหายเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้เอง โดยการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้หยุดการบังคับยึดหรืออายัดทรัพย์สินชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ดังนั้น หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้เวลาพิจารณานานจนเกินไป ผู้เสียหายอาจถูกบังคับยึดหรืออายัดทรัพย์สินชำระหนี้ภาษีอากรค้างไปแล้วกว่าจะมีคำวินิจฉัยจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

สำหรับในเรื่องนี้ เห็นว่าแม้สามารถที่จะนำกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในเรื่องระยะเวลาการพิจารณาคำอุทธรณ์มาใช้ตามมาตรา 45 ประกอบมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ที่กำหนดให้ผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาคำอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ เพราะประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดระยะเวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำการพิจารณาอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กำหนด และหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกฎหมายวิธีพิจารณาทางปกครองเป็นหลักเกณฑ์ที่ประกันความ

เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้มากกว่า แต่ระยะเวลาดังกล่าวก็น้อยจนเกินไปจนเป็นการเร่งรัดคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้รีบทำคำวินิจฉัยอันทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีประสิทธิภาพ ดังนั้น จึงเห็นว่าควรกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ในประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 90 วันนับแต่วันได้รับอุทธรณ์ หากมีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จได้ภายในกำหนดก็มีอำนาจขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกิน 60 วันนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องแจ้งเป็นหนังสือให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดระยะเวลาดังกล่าว และหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดทั้งนี้ได้แจ้งการขยายระยะเวลาอุทธรณ์ให้ผู้เสียภาษีทราบ ถือว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ปฏิเสธอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลได้ทันทีนับแต่วันที่ครบกำหนดระยะเวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จ

1.2 ปัญหาอำนาจในการขยายระยะเวลาอุทธรณ์⁵

ปัญหาเกิดขึ้นในทางปฏิบัติคือ เนื่องจากระยะเวลา 30 วันที่กำหนดให้ผู้อุทธรณ์ภาษีอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อศาลนั้นเป็นระยะเวลาที่ค่อนข้างสั้นมากสำหรับผู้ต้องเสียภาษีที่จะเสนอคดีต่อศาล ศาลจะมีอำนาจที่จะขยายกำหนดเวลาฟ้องคดีได้หรือไม่ถ้าหากผู้ฟ้องคดีร้องขอให้ขยายกำหนดเวลา ตัวอย่างเช่น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ระบุว่า ให้ฟ้องคดีต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ดังนี้ ถ้าหากผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว เห็นว่าเวลาที่กำหนดไว้ 30 วันนั้นไม่เพียงพอ จะขออนุญาตให้ศาลขยายระยะเวลาออกไปอีก 10 วัน หรือ 15 วัน ศาลจะมีอำนาจทำได้หรือไม่ นอกจากนี้ หากผู้เสียภาษีได้ขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ต่อศาลต่ออธิบดีกรมสรรพากรแล้วแต่ไม่ได้รับอนุญาตให้อุทธรณ์จะมายื่นขอขยายระยะเวลาดังกล่าวต่อศาลได้อีกหรือไม่

เกี่ยวกับปัญหานี้เมื่อพิจารณา มาตรา 3 อัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร กำหนดไว้ว่า “กำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ ก็ดี กำหนดเวลาอุทธรณ์ก็ดี หรือ

⁵ พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา. “ศาลมีอำนาจขยายกำหนดระยะเวลาการฟ้องคดีภาษีได้หรือไม่.” วารสารกฎหมายสุโขทัยธรรมมาธิราช ปีที่ 5 ฉบับที่ 1 (มิถุนายน 2536), น.78-80

กำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจึงไม่สามารถปฏิบัติตามที่กำหนดได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควร จะให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

และบทบัญญัติเดียวกันยังให้อำนาจแก่รัฐมนตรีไว้อย่างกว้างๆ ว่า “กำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ถ้ารัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้” ซึ่งกำหนดเวลาดังกล่าวหมายความว่าความรวมถึงกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ด้วย ดังนั้น จะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจฝ่ายบริหารที่จะขยายเวลาอุทธรณ์ต่อศาลหรือฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ แต่มิได้ระบุว่าให้ศาลมีอำนาจขยายระยะเวลาดังกล่าวได้

ปัญหาดังกล่าวนี้ได้มีความเห็น 2 ฝ่ายด้วยกัน ความเห็นฝ่ายแรกเห็นว่าการกำหนดเวลาที่ต้องเสียภาษีจะต้องฟ้องต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วัน ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ศาลไม่มีอำนาจขยายได้เพราะถ้าประสงค์จะให้ศาลมีอำนาจขยายได้ ก็น่าจะบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษ ทั้งนี้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อธิบดีก็ได้ให้อำนาจฝ่ายบริหารไว้โดยชัดแจ้งแล้ว ถ้าหากจะให้ศาลมีอำนาจขยายได้ก็ควรจะบัญญัติไว้ในบทบัญญัติเดียวกันนี้

แต่อีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่าศาลมีอำนาจขยายเวลาดังกล่าวนี้ได้ ทั้งนี้ตามบทบัญญัติประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ว่าด้วยการยื่นหรือขยายเวลา ซึ่งบัญญัติว่า “เมื่อศาลเห็นสมควรหรือเมื่อคู่ความฝ่ายที่เกี่ยวข้องได้ยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้อง ให้ศาลมีอำนาจที่จะออกคำสั่งขยายหรือย่นระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายนี้ หรือตามที่ศาลได้กำหนดไว้ หรือระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่ง อันกำหนดไว้ในกฎหมายอื่นเพื่อให้ดำเนินหรือมิให้ดำเนินกระบวนการพิจารณาใดๆ ก่อนสิ้นระยะเวลานั้นแต่การขยายหรือย่นระยะเวลาเช่นว่านี้ให้พึงทำได้ต่อเมื่อมีพฤติการณ์พิเศษและศาลได้มีคำสั่งหรือคู่ความมีคำขอขึ้นมาก่อนสิ้นกำหนดระยะเวลานั้น เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุสุดวิสัย”

ฝ่ายหลังนี้เห็นว่าการกำหนดเวลาให้ฟ้องคดีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 ที่กำหนดให้อุทธรณ์ต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยเป็นกำหนดเวลาให้ฟ้องคดีจึงเป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่งอันกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ศาลจึงมีอำนาจขยายได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 17

ปัจจุบันปัญหาดังกล่าว ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษานับสนุนความเห็นของฝ่ายที่สอง⁶ ว่าศาลมีอำนาจขยายได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 17 เพราะกำหนดให้อุทธรณ์ต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัย เป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องวิธีพิจารณาความแพ่งอันกำหนดไว้ แม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้เคยยื่นขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ต่อศาลต่ออธิบดีกรมสรรพากรแล้วแต่ไม่ได้รับอนุญาตให้ขยายก็ตาม ผู้เสียภาษีสามารถที่จะขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ต่อศาลได้และหากศาลเห็นสมควรก็มีอำนาจอนุญาตให้ขยายได้

ในเรื่องนี้เห็นว่าแนวความเห็นฝ่ายที่สองน่าที่จะถูกต้อง เพราะการกำหนดให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ต่อศาล ก็เพื่อให้ได้มีการตรวจสอบการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานโดยองค์การตุลาการซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับฝ่ายบริหาร การอุทธรณ์ต่อศาลจึงควรที่จะเปิดโอกาสให้ราษฎรใช้สิทธิของตนได้อย่างอิสระแต่ก็เชื่อว่าจะไม่มีความเสียหายเลยการที่กำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาล 30 วันซึ่งเป็นเวลาที่น้อยมาก เมื่อเทียบกับผู้เสียภาษีที่ไม่มีความรู้ความชำนาญทางด้านกฎหมายภาษี จึงเป็นการยากมากที่จะให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ได้ทันกำหนดเวลา ทำให้ผู้เสียภาษีต้องมีการขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์เสมอ หากให้อำนาจในการขยายระยะเวลาอุทธรณ์อยู่ในอำนาจฝ่ายจัดเก็บภาษีเพียงฝ่ายเดียว การเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินต่อศาลเพื่อให้ศาลตรวจสอบอาจไม่บรรลุวัตถุประสงค์ เนื่องจากผู้จัดเก็บภาษีและผู้ที่มิอำนาจขยายระยะเวลาอุทธรณ์เป็นองค์กรเดียวกัน อาจมีการใช้อำนาจเพื่อประโยชน์แก่กัน โดยการไม่อนุญาตให้ขยายเวลาอุทธรณ์แม้จะมีเหตุจำเป็นก็ตาม ทั้งเรื่องการขยายระยะเวลายังเป็นดุลยพินิจของผู้มีอำนาจจึงอาจมีการใช้ดุลยพินิจที่ไม่เหมาะสมเกิดขึ้นได้

ดังนั้น เพื่อให้เป็นการเปิดโอกาสแก่ผู้เสียภาษีให้ได้รับการตรวจสอบโดยองค์การศาล จึงควรที่ให้อำนาจศาลมีอำนาจที่จะขยายระยะเวลาในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลได้ โดยเห็นว่า เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการใช้อำนาจขยายระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาลจึงควร

⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5521/2534 (ป) กำหนดเวลาให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 30 วัน ตาม ป.ร.ฎ. มาตรา 30(2)เป็นการกำหนดเวลาให้ฟ้องคดีมิใช่เป็นอายุความในการเรียกร้องสิทธิใดๆ และถึงแม้ไม่ได้เป็นระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ใน พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ แต่เป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องวิธีพิจารณาความแพ่ง อันกำหนดไว้ในป.ร.ฎ. ศาลมีอำนาจขยายหรือย่นระยะเวลาดังกล่าว

เพิ่มเติมอำนาจในการขยายระยะเวลาอุทธรณ์ต่อศาลของศาลภาษีอากรไว้ในพระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร โดยระบุให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจในการขยาย ระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาลหากกรณีมีเหตุสมควรที่จะอนุญาตให้ขยายได้ อนึ่ง หากเป็น กำหนดระยะเวลาให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วผู้อุทธรณ์จะขอขยายต่อศาล ไม่ได้ เพราะไม่มีบทบัญญัติให้ศาลมีอำนาจสั่งขยายในชั้นนี้ได้ ทั้งยังเป็นขั้นตอนที่อยู่ในอำนาจ หน้าที่ของฝ่ายบริหารมิใช่ระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่ง ศาลจึงไม่มีอำนาจก้าวล่วง ไปสั่งขยายหรือย่อระยะเวลาดังกล่าวได้⁷

1.3 ปัญหาระยะเวลาการประเมินภาษี

เมื่อได้มีออกมาหมายเรียกตรวจสอบ ตามมาตรา 19 หรือ มาตรา 23 แห่งประมวล รัษฎากรแล้ว หรือกรณีที่เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินได้โดยไม่ต้องหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วน ก่อน หากเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าผู้เสียภาษีที่ยื่นแบบแสดงรายการ หรือไม่ยื่นแบบแสดง รายการมีภาระภาษีที่ต้องเสีย เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินภาษีและแจ้งการประเมินไป ยังผู้เสียภาษีให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ซึ่งการประเมินดังกล่าวประมวล รัษฎากรไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการประเมินไว้ว่าเจ้าพนักงานจะต้องทำการประเมินภายใน ระยะเวลาเท่าใดทั้งในภาษีเงินได้และภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่สำหรับในภาษีมูลค่าเพิ่มได้มีการ กำหนดระยะเวลาการประเมินของเจ้าพนักงานไว้เป็นการเฉพาะว่าเจ้าพนักงานจะต้องทำการ ประเมินภายในระยะเวลาเท่าใด ฉะนั้น ปัญหาจึงเกิดขึ้นว่าในภาษีเงินได้และภาษีธุรกิจเฉพาะเจ้า พนักงานประเมินจะมีอำนาจประเมินได้ภายในระยะเวลาเท่าใด

ในเรื่องดังกล่าว เมื่อพิจารณาลักษณะของการประเมินภาษีอากรแล้ว การประเมิน เรียกเก็บภาษีอากรถือเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร เนื่องจากเมื่อเจ้าพนักงาน ประเมินทำการประเมินกำหนดจำนวนภาษีแจ้งแก่ผู้เสียภาษีแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีก็ จะต้องถูกบังคับยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้ค่าภาษีอากรโดยมีต้องฟ้องร้องต่อศาลอันมีผล เป็นอย่างเดียวกับการฟ้องคดีเพื่อให้ชำระหนี้ตามสิทธิเรียกร้อง ซึ่งตามมาตรา 193/31 แห่ง ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติว่า“สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากร ให้มี กำหนดอายุความ 10 ปี...” ดังนั้น การประเมินเรียกเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้

⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5880/2534

ค่าภาษีอากรจึงต้องกระทำแล้วเสร็จภายใน 10 ปีนับแต่วันที่อาจบังคับตามสิทธิเรียกร้องได้ซึ่งก็คือวันที่ครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการอันเป็นวันที่หนี้ถึงกำหนดชำระ มิฉะนั้นจะขาดอายุความไม่อาจบังคับตามสิทธิเรียกร้องนั้นได้ นอกจากนี้ ยังมีคำพิพากษาศาลฎีกาได้วางหลักไว้ว่า กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินทำออกหมายเรียกภายในกำหนดเวลา 2 ปี หรือ 5 ปีแล้วแต่กรณี เจ้าพนักงานประเมินจะต้องทำการประเมินเรียกเก็บภาษีภายใน 10 ปีนับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นรายการ⁸ ซึ่งจากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวทำให้เห็นได้ว่า ในกรณีของการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการหมายเรียกตรวจสอบภาษีภายในระยะเวลาที่ประมวลรัษฎากรกำหนดแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจทำการประเมินได้ภายในระยะเวลา 10 ปีนับแต่วันที่ครบกำหนดยื่นรายการเสียภาษี นอกจากนี้ กรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการในประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดระยะเวลาในการหมายเรียกตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินไว้ และได้กำหนดระยะเวลาในการประเมินไว้ด้วย แต่ก็ยังมีคำพิพากษาศาลฎีกาได้วางหลักไว้ว่า กรณีผู้ที่ไม่ยื่นแบบรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นั้น เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจออกหมายเรียกไต่สวนประเมินภาษีอากรและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระภายใน 10 ปีนับแต่วันที่หนี้ค่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระแล้ว⁹ จากคำพิพากษาศาลฎีกานี้ทำให้เห็นได้ว่า ในกรณีที่มิได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเจ้าพนักงานประเมินจะมีอำนาจหมายเรียกตรวจสอบได้ภายในกำหนด 10 ปีนับแต่วันที่ครบกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี และจะต้องทำการประเมินภาษีภายในกำหนดเวลา 10 ปีนับแต่วันที่ครบกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเช่นเดียวกัน

จากการที่ศาลได้วางหลักไว้จะเห็นได้ว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจะต้องกระทำภายใน 10 ปีนับแต่วันที่ครบกำหนดยื่นรายการเสียภาษีไม่ว่าผู้เสียภาษีจะยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือไม่ก็ตาม ทำให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีได้ถึง 10 ปีไม่ว่าผู้เสียภาษีจะยื่นแบบแสดงรายการหรือไม่ยื่นก็ตาม อันจะเห็นได้ว่าเป็นระยะเวลาที่ยาวนานมากและไม่แน่นอนว่าผู้เสียภาษีจะต้องถูกประเมินเมื่อใด การยื่นหรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่มีผลต่อระยะเวลาในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินเพราะมีระยะเวลา 10 ปีเท่ากัน ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่ยื่นแบบแสดงรายการไว้ตามที่กฎหมายกำหนดแล้วเพียงแต่บกพร่องในการยื่นแบบแสดงรายการเท่านั้น แม้ว่าในกรณีที่ผู้ที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเจ้าพนักงานประเมินจะถูกจำกัดระยะเวลาในการหมายเรียกตรวจสอบ 2 ปี

⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5668/2534

⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1882/2518

หรือ 5 ปีแล้วแต่กรณี และหากไม่มีการหมายเรียกตรวจสอบก่อนก็จะทำการประเมินภาษีไม่ได้ก็ตาม แต่เมื่อได้หมายเรียกตรวจสอบภายในระยะเวลาแล้วหลังจากนั้นเจ้าพนักงานประเมินจะประเมินเมื่อใดก็ได้ขอให้อยู่ภายในระยะเวลา 10 ปีนับแต่วันที่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินอาจทำการประเมินในที่สุดท้ายที่จะครบกำหนด 10 ปีก็ได้เท่ากับเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินได้ 10 ปีเหมือนกับกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีอยู่ดี นอกจากนี้ การที่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีเป็นเวลาถึง 10 ปีทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระภาษีเกินสมควรเพราะเป็นระยะเวลาที่ยาวนานมากอาจส่งผลต่อสถานะทางการเงินของผู้เสียภาษี ณ เวลาที่ถูกประเมินย้อนหลังในขณะนั้นได้

นอกจากนี้ ตามที่ได้ศึกษามาแล้วในบทที่ 3 เมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินและแจ้งการประเมินให้แก่ผู้เสียภาษีภายในอายุความแล้ว การแจ้งการประเมินนั้นมีผลเป็นอย่างไรเกี่ยวกับการฟ้องคดีอื่นทำให้อายุความสะดุดหยุดลง และอายุความต้องเริ่มนับใหม่ภายหลังจากครบกำหนดเวลาในหนังสือแจ้งการประเมินซึ่งส่งผลให้อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรขยายออกไปอีก การที่อายุความสะดุดหยุดลงดังกล่าวทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระในหนี้ค่าภาษีอากรขยายต่อไปอีกเป็นระยะเวลา 10 ปี และอาจต้องถูกบังคับยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างขยายต่อไปอีกภายในระยะเวลา 10 ปีเช่นกันหากไม่ชำระภาษี และในบางกรณีการประเมินภาษีอากรอาจมีผลทำให้อายุความขยายออกไปถึง 20 ปีได้

ตัวอย่างที่ 1 ในกรณีมีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี นาย ก. มีเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีในปี 2539 นาย ก. ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในเดือนมีนาคม 2540 แล้วเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการหมายเรียกตรวจสอบภาษีภายใน 2 ปีเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2541 และแจ้งการประเมินในวันที่ 31 มีนาคม 2550 ให้ชำระภาษีภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งถือว่ายังอยู่ในระยะเวลาประเมิน 10 ปีนับแต่กำหนดยื่นรายการ เมื่อมีการแจ้งการประเมินอายุความในหนี้ค่าภาษีอากรจะสะดุดหยุดลงและเริ่มนับใหม่ในวันที่ 1 พฤษภาคม 2550 หากนาย ก. ไม่ชำระภาษี นาย ก. ถูกบังคับตามสิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรที่ขยายออกไป และนาย ก. อาจถูกบังคับให้ชำระหนี้ค่าภาษีอากรค้างได้ด้วยการยึดหรืออายัดทรัพย์สินได้โดยมีกำหนดเวลาในการบังคับยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้ได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันที่ 1 พฤษภาคม 2550 ซึ่งจะเห็นได้ว่านาย ก. จะต้องรับภาระภาษีเป็นเวลาที่ยาวนานเกือบ 20 ปี

ตัวอย่างที่ 2 นาย ก. มีเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีในปี 2539 แต่นาย ก. มิได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในเดือนมีนาคม 2540 เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการหมายเรียกตรวจสอบในวันที่ 1 มกราคม 2550 ซึ่งยังอยู่ในระยะเวลาการออกหมายเรียกเรียกตรวจสอบเพราะ

ยังไม่เกิน 10 ปี และแจ้งการประเมินในวันที่ 31 มีนาคม 2550 ให้ข้าราชการภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อมีการประเมินอายุความจึงสะดุดหยุดลงและเริ่มนับใหม่ในวันที่ 1 พฤษภาคม 2550 ซึ่งเป็นวันที่พ้นจากวันครบกำหนดในหนังสือแจ้งการประเมิน อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรจึงขยายออกไปอีก 10 ปี และนาย ก.นาย ก. อาจถูกบังคับให้ชำระหนี้ค่าภาษีอากรค้างได้ด้วยวิธีการยึดหรืออายัดทรัพย์สินได้โดยมีกำหนดเวลาในการบังคับ 10 ปี นับแต่วันที่ 1 พฤษภาคม 2550 เช่นกัน ซึ่งจะเห็นได้ว่าทำให้นาย ก. จะต้องรับภาระภาษีเป็นเวลายาวนานถึง 20 ปี

จากตัวอย่างจะเห็นได้ว่า การแจ้งการประเมินมีผลทำให้อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรขยายออกไปอีกถึง 20 ปีทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระภาษีในเวลายาวนานมาก ทั้งที่บางครั้งก็ได้ปฏิบัติตามกฎหมายโดยยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีถูกต้องอันก่อให้เกิดความเดือนร้อนและไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

ดังนั้น จึงเห็นว่าเนื่องจากปัญหาดังกล่าวเกิดจากการที่ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีให้แก่เจ้าพนักงานประเมินไว้ทั้งในภาษีเงินได้และภาษีธุรกิจเฉพาะ อันทำให้ศาลต้องนำหลักในทางแพ่งมาใช้และกำหนดให้มีระยะเวลาถึง 10 ปี ซึ่งเป็นระยะเวลายาวนานมาก และยังส่งผลให้อายุความการใช้สิทธิเรียกร้องบังคับหนี้ภาษีอากรยาวนานขึ้นไปอีก หากมีการประเมิน จึงควรกำหนดระยะเวลาในการประเมินภาษีไว้ในประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับที่กำหนดไว้ในภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อจำกัดเขตอำนาจในการประเมินของเจ้าพนักงาน และคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีให้ไม่ถูกระทบกระเทือนจนมากเกินไป โดยในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาควรกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีได้ภายใน 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรี หรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นอันสมควรที่เจ้าพนักงานประเมินไม่อาจประเมินได้ภายในกำหนด ให้เจ้าพนักงานประเมินขออนุญาตต่ออธิบดีขยายอำนาจประเมินได้แต่ต้องไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือหรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรี หรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป หากมีกฎหมายเรียกตรวจสอบภาษีจากเจ้าพนักงานประเมินให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีได้ภายใน 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีที่ทำการหมายเรียกตรวจสอบ แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นอันสมควรที่เจ้าพนักงานประเมินไม่อาจประเมินได้ภายในกำหนด ให้เจ้าพนักงานประเมินขออนุญาตต่ออธิบดีขยายอำนาจประเมินได้แต่ต้องไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือหรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรี หรือ

อธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป หากได้ทำการหมายเรียกตรวจสอบในปีที่ 5 นับแต่ครบกำหนดเวลา ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจได้ภายใน 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่ง ปีที่ได้หมายเรียกตรวจสอบนั้น และในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมิได้ยื่นแบบแสดง รายการภาษีให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินได้ภายใน 10 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่ง กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี ซึ่งเห็นว่าการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ถือว่าได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดแล้วไม่ควรจะต้องรับภาระภาษีนานจนเกินไป จึงเห็นสมควร ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินได้เพียง 2 ปีเท่านั้น และยังเป็นการเร่งรัดเจ้าพนักงาน ประเมินให้เร่งทำการตรวจสอบภาษีไม่ปล่อยยให้เวลาเนิ่นนานไป ส่วนผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ยื่นแบบ แสดงรายการเสียภาษีถือว่าไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดและอาจมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีจึงเห็น ควรให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินได้ภายใน 10 ปี

1.4 ปัญหาการขอคืนภาษี

การที่ผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีไปหรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ เกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียนั้นประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีทำการขอคืนภาษีภายใน กำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด¹⁰ โดยผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องขอคืน ณ สรรพากรเขต หรือสรรพากรอำเภอท้องที่ที่ตนมีภูมิลำเนา หรืออาจยื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าพนักงานประเมินก็ได้ แต่เมื่อได้ทำการขอคืนภาษีอากรแล้วหากเจ้าพนักงานปฏิเสธการขอคืนดังกล่าว ผู้เสียภาษีจะ อุตธรณ์ได้แย้งคำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากรต่อศาลภายในระยะเวลาเท่าใด¹¹ และผู้เสียภาษี สามารถอุทธรณ์คำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากรของเจ้าพนักงานนั้นโดยตรงต่อศาลได้ทันที หรือ

¹⁰ แต่เดิมนั้นมิได้กำหนดระยะเวลาการขอคืนภาษีอากรไว้จึงได้อำงอิงบทบัญญัติ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือมีระยะเวลา 10 ปี ต่อมาได้มีการบัญญัติเรื่องระยะเวลาการ ขอคืนไว้ในประมวลรัษฎากร เมื่อ พ.ศ. 2534 โดยกำหนดให้ขอคืนภาษีอากรภายใน 3 ปี ตาม มาตรา 27 ตี

¹¹ เห็นว่าหากเป็นการขอคืนต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์มีคำสั่งปฏิเสธการขอคืน ผู้อุทธรณ์สามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อศาลภาษีอากร ได้ภายใน 30 วันตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร เพราะเป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์คำสั่งนั้นต่อฝ่ายบริหารก่อนตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลได้นั้น ในเรื่องดังกล่าวประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้แต่อย่างใด จึงก่อให้เกิดปัญหาว่าจะต้องอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากรภายในระยะเวลาเท่าใด และต้องมีการอุทธรณ์คำสั่งต่อฝ่ายบริหารก่อนหรือไม่จึงจะนำไปฟ้องร้องยังศาลต่อไป

ในเรื่องนี้หากพิจารณาโดยอาศัยหลักทางแพ่ง อาจเห็นได้ว่าเป็นเรื่องการใช้สิทธิเรียกร้องต่อรัฐในการเรียกหนี้ที่รัฐได้มาโดยไม่มีมูลจะอ้างกฎหมายได้ เพราะเป็นหนี้ที่ไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ อันเป็นหลักในเรื่องลามิควรได้ ซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องฟ้องร้องขอคืนเงินดังกล่าวต่อศาลภายในอายุความ 1 ปี นับแต่เวลาที่ฝ่ายผู้เสียหายรู้ว่าตนมีสิทธิเรียกคืน หรือภายใน 10 ปี นับแต่เวลาที่สิทธินั้นได้มีขึ้น¹² ในเรื่องนี้ มีนักกฎหมายให้ความเห็นไว้ว่า การฟ้องเรียกเงินไม่น่าจะถือได้ว่าเป็นการใช้สิทธิติดตามเอาคือโดยอาศัยหลักกรรมสิทธิ์ แต่น่าที่จะเป็นการฟ้องให้ลูกหนี้ชำระหนี้หรือบังคับตามบุคคลสิทธิ โดยอาศัยมูลละเมิด สัญญา หรือลามิควรได้¹³ นอกจากนี้ ยังมีคำพิพากษาศาลฎีกาได้ตัดสินไว้ว่า ผู้เสียภาษีมีอำนาจฟ้องต่อศาลเรียกค่าภาษีคืนได้ตามหลักในเรื่องลามิควรได้ อันมีอายุความ 1 ปี โดยอายุความจะเริ่มนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีทราบว่าจะไม่ต้องเสียภาษีมิใช่ นับจากวันที่ชำระภาษีไป¹⁴

แต่หากมองว่าการขอคืนภาษีเป็นการติดตามเอาทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1336 อันเป็นทรัพย์สินจึงไม่มีอายุความ ผู้ทรงสิทธิสามารถที่จะขอคืนเงินภาษีอากรได้เมื่อใดก็ได้ และยังมีนักกฎหมายให้ความเห็นไว้ว่า ถ้าการได้ทรัพย์สินมาโดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้นั้นมีมูลหน้อยอย่างอื่นที่เรียกร้องกันได้ เช่น สิทธิติดตามเอาทรัพย์สิน ผู้ที่มีสิทธิโดยอาศัยมูลหนี้หรือสิทธิเรียกร้องอย่างอื่นคงจะใช้สิทธิได้โดยไม่ต้องเรียกร้องในลักษณะลามิควร

¹² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 419

¹³ โสภณ รัตนกร, "การฟ้องเรียกทรัพย์สินมีอายุความหรือไม่", ดุลพินิจ เล่มที่ 1 ปีที่ 42 (มกราคม-มีนาคม 2538), น. 29

¹⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 731/2481 โจทก์ยื่นคำร้องอุทธรณ์ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินค่าภาษีการค้ำผิดเจ้าพนักงานได้สั่งเด็ดขาดประการใดไม่ จนล่วงเลยเวลามาช้านานดังนี้ โจทก์มีอำนาจฟ้องต่อศาลขอเรียกค่าภาษีคืนได้ ป.พ.พ. มาตรา 419 - 169 การที่โจทก์จะฟ้องเรียกเงินค่าภาษีคืนฐานลามิควรได้ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินค่าภาษีผิดนั้น อายุความเริ่มนับแต่วันที่จำเลยทราบว่าจะไม่ต้องเสียภาษีหาใช่ นับแต่วันที่ จำเลยชำระเงินค่าภาษีไปไม่

มิควรได้ ต่อเมื่อไม่มีมูลหนี้เป็นอย่างอื่นจึงอาจใช้สิทธิเรียกร้องในลักษณะลามิควรได้ต่อกัน¹⁵ ดังนั้น เมื่อการขอคืนเป็นการใช้สิทธิติดตามเอาทรัพย์สินซึ่งเป็นสิทธิเรียกร้องอย่างอื่นที่ไม่ต้องใช้หลัก ลามิควรได้ หากเจ้าพนักงานปฏิเสธการขอคืนภาษีผู้เสียภาษีก็สามารถที่จะฟ้องร้องต่อศาลขอ คืนภาษีเมื่อไรก็ได้ไม่มีระยะเวลากำหนด เพราะเป็นการใช้สิทธิติดตามเอาคืนของผู้มีกรรมสิทธิ์ โดยไม่ต้องเรียกร้องในลักษณะลามิควรได้

ในเรื่องดังกล่าวนี้เห็นว่า การขอคืนเงินภาษีทั้งในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ภาษีแต่ได้เสียไปเนื่องจากคิดว่าต้องเสียภาษี หรือ ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไปโดยที่ตนไม่มีหน้าที่ต้อง เสียภาษี หรือในกรณีของการขอคืนเงินภาษีอากรที่ชำระไว้เกินกว่ากรณีที่จะต้องเสีย เป็นเรื่องของ การใช้สิทธิติดตามเอาคืนโดยอาศัยหลักกรรมสิทธิ์ เนื่องจากเงินที่ชำระให้แก่รัฐเพื่อชำระค่าภาษี ในกรณีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเงินที่ได้ชำระเกินไปกว่าที่ควรต้องเสียไม่ใช่ภาษี เพราะเป็นเงินที่ ไม่อยู่ในบังคับตามประมวลรัษฎากรให้ต้องเสียเป็นภาษี แต่เป็นเงินของผู้เสียภาษีซึ่งเป็น กรรมสิทธิ์ของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีจึงสามารถใช้สิทธิติดตามเอาทรัพย์สินได้เมื่อใดก็ได้โดยไม่มี อายุ เพียงแต่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้เป็นการเฉพาะให้ผู้เสียภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ ได้เสียไปเนื่องจากคิดว่าต้องเสียภาษี หรือ ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไปโดยที่ตนไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ภาษี หรือชำระภาษีไว้เกินกว่ากรณีที่จะต้องเสีย จะต้องทำการขอคืนภาษีภายในระยะเวลาที่ กำหนดไว้ เนื่องจากหากปล่อยให้การขอคืนภาษีไม่มีกำหนดระยะเวลาในการขอคืนจะส่งกระทบ ต่อสถานะทางการคลังของประเทศ เพราะเมื่อมีการชำระภาษีอากรแล้วเงินภาษีจะถูกนำไปใช้ จ่ายในการบริหารและพัฒนาประเทศ หากผู้เสียภาษีมาทำการขอคืนรัฐก็ต้องนำเงินจากคลัง มาคืนให้กับผู้เสียภาษีอันจะส่งผลกระทบต่อบรรยากาศในการบริหารและพัฒนาประเทศ ทั้งหาก ปล่อยให้เวลาเนิ่นนานไปหลักฐานต่างๆ เพื่อพิสูจน์สิทธิในการขอคืนอาจสูญหายยากแก่การนำมา พิสูจน์ ดังนั้น ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้ต้องทำการขอคืนภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนด

ในส่วนของปัญหาว่าคำสั่งปฏิเสธการขอคืนเงินภาษีจะต้องมีการอุทธรณ์ต่อฝ่าย บริหารก่อน หรือจะสามารถอุทธรณ์โดยตรงต่อศาลได้ทันที ซึ่งเรื่องนี้มีผู้ให้ความเห็นไว้ว่าคำสั่ง ปฏิเสธการขอคืนภาษีอากรเป็นคำสั่งทางปกครอง และประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดในเรื่องการ อุทธรณ์ไว้ จึงต้องใช้วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทาง ปกครอง คู่กรณีที่เกี่ยวข้องจึงมีสิทธิอุทธรณ์ได้ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

¹⁵ จิตติ ติงศรัทีย, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 2 มาตรา 354 ถึงมาตรา 452 ,ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2526) น.138

และมีใช้กรณีที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 3 วรรค 2 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ซึ่งกำหนดมิให้ใช้บังคับกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ เพราะมิใช่เป็นเรื่องที่กฎหมายเฉพาะกำหนดขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ไว้ซึ่งไม่ต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไปใช้บังคับ แต่การขอคืนภาษีอากรประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ไว้จึงต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในส่วนที่ 5 การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองตั้งแต่มาตรา 44 ถึงมาตรา 47 ไปใช้บังคับ¹⁶ ซึ่งความเห็นดังกล่าวนี้ที่จะถูกต้องโดยต้องนำหลักกฎหมายปกครองมาใช้เพราะถือว่าคำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากรเป็นคำสั่งปกครอง และประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายปกครองอย่างหนึ่งไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ไว้เป็นการเฉพาะ จึงต้องตกอยู่ภายใต้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 44 ประกอบมาตรา 3 วรรคหนึ่ง โดยให้ผู้ขอคืนอุทธรณ์คำสั่งต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งภายใน 15 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติของศาลภาษีอากรแม้ผู้ขอคืนภาษีอากรจะมีได้อุทธรณ์คำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากรต่อฝ่ายบริหารก่อน ศาลภาษีอากรก็รับอุทธรณ์คำสั่งปฏิเสธขอคืนภาษีอากรดังกล่าว

จากปัญหาที่กล่าวมา เห็นว่าปัญหานั้นเกิดจากการที่ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีให้แก่เจ้าพนักงานประเมินไว้ทั้งในภาษีเงินได้และภาษีธุรกิจเฉพาะ อันทำให้ศาลต้องนำหลักในทางแพ่งมาใช้และกำหนดให้มีระยะเวลาถึง 10 ปี ซึ่งเป็นระยะเวลาที่ยาวนานมาก และยังส่งผลให้อายุความการใช้สิทธิเรียกร้องบังคับหนี้ภาษีอากรยาวนานขึ้นไปอีก หากมีการประเมิน จึงควรกำหนดระยะเวลาในการประเมินภาษีไว้ในประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับที่กำหนดไว้ในภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อจำกัดเขตอำนาจในการประเมินของเจ้าพนักงาน และคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีให้ไม่ถูกกระทบกระเทือนจนมากเกินไป โดยในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลา ควรกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีได้ภายใน 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรี หรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นอันสมควรที่เจ้าพนักงานประเมินไม่อาจประเมินได้ภายในกำหนด ให้เจ้าพนักงานประเมินขออนุญาตต่ออธิบดีขยายอำนาจประเมินได้แต่ต้องไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือหรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรี หรือ

¹⁶ ประภาศ คงเอียด, "พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรอย่างไร", บทบัญญัติ ปีที่ 59 ตอนที่ 3 (กันยายน 2546), น. 165

อธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป หากมีการหมายเรียกตรวจสอบภาษีจากเจ้าพนักงานประเมินให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีได้ภายใน 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีที่ทำการหมายเรียกตรวจสอบ แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นอันสมควรที่เจ้าพนักงานประเมินไม่อาจประเมินได้ภายในกำหนด ให้เจ้าพนักงานประเมินขออนุญาตต่ออธิบดีขยายอำนาจประเมินได้แต่ต้องไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือหรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรี หรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป หากได้ทำการหมายเรียกตรวจสอบในปีที่ 5 นับแต่ครบกำหนดเวลา ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจได้ภายใน 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีที่ได้หมายเรียกตรวจสอบนั้น และในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลา ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ซึ่งเห็นว่าการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ถือว่าได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดแล้วไม่ควรจะต้องรับภาระภาษีนานจนเกินไป จึงเห็นสมควร ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินได้เพียง 2 ปีเท่านั้น และยังเป็นภาระเร่งรัดเจ้าพนักงานประเมินให้เร่งทำการตรวจสอบภาษีไม่ปล่อยให้เวลาเนิ่นนานไป ส่วนผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีถือว่าไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดและอาจมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีจึงเห็นควรให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินได้ภายใน 10 ปี

นอกจากนี้ ยังเห็นว่าควรกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์คำสั่งปฏิเสธการขอคืนเงินภาษีอากรต่อศาลไว้ในประมวลรัษฎากรด้วย ทั้งนี้ เพราะในการจัดเก็บภาษีเมื่อผู้เสียภาษีชำระภาษีแล้วเงินดังกล่าวก็จะถูกส่งเข้าคลัง และนำไปใช้จ่ายเพื่อประโยชน์สาธารณะต่างๆ หากผู้เสียภาษีสามารถฟ้องขอคืนเงินภาษีได้เมื่อใดก็ได้ นั้น ฝ่ายจัดเก็บก็ต้องนำเงินจากคลังมาใช้คืนให้แก่ผู้เสียภาษีซึ่งเงินภาษีของผู้เสียภาษีอาจถูกใช้จ่ายไปหมดแล้วจึงต้องนำเงินภาษีส่วนอื่นๆ มาใช้คืนให้ อันอาจจะกระทบกระเทือนต่อสถานะทางการคลังในเวลานั้น และหากปล่อยให้ระยะเวลาว่างเลยนานไปหลักฐานต่างๆ อาจสูญหายหรือยากแก่การนำมาพิสูจน์สิทธิในการขอคืนภาษีอากรได้ แม้ว่าการอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากรต่อศาลจะเป็นการใช้สิทธิติดตามเอาทรัพย์สินซึ่งไม่มีอายุความก็ตาม แต่ก็ควรจะจำกัดอำนาจในการขอคืนของผู้เสียภาษีไม่ให้ขอคืนได้เมื่อใดก็ได้ตามอำเภอใจ เพราะอาจส่งผลเสียดังที่ได้กล่าวมา ดังนั้น จึงควรมีการกำหนดระยะเวลาการอุทธรณ์คำสั่งขอคืนภาษีอากรต่อศาลไว้ในประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีใช้สิทธิอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากรต่อศาลภายในระยะเวลา 90 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่ง เหตุที่กำหนดให้อุทธรณ์การขอคืนภาษีต่อศาลภายใน 90 วันเนื่องจากเป็นระยะเวลาที่เหมาะสมไม่ยาวนานจนเกินไป และก่อนที่จะผู้เสียภาษีจะทำการขอคืนภาษีอากรต่อเจ้า

พนักงานก็ต้องทำการตรวจสอบเอกสารและหลักฐานต่างๆ ในเบื้องต้นว่าตนมีสิทธิขอคืนจึงยื่นทำการขอคืนภาษีอากรต่อเจ้าพนักงาน ทั้งก่อนที่เจ้าพนักงานจะมีคำสั่งเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากร เจ้าพนักงานจะทำการตรวจสอบความถูกต้องของผู้มีสิทธิขอคืนว่ามีสิทธิขอคืนหรือไม่เพียงใดก่อนทำคำสั่ง ทำให้มีการเตรียมการในด้านเอกสารหลักฐานต่างๆ ที่จะพิสูจน์สิทธิในการขอคืนภาษีอากรมาพอสมควรแล้ว จึงไม่ต้องให้ระยะเวลาในการอุทธรณ์คำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีนานเกินไป

2 ปัญหาอายุความ

2.1 ปัญหาอายุความการใช้สิทธิเรียกร้องแก่ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินของผู้ค้างภาษี

ปัญหาประการแรก ในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีถูกเจ้าพนักงานประเมินออกมาเรียกตรวจสอบได้ส่วนตามมาตรา 19 หรือ ตามมาตรา 23 หรือการประเมินจากแบบตามมาตรา 18 หรือการประเมินโดยไม่ต้องออกมาเรียกตรวจสอบได้ส่วนในภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามมาตรา 88/4 มาตรา 91/15 หรือ มาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ผู้ต้องเสียภาษีถึงแก่ความตายก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินจะมีหนังสือแจ้งการประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีให้ทราบ เจ้าพนักงานประเมินจะทำการแจ้งการประเมินไปยังทายาทของผู้ต้องเสียภาษี หลังจากแจ้งการประเมินไปยังทายาทแล้วเมื่อทายาทไม่ยอมชำระค่าภาษี และอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และต่อมามีการนำคดีขึ้นมาสู่ศาล ปัญหาที่ว่าทายาทผู้ได้รับแจ้งการประเมินจะยกอายุความมรดกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1754 ขึ้นต่อสู้ อ้างว่าหนี้ภาษีอากรขาดอายุความมรดกแล้วได้หรือไม่ ปัญหานี้มีความเห็นด้วยกันสองความเห็นดังนี้

ความเห็นแรก¹⁷ เห็นว่าเมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น จึงต้องถือหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในเรื่องมรดก กล่าวคือ การที่เจ้าพนักงานประเมินไม่ได้ดำเนินคดีฟ้องเรียกหนี้ค่าภาษีอากรภายใน 1 ปี ย่อมขาดสิทธิฟ้องเรียกหนี้ค่าภาษีนั่นแล้ว ตามประมวล

¹⁷ วิทยุรย์ ตั้งตรงจิตต์, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัทศรีสมบัติการพิมพ์จำกัด, 2534), น. 47

กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1754 ความเห็นนี้มีคำพิพากษาศาลฎีกาว่ากลางวินิจฉัยไว้ในคดีระหว่างนายวันชัย ชินธรรมมิตร กับพวก โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย มีใจความว่า จำเลยที่ 1 หมายถึงกรมสรรพากรได้รู้หรือควรได้รู้ถึงความตายของนายกิตติ ชินธรรมมิตร เจ้ามรดก ถึงวันที่นางจิตรา ชินธรรมมิตร ในฐานะผู้จัดการมรดกของนายกิตติ ชินธรรมมิตร ได้รับแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมิน คือวันที่ 19 ธันวาคม 2528 อันทำให้อายุความสะดุดหยุดลงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 173 (ปัจจุบัน มาตรา 193/15) นั้นพ้นกำหนด 1 ปีแล้ว จำเลยจึงห้ามมิให้โจทก์ทั้งเก้าในฐานะทายาทรับมรดก คดีของจำเลยจึงขาดอายุความ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1754 ที่จะเรียกให้โจทก์ชำระหนี้ค่าภาษีอากรของผู้ตาย

ความเห็นที่สอง เห็นว่าบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ประสงค์ให้ผู้จัดการมรดก ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบต่อมูลหนี้ค่าภาษีอากรหลังจากที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรถึงแก่ความตายแล้ว มิได้มุ่งประสงค์ให้กรมสรรพากรของผู้ต้องเสียภาษีซึ่งถึงแก่ความตายรับผิดชอบ ดังนั้น ความรับผิดชอบในมูลหนี้ค่าภาษีอากรของผู้จัดการมรดก ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกจึงตกอยู่ในหลักของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 มีอายุความ 10 ปี มิใช่ 1 ปี ตามมาตรา 1754 ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4178/2532 ซึ่งมีว่า

" การฟ้องคดีมรดกตามความหมายแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1754 วรรคสาม หมายความว่า การกล่าวหรือเสนอข้อหาต่อศาลเพื่อบังคับเอาแก่กรมสรรพากรเท่านั้น หากได้มีความหมายถึงการประเมินหรือแจ้งจำนวนภาษีอากรให้โจทก์ชำระของเจ้าพนักงานประเมินด้วยไม่ แม้การประเมินภาษีอากรจะทำให้อายุความสะดุดหยุดลงนับแต่วันที่ได้ประเมินและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ซึ่งมีผลเป็นอย่างเดียวกับการฟ้องร้องเพื่อตั้งหลักฐานสิทธิเรียกร้องก็ตามแต่การมีผลเป็นอย่างเดียวกับการฟ้องร้อง มีความหมายเพียงเพื่อผลในการตั้งสิทธิเรียกร้องเท่านั้น หากใช้การฟ้องคดีไม่ ในกรณีผู้ต้องเสียภาษีอากรถึงแก่ความตายก่อนได้รับแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมิน บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 18 และ 84 ทวิ ประสงค์ให้ผู้จัดการมรดก ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบต่อมูลหนี้ค่าภาษีอากรหลังจากที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรถึงแก่ความตายแล้ว มิได้มุ่งประสงค์ให้กรมสรรพากรของผู้ต้องเสียภาษีซึ่งถึงแก่ความตายรับผิดชอบ ดังนั้น ความรับผิดชอบในมูลหนี้ค่าภาษีอากรของผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกจึงตกอยู่ในหลักของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 มีอายุความ 10 ปี"

ในเรื่องดังกล่าว เห็นว่าความเห็นของฝ่ายแรกน่าที่จะถูกต้อง เพราะเมื่อประมวล รัชฎาธิศไม่ได้บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น จึงต้องถือตามหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในเรื่องมรดก กล่าวคือ การที่เจ้าพนักงานประเมินไม่ได้ดำเนินคดีฟ้องเรียกหนี้ค่าภาษีอากรภายใน 1 ปี ย่อมขาด สิทธิฟ้องเรียกหนี้ค่าภาษีนั่นแล้ว ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1754 ทั้งมาตรา นี้ ก็กำหนดให้นับอายุความ 1 ปี จากวันที่เจ้าหนี้รู้หรือควรจะรู้ถึงความตายของเจ้ามรดกแต่ไม่เกิน 10 ปี นับแต่เจ้ามรดกตาย อันเป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหนี้ใช้สิทธิเรียกร้องได้ภายใน 10 ปี อยู่ดี เพียงแต่หากเจ้าหนี้รู้ว่าเจ้ามรดกตายหรือควรจะรู้ว่าเจ้ามรดกตายก็บังคับให้เจ้าหนี้ฟ้องคดีโดยเร็ว ภายใน 1 ปี เพราะหากดำเนินการฟ้องคดีล่าช้าเมื่อแบ่งทรัพย์สินมรดกกันเรียบร้อยแล้ว จะเป็น ปัญหาในการติดตามหนี้ที่ค้างชำระอยู่ต่อไปซึ่งชอบด้วยเหตุผล สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษี อากรซึ่งเป็นสิทธิเรียกร้องอย่างหนึ่งของเจ้าหนี้จึงต้องตกอยู่ภายในอายุความดังกล่าว ทั้งนี้ ด้วย ความเคารพเห็นว่าคำพิพากษาศาลที่ 4178/2532 น่าจะไม่ถูกต้อง เนื่องจากตามมาตรา 18 วรรค 1 และวรรค 2 ซึ่งบัญญัติว่า

“รายการที่ยื่นเพื่อเสียภาษีอากรนั้น ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน เป็นผู้ประเมิน ตามที่กำหนดไว้ในหมวดภาษีอากรนั้น ๆ และเมื่อได้ประเมินแล้ว ให้แจ้งจำนวนภาษีอากรที่ ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้จะอุทธรณ์ การประเมินก็ได้

ในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรถึงแก่ความตายเสียก่อนได้รับแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ ประเมิน ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมิน ไปยังผู้จัดการมรดก หรือไปยังทายาทหรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี...”

ซึ่งจะเห็นได้ว่ากฎหมายกำหนดเพียงให้เจ้าหน้าที่แจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไป ยังผู้จัดการมรดก หรือไปยังทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกเท่านั้น ไม่ได้กำหนดให้ ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกรับผิดชอบชำระภาษีมูลหนี้ภาษี อากรแทนผู้เสียภาษี อันจะทำให้บุคคลดังกล่าวต้องตกเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีด้วยไม่ ซึ่งการ ตีความว่ากฎหมายมุ่งประสงค์ให้ผู้จัดการมรดก ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้มีหน้าที่ รับผิดชอบต่อมูลหนี้ค่าภาษีอากรหลังจากที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรถึงแก่ความตาย เห็นว่าน่าจะ ไม่ ถูกต้องเพราะหากจะให้ผู้จัดการมรดก ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้มีหน้าที่ รับผิดชอบต่อมูลหนี้ค่าภาษีอากรหลังจากที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรถึงแก่ความตายแล้ว บุคคล ดังกล่าวก็ต้องรับผิดชอบในมูลหนี้ภาษีอากรทั้งหมดอันอาจเป็นจำนวนเกินกว่ามรดกที่ได้รับ หรือที่ มีอยู่ โดยจะขัดกับหลักการในการจัดเก็บภาษีที่เก็บจากการที่บุคคลมีเงินได้ หรือมีการประกอบ ธุรกิจ ซึ่งบุคคลดังกล่าวก็ไม่ได้มีเงินได้หรือมีการประกอบธุรกิจอันมูลเหตุทำให้ต้องเสียภาษีแต่

อย่างไรก็ดี เป็นการเก็บภาษีจากผู้ที่ไม่ได้มีหน้าที่เสียภาษีอย่างแท้จริง อันเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยเหตุผล และขัดกับหลักการตีความกฎหมายภาษีที่จะต้องไม่ตีความให้เป็นผลร้ายกับผู้เสียภาษี เมื่อพิจารณาบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้แจ้งจำนวนภาษีอากรนั้นจะเห็นได้ว่าเป็นบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินมรดกซึ่งอยู่ในฐานะที่จะนำทรัพย์สินมรดกมาชำระภาษีได้ อันจะเห็นได้ว่ากฎหมายเพียงต้องการให้บุคคลเหล่านี้ดำเนินการต่างๆ แทนผู้เสียภาษีและนำเงินของผู้เสียภาษีผู้ตายไปชำระภาษีแทน เพราะผู้เสียภาษีผู้ตายไม่อาจดำเนินการดังกล่าวได้ ก็ต้องมีบุคคลมาดำเนินการแทน จึงกำหนดให้ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินมรดกที่สามารถจัดการนำทรัพย์สินมรดกมาเสียภาษีได้เป็นผู้มีหน้าที่ดำเนินการแทน นอกจากนี้ แนวปฏิบัติของกรมสรรพากรยังได้กำหนดแนวทางในการเร่งรัดหนี้ค่าภาษีอากรกรณีผู้ค้างภาษีอากรถึงแก่ความตายก่อนที่จะชำระภาษีอากรค้าง โดยกำหนดให้เจ้าพนักงานต้องรีบดำเนินการเป็นกรณีพิเศษ เพราะสิทธิเรียกร้องของเจ้าหนี้อันมีต่อเจ้ามรดกมีอายุความ 1 ปี นับแต่เมื่อเจ้าหนี้ได้รู้หรือควรได้รู้ถึงความตายของเจ้ามรดก ตามนัยมาตรา 1754 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์¹⁸ ซึ่งสอดคล้องกับความเห็นดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรเอาากับผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกจะตกอยู่ภายใต้อายุความมรดกก็ตามแต่ก็ใช้เฉพาะกับการฟ้องเรียกร้องหนี้ค่าภาษีอากรต่อศาลเท่านั้น¹⁹ เนื่องจากการฟ้องคดีต่อศาลนั้นหาได้มีความหมายถึงการประเมินหรือแจ้งจำนวนภาษีอากร การฟ้องคดีมรดกหมายความว่าถึงการกล่าวหรือเสนอข้อหาต่อศาลเพื่อบังคับเอาแก่กองมรดกเท่านั้นหาได้มีความหมายถึงการประเมินหรือแจ้งจำนวนภาษีอากรให้ผู้เสียภาษีชำระของเจ้าพนักงานประเมิน การประเมินหรือการแจ้งจำนวนภาษีแม้จะเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรสั่งบังคับตามอำนาจของกฎหมายเพื่อให้ผู้เสียภาษีใช้หนี้ค่าภาษีอากรตามที่เรียกร้องก็ตาม แต่ก็มิใช่เป็นการฟ้องร้องบังคับตามสิทธิเรียกในหนี้ค่าภาษีอากรต่อศาลแต่อย่างใด และแม้การประเมินภาษีอากรจะทำให้อายุความสะดุดหยุดลงนับแต่วันที่ได้ประเมิน ซึ่งมีผลเป็นอย่างเดียวกับการฟ้องร้องเพื่อตั้งหลักฐานสิทธิเรียกร้อง แต่การมีผลเป็นอย่างเดียวกับการฟ้องร้องก็มีความหมายเพียงเพื่อผลในการตั้งสิทธิเรียกร้องเท่านั้นมิใช่การฟ้องคดี ฉะนั้น การประเมินหรือแจ้งจำนวนภาษีอากรจึงมิใช่การฟ้องคดีต่อศาล

¹⁸ ข้อ 24 (4) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

พ.ศ. 2545

¹⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4178/2532

ดังนั้น เมื่อการประเมินมิใช่การฟ้องคดีต่อศาลการประเมินภาษีและแจ้งการประเมินให้ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกต้องรับผิดชอบชำระภาษีจึงไม่จำเป็นต้องกระทำภายในระยะเวลา 1 ปีนับแต่ได้รู้หรือควรได้รู้ถึงความตายของเจ้ามรดก เหมือนกับการฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับตามสิทธิในหนี้ค่าภาษีอากรแก่ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดก ที่ต้องตกอยู่ภายใต้อายุความฟ้องคดีมรดก หากประมวลรัษฎากรกำหนดระยะเวลาในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินไว้อย่างใด เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินภาษีอากรภายในระยะเวลาที่กำหนดแม้เจ้าพนักงานประเมินจะได้รู้ถึงความตายของเจ้ามรดกก็ตาม ทำให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินไปยังผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกได้มากกว่า 1 ปีนับแต่ได้รู้หรือควรจะได้รู้ถึงความตายของเจ้ามรดก อันทำให้บุคคลดังกล่าวต้องรับภาระภาษีมากกว่าควรทั้งที่ตนไม่ได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่อย่างใด เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีสำหรับผู้ประกอบการที่ยื่นแบบแสดงรายการได้ภายใน 2 ปีนับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการ หากผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการแล้วตายลง เจ้าพนักงานประเมินได้ทราบถึงการตายแล้วแต่ก็อำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มไปยังผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกรับผิดชอบชำระภาษีได้ภายใน 2 ปีนับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการ ซึ่งอาจจะเกินระยะเวลา 1 ปีนับแต่เจ้ามรดกตาย หรืออาจจะน้อยกว่าระยะเวลา 1 ปีนับแต่เจ้ามรดกตายก็ได้ ขึ้นอยู่กับว่าเจ้าพนักงานประเมินจะทราบถึงการตายภายหลังจากยื่นแบบแสดงรายการแล้วเป็นเวลาเท่าใด หรือในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันที่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการตามที่ศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ เจ้าพนักงานจึงมีอำนาจประเมินภาษีอากรแก่ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกได้ภายในระยะเวลา 10 ปีนับแต่วันที่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการ แม้ว่าเจ้าพนักงานประเมินจะทราบว่าผู้เสียภาษีถึงแก่ความตายก่อนมีการประเมินก็ตาม

ปัญหาประการต่อมา มีปัญหาว่าถ้าแจ้งการประเมินไปแล้ว ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกไม่ชำระภาษีจะใช้อำนาจมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรยึดทรัพย์สินของบุคคลดังกล่าวมาขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรค้างหรือไม่ และจะต้องกระทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินขายทอดตลาดภายในอายุความมรดกหรือไม่

ตามมาตรา 12 บัญญัติว่า “ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขาย

ทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมี
ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็
ได้....”

คำว่า “ผู้ต้องรับผิด” จำกัดความแค่นี้ หมายความว่าเฉพาะตัวผู้ค้างภาษีหรือ
หมายถึงทายาทของผู้ค้างภาษีด้วยเพราะมรดกรวมทั้งทรัพย์สินตลอดจนสิทธิ หน้าที่ และความ
รับผิดชอบตามนัยมาตรา 1600 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

เรื่องนี้มีความเห็นเป็นสองนัย นัยแรกมีความเห็นว่าน่าจะไม่นับรวมถึงทายาท เพราะ
ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีได้ตกเป็นของทายาทแล้ว ตั้งแต่ผู้ค้างภาษีได้ถึงแก่กรรมตามประมวล
กฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1599 ทายาทจึงไม่ใช่ผู้ค้างภาษี เจ้าพนักงานจึงจำเป็นต้องใช้
สิทธิทางศาลโดยฟ้องขึ้นเป็นคดีต่อศาล ส่วนในอีกความเห็นหนึ่งเห็นว่าน่าจะยึดทรัพย์สินขาย
ทอดตลาดได้ เพราะทายาทได้รับมรดกไปทั้งทรัพย์สิน สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบด้วย คำว่า
“ผู้ต้องรับผิด” จึงน่าจะรวมทายาทของผู้ค้างภาษีที่ต้องรับไปทั้งสิทธิและหน้าที่ความรับผิดชอบจาก
เจ้ามรดกด้วยเจ้าพนักงานจึงมีอำนาจยึดทรัพย์สินได้

สำหรับในเรื่องนี้เห็นว่าความเห็นนัยที่สองนี้น่าจะถูกต้อง เพราะเมื่อเจ้ามรดกตาย
ทายาทย่อมต้องรับไปทั้งสิทธิและหน้าที่รวมทั้งหนี้ค่าภาษีอากรด้วย ทั้งในมาตรา 18 แห่งประมวล
รัษฎากร ก็กำหนดกรณีเจ้ามรดกตายก่อนแจ้งการประเมินให้แจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไป
ยังผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี ซึ่งเห็นได้ว่าเป็นบุคคลที่
ได้รับทรัพย์สินมรดก กรณีจึงต้องพิจารณาที่ตัวทรัพย์สินมรดกที่ต้องรับผิดในมูลหนี้ค่าภาษีอากร ไม่ใช่
พิจารณาความรับผิดชอบจากสถานะผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แต่ผู้จัดการ
มรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกจะต้องถูกยึดทรัพย์สินเพื่อนำมาชำระค่าภาษีอากรได้ไม่
เกินกว่าทรัพย์สินมรดกที่ได้มา ซึ่งในเรื่องนี้ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรก็ได้กำหนดหลักเกณฑ์ใน
การเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างกรณีผู้ค้างภาษีอากรถึงแก่ความตายก่อนที่จะชำระภาษีอากรค้างไว้
โดยหากกองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่งให้เจ้าพนักงานทำการยึดหรืออายัด และขายทอดตลาด
ทรัพย์สินของกองมรดกได้ แต่หากกองมรดกของผู้ตายได้แบ่งไปยังทายาทแล้วให้ดำเนินคดีทางศาล

ส่วนปัญหาว่าเจ้าพนักงานจะต้องทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษี
อากรเอาจากผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกภายในอายุความมรดก
หรือไม่นั้น เมื่อพิจารณาจากกำหนดเวลาในการยึดหรืออายัดทรัพย์สินขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้
ต้องรับผิดเสียภาษีอากรที่นำกำหนดเวลาตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ กล่าวคือ มี
กำหนดเวลา 10 ปีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 12 วรรค 4 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา

ความแพ่งมาตรา 271 และกำหนดเวลา 10 ปีดังกล่าวไม่ใช่อายุความตามที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 เพราะกำหนดเวลา 10 ปีในการยึดหรืออายัดเป็นระยะเวลาที่กำหนดให้ใช้อำนาจดำเนินการบังคับตามสิทธิที่ตนมีอยู่ไม่ใช่ระยะเวลาที่กำหนดให้ใช้สิทธิเรียกร้องภายในกำหนด จึงทำให้เห็นได้ว่าการยึดหรืออายัดทรัพย์สินขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรเอาจากผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกไม่ตกอยู่ในระยะเวลา 1 ปีตามอายุความมรดก เนื่องจากการยึดหรืออายัดเป็นการใช้อำนาจดำเนินการบังคับตามสิทธิที่ตนมีอยู่มิใช่การใช้สิทธิเรียกร้องอันจะต้องตกอยู่ภายใต้อายุความมรดก เจ้าพนักงานจึงมีอำนาจยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรเอาจากผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกได้ภายในระยะเวลา 10 ปี

จากปัญหาการอายุความการใช้สิทธิเรียกร้องแก่ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีดังกล่าว เห็นว่าเพื่อให้สอดคล้องกับอายุความที่เจ้าหน้าที่องค์มรดก จึงควรกำหนดระยะเวลาในการประเมินภาษีไปยังผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกในกรณีที่ผู้เสียภาษีตายก่อนได้รับแจ้งการประเมิน ไว้ในประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินต้องประเมินภาษีอากรและแจ้งไปยังผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกภายในระยะเวลา 1 ปีนับแต่ได้รู้ถึงความตายของผู้เสียภาษี หากมิได้ประเมินภายในระยะเวลาดังกล่าวก็หมดสิทธิที่จะบังคับชำระหนี้ภาษีอากรแก่ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกอีกต่อไป เพราะหากไม่กำหนดให้เจ้าพนักงานรีบทำการประเมินภาษีอากรไปยังผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดก บุคคลดังกล่าวอาจได้ทำการแบ่งปันทรัพย์สินมรดกเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ซึ่งอาจเป็นการขายทอดทรัพย์สินมรดก หรือจำหน่ายจ่ายโอนโดยทางอื่นทำให้ไม่มีทรัพย์สินมรดกหลงเหลืออยู่แล้วอันเป็นการยากที่จะติดตามบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้ และหากให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยไม่มีกำหนดระยะเวลา หรือมีกำหนดเวลาที่ยาวนานเกินไปย่อมทำให้ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกต้องรับภาระภาษีมากเกินควรทั้งที่ไม่ใช่ภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องเสีย ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่บุคคลดังกล่าว

2.2 ปัญหาอายุความฟ้องลูกหนี้ค่าภาษีอากรกรณีมีการชำระบัญชี

เมื่อมีการจดทะเบียนเลิกห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทจะต้องมีการชำระบัญชีโดยผู้ชำระบัญชี หน้าที่ของผู้ชำระบัญชีคือชำระสะสางการทำงานของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทให้

เสร็จไป พร้อมจัดการใช้หนี้เงินและแจกจ่ายสินทรัพย์คืนให้กับผู้เป็นหุ้นส่วนและผู้ถือหุ้น ในระหว่างการชำระบัญชี เจ้าหนี้สามารถฟ้องห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทได้ เพราะแม้จะจดทะเบียนเลิกห้างฯ หรือบริษัทแล้วแต่ก็ยังให้ถือว่าห้างฯ หรือบริษัทนั้นยังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี²⁰ และแม้การชำระบัญชีจะเสร็จสิ้นแล้วเจ้าหนี้ก็มีสิทธิฟ้องเรียกให้ห้างฯ หรือบริษัทชำระหนี้ได้ภายในอายุความ 2 ปีนับแต่วันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชี²¹ ซึ่งวันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชีนี้นี้หมายถึงวันที่นายทะเบียนรับจดทะเบียนเสร็จสิ้นการชำระบัญชี²² หากยังไม่มี การจดทะเบียนเลิกอายุความ 2 ปีจะยังไม่เริ่มนับ

ปัญหาในเรื่องนี้คือ กรณีหนี้ภาษีอากรกรมสรรพากรเจ้าหนี้จะต้องใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรฟ้องคดีภายในอายุความหนี้ค่าภาษีอากรซึ่งมีกำหนด 10 ปีหรือต้องตกอยู่ภายในอายุความ 2 ปีเมื่อมีการจดทะเบียนเลิกห้างฯหรือบริษัท ในเรื่องดังกล่าวนี้ เห็นว่าอายุความ 2 ปีดังกล่าวเป็นบทจำกัดอายุความ หากหนี้ที่ห้างฯหรือบริษัทต้องรับผิดชอบมีอายุความยาวกว่า 2 ปีลูกหนี้สามารถยกอายุความนี้ขึ้นต่อสู้เจ้าหนี้ได้ เพราะเมื่อมีการชำระบัญชีทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทก็จะถูกจัดการใช้หนี้ให้แก่เจ้าหนี้ก่อน และเมื่อเหลือจากการชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้จึงแบ่งคืนให้แก่ผู้ถือหุ้น ทำให้ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทไม่มีทรัพย์สินหลงเหลืออยู่เมื่อมีการชำระบัญชีเสร็จสิ้น หากปล่อยให้เวลาล่วงเลยไปจะเป็นการยากที่เจ้าหนี้จะติดตามบังคับชำระหนี้ได้ภายหลังจากที่มีการจดทะเบียนเสร็จสิ้นการชำระบัญชี กฎหมายจึงต้องกำหนดให้เจ้าหนี้จะต้องใช้สิทธิเรียกร้องฟ้องคดีต่อศาลภายในอายุความ 2 ปีนับแต่วันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชี ดังนั้น แม้หนี้ค่าภาษีอากรจะได้มีการกำหนดอายุความไว้ 10 ปีก็ตามแต่เมื่อกฎหมายได้มีการกำหนดจำกัดอายุความไว้ให้เจ้าหนี้ต้องฟ้องลูกหนี้ที่เป็นห้างฯหรือบริษัท เมื่อได้มีการจดทะเบียนเลิกห้างฯและการชำระบัญชีเสร็จสิ้นแล้วภายใน 2 ปีอันเป็นการเฉพาะแล้วหนี้ภาษีอากรจึงต้องตกอยู่ภายใต้อายุความดังกล่าว กรมสรรพากรเจ้าหนี้จึงต้องฟ้องห้างฯหรือบริษัท ลูกหนี้ผู้เสียภาษีภายในอายุความ 2 ปีนับแต่นายทะเบียนรับจดทะเบียนเลิกบริษัทเสร็จสิ้น แม้ว่าหนี้ค่าภาษีอากรจะมีอายุความ 10 ปีและเริ่มนับแต่วันถึงกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีก็ตาม ทั้งนี้ อายุความ 2 ปีจะเริ่มนับใหม่ตั้งแต่วันที่นายทะเบียนรับจดทะเบียนเสร็จสิ้นการชำระบัญชี อย่างไรก็ดี บทบัญญัติเรื่องอายุความสะดุดหยุดลงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

²⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1249

²¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1272

²² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 875/2504

มาตรา 193/14 ถึงมาตรา 193/18 ย่อนำมาใช้บังคับด้วย ฉะนั้น ก่อนครบอายุความ 2 ปี หากมีเหตุที่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงแล้ว ระยะเวลาที่ล่วงไปก่อนหน้านั้นก็ไม่นับรวมเข้าในอายุความ ซึ่งในกรณีของหนี้ภาษีอากรก็คือการประเมินภาษีอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่จะทำให้อายุความสะดุดหยุดลงได้

อย่างไรก็ตาม อายุความฟ้องเรียกหนี้สินของห้างหรือบริษัทที่กำหนดมิให้ฟ้องเมื่อพ้น 2 ปีนับแต่วันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชีเป็นอายุความในการฟ้องคดีต่อศาล จึงไม่นำมาใช้กับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เพราะการยึดหรืออายัดไม่ใช่การฟ้องคดีต่อศาลแต่เป็นการใช้อำนาจดำเนินการบังคับตามสิทธิในหนี้ค่าภาษีอากรที่ตนมีอยู่ การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินจึงไม่ตกอยู่ในอายุความ 2 ปี ดังนั้น หากกรมสรรพากรใช้อำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีภายใน 10 ปีนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินแทนการฟ้องคดีต่อศาล กรมสรรพากรย่อมมีอำนาจกระทำได้

ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากร²³ กรมสรรพากรได้วางหลักเกณฑ์ในการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการไว้ โดยหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมิได้แจ้งเลิกหรือแจ้งเลิกแต่มิได้จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี ให้เจ้าพนักงานทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือจากกรรมการหรือหุ้นส่วน แต่หากบริษัทจำกัดได้ถูกขีดยกเลิกออกจากทะเบียนเป็นบริษัทร้างและโฆษณาในหนังสือราชกิจจานุเบกษาแล้ว หากเจ้าพนักงานไม่สามารถทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบริษัทได้ ให้เจ้าพนักงานทำการเร่งรัดจัดเก็บจากกรรมการผู้จัดการ และหรือผู้ถือหุ้นทุกคนเท่าที่ยังชำระมูลค่าของหุ้นไม่ครบ และเรียกบังคับได้เสมือนว่านิติบุคคลนั้นยังมีได้เลิกภายในอายุความ 10 ปี นับแต่วันที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับใบแจ้งภาษีอากร และในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแจ้งเลิกกิจการ และอยู่ระหว่างการชำระบัญชีให้เจ้าพนักงานมีหนังสือทวงถามและขอรับชำระภาษีอากรค้างจากผู้ชำระบัญชี พร้อมทั้งทำการเร่งรัดจากทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากร หากยังมีภาษีอากรค้างอยู่ให้ทำการเร่งรัดจากผู้จัดการ ผู้เป็นหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดชอบหรือผู้ถือหุ้นที่ชำระมูลค่าหุ้นไม่ครบ หากว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการและจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีแล้วให้เจ้าพนักงานรีบทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างให้เสร็จสิ้น

²³ ข้อ 25(7)(8)(9)(10) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545

ภายใน 2 ปี นับแต่วันที่จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี โดยมีหนังสือทวงถามและขอรับชำระภาษีอากรค้างจากผู้ชำระบัญชี

2.3 ปัญหาหนี้ภาษีอากรขาดอายุความเป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับ ความสงบเรียบร้อยหรือไม่²⁴

จากการที่ได้ศึกษามาแล้วจะเห็นได้ว่า อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร ไม่ได้มีการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรแต่กลับมีบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 ซึ่งกำหนดว่า สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรให้มีกำหนดอายุความ 10 ปี ปัญหาจึงมีว่าหนี้ภาษีอากรขาดอายุแล้วจะเป็นปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยหรือไม่ หากเจ้าหนี้ผู้ทรงสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรไม่ใช้สิทธิเรียกร้องภายใน 10 ปีจนขาดอายุความแล้ว แต่ลูกหนี้ผู้เสียภาษีมิได้ยกอายุความขึ้นเป็นข้อต่อสู้ศาลจะหยิบยกปัญหาดังกล่าวขึ้นมาพิจารณาได้เอง โดยเห็นว่าอายุความหนี้ภาษีอากรเป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยได้หรือไม่

ในเรื่องนี้ หากพิจารณาจากมาตรา 193/31 ซึ่งบัญญัติอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประกอบกับมีคำพิพากษาศาลฎีกาวินิจฉัยเรื่องอายุความในทางแพ่งไว้ว่า ปัญหาเรื่องอายุความไม่ใช่ปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน เพราะถ้าคู่ความไม่อ้างอายุความขึ้นต่อสู้ศาลยกอายุความมายกฟ้องไม่ได้ จึงไม่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน²⁵ และยังมีมาตรา 193/29 ซึ่งบัญญัติว่า“เมื่อไม่ได้ยกอายุความขึ้นเป็นข้อต่อสู้ศาลจะอ้างเอาอายุความมาเป็นเหตุยกฟ้องไม่ได้” อันอาจทำให้เห็นได้ว่าอายุความในหนี้ค่าภาษีอากรนั้นเป็นปัญหาข้อกฎหมายที่ไม่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย เพราะหากคู่ความไม่ยกเรื่องอายุความขึ้นมาเป็นข้อต่อสู้ศาลจะยกเรื่องอายุความขึ้นมาเป็นเหตุยกฟ้องไม่ได้ แต่ก็มีความเห็นไปอีกทางหนึ่งว่า แท้จริงแล้วบทบัญญัติในเรื่องอายุความนั้นถือได้ว่าเป็นบทกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน เพราะเป็นบทบัญญัติที่มีเหตุผลมาจากนิตินโยบายของรัฐบุคคลจึงตกลงยกเว้นเป็นอย่างอื่นมิได้ และหากฝ่าฝืนข้อตกลงเช่นนี้ย่อมตกเป็น

²⁴ ปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบหมายถึงปัญหาที่กระทบกระเทือนถึงประโยชน์สาธารณะชนทั่วไป ไม่ใช่เรื่องเฉพาะของคู่ความ

²⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 720/2518, 1459/2526

โมฆะ²⁶ หรือจะตกลงกันย่นเข้าหรือขยายก็ได้²⁷ หรือจะสละล่วงหน้าก็ได้้นอกจากหลังจากครบกำหนดอายุความแล้ว โดยอายุความนั้นทำให้ใช้สิทธิเรียกร้องไม่ได้อันแสดงได้ว่าเป็นเรื่องอำนาจฟ้องโดยตรง และการที่กฎหมายให้ศาลยกฟ้องได้ต่อเมื่อคู่ความยกขึ้นอ้างแทนที่จะแสดงว่าไม่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนกลับแสดงว่าเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนจึงต้องบัญญัติยกเว้นไม่ให้ศาลยกขึ้นอ้าง²⁸ ดังนั้น อายุความจึงเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยเพียงแต่กฎหมายกำหนดให้ลูกหนี้ต้องยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้เองเท่านั้น อย่างไรก็ตาม ในเรื่องนี้ยังไม่มีคำวินิจฉัยไว้โดยตรงว่าอายุความในหนี้ค่าภาษีอากรขาดอายุความนั้นเป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน

ในเรื่องนี้เห็นว่า เมื่อพิจารณาจากหลักความสงบเรียบร้อยของประชาชนทางการเมือง การปกครองจะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีอากร เป็นกฎหมายเกี่ยวกับอำนาจการปกครองประเทศตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญอันเป็นอำนาจฝ่ายบริหาร โดยกฎหมายภาษีอากรจะกำหนดให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรแก่ประชาชนเพื่อนำเงินภาษีนั้นไปใช้ในการบริหารปกครองประเทศ กฎหมายภาษีอากรจึงเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน รวมทั้งมูลหนี้ภาษีอากรที่เกิดจากกฎหมายภาษีอากร นอกจากนี้ หากพิจารณาหลักความสงบเรียบร้อยของด้านเศรษฐกิจ กฎหมายภาษีอากรก็เป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับระบบเศรษฐกิจของประเทศ เพราะรัฐจะให้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการแก้ไขปัญหาในทางเศรษฐกิจ เช่น การแก้ปัญหาเงินเฟ้อ การกระตุ้นเศรษฐกิจ เป็นต้น ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรรวมทั้งมูลหนี้ค่าภาษีอากรที่เกิดจากกฎหมายภาษีอากรย่อมเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน

นอกจากนี้ แม้อายุความในการใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรจะบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ตาม แต่หากพิจารณาโดยเนื้อแท้ของหนี้ภาษีอากร จะเห็นว่าหนี้ภาษีอากรเป็นหนี้ที่เกิดขึ้นฝ่ายเดียวโดยผลของกฎหมายซึ่งผู้เสียภาษีมิได้ตกลงยินยอมด้วยโดยใจสมัคร ทั้งหนี้ภาษีอากรเป็นหนี้ที่เกิดขึ้นโดยกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายปกครองที่

²⁶ กำชัย จงจักรพันธ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยระยะเวลาและอายุความ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545), น.270-271

²⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 330/2519

²⁸ หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 720/2518 โดยศาสตราจารย์ จิตติ ติงศภักดิ์

ให้อำนาจฝ่ายเดียวแก่รัฐในการบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน หนี้ภาษีอากรจึงเป็นหนี้ที่กระทบกระเทือนต่อสิทธิประโยชน์ของประชาชนและสังคมโดยรวม ปัญหาว่าการใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรขาดอายุความหรือไม่จึงเป็นเรื่องที่กระทบกระเทือนต่อประโยชน์สาธารณะ ดังนั้น ปัญหาว่าหนี้ภาษีอากรขาดอายุความจึงเป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย

อนึ่ง เมื่อพิจารณาประวัติศาสตร์ของอายุความหนี้ค่าภาษีอากรที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว จะเห็นได้ว่าอายุความหนี้ภาษีอากรได้บัญญัติขึ้นก่อนที่จะมีการจัดทำประมวลกฎหมายหลายปี ทั้งในสมัยที่จัดทำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นแนวความคิดในการแบ่งแยกกฎหมายมหาชนกับกฎหมายเอกชนยังไม่เด่นชัด คงมีการแบ่งแยกกฎหมายระหว่างกฎหมายแพ่งกับกฎหมายอาญาเท่านั้น โดยกฎหมายใดไม่ใช่กฎหมายอาญาแล้วก็จะถือว่าเป็นกฎหมายแพ่งทั้งสิ้นซึ่งรวมถึงกฎหมายภาษีอากรด้วย ดังนั้น หนี้ภาษีอากรจึงถูกมองว่าเป็นหนี้ในทางแพ่ง นอกจากนี้ เหตุที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ห้ามศาลมิให้ยกเรื่องดังกล่าวขึ้นพิจารณาได้เอง เพราะหนี้ในทางแพ่งเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับผลประโยชน์เฉพาะคู่กรณีเท่านั้น โดยกฎหมายมุ่งให้คู่กรณีรักษาสผลประโยชน์ของตนหากคู่กรณีไม่รักษาสผลประโยชน์ที่ตนควรจะได้กฎหมายก็ไม่พึงที่จะไปช่วยเหลือ แต่ในกรณีของหนี้ภาษีอากรซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับผลประโยชน์ของมหาชน ศาลจึงน่าที่จะสามารถยกเรื่องดังกล่าวขึ้นพิจารณาเองได้

ดังนั้น จึงเห็นว่าควรมีการแก้ไขในเรื่องดังกล่าว โดยการยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 193/31 ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และเพิ่มเติมบทบัญญัติในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร เพื่อให้สามารถนำไปใช้กับกฎหมายภาษีอากรทุกชนิดมิใช่แต่ภาษีอากรตามประมวลกฎหมายเท่านั้น โดยกำหนดอายุความแห่งหนี้ค่าภาษีอากรไว้ในพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวมีกำหนดอายุความ 10 ปีนับแต่วันที่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือวันถึงกำหนดเวลาที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ชำระ เพื่อให้เห็นว่าอายุความหนี้ภาษีอากรได้มีการบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะในกฎหมายภาษีอากร ซึ่งเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยอันทำให้อายุความหนี้ภาษีอากรเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยไปด้วย หากเจ้าหนี้ภาษีอากรฟ้องบังคับตามสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรต่อศาลเกินกำหนดอายุความหนี้ภาษีอากร แม้ลูกหนี้ผู้เสียภาษีจะมีได้ยกข้อต่อสู้ว่าหนี้ค่าภาษีอากรนั้นขาดอายุความขึ้นต่อสู้ ศาลย่อมมีอำนาจหยิบยกปัญหาดังกล่าวขึ้นพิจารณาได้เองเพราะปัญหาอายุความหนี้ค่าภาษีอากรเป็นข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยเช่นเดียวกับปัญหาข้อ

กฎหมายอื่นๆ ที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากร²⁹

²⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5003/2541, 4158/2538, 1123/2543

