

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1 บทสรุป

ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้นประกอบด้วย ภาษีเงินได้บุคคล ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และอากรแสตมป์ ซึ่งภาษีแต่ละประเภทเก็บจากบุคคลและฐานภาษีที่แตกต่าง การดำเนินการตั้งแต่การกำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน การหมายเรียกตรวจสอบ การบังคับจัดเก็บภาษีและการอุทธรณ์ภาษีดังกล่าว จะมีการนำหลักเกณฑ์ในเรื่องระยะเวลาและอายุความเข้าไปเกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว โดยกฎหมายจะกำหนดให้ผู้เสียภาษีหรือเจ้าพนักงานดำเนินการภายในระยะเวลาหรืออายุความที่กำหนดไว้ หากผู้เสียภาษีหรือเจ้าพนักงานไม่ดำเนินการภายในกำหนดดังกล่าว ผู้เสียภาษีหรือเจ้าพนักงานจะหมดสิทธิหน้าที่ตามที่ตนมีอยู่หรืออาจถูกปฏิเสธสิทธิที่มีอยู่ได้ นอกจากนี้ เนื่องจากประมวลรัษฎากรมีการกำหนดโทษทางอาญา เพื่อลงโทษผู้ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด อายุความทางอาญาก็ถูกนำมาใช้กับโทษดังกล่าว ซึ่งจะมีลักษณะและหลักเกณฑ์แตกต่างจากอายุความทางแพ่ง

จากการศึกษาพบว่ากฎหมายภาษีอากรนั้นไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องระยะเวลาไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น จึงนำหลักเกณฑ์ของระยะเวลาทางแพ่งอันเป็นหลักทั่วไปมาใช้กับทางภาษีอากร นอกจากนี้ การที่กฎหมายภาษีอากรมีลักษณะเป็นกฎหมายปกครองอย่างหนึ่ง เพราะเป็นการใช้อำนาจของรัฐฝ่ายเดียวบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน หลักของระยะเวลาทางปกครองจึงนำมาใช้กับทางภาษีด้วย ทั้งนี้ ยังพบว่าระยะเวลาทางปกครองมีการกำหนดวันเริ่มต้นและวันสิ้นสุดแห่งระยะเวลาไว้เป็นการเฉพาะ ซึ่งเรื่องดังกล่าวก็นำไปใช้กับระยะเวลาทางภาษี กล่าวคือ หากกำหนดเวลาเป็นวัน สัปดาห์ เดือนหรือปีนั้นมิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วย เว้นแต่จะได้เริ่มการในวันนั้นหรือมีการกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นโดยเจ้าหน้าที่ ส่วนของการสิ้นสุดลงของระยะเวลาในกรณีที่เจ้าหน้าที่ต้องกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้นับวันสิ้นสุดของระยะเวลานั้นให้รวมเข้าด้วยแม้ว่าวันสุดท้ายเป็นวันหยุดทำการงานสำหรับเจ้าหน้าที่ สำหรับในกรณีของผู้เสียภาษีการสิ้นสุดลงของระยะเวลานำหลักทางแพ่งมาใช้คือ หากวันสุดท้ายของระยะเวลาเป็นวันหยุดทำการของทางราชการให้นับวันสิ้นสุดของระยะเวลาในวันแรกที่เป็นวันเปิดทำการของทางราชการ

อนึ่ง ในส่วนที่ไม่ได้มีการกำหนดไว้ในกฎหมายปกครองดังกล่าวก็จะต้องนำหลักทั่วไปทางแพ่งมาใช้ เช่น การคำนวณนับ การสิ้นสุดของระยะเวลากรณีปกติ โดยการคำนวณระยะเวลาให้คำนวณเป็นวัน แต่ถ้ากำหนดเป็นหน่วยเวลาที่สั้นกว่าวัน ก็ให้คำนวณตามหน่วยเวลาที่กำหนดนั้น ที่ว่าให้คำนวณเป็นวันนั้น หมายความว่าในกรณีที่ระยะเวลาที่กำหนดเป็นวันหรือมากกว่าวันขึ้นไป เช่น ระยะเวลาที่กำหนดเป็นสัปดาห์ เดือนหรือปีนั้นเมื่อจะคำนวณระยะเวลาให้นับวันแต่ละวันเป็นหนึ่งวันเต็มโดยไม่ต้องคำนึงถึงเศษของวันแต่อย่างใด แต่หากเป็นระยะเวลาที่สั้นกว่าวันก็ให้คำนวณตามหน่วยเวลาที่สั้นกว่านั้น ซึ่งในกฎหมายภาษีอากร โดยเฉพาะประมวลรัษฎากรมีกำหนดระยะเวลาทั้งที่เป็นวัน เดือน หรือปี เช่น ระยะเวลาในการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่กำหนดให้อุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เป็นต้น

ส่วนการสิ้นสุดแห่งระยะเวลาสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 กรณีคือ กรณีแรกการสิ้นสุดแห่งระยะเวลาที่กำหนดเป็นวัน กรณีที่สองการสิ้นสุดแห่งระยะเวลาที่กำหนดเป็นสัปดาห์ เดือน หรือปี และกรณีที่สามการสิ้นสุดของระยะเวลาที่ตรงกับวันหยุด โดยการสิ้นสุดแห่งระยะเวลาที่กำหนดเป็นวันย่อมสิ้นสุดลงเมื่อครบกำหนดเวลานั้นเองทั้งนี้โดยไม่ต้องคำนึงถึงเศษของวัน ส่วนการสิ้นสุดแห่งระยะเวลาที่กำหนดเป็นสัปดาห์ เดือน หรือปี หากระยะเวลานั้นได้เริ่มต้นนับในวันต้นแห่งสัปดาห์เดือน หรือปี ให้คำนวณตามปฏิทิน กล่าวคือระยะเวลานั้นจะสิ้นสุดลงในวันสุดท้ายของสัปดาห์ วันสุดท้ายของเดือน หรือวันสุดท้ายของปีแล้วแต่กรณี แต่หากระยะเวลานั้นมิได้เริ่มต้นนับในวันต้นแห่งสัปดาห์ วันต้นเดือน วันต้นแห่งปีนั้น ระยะเวลาย่อมสิ้นสุดลงในวันก่อนหน้าจะถึงวันแห่งสัปดาห์ เดือนหรือปีสุดท้ายอันเป็นวันตรงกับวันเริ่มระยะเวลานั้น และหากระยะเวลานับเป็นเดือนหรือปีนั้นไม่มีวันตรงกันในเดือนสุดท้าย กฎหมายให้ถือเอาวันสุดท้ายแห่งเดือนนั้นเป็นวันสิ้นสุดระยะเวลา สำหรับการสิ้นสุดของระยะเวลาที่ตรงกับวันหยุด หากเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่มีหน้าที่ต้องกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ให้นับวันสิ้นสุดของระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วยแม้ว่าวันสุดท้ายเป็นวันหยุดทำการงาน แต่หากเป็นกรณีที่บุคคลใดต้องทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กำหนดโดยกฎหมายหรือโดยคำสั่งของเจ้าหน้าที่ ถ้าวันสุดท้ายเป็นวันหยุดทำการงานสำหรับเจ้าหน้าที่หรือวันหยุดตามประเพณีของบุคคลผู้รับคำสั่ง ให้ถือว่าระยะเวลานั้นสิ้นสุดในวันทำงานที่ถัดจากวันหยุดนั้น แต่หากมีกฎหมายหรือเจ้าหน้าที่ที่มีคำสั่งกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นก็ต้องเป็นตามนั้น

นอกจากนี้ ในประมวลรัษฎากรเองก็ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับระยะเวลาไว้ในเรื่องของการขยายระยะเวลา โดยกำหนดให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจในการขยายระยะเวลาได้ เช่น ขยายระยะเวลาอุทธรณ์การประเมิน เป็นต้น สำหรับการเริ่มนับระยะเวลาที่

ขยายออกไปในทางภาษีอากรได้นำหลักทั่วไปในทางแพ่งมาใช้ โดยการเริ่มนับระยะเวลาที่ขยายออกไปให้นับวันที่ต่อจากวันสุดท้ายของระยะเวลาเดิมเป็นวันเริ่มต้น แต่หากมีการกำหนดวันเริ่มต้นแห่งระยะเวลาที่ขยายออกไปไว้เป็นการเฉพาะแล้วก็ให้เป็นไปตามนั้น หากระยะเวลาดั้งเดิมตรงกับวันหยุดของทางราชการและได้มีการขยายระยะเวลาออกไป ระยะเวลาสิ้นสุดเดิมที่ตรงกับวันหยุดของทางราชการนั้นให้นับต่อจากรยะเวลาดั้งเดิมที่ตรงกับวันหยุด

ในส่วนของอายุความภาษีอากรนั้น อายุความภาษีอากรได้มีการกำหนดไว้เป็นการเฉพาะแล้ว แต่อายุความภาษีอากรนี้ไม่ได้กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากรหรือในประมวลรัษฎากรโดยตรง กลับได้มีการบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 กำหนดอายุความภาษีอากรไว้ 10 ปี ซึ่งนำมาใช้กับภาษีอากรทุกชนิดไม่ว่าจะเป็นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ หรือภาษีอื่นๆ โดยหลักเกณฑ์เกี่ยวกับอายุความภาษีอากรนั้นจะนำหลักทั่วไปในเรื่องอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้ ไม่ว่าจะเป็นการเริ่มนับอายุความ การสิ้นสุดแห่งอายุความ และอายุความสะดุดหยุดลง โดยการนับอายุความหลักทางแพ่งกำหนดให้อายุความเริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ซึ่งเมื่อนำมาใช้กับอายุความการใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากร วันที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรได้คือ วันครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ หากเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีและแจ้งการประเมินภาษีไปยังผู้เสียภาษี ถือว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเป็นการที่เจ้าหนี้ได้ทำการอื่นใดอันมีผลเป็นอันเดียวกับการฟ้องคดีจึงทำให้อายุความสะดุดหยุดลง โดยผลของอายุความในหนี้ภาษีอากรสะดุดหยุดลงคือ อายุความที่เริ่มนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการจนถึงวันที่มีการแจ้งการประเมินจะถูกปลงล้างสูญหายไปสิ้นและเริ่มต้นนับใหม่ ส่วนการสิ้นสุดแห่งอายุความภาษีอากรนั้น การคำนวณวันสิ้นสุดแห่งอายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรจะนำหลักทางแพ่งมาใช้ โดยหากวันสิ้นสุดแห่งอายุความตรงกับวันหยุดของทางราชการ ระยะเวลาสิ้นสุดแห่งอายุความก็จะขยายออกไปเป็นวันแรกที่เริ่มทำการของทางราชการ ดังนั้น หากวันสุดท้ายของอายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรตรงกับวันหยุดของทางราชการอายุความก็จะขยายออกไปเป็นวันแรกที่เริ่มทำการของทางราชการจะเป็นวันสุดท้ายแห่งอายุความหนี้ภาษีอากร

นอกจากนี้ กฎหมายภาษีอากรโดยเฉพาะประมวลรัษฎากรมีกำหนดโทษทางอาญาไว้สำหรับผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด เช่น กรณีไม่ยื่นรายการ ไม่ออกหนังสือรับรอง ไม่ปฏิบัติตามหนังสือแจ้งความ กรณีหลีกเลี่ยงภาษีโดยการแจ้งความเท็จ ข้อโกง หรืออุบาย การไม่ยื่นรายการเสียภาษีโดยเจตนาหรือพยายามเลี่ยงภาษี เป็นต้น กำหนดโทษทางอาญาดังกล่าวนี้ก็ต้องนำเรื่องอายุความทางอาญามาใช้ด้วย โดยอายุความอาญาดังกล่าวจะเริ่มนับการนับแต่วัน

กระทำความผิด ซึ่งวันกระทำความผิดหมายถึงวันที่การกระทำที่เป็นความผิดนั้นจบสิ้นลง การเริ่มนับอายุความจึงไม่ใช่เรื่องของความผิดสำเร็จ โดยวันกระทำความผิดอาจเป็นวันแรกที่ลงมือกระทำตลอดไปจนถึงวันที่การกระทำอันก่อให้เกิดความผิดได้กระทำครบถ้วนตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ และอาจมีการกระทำเป็นความผิดต่อเนื่องกันไป ในส่วนการนับอายุความสิ้นสุดต้องนำหลักว่าด้วยระยะเวลาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของการกำหนดระยะเวลาเป็นสัปดาห์ เดือน หรือปีให้คำนวณตามปีปฏิทิน หรือกรณีวันสุดท้ายของระยะเวลาเป็นวันหยุดทำการตามประกาศเป็นทางการหรือตามประเพณี ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา

และจากการศึกษาระยะเวลาและอายุความภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ทำให้ทราบถึงปัญหาของระยะเวลาและอายุความภาษีตามประมวลรัษฎากรว่ามีอย่างไร ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

1. ปัญหาความเหมาะสมของระยะเวลาในการอุทธรณ์ภาษีอากรการอุทธรณ์การประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้อุทธรณ์ภายใน 30 วันไม่ว่าจะเป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือต่อศาลนั้น มีปัญหาว่าระยะเวลาที่กำหนดให้อุทธรณ์ดังกล่าวนั้นมีความเหมาะสมหรือไม่ เห็นว่าระยะเวลาดังกล่าวน้อยเกินไป หากพิจารณาเปรียบเทียบกับความยุ่งยากและสลับซับซ้อนในการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีทั้งปัญหาเรื่องตัวเลขต่างๆ ปัญหาความยุ่งยากในทางบัญชี โดยเฉพาะในภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องมีระบบเอกสารการบัญชีและเอกสารต่างๆ ก็มีเป็นจำนวนมากโดยเฉพาะใบกำกับภาษี หากเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มก็อาจเกิดปัญหาในการเตรียมพยานเอกสารเพื่อการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และปัญหาการเตรียมคดีเพื่อดำเนินการฟ้องร้องต่อศาลได้เนื่องจากไม่สามารถรวบรวมและตรวจสอบได้ทัน เมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีอากรแล้วผู้เสียภาษีจะต้องปรึกษาผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษี เช่น ทนายความ หรือนักบัญชี ซึ่งกว่าที่ผู้เชี่ยวชาญเหล่านี้จะทำความเข้าใจและตรวจสอบความถูกต้องก็ต้องใช้เวลา และการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินนั้นมิใช่จะทำการประเมินในปีที่ได้มีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแต่เพียงอย่างเดียว บางกรณีมีการตรวจสอบภาษีย้อนหลังจากปีที่ได้มีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไปแล้ว 3 ถึง 5 ปี เอกสาร พยานหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องอาจเกิดสูญหายหรือยากแก่การค้นหา ทำให้ต้องใช้เวลาในการติดตามเอกสารพยานหลักฐานนั้นมานำส่งต่อเจ้าพนักงาน หรือต่อศาล ระยะเวลาอุทธรณ์ดังกล่าวจึงไม่เหมาะสมดังนั้น เพื่อคุ้มครองผู้เสียภาษีให้ได้รับความเป็นธรรมและมีระยะเวลาเพียงพอในการเตรียมการเพื่ออุทธรณ์ภาษีอากร จึงควรมีการแก้ไขระยะเวลาในการอุทธรณ์ภาษีอากรดังกล่าว

นอกจากระยะเวลาอุทธรณ์ภาษีที่กำหนดไว้ค่อนข้างจะไม่เหมาะสมแล้ว ยังมีปัญหาในเรื่องระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งในประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ การดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นจะมีเจ้าหน้าที่สังกัดหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ทำหน้าที่และรับผิดชอบในการรวบรวมข้อเท็จจริง พยานหลักฐานสรุปข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายตลอดจนการจัดทราขงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อทำการวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป ซึ่งกระบวนการดังกล่าวประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดระยะเวลาว่าต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในเวลาเท่าใด ทำให้เกิดความไม่แน่นอนกับตัวผู้เสียภาษีว่าจะได้รับการวินิจฉัยแล้วเสร็จเมื่อใด การไม่กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจใช้ระยะเวลาพิจารณาได้นานเท่าใดก็ได้ ส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่อาจทราบได้ว่าการพิจารณาอุทธรณ์จะแล้วเสร็จลงวันใดจึงต้องรอคำวินิจฉัยอย่างไม่มีกำหนด เพราะไม่อาจใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาลได้หากยังไม่คำวินิจฉัย

สำหรับในเรื่องนี้ เห็นว่าแม้สามารถที่จะนำกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในเรื่องระยะเวลาการพิจารณาคำอุทธรณ์มาใช้ตามมาตรา 45 ประกอบมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ที่กำหนดให้ผู้มีอำนาจในการพิจารณาคำอุทธรณ์พิจารณาคำอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ เพราะประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดระยะเวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำการพิจารณาอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กำหนด และหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกฎหมายวิธีพิจารณาทางปกครองเป็นหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้มากกว่า แต่ระยะเวลาดังกล่าวก็น้อยจนเกินไปจนเป็นการเร่งรัดคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้รีบทำคำวินิจฉัยอันทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีประสิทธิภาพ ดังนั้น จึงเห็นว่าควรกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ในประมวลรัษฎากรว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องทำการพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาเท่าใด

2. ปัญหาอำนาจในการขยายระยะเวลาอุทธรณ์ ปัญหาเกิดขึ้นในทางปฏิบัติก็คือว่าระยะเวลา 30 วันที่กำหนดให้ผู้อุทธรณ์ภาษีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลนั้น เป็นระยะเวลาที่ค่อนข้างสั้นมากสำหรับผู้ต้องเสียภาษีที่จะเสนอคดีต่อศาล ปัญหาที่ว่าศาลมีอำนาจที่จะขยายกำหนดเวลาฟ้องคดี ได้หรือไม่ถ้าหากผู้ฟ้องคดีร้องขอให้ขยายกำหนดเวลา ตัวอย่างเช่น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ระบุว่า ให้ฟ้องคดีต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ดังนี้ถ้าหากผู้

อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว เห็นว่าเวลาที่กำหนดไว้ 30 วันนั้นไม่เพียงพอ จะขออุทธรณ์ให้ศาลขยายระยะเวลาออกไปอีก 10 วัน หรือ 15 วัน ดังนี้ ศาลจะมีอำนาจทำได้หรือไม่

เกี่ยวกับปัญหานี้ มาตรา 3 อัญญา ประมวลรัษฎากร กำหนดไว้ว่า กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ ก็ดี กำหนดเวลาอุทธรณ์ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจึงไม่สามารถปฏิบัติตามที่กำหนดได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควร จะให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ และบทบัญญัติเดียวกันยังให้อำนาจแก่รัฐมนตรีไว้อย่างกว้างๆ ว่า กำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ให้รัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ ซึ่งกำหนดเวลาดังกล่าวหมายรวมถึงกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ด้วย ดังนั้น กฎหมายจึงให้อำนาจฝ่ายบริหารที่จะขยายเวลาอุทธรณ์ต่อศาลหรือฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ แต่มีได้ระบุว่าให้ศาลมีอำนาจขยายระยะเวลาดังกล่าวได้

ปัญหาดังกล่าวนี้ได้มีความเห็น 2 ฝ่ายด้วยกัน ความเห็นฝ่ายแรกเห็นว่ากำหนดเวลาที่ต้องเสียภาษีจะต้องฟ้องต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วัน ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ศาลไม่มีอำนาจขยายได้เพราะถ้าประสงค์จะให้ศาลมีอำนาจขยายได้ ก็น่าจะบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษ ทั้งนี้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญา ก็ได้ให้อำนาจฝ่ายบริหารไว้โดยชัดแจ้งแล้ว ถ้าหากจะให้ศาลมีอำนาจขยายได้ก็ควรจะบัญญัติไว้ในบทบัญญัติเดียวกันนี้ อีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่า ศาลมีอำนาจขยายเวลาดังกล่าวนี้ได้ เพราะกำหนดเวลาให้ฟ้องคดีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 ที่กำหนดให้อุทธรณ์ต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยเป็นกำหนดเวลาให้ฟ้องคดี จึงเป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องวิธีพิจารณาความแพ่งอันกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ศาลจึงมีอำนาจขยายได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 17

ในเรื่องนี้ เห็นว่าแนวความเห็นฝ่ายที่สองน่าที่จะถูกต้อง การกำหนดให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ต่อศาล ก็เพื่อให้ได้มีการตรวจสอบการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานโดยองค์การตุลาการซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับฝ่ายบริหาร การอุทธรณ์ต่อศาลจึงควรที่จะเปิดโอกาสให้ราษฎรใช้สิทธิของตนได้อย่างอิสระ แต่ก็เชื่อว่าจะไม่มีความเสียหายจากการกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาล 30 วันซึ่งเป็นเวลาที่น้อยมาก เมื่อเทียบกับผู้เสียภาษีที่ไม่มีความรู้ความชำนาญทางด้านกฎหมายภาษี จึงเป็นการยากมากที่จะให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ได้ทันกำหนดเวลา ทำให้ผู้เสียภาษีต้องมีการขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์เสมอ หากให้อำนาจในการ

ขยายระยะเวลาอุทธรณ์อยู่ในอำนาจฝ่ายจัดเก็บภาษีเพียงฝ่ายเดียว การเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินต่อศาลเพื่อให้ศาลตรวจสอบอาจไม่บรรลุวัตถุประสงค์ เนื่องจากผู้จัดเก็บภาษีและผู้ที่อำนาจขยายระยะเวลาอุทธรณ์เป็นองค์กรเดียวกัน อาจมีการใช้อำนาจเพื่อประโยชน์แก่กัน โดยการไม่อนุญาตให้ขยายเวลาอุทธรณ์แม้จะมีเหตุจำเป็นก็ตาม ทั้งเรื่องการขยายระยะเวลายังเป็นดุลยพินิจของผู้มีอำนาจจึงอาจมีการใช้ดุลยพินิจที่ไม่เหมาะสม

ดังนั้น เพื่อให้เป็นการเปิดโอกาสแก่ผู้เสียภาษีให้ได้รับการตรวจสอบโดยองค์กรศาล จึงควรที่ให้อำนาจศาลมีอำนาจที่จะขยายระยะเวลาในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลได้

3. ปัญหาระยะเวลาการประเมินภาษี เมื่อได้มีออกมาเรียกตรวจสอบตามมาตรา 19 หรือ มาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว หรือกรณีที่เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินได้โดยไม่ต้องหมายเรียกตรวจสอบใดส่วนก่อน หากเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ หรือไม่ยื่นแบบหรือมีภาระภาษีที่ต้องเสีย เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินภาษีและแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ซึ่งประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดระยะเวลาการประเมินไว้ ปัญหาจึงมีว่าเจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินและแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีภายในกำหนดระยะเวลาเท่าใด

ในเรื่องดังกล่าว เมื่อพิจารณาลักษณะของการประเมินภาษีอากรแล้ว การประเมินภาษีเรียกเก็บภาษีอากรถือเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร เนื่องจากเมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินกำหนดจำนวนภาษีแจ้งแก่ผู้เสียภาษีแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีก็จะต้องถูกบังคับยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้ค่าภาษีอากร โดยมีต้องฟ้องร้องต่อศาลอันมีผลเป็นอย่างเดียวกับการฟ้องคดีเพื่อให้ชำระหนี้ตามสิทธิเรียกร้อง ซึ่งตามมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติว่า "สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรให้มีกำหนดอายุความ 10 ปี..." ดังนั้น การประเมินเรียกเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากร จึงต้องกระทำแล้วเสร็จภายใน 10 ปีนับแต่วันที่อาจบังคับตามสิทธิเรียกร้องได้ ซึ่งก็คือวันที่ครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการอันเป็นวันที่หนี้ถึงกำหนดชำระ มิฉะนั้นจะขาดอายุความไม่อาจบังคับตามสิทธิเรียกร้องนั้นได้ นอกจากนี้ ยังมีคำพิพากษาศาลฎีกาได้วางหลักไว้ว่ากรณีที่เจ้าพนักงานประเมินทำออกมาเรียกภายในกำหนดเวลา 2 ปี หรือ 5 ปีแล้วแต่กรณี เจ้าพนักงานประเมินจะต้องทำการประเมินเรียกเก็บภาษีภายใน 10 ปีนับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นรายการ ซึ่งจากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวทำให้เห็นได้ว่า ในกรณีของการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการหมายเรียกตรวจสอบภาษีภายในระยะเวลาที่ประมวลรัษฎากรกำหนดแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจทำการประเมินได้ภายในระยะเวลา 10 ปีนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลายื่นรายการเสียภาษี นอกจากนี้ กรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดง

รายการในประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดระยะเวลาในการหมายเรียกตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินไว้ และมีได้กำหนดระยะเวลาในการประเมินไว้ด้วย แต่ก็ได้มีการพิพากษาศาลฎีกาได้วางหลักไว้ว่า กรณีผู้ที่ไม่ยื่นแบบรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นั้น เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจออกหมายเรียกให้ส่งประเมินภาษีอากรและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระภายใน 10 ปีนับแต่วันที่ได้รับค่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระแล้ว จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวทำให้เห็นได้ว่า ในกรณีที่มิได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเจ้าพนักงานประเมินจะมีอำนาจหมายเรียกตรวจสอบได้ภายในกำหนด 10 ปีนับแต่วันที่ครบกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี และจะต้องทำการประเมินภาษีภายในกำหนดเวลา 10 ปีนับแต่วันที่ครบกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเช่นเดียวกัน และในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินได้โดยไม่ต้องทำการหมายเรียกตรวจสอบสำหรับผู้ที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในภาษีธุรกิจเฉพาะก็น่าที่จะมีระยะเวลาในการประเมิน 10 ปีนับแต่วันครบกำหนดยื่นรายการเสียภาษีเช่นกัน

จากการที่ศาลได้วางหลักไว้จะเห็นได้ว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจะต้องกระทำภายใน 10 ปีนับแต่วันที่ครบกำหนดยื่นรายการเสียภาษีไม่ว่าผู้เสียภาษีจะยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือไม่ก็ตาม ทำให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีได้ถึง 10 ปีไม่ว่าผู้เสียภาษีจะยื่นแบบแสดงรายการหรือไม่ยื่นก็ตาม อันจะเห็นได้ว่าเป็นระยะเวลาที่ยาวนานมากและไม่แน่นอนอนว่าผู้เสียภาษีจะต้องถูกประเมินเมื่อใด การยื่นหรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่มีผลต่อระยะเวลาในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินเพราะมีระยะเวลา 10 ปีเท่ากัน ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่ยื่นแบบแสดงรายการไว้ตามที่กฎหมายกำหนดแล้วเพียงแต่บกพร่องในการยื่นแบบแสดงรายการเท่านั้น แม้ว่าในกรณีที่ผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเจ้าพนักงานประเมินจะถูกจำกัดระยะเวลาในการหมายเรียกตรวจสอบ 2 ปีหรือ 5 ปีแล้วแต่กรณี และหากไม่มีการหมายเรียกตรวจสอบก่อนก็จะทำการประเมินภาษีไม่ได้ก็ตาม แต่เมื่อได้หมายเรียกตรวจสอบภายในระยะเวลาแล้วหลังจากนั้นเจ้าพนักงานประเมินจะประเมินเมื่อใดก็ได้ขอให้อยู่ภายในระยะเวลา 10 ปีนับแต่วันที่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินอาจทำการประเมินในปีสุดท้ายที่จะครบกำหนด 10 ปีก็ได้เท่ากับเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินได้ 10 ปีเหมือนกับกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีอยู่ดี และการที่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีเป็นเวลาถึง 10 ปีทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระภาษีเกินสมควร เพราะเป็นระยะเวลาที่ยาวนานมากอาจส่งผลกระทบต่อสถานะทางการเงินของผู้เสียภาษี ณ เวลาที่ถูกประเมินย้อนหลังในขณะนั้นได้ นอกจากนี้ ในบางกรณีการแจ้งการประเมินมีผลทำให้อายุความสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรขยายออกไปอีกถึง 20 ปีทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระภาษีในเวลาที่ยาวนานมาก ทั้งที่บางครั้งก็ได้ปฏิบัติตาม

กฎหมายโดยยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีถูกต้องอันก่อให้เกิดความเดือนร้อนและไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

ดังนั้น จึงเห็นว่าควรที่จะมีการกำหนดระยะเวลาในการประเมินภาษีอากรไว้ เช่นเดียวกับที่กำหนดไว้ในภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อจำกัดอำนาจในการประเมินของเจ้าพนักงาน และคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีให้ไม่ถูกระทบกระเทือนจนมากเกินไป

4. ปัญหาการขอคืนภาษี การที่ผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีไปหรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียนั้น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีทำการขอคืนภาษีภายในกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องขอคืน ณ สรรพากรเขตหรือสรรพากรอำเภอท้องที่ที่ตนมีภูมิลำเนา หรืออาจยื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าพนักงานประเมินก็ได้ แต่เมื่อได้ทำการขอคืนภาษีอากรแล้วหากเจ้าพนักงานปฏิเสธการขอคืนดังกล่าว ผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากรต่อศาลภายในระยะเวลาเท่าใด และผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์คำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากรของเจ้าพนักงานนั้นโดยตรงต่อศาลได้ทันที หรือผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์คำสั่งนั้นต่อฝ่ายบริหารก่อนตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลได้นั้น

ในเรื่องนี้หากพิจารณาโดยอาศัยหลักทางแพ่ง อาจเห็นได้ว่าเป็นเรื่องการใช้สิทธิเรียกร้องต่อรัฐในการเรียกหนี้ที่รัฐได้มาโดยไม่มีมูลจะอ้างกฎหมายได้ เพราะเป็นหนี้ที่ไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ อันเป็นหลักในเรื่องลามามิควรได้ ซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องฟ้องร้องขอคืนเงินดังกล่าวต่อศาลภายในอายุความ 1 ปี นับแต่เวลาที่ฝ่ายผู้เสียหายรู้ว่าตนมีสิทธิเรียกคืน หรือ เมื่อพ้น 10 ปี นับแต่เวลาที่สิทธินั้นได้มีขึ้น แต่หากมองว่าการขอคืนภาษีเป็นการติดตามเอาทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1336 อันเป็นทรัพย์สินซึ่งไม่มีอายุความ ผู้ทรงสิทธิสามารถที่จะขอคืนเงินภาษีอากรได้เมื่อใดก็ได้ เมื่อการขอคืนเป็นการใช้สิทธิติดตามเอาทรัพย์สินซึ่งเป็นสิทธิเรียกร้องอย่างอื่นที่ไม่ต้องใช้หลักลามามิควรได้ หากเจ้าพนักงานปฏิเสธการขอคืนภาษีผู้เสียภาษีย่อมสามารถที่จะฟ้องร้องต่อศาลขอคืนภาษีเมื่อไรก็ได้ไม่มีระยะเวลากำหนด

ในเรื่องดังกล่าวนี้เห็นว่า การขอคืนเงินภาษีทั้งในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ได้เสียไปเนื่องจากคิดว่าต้องเสียภาษี หรือ ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไปโดยที่ตนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี หรือในกรณีของการขอคืนเงินภาษีอากรที่ชำระไว้เกินกว่ากรณีที่จะต้องเสีย เป็นเรื่องของการใช้สิทธิติดตามเอาคืนโดยอาศัยหลักกรรมสิทธิ์ เนื่องจากเงินที่ชำระให้แก่รัฐเพื่อชำระค่าภาษีในกรณีที่ไม่ใช่หนี้ที่ต้องเสีย หรือเงินที่ได้ชำระเกินกว่าที่ควรต้องเสียไม่ใช่ภาษี เพราะเป็นเงินที่ไม่อยู่ในบังคับตามประมวลรัษฎากรให้ต้องเสียเป็นภาษี แต่เป็นเงินของผู้เสียภาษีซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีจึงสามารถใช้สิทธิติดตามเอาทรัพย์สินได้เมื่อใดก็ได้โดยไม่มี

อายุ เพียงแต่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้เป็นการเฉพาะให้ผู้เสียภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ได้เสียไปเนื่องจากคิดว่าต้องเสียภาษี หรือ ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไปโดยที่ตนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี หรือชำระภาษีไว้เกินกว่ากรณีที่จะต้องเสีย ต้องทำการขอคืนภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ เนื่องจากหากปล่อยให้การขอคืนภาษีไม่มีกำหนดระยะเวลาในการขอคืนจะส่งผลกระทบต่อสถานะทางการคลังของประเทศ เพราะเมื่อมีการชำระภาษีอากรแล้วเงินภาษีจะถูกนำไปใช้จ่ายในการบริหารและพัฒนาประเทศ หากผู้เสียภาษีมาทำการขอคืนรัฐก็จะต้องนำเงินจากคลังมาคืนให้กับผู้เสียภาษีอันจะส่งผลกระทบต่องบประมาณในการบริหารและพัฒนาประเทศ ทั้งหากปล่อยให้เวลาดำเนินนานไปหลักฐานต่างๆ เพื่อพิสูจน์สิทธิในการขอคืนอาจสูญหายยากแก่การนำมาพิสูจน์ ดังนั้น ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้ต้องทำการขอคืนภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนด

ในส่วนของปัญหาว่าคำสั่งปฏิเสธการขอคืนเงินภาษีจะต้องมีการอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารก่อน หรือจะสามารถอุทธรณ์โดยตรงต่อศาลได้ทันที เห็นว่าต้องนำหลักกฎหมายปกครองมาใช้เพราะถือว่าคำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากรเป็นคำสั่งปกครอง และกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายปกครองอย่างหนึ่งไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ไว้เป็นการเฉพาะ จึงต้องตกอยู่ภายใต้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 44 ประกอบมาตรา 3วรรคหนึ่ง โดยให้ผู้ขอคืนอุทธรณ์คำสั่งต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งภายใน 15 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติของศาลภาษีอากรแม้ผู้ขอคืนภาษีอากรจะมีได้อุทธรณ์คำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากรต่อฝ่ายบริหารก่อน ศาลภาษีอากรก็รับอุทธรณ์คำสั่งปฏิเสธขอคืนภาษีอากรดังกล่าว

จากปัญหาดังกล่าว จึงเห็นว่าควรที่จะมีการกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์คำสั่งขอคืนเงินภาษีดังกล่าวต่อศาลไว้ในประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เพราะในการจัดเก็บภาษีเมื่อผู้เสียภาษีชำระภาษีแล้วเงินดังกล่าวก็จะถูกส่งเข้าคลัง และนำไปใช้จ่ายเพื่อประโยชน์สาธารณะต่างๆ หากผู้เสียภาษีสามารถฟ้องขอคืนเงินภาษีได้เมื่อใดก็ได้ นั่น ฝ่ายจัดเก็บก็ต้องนำเงินจากคลังมาคืนให้แก่ผู้เสียภาษีซึ่งเงินภาษีของผู้เสียภาษีอาจถูกใช้จ่ายไปหมดแล้วจึงต้องนำเงินภาษีส่วนอื่นๆ มาใช้คืนให้อันอาจจะกระทบกระเทือนต่อสถานะทางการคลังในเวลานั้น ดังนั้น จึงควรมีการกำหนดระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลไว้ แต่ระยะเวลาที่ไม่ควรที่จะยาวเกินไปนัก

5. ปัญหาอายุความการใช้สิทธิเรียกร้องแก่ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินของผู้ค้างภาษี ปัญหาประการแรก ในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีถูกเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกตรวจสอบใต้วงตามตรา 19 หรือ ตามตรา 23 หรือการประเมินจากแบบตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร หรือการประเมินโดยไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบใต้วงในภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี แต่ผู้ต้องเสียภาษี

ถึงแก่ความตายก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินจะมีหนังสือแจ้งการประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีให้ทราบ เจ้าพนักงานประเมินจะแจ้งการประเมินไปยังทายาทของผู้ต้องเสียภาษี หลังจากแจ้งการประเมินไปยังทายาทแล้วเมื่อทายาทไม่ยอมชำระค่าภาษี และอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อมาแล้วจึงมีการนำคดีขึ้นมาสู่ศาล ปัญหาที่ว่าทายาทผู้ได้รับแจ้งการประเมินจะยกอายุความมรดกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1754 ขึ้นต่อสู้ อ้างว่านี่ภาษีอากรขาดอายุความมรดกแล้วได้หรือไม่ ปัญหานี้มีความเห็นด้วยกันสองความเห็นดังนี้

ความเห็นแรก เห็นว่าเมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น จึงต้องถือหลักทั่วไปกล่าวคือ การที่เจ้าพนักงานประเมินไม่ได้ดำเนินคดีฟ้องเรียกหนี้ค่าภาษีอากรภายใน 1 ปี ย่อมขาดสิทธิฟ้องเรียกหนี้ค่าภาษีนั่นแล้วตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1754 ความเห็นนี้มีคำพิพากษาศาลฎีกาชั้นอุทธรณ์วินิจฉัยไว้ด้วย ส่วนความเห็นที่สอง เห็นว่าบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ประสงค์ให้ผู้จัดการมรดก ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบต่อมูลหนี้ค่าภาษีอากรหลังจากที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรถึงแก่ความตายแล้ว มิได้มุ่งประสงค์ให้กองมรดกของผู้ต้องเสียภาษีซึ่งถึงแก่ความตายรับผิดชอบ ดังนั้น ความรับผิดชอบในมูลหนี้ค่าภาษีอากรของผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกจึงตกอยู่ในหลักของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 มีอายุความ 10 ปี มิใช่ 1 ปี ตามมาตรา 1754 ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4178/2532

ในกรณีเรื่องนี้ เห็นว่าเมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น จึงต้องถือหลักทั่วไปกล่าวคือ การที่เจ้าพนักงานประเมินไม่ได้ดำเนินคดีฟ้องเรียกหนี้ค่าภาษีอากรภายใน 1 ปี ย่อมขาดสิทธิฟ้องเรียกหนี้ค่าภาษีนั่นแล้ว ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1754 ทั้งมาตรานี้ ก็กำหนดให้นับอายุความ 1 ปีจากวันที่เจ้าหนี้รู้หรือควรจะรู้ถึงความตายของเจ้ามรดก แต่ไม่เกิน 10 ปีนับแต่เจ้ามรดกตาย อันเป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหนี้ใช้สิทธิเรียกร้องได้ภายใน 10 ปีอยู่ดี เพียงแต่หากเจ้ามรดกรู้ว่าเจ้ามรดกตายหรือควรจะรู้ว่าเจ้ามรดกตายก็บังคับให้เจ้าหนี้ฟ้องคดีโดยเร็วภายใน 1 ปี เพราะหากดำเนินการฟ้องคดีล่าช้าเมื่อแบ่งทรัพย์สินมรดกกันเรียบร้อยแล้วจะเป็นปัญหาในการติดตามหนี้ที่ค้างชำระอยู่ต่อไปซึ่งชอบด้วยเหตุผล สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากรซึ่งเป็นสิทธิเรียกร้องอย่างหนึ่งของเจ้าหนี้จึงต้องตกอยู่ภายในอายุความดังกล่าว นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาจากมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร จะเห็นได้ว่ากฎหมายกำหนดเพียงให้เจ้าหน้าที่แจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังไปยังผู้จัดการมรดก หรือไปยังทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกเท่านั้น ไม่ได้กำหนดให้ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกรับผิดชอบชำระภาษีมูลหนี้ภาษีอากรแทนผู้เสียภาษี อันจะทำให้บุคคลดังกล่าวต้องตกเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีด้วยไม่ ซึ่งการตีความว่ากฎหมายมุ่งประสงค์ให้ผู้จัดการมรดก ทายาท

หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบต่อมูลหนี้ค่าภาษีอากรหลังจากที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรถึงแก่ความตายเห็นว่าจะไม่ถูกต้อง เพราะหากจะให้ผู้จัดการมรดก ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบต่อมูลหนี้ค่าภาษีอากรหลังจากที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรถึงแก่ความตายแล้ว บุคคลดังกล่าวก็ต้องรับผิดชอบในมูลหนี้ภาษีอากรทั้งหมดอันอาจเป็นจำนวนเกินกว่ามรดกที่ได้รับ หรือที่มีอยู่ ซึ่งจะขัดกับหลักการในการจัดเก็บภาษีที่เก็บจากการที่บุคคลมีเงินได้ หรือมีการประกอบธุรกิจ ซึ่งบุคคลดังกล่าวก็ไม่ได้มีเงินได้ หรือมีการประกอบธุรกิจ อันมูลเหตุทำให้ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด เป็นการเก็บภาษีจากผู้ที่ไม่ได้มีหน้าที่เสียภาษีอย่างแท้จริง อันเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยเหตุผล และขัดกับหลักการตีความกฎหมายภาษีที่จะต้องไม่ตีความให้เป็นผลร้ายกับผู้เสียภาษี และหากพิจารณาบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้แจ้งจำนวนภาษีอากรนั้นจะเห็นได้ว่าเป็นบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินมรดกซึ่งอยู่ในฐานะที่จะนำทรัพย์สินมรดกมาชำระภาษีได้ อันจะเห็นได้ว่ากฎหมายเพียงต้องการให้บุคคลเหล่านี้ดำเนินการต่างๆ แทนผู้เสียภาษีและนำเงินของผู้เสียภาษีผู้ตายไปชำระภาษีแทน เพราะผู้เสียภาษีผู้ตายไม่อาจดำเนินการดังกล่าวได้ ก็ต้องมีบุคคลมาดำเนินการแทน จึงกำหนดให้ผูมีส่วนเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินมรดกที่สามารถจัดการนำทรัพย์สินมรดกมาเสียภาษีได้เป็นผู้มีหน้าที่ดำเนินการแทน

อย่างไรก็ตาม การฟ้องคดีต่อศาลนั้นหาได้มีความหมายถึงการประเมินหรือแจ้งจำนวนภาษีอากรไม่ เนื่องจากการฟ้องคดีมรดก หมายความว่าถึงการกล่าวหรือเสนอข้อหาต่อศาลเพื่อบังคับเอาแก่กองมรดกเท่านั้น การประเมินหรือการแจ้งจำนวนภาษีแม้จะเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรซึ่งบังคับตามอำนาจของกฎหมายเพื่อให้ผู้เสียภาษีใช้หนี้ค่าภาษีอากรตามที่เรียกร้องก็ตาม แต่ก็มีใช่เป็นการฟ้องร้องบังคับตามสิทธิเรียกในหนี้ค่าภาษีอากรต่อศาล ดังนั้น การประเมินหรือแจ้งการประเมินให้ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกต้องรับผิดชอบชำระภาษีจึงไม่จำเป็นต้องกระทำภายในระยะเวลา 1 ปีเช่นเดียวกับอายุความที่เจ้าหนี้ฟ้องคดีมรดก หากประมวลรัษฎากรกำหนดระยะเวลาในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินไว้อย่างใด เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินภาษีอากรภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

ปัญหาประการที่สอง มีปัญหาว่าถ้าแจ้งการประเมินไปแล้ว ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกไม่ชำระภาษีจะใช้อำนาจมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรยึดทรัพย์สินของบุคคลดังกล่าวมาขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรค้างหรือไม่ในเรื่องดังกล่าวเมื่อพิจารณา คำว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบ” ตามมาตรา 12 มีความเห็นเป็นสองนัย นัยแรกมีความเห็นว่าจะกระทำไม่ได้เพราะทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีได้ตกเป็นของทายาทแล้ว ตั้งแต่ผู้ค้างภาษีได้ถึงแก่กรรมตามประมวลแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1599 ทายาทจึงไม่ใช่ผู้ค้างภาษี จึง

จำเป็นต้องใช้สิทธิทางศาลโดยฟ้องขึ้นเป็นคดีต่อศาล ส่วนในอีกความเห็นหนึ่งมีความเห็นว่าน่าจะยึดทรัพย์ขายทอดตลาดได้ เพราะทายาทได้รับมรดกไปทรัพย์สิน สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบด้วย คำว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบ” จึงน่าจะรวมทายาทของผู้ค้างภาษีที่ต้องรับไปทั้งสิทธิและหน้าที่ความรับผิดชอบจากเจ้ามรดกด้วย เจ้าพนักงานจึงมีอำนาจยึดทรัพย์ได้ สำหรับเรื่องนี้เห็นว่าการเห็นนัยที่สองน่าจะถูกต้อง เพราะเมื่อเจ้ามรดกตายทายาทย่อมต้องรับไปทั้งสิทธิและหน้าที่รวมทั้งหนี้ค่าภาษีอากรด้วย ทั้งในมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร ก็กำหนดกรณีเจ้ามรดกตายก่อนแจ้งการประเมินให้แจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์มรดกแล้วแต่กรณี ซึ่งเห็นได้ว่าเป็นบุคคลที่ได้รับทรัพย์มรดก กรณีจึงต้องพิจารณาที่ตัวทรัพย์มรดกที่ต้องรับผิดชอบในมูลหนี้ค่าภาษีอากร ไม่ใช่พิจารณาความรับผิดชอบจากสถานะผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์มรดก แต่ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์มรดกจะต้องถูกยึดทรัพย์เพื่อนำมาชำระค่าภาษีอากรได้ไม่เกินกว่าทรัพย์มรดกที่ได้มา ซึ่งในเรื่องนี้ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรก็ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างกรณีผู้ค้างภาษีอากรถึงแก่ความตายก่อนที่จะชำระภาษีอากรค้างไว้ โดยหากกองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่งให้เจ้าพนักงานทำการยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์ของกองมรดกได้ แต่หากกองมรดกของผู้ตายได้แบ่งไปยังทายาทแล้วให้ดำเนินคดีทางศาล

ส่วนปัญหาว่าเจ้าพนักงานจะต้องทำการยึดหรืออายัดทรัพย์ของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรเอาจากผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์มรดกภายในอายุความมรดกหรือไม่นั้น เมื่อพิจารณาจากกำหนดเวลาในการยึดหรืออายัดทรัพย์ขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรที่นำกำหนดเวลาตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ กล่าวคือ มีกำหนดเวลา 10 ปีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 12 วรรค 4 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 271 และกำหนดเวลา 10 ปีดังกล่าวไม่ใช่อายุความ จึงทำให้เห็นได้ว่าการยึดหรืออายัดทรัพย์ขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรเอาจากผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์มรดกไม่ตกอยู่ในระยะเวลา 1 ปีตามอายุความมรดก เนื่องจากการยึดหรืออายัดเป็นการใช้อำนาจดำเนินการบังคับตามสิทธิที่ตนมีอยู่มิใช่การใช้สิทธิเรียกร้องอันจะต้องตกอยู่ภายใต้อายุความมรดก เจ้าพนักงานจึงมีอำนาจยึดหรืออายัดทรัพย์ของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรเอาจากผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์มรดกได้ภายในระยะเวลา 10 ปี

6. ปัญหาอายุความฟ้องลูกหนี้ค่าภาษีอากรกรณีมีการชำระบัญชี เมื่อมีการจดทะเบียนเลิกห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทจะต้องมีการชำระบัญชีโดยผู้ชำระบัญชี ในระหว่างชำระบัญชีเจ้าหนี้สามารถฟ้องห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทได้ เพราะแม้จะจดทะเบียนเลิก

ห้างฯ หรือบริษัทแล้ว แต่ก็ยังให้ถือว่าห้างฯ หรือบริษัทนั้นยังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อ การชำระบัญชี และแม้การชำระบัญชีจะเสร็จสิ้นแล้วเจ้าหนี้ก็มีสิทธิฟ้องเรียกให้ห้างฯ หรือบริษัท ชำระหนี้ได้ภายในอายุความ 2 ปีนับแต่วันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชี ซึ่งวันถึงที่สุดแห่งการชำระ บัญชีนี้หมายถึงวันที่นายทะเบียนรับจดทะเบียนเสร็จสิ้นการชำระบัญชี ปัญหาในเรื่องนี้คือ กรณี หนี้ภาษีอากรกรมสรรพากรเจ้าหนี้จะต้องใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรโดยใช้อายุความ 10 ปี หรือใช้อายุความ 2 ปีหากเมื่อมีการจดทะเบียนเลิกห้างฯหรือบริษัท ในเรื่องดังกล่าวนี้ แม้หนี้ค่า ภาษีอากรจะมีอายุความ 10 ปีแต่เมื่อมีการจดทะเบียนเลิกห้างฯและมีการชำระบัญชี ได้มีการ กำหนดจำกัดอายุความไว้ให้เจ้าหนี้ฟ้องลูกหนี้ภายใน 2 ปีไว้เป็นการเฉพาะ หนี้ภาษีอากรจึงต้อง ตกอยู่ภายใต้อายุความดังกล่าว กรมสรรพากรเจ้าหนี้จึงต้องฟ้องลูกหนี้ผู้เสียภาษีภายในอายุ ความ 2 ปีนับแต่นายทะเบียนรับจดทะเบียนเลิกบริษัทเสร็จสิ้น แม้ว่าหนี้ค่าภาษีอากรจะเริ่มนับแต่ วันถึงกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีก็ตาม อายุความ 2 ปีจะเริ่มนับใหม่เมื่อถึงที่สุดแห่ง การชำระบัญชี

อย่างไรก็ตาม อายุความฟ้องเรียกหนี้สินของห้างฯหรือบริษัทที่กำหนดมิให้ฟ้องเมื่อ พ้น 2 ปีนับแต่วันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชีเป็นอายุความในการฟ้องคดีต่อศาล จึงไม่นำมาใช้กับ การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เพราะการยึดหรืออายัดไม่ใช่การฟ้องคดีต่อศาลแต่เป็นการใช้อำนาจดำเนินการบังคับตามสิทธิใน หนี้ค่าภาษีอากรที่ตนมีอยู่ การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินจึงไม่ตกอยู่ในอายุความ 2 ปี ดังนั้น หากกรมสรรพากรใช้อำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษี ภายใน 10 ปีนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินแทนการฟ้องคดีต่อศาล กรมสรรพากร ย่อมมีอำนาจกระทำได้ ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากร ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เลิกกิจการและจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีแล้ว ให้เจ้าพนักงานรีบทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษี อากรค้างให้เสร็จสิ้นภายใน 2 ปี นับแต่วันที่จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี โดยมีหนังสือทวงถาม และขอรับชำระภาษีอากรค้างจากผู้ชำระบัญชี

7. ปัญหาหนี้ภาษีอากรขาดอายุความเป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบ เรียบร้อยหรือไม่ เนื่องจากอายุความในสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร ไม่ได้มีการบัญญัติ ไว้ในประมวลรัษฎากรแต่กลับมีบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 ซึ่งกำหนดว่า สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากร ให้มีกำหนดอายุความ 10 ปี ซึ่งอายุ ความ 10 ปีนี้ ปัญหาจึงมีว่าหนี้ภาษีอากรขาดอายุแล้วจะเป็นปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับความ สงบเรียบร้อยหรือไม่ หากเจ้าหนี้ผู้ทรงสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรไม่ใช่สิทธิเรียกร้อง ภายใน 10 ปีจนขาดอายุความแล้ว แต่ลูกหนี้ผู้เสียภาษีมิได้ยกอายุความขึ้นเป็นข้อต่อสู้ไว้ศาลจะ

หยิบยกปัญหาดังกล่าวขึ้นมาพิจารณาได้เอง โดยเห็นว่าอายุความหนี้ภาษีอากรเป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยได้หรือไม่

ในเรื่องนี้ หากพิจารณาจากมาตรา 193/31 ซึ่งบัญญัติอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประกอบกับมีคำพิพากษาศาลฎีกาวินิจฉัยเรื่องอายุความในทางแพ่งไว้ว่า ปัญหาเรื่องอายุความไม่ใช่ปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน เพราะถ้าคู่ความไม่อ้างอายุความขึ้นต่อสู้ศาลยกอายุความมายกฟ้องไม่ได้ จึงไม่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน และยังมีมาตรา 193/29 ซึ่งบัญญัติว่า“เมื่อไม่ได้ยกอายุความขึ้นเป็นข้อต่อสู้ศาลจะอ้างเอาอายุความมาเป็นเหตุยกฟ้องไม่ได้” อันอาจทำให้เห็นได้ว่าอายุความในหนี้ค่าภาษีอากรนั้นเป็นปัญหาข้อกฎหมายที่ไม่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย เพราะหากคู่ความไม่ยกเรื่องอายุความขึ้นมาเป็นข้อต่อสู้ศาลจะยกเรื่องอายุความขึ้นมาเป็นเหตุยกฟ้องไม่ได้ แต่ก็มีความเห็นไปอีกทางหนึ่งว่า แท้จริงแล้วบทบัญญัติในเรื่องอายุความนั้นถือได้ว่าเป็นบทกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน เพราะเป็นบทบัญญัติที่มีเหตุผลมาก นิตินโยบายของรัฐบุคคลจึงตกลงยกเว้นเป็นอย่างอื่นมิได้ อายุความจะตกลงกันยื่นเข้าหรือขยายไม่ได้ สละล่วงหน้าก็ไม่ได้ นอกจากหลังจากครบกำหนดอายุความแล้ว อายุความทำให้ใช้สิทธิเรียกร้องไม่ได้แสดงว่าเป็นอำนาจฟ้องโดยตรง ที่กฎหมายให้ศาลยกฟ้องได้ต่อเมื่อคู่ความยกขึ้นอ้างแทนที่จะแสดงว่าไม่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน กลับแสดงว่าเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนจึงต้องบัญญัติยกเว้นไม่ให้ศาลยกขึ้นอ้าง อย่างไรก็ตาม ในเรื่องนี้ยังไม่มีคำวินิจฉัยไว้โดยตรงว่าอายุความในหนี้ค่าภาษีอากรขาดอายุความนั้นเป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน

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

นอกจากนี้ แม้อายุความในการใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรจะบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ตาม แต่หากพิจารณาโดยเนื้อหาของหนี้ภาษีอากร จะเห็นว่าหนี้ภาษีอากรเป็นหนี้ที่เกิดขึ้นฝ่ายเดียวที่เกิดโดยผลของกฎหมาย โดยผู้เสียภาษีมิได้ตกลงยินยอมด้วย ทั้งหนี้ภาษีอากรเกิดขึ้นโดยกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายปกครองที่ให้อำนาจฝ่ายเดียวแก่รัฐในการบังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชน หนี้ภาษีอากรจึงเป็นหนี้ที่กระทบกระเทือนต่อสิทธิประโยชน์ของประชาชน ปัญหาว่าการใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรขาดอายุความหรือไม่จึงเป็นเรื่องที่กระทบกระเทือนต่อประโยชน์สาธารณะ ดังนั้น ปัญหาว่าหนี้ภาษีอากรขาดอายุความจึงเป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย

อนึ่ง เมื่อพิจารณาประวัติศาสตร์ของอายุความหนี้ค่าภาษีอากรที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว จะเห็นได้ว่าอายุความหนี้ภาษีอากรได้บัญญัติขึ้นก่อนที่จะมีการจัดทำประมวลรัษฎากรหลายปี ทั้งในสมัยที่จัดทำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น แนวความคิดในการแบ่งแยกกฎหมายมหาชนกับกฎหมายเอกชนยังไม่เด่นชัด คงมีการแบ่งแยกกฎหมายระหว่างกฎหมายแพ่งกับกฎหมายอาญาเท่านั้น โดยกฎหมายใดไม่ใช่กฎหมายอาญาแล้วก็จะถือว่าเป็นกฎหมายแพ่งทั้งสิ้นซึ่งรวมถึงกฎหมายภาษีอากรด้วย ดังนั้น หนี้ภาษีอากรจึงถูกมองว่าเป็นหนี้ในทางแพ่ง นอกจากนี้ เหตุที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ห้ามศาลมิให้ยกเรื่องดังกล่าวขึ้นพิจารณาได้เอง เพราะหนี้ในทางแพ่งเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับผลประโยชน์เฉพาะคู่กรณีเท่านั้น โดยกฎหมายมุ่งให้คู่กรณีรักษาผลประโยชน์ของตนหากคู่กรณีไม่รักษาผลประโยชน์ที่ตนควรจะได้กฎหมายก็ไม่พึงที่จะไปช่วยเหลือ แต่ในกรณีของหนี้ภาษีอากรซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับผลประโยชน์ของมหาชน ศาลจึงน่าที่จะสามารถยกเรื่องดังกล่าวขึ้นพิจารณาเองได้

2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาระยะเวลาและอายุความทางภาษีที่นำเสนอไป ทั้งปัญหาของระยะเวลาและอายุความในทางภาษี ทำให้เห็นได้ว่าการที่ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติเรื่องอายุความไว้ต้องนำหลักทั่วไปในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้ ทำให้เกิดปัญหาในการนำมาปรับใช้กับกฎหมายภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นปัญหาการนับอายุความเริ่มต้น ปัญหาอายุความสะดุดหยุดลง หรือปัญหาการขาดอายุความในหนี้ภาษีอากรเป็นข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยหรือไม่ ส่วนในเรื่องของระยะเวลานั้นการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดระยะเวลาต่างๆไว้ไม่ชัดเจน ทำให้เกิดปัญหา เช่น ปัญหาอำนาจขยายระยะเวลาอุทธรณ์ของศาล ปัญหาระยะเวลาบังคับยึดทรัพย์ เป็นต้น หรือการที่ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการ

ประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินทำให้เกิดปัญหาระยะเวลาในการประเมิน หรือปัญหาความเหมาะสมของระยะเวลาในการอุทธรณ์ภาษี ปัญหาต่างๆ เหล่านี้เป็นปัญหาที่ต้องหาทางแก้ไขเพื่อไม่ให้กระทบกระเทือนต่อสิทธิของผู้เสียภาษี และก่อให้เกิดความเสียหายแก่ประชาชนที่เป็นผู้เสียภาษี จึงมีข้อเสนอแนะบางประการในเรื่องดังกล่าว ดังนี้

1. การที่ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์เรื่องระยะเวลาไว้เป็นการเฉพาะทำให้ต้องนำหลักทั่วไปในทางแพ่ง และในกฎหมายอื่นๆ มาใช้ ซึ่งทำให้เกิดความสับสนแก่ผู้เสียภาษีและผู้ใช้กฎหมาย จึงควรมีการบัญญัติหลักเกณฑ์ในเรื่องระยะเวลาไว้ในประมวลรัษฎากร โดยกำหนดหลักการคำนวณระยะเวลา การเริ่มนับระยะเวลา และการสิ้นสุดลงแห่งระยะเวลา ทั้งระยะเวลาที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีและระยะเวลาที่เกี่ยวข้องกับพนักงานเจ้าหน้าที่ เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการใช้ระยะเวลาและใช้ได้ถูกต้องมีประสิทธิภาพ อันเป็นการคุ้มครองประโยชน์ทั้งฝ่ายประชาชนและฝ่ายรัฐ

2. การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ไว้ 30 วัน ทั้งในชั้นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และในการอุทธรณ์ต่อศาล ซึ่งเห็นว่ามีระยะเวลาที่น้อยเกินไป ควรที่จะมีการแก้ไขให้ระยะเวลาอุทธรณ์นั้นยาวขึ้นกว่าเดิมโดยเฉพาะ ระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาล เพราะคดีภาษีอากรมีความซับซ้อนในเรื่องเอกสารหลักฐานต่างๆ ทั้งวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรก็แตกต่างจากคดีแพ่งทั่วไป โดยคดีภาษีอากรกำหนดให้ต้องยื่นบัญชีระบупยานก่อนวันขึ้นสองสถานไม่น้อยกว่า 30 วันและต้องยื่นตอนฉบับพยานเอกสารหรือยื่นพยานวัตถุพร้อมกับบัญชีระบупยาน จึงทำให้ต้องใช้เวลาค่อนข้างมากในการเตรียมคดีเพื่อจะฟ้องร้องต่อศาลระยะเวลาเพียง 30 วันนั้นไม่เพียงพอ เพื่อความเป็นธรรมจึงควรที่จะขยายกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ให้มากกว่านี้

ดังนั้น จึงเห็นว่าควรที่จะมีการกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์เสียใหม่ เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีเวลาเพียงพอในการเตรียมจัดทำเอกสารและพยานหลักฐาน ในการอุทธรณ์การประเมินทั้งต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และต่อศาล โดยเห็นว่าระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรแก้ไขให้มีระยะเวลา 60 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ส่วนระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาลเห็นว่าควรแก้ไขให้มีระยะเวลา 90 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เหตุที่กำหนดให้ระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แตกต่างจากการอุทธรณ์ต่อศาลเนื่องจากการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีเจ้าพนักงานเป็นผู้รวบรวมตรวจสอบเอกสารหลักฐานและพยานต่างๆ โดยมีอำนาจออกหนังสือเชิญมาพบหรือหมายเรียกพยานมาไต่สวน ผู้เสียภาษีมินหน้าที่รวบรวมเอกสาร พยานหลักฐานต่างๆ เพื่อส่งต่อเจ้าพนักงานตามที่เจ้าพนักงานสั่งให้ส่ง แต่การอุทธรณ์ต่อศาลผู้เสียภาษีจะต้องเป็นผู้รวบรวม

ตรวจสอบเอกสารหลักฐานและพยานต่างๆ ด้วยตนเองเพื่อเสนอต่อศาลจึงต้องใช้เวลาในการดำเนินการ ระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาลจึงควรที่จะมากกว่าระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

สำหรับเรื่องของระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งในประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ ทำให้เกิดความไม่แน่นอนกับตัวผู้เสียภาษีว่าจะได้รับการวินิจฉัยแล้วเสร็จเมื่อใด บางกรณีอาจใช้ระยะเวลายาวนานทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหาย และแม้สามารถที่จะนำกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในเรื่องระยะเวลาการพิจารณาคำอุทธรณ์มาใช้ก็ตาม ซึ่งกำหนดให้ผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาคำอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ แต่ระยะเวลาดังกล่าวก็น้อยจนเกินไปจนเป็นการเร่งรัดคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้รีบทำคำวินิจฉัยอันทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีประสิทธิภาพ

ดังนั้น จึงเห็นว่าควรกำหนดระยะเวลาเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ในประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 90 วันนับแต่วันได้รับอุทธรณ์ หากมีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จได้ภายในกำหนดก็มีอำนาจขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกิน 60 วันนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องแจ้งเป็นหนังสือให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดระยะเวลาดังกล่าว และหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดทั้งมิได้แจ้งการขยายระยะเวลาอุทธรณ์ให้ผู้เสียภาษีทราบ ถือว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ปฏิเสธอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลได้ทันทีนับแต่วันที่ครบกำหนดระยะเวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จ

3. การที่ศาลจะมีอำนาจที่จะขยายกำหนดเวลาฟ้องคดีได้หรือไม่ถ้าหากผู้ฟ้องคดีร้องขอให้ขยายนั้น เพื่อให้เป็นการเปิดโอกาสแก่ผู้เสียภาษีให้ได้รับการตรวจสอบโดยองค์การศาล จึงควรที่ให้อำนาจศาลมีอำนาจที่จะขยายระยะเวลาในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลได้ โดยเห็นว่า เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการใช้อำนาจขยายระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาลจึงควรเพิ่มเติมอำนาจในการขยายระยะเวลาอุทธรณ์ต่อศาลของศาลภาษีอากรไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร โดยระบุให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจในการขยายระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาลหากกรณีมีเหตุสมควรที่จะอนุญาตให้ขยายได้

4. การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่มีการกำหนดระยะเวลาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีภายในระยะเวลาเท่าใด ภายหลังจากที่ได้มี

การตรวจสอบไตสวนแล้วหรือการประเมินโดยไม่ต้องมีการตรวจสอบไตสวนก่อน ทำให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินภาษีเมื่อใดก็ได้ภายในอายุความ อันส่งผลกระทบต่อตัวผู้เสียภาษีที่จะต้องถูกประเมินภาษีย้อนหลัง เพราะผู้เสียภาษีอาจไม่อยู่ในสถานะที่จะสามารถเสียภาษีที่ประเมินย้อนหลังนั้นได้ และตัวผู้เสียภาษีก็ไม่อาจทราบได้ว่าตนจะถูประเมินภาษีเมื่อใด

ดังนั้น จึงเห็นว่าปัญหาดังกล่าวเกิดจากการที่ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีให้แก่เจ้าพนักงานประเมินไว้ทั้งในภาษีเงินได้และภาษีธุรกิจเฉพาะ อันทำให้ศาลต้องนำหลักในทางแพ่งมาใช้และกำหนดให้มีระยะเวลาถึง 10 ปี ซึ่งเป็นระยะเวลาที่ยาวนานมาก และยังส่งผลให้อายุความการใช้สิทธิเรียกร้องบังคับหนี้ภาษีอากรยาวนานขึ้นไปอีก หากมีการประเมิน จึงควรกำหนดระยะเวลาในการประเมินภาษีไว้ในประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับที่กำหนดไว้ในภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อจำกัดเขตอำนาจในการประเมินของเจ้าพนักงานและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีให้ไม่ถูกกระทบกระเทือนจนมากเกินไป โดยในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาควรกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีได้ภายใน 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรี หรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นอันสมควรที่เจ้าพนักงานประเมินไม่อาจประเมินได้ภายในกำหนด ให้เจ้าพนักงานประเมินขออนุญาตต่ออธิบดีขยายอำนาจประเมินได้แต่ต้องไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือหรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรี หรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป หากมีการหมายเรียกตรวจสอบภาษีจากเจ้าพนักงานประเมินให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีได้ภายใน 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีที่ทำการหมายเรียกตรวจสอบ แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นอันสมควรที่เจ้าพนักงานประเมินไม่อาจประเมินได้ภายในกำหนด ให้เจ้าพนักงานประเมินขออนุญาตต่ออธิบดีขยายอำนาจประเมินได้แต่ต้องไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือหรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรี หรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป หากได้ทำการหมายเรียกตรวจสอบในปีที่ 5 นับแต่ครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจได้ภายใน 2 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีที่ได้หมายเรียกตรวจสอบนั้น และในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี ซึ่งเห็นว่าการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ถือว่าได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดแล้วไม่ควรจะต้องรับภาระภาษีนานจนเกินไป จึงเห็นสมควรให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินได้เพียง 2 ปีเท่านั้น และยังเป็นภาระเร่งรัดเจ้าพนักงานประเมินให้เร่งทำการตรวจสอบภาษีไม่ปล่อยให้เวลาเนิ่นนานไป ส่วนผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ยื่นแบบ

แสดงรายการเสียภาษีถือว่าไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดและอาจมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีจึงเห็นควรให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินได้ภายใน 10 ปี

นอกจากนี้ ในกรณีผู้เสียภาษีตายก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินซึ่งเจ้าพนักงานต้องทำการประเมินภาษีไปยังผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดก โดยประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการประเมินกรณีดังกล่าวไว้ และในกรณีเมื่อมีการจดทะเบียนเลิกห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทประมวลรัษฎากรก็ไม่ได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินต้องทำการประเมินภายในระยะเวลาเท่าใด ในเรื่องนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับอายุความที่เจ้าหน้าที่ฟ้องคดีมรดก และอายุความฟ้องลูกหนี้ค่าภาษีอากรกรณีมีการชำระบัญชี จึงเห็นว่าควรกำหนดระยะเวลาในการประเมินภาษีไปยังผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกในกรณีที่ผู้เสียภาษีตายก่อนได้รับแจ้งการประเมินไว้ในประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินต้องประเมินภาษีอากรและแจ้งไปยังผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกภายในระยะเวลา 1 ปีนับแต่ได้รู้ถึงความตายของผู้เสียภาษี หากมิได้ประเมินภายในระยะเวลาที่กำหนดก็หมดสิทธิที่บังคับชำระหนี้ภาษีอากรแก่ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดกอีกต่อไป และควรกำหนดระยะเวลาในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินในกรณีที่ลูกหนี้ค่าภาษีอากรที่เป็นห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทมีการชำระบัญชีไว้ในประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินจะต้องทำการประเมินไปยังห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทภายในระยะเวลา 2 ปีนับแต่วันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชี

5. การที่เจ้าพนักงานปฏิเสธการขอคืนเงินภาษีอากรของผู้มีสิทธิขอคืนประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ให้ผู้เสียภาษีจะต้องดำเนินการอย่างไร และดำเนินการภายในระยะเวลาเท่าใด ปัญหาจึงเกิดขึ้นว่าผู้มีสิทธิขอคืนจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ก่อนที่จะนำคดีไปฟ้องต่อศาล หรือจะสามารถฟ้องต่อศาลได้ทันทีโดยไม่ต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายบริหารก่อน และผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์คำสั่งปฏิเสธการขอคืนเงินภาษีอากรภายในระยะเวลาเท่าใด ตามปัญหาได้ที่เสนอมาแล้วนั้น

เพื่อแก้ปัญหาในเรื่องดังกล่าว จึงเห็นว่าควรกำหนดขั้นตอนและระยะเวลาในการอุทธรณ์คำสั่งปฏิเสธการขอคืนเงินภาษีอากรต่อฝ่ายบริหารอีกครั้งหนึ่งก่อนที่จะอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวต่อศาลในประมวลรัษฎากร เพราะคำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากรเป็นคำสั่งที่กระทบกระเทือนต่อสิทธิของผู้เสียภาษีจึงควรที่จะได้รับการตรวจสอบอีกครั้งจากฝ่ายบริหาร โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ขอคืนภาษีอากรอุทธรณ์คำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากรต่ออธิบดีกรมสรรพากรก่อนภายในระยะเวลา 60 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร

เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งอย่างไรแล้วหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำสั่งดังกล่าวจึงอุทธรณ์คำสั่งนั้นต่อศาล และหากอธิบดีมีได้พิจารณาคำสั่งให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันได้รับอุทธรณ์ถือว่าอธิบดีมีคำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์คำสั่งปฏิเสธการขอคืนได้ทันทีที่ครบกำหนดระยะเวลาให้อธิบดีพิจารณาคำสั่ง

นอกจากนี้ ยังเห็นว่าควรกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์คำสั่งปฏิเสธการขอคืนเงินภาษีอากรต่อศาลไว้ในประมวลรัษฎากรด้วย ทั้งนี้ เพราะในการจัดเก็บภาษีเมื่อผู้เสียภาษีชำระภาษีแล้วเงินดังกล่าวก็จะถูกส่งเข้าคลัง และนำไปใช้จ่ายเพื่อประโยชน์สาธารณะต่างๆ หากผู้เสียภาษีสามารถฟ้องขอคืนเงินภาษีได้เมื่อใดก็ได้ นั่น ฝ่ายจัดเก็บก็ต้องนำเงินจากคลังมาใช้คืนให้แก่ผู้เสียภาษีซึ่งเงินภาษีของผู้เสียภาษีอาจถูกใช้จ่ายไปหมดแล้วจึงต้องนำเงินภาษีส่วนอื่นๆ มาใช้คืนให้อันอาจกระทบกระเทือนต่อสถานะทางการเงินคลังในเวลานั้น และหากปล่อยให้ระยะเวลาล่วงเลยนานไปหลักฐานต่างๆ อาจสูญหายหรือยากแก่การนำมาพิสูจน์สิทธิในการขอคืนภาษีอากรได้ แม้ว่าการอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากรต่อศาลจะเป็นการใช้สิทธิติดตามเอาทรัพย์สินซึ่งไม่มีอายุความก็ตาม แต่ก็ควรจะจำกัดอำนาจในการขอคืนของผู้เสียภาษีไม่ให้ขอคืนได้เมื่อใดก็ได้ตามอำเภอใจ เพราะอาจส่งผลเสียดังที่ได้กล่าวมา

ดังนั้น จึงควรกำหนดระยะเวลาการอุทธรณ์คำสั่งขอคืนภาษีอากรต่อศาลไว้ในประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีใช้สิทธิอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากรต่อศาลภายในระยะเวลา 90 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่ง เหตุที่กำหนดให้อุทธรณ์การขอคืนภาษีต่อศาลภายใน 90 วันเนื่องจากเป็นระยะเวลาที่เหมาะสมไม่ยาวนานจนเกินไป และก่อนที่ผู้เสียภาษีจะทำการขอคืนภาษีอากรต่อเจ้าพนักงานก็ต้องทำการตรวจสอบเอกสารและหลักฐานต่างๆ ในเบื้องต้นว่าตนมีสิทธิขอคืนจึงยื่นทำการขอคืนภาษีอากรต่อเจ้าพนักงาน ทั้งก่อนที่เจ้าพนักงานจะมีคำสั่งเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรเจ้าพนักงานจะทำการตรวจสอบความถูกต้องของผู้มีสิทธิขอคืนว่ามีสิทธิขอคืนหรือไม่เพียงใดก่อนทำคำสั่ง ทำให้มีการเตรียมการในด้านเอกสารหลักฐานต่างๆ ที่จะพิสูจน์สิทธิในการขอคืนภาษีอากรมาพอสมควรแล้ว จึงไม่ต้องให้ระยะเวลาในการอุทธรณ์คำสั่งปฏิเสธการขอคืนภาษีนานเกินไป

6. ปัญหาที่ว่าอายุความเป็นปัญหาอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยหรือไม่โดยเฉพาะอายุความหนี้ค่าภาษีอากรของรัฐ ซึ่งจากการที่ได้กล่าวมาแล้วว่าปัญหาเรื่องอายุความที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดไว้ เป็นปัญหาที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนเพียงแต่กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ห้ามมิให้ศาลยกขึ้นมาพิจารณาหากไม่มีใครยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้ซึ่งอายุความในที่นี้รวมถึงอายุความในหนี้ค่าภาษีอากรด้วย นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาจากหลักความสงบเรียบร้อยเองก็จะเห็นได้ว่า ภาษีอากรเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยในทาง

การเมืองและเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยในทางเศรษฐกิจ ปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรซึ่งรวมถึงหนี้ภาษีอากรขาดอายุความจึงเป็นปัญหาที่เกี่ยวกับความสงบของประชาชนด้วย

ดังนั้น การที่หนี้ภาษีอากรขาดอายุความจึงเป็นปัญหาที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ซึ่งศาลสามารถที่จะยกอายุความขึ้นมาเป็นข้อพิจารณาเองได้แม้ไม่มีคู่ความยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้ แต่เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดห้ามมิให้ศาลยกอายุความขึ้นเป็นเหตุยกฟ้องหากคู่ความไม่ยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้ ซึ่งเรื่องนี้เห็นว่าเหตุที่ศาลมิให้ยกเรื่องดังกล่าวเป็นข้อต่อสู้เพราะหนี้ทางแพ่งเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับผลประโยชน์เฉพาะคู่กรณีเท่านั้น โดยกฎหมายมุ่งให้คู่กรณีรักษาผลประโยชน์ของตนหากคู่กรณีไม่รักษาผลประโยชน์ที่ตนควรจะได้กฎหมายก็ไม่พึงที่จะไปช่วยเหลือ แต่ในกรณีของหนี้ภาษีอากรซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับผลประโยชน์ของมหาชน แต่เหตุที่กำหนดหนี้ภาษีไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นเหตุผลในทางประวัติศาสตร์เนื่องจากในตอนบัญญัติประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แนวความคิดในเรื่องกฎหมายมหาชนยังไม่มี คงมีแต่การแบ่งประเภทของกฎหมายเป็นกฎหมายแพ่งและกฎหมายอาญาเท่านั้น ซึ่งเรื่องใดไม่เป็นกฎหมายอาญาก็จะถือว่าเป็นกฎหมายแพ่ง

จึงเห็นว่าควรมีการแก้ไขในเรื่องดังกล่าว โดยการยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 193/31 ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และเพิ่มเติมบทบัญญัติในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร เพื่อให้สามารถนำไปใช้กับกฎหมายภาษีอากรทุกชนิดมิใช่แต่ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น โดยกำหนดอายุความแห่งหนี้ค่าภาษีอากรไว้ในพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวก็กำหนดอายุความ 10 ปีนับแต่วันที่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือวันถึงกำหนดเวลาที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ชำระ พร้อมทั้งกำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณนับอายุความว่าเริ่มต้นนับเมื่อใดสิ้นสุดลงเมื่อใด และเหตุที่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลง เพื่อให้เห็นว่าอายุความหนี้ภาษีอากรได้มีการบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะในกฎหมายภาษีอากร ซึ่งเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยซึ่งทำให้อายุความหนี้ภาษีอากรเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยไปด้วย หากเจ้าหนี้ภาษีอากรฟ้องบังคับตามสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรต่อศาลเกินกำหนดอายุความหนี้ภาษีอากร แม้ลูกหนี้ผู้เสียภาษีจะมีได้ยกข้อต่อสู้ว่าหนี้ค่าภาษีอากรนั้นขาดอายุความขึ้นต่อสู้ ศาลย่อมมีอำนาจหยิบยกปัญหาดังกล่าวขึ้นพิจารณาได้เอง เพราะปัญหาอายุความหนี้ค่าภาษีอากรเป็นข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยเช่นเดียวกับปัญหาข้อกฎหมายอื่นๆ ที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากร

จากที่กล่าวมาทั้งหมดในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ไม่ว่าจะเป็นเรื่องระยะเวลาและอายุความภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ปัญหาของระยะเวลาและอายุความ หรือความคิดเห็นและข้อเสนอแนะต่างๆ หวังว่าคงจะมีประโยชน์ต่อผู้อ่าน ทำให้เข้าใจถึงหลักเกณฑ์ต่างๆ ของ

ระยะเวลาและอายุความภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่นำหลักกฎหมายต่างๆมาใช้ ตลอดจนปัญหาที่เกิดจากการนำหลักเกณฑ์ในกฎหมายต่างๆ มาใช้ หรือปัญหาที่เกิดจากประมวลรัษฎากรเอง อันจะนำไปสู่การใช้ระยะเวลาและอายุความภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรม

