

# สารบัญ



## เรื่องจากปก 16



ความรับผิดในหน้าที่ภาษีอากรกรณีนิติบุคคลเสร็จสิ้นการชำระบัญชีแล้ว

47



ฎีกาภาษี : การอุทธรณ์คำสั่งไม่คืนเงินภาษีอากร  
ต้องอุทธรณ์ต่อผู้ใด

67



ไขข้อข้องใจ Big Data Analytics กับธุรกรรมทางการเงิน

79



รอบรู้เรื่องบัญชีและภาษี : มูลค่าตามบัญชีต่อหุ้นและกำไรต่อหุ้น

93



คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร : มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

101

กลุ่มอาชีพใด (อาจ) จะหายไปจากวงจรชีวิตเรตาลอดกาล? ผู้นำสองสถานะสองสัญชาติของโลก นำเสนอแนวคิดชีวิตหลังโควิด- 19 ให้นำสนใจยิ่ง

ลี เซียนลุง นายกรัฐมนตรีแห่งสิงคโปร์ พูดถึงการเปลี่ยนแปลงเชิงโครงสร้างทางเศรษฐกิจอันเกิดจากการระบาดของโควิด-19 ธุรกิจหลายอุตสาหกรรมจะถูกดิสรัปต์อย่างถาวรและหลายอาชีพอาจสูญหายไปจากระบบเศรษฐกิจอุตสาหกรรมที่แข็งแกร่งเช่น บริการทางการแพทย์ ไอที และลอจิสติกส์ จะเป็นอนาคตของสิงคโปร์ แรงงานจำนวนมากจำเป็นต้องปรับตัวขนานใหญ่และเรียนรู้ทักษะใหม่ๆ เพื่อแสวงหาโอกาสไปยังอุตสาหกรรมที่ยังอยู่รอด

ขณะที่ทาตาชิ ยานาอิ ผู้ก่อตั้งและซีอีโอแบรนด์ยูนิโคล่ให้ความเห็นว่า การแพร่ระบาดของไวรัสในครั้งนี้ ต่างจากวิกฤตอื่นๆ เมื่อโลกปัจจุบันเชื่อมต่อกัน เราทุกคนสามารถร่วมกันหาวิธีการว่าจะยุติการระบาดได้อย่างไรก็ยังเรียกร้องให้ผู้นำธุรกิจต้องเป็นผู้นำในการจัดการกับปัญหาเศรษฐกิจเริ่มคิดหาวิธีการลงทุนเพื่อเตรียมความพร้อมสำหรับโลกหลังโควิด-19 ด้วยการแสวงหาภูมิปัญญาจากทั่วโลก

ผู้ประกอบการธุรกิจอาหารรายใหญ่ในบ้านเราอย่าง “วีที แหนมเนือง” ใช้เงินลงทุนมหาศาลซื้อโน้วฮาวการปลูกผักปลอดเชื้อแบบระบบปิดจากประเทศญี่ปุ่น เพื่อรองรับความต้องการของลูกค้าทั้งยังสร้างความเชื่อมั่นว่าจะได้รับความปลอดภัยจากการบริโภคอาหาร ถือเป็นตัวอย่างการปรับตัวก้าวใหญ่ของธุรกิจที่คิดเร็วคิดไวและไม่ทิ้งชุมชนได้อย่างน่าชื่นชม

แม้ New Normal จะไม่อาจกำหนดเวลาที่สิ้นสุดลงเมื่อใด ต่างจากภาวะภาชีซึ่งมี “ระยะเวลาและอายุความ” หลักเกณฑ์และเงื่อนไขส่งผลอย่างไรต่อทางปฏิบัติติดตามได้ในเรื่องจากปก แคมพ์วงบทความว่าด้วย “ความรับผิดชอบในนี้ภาชีอาการของนิติบุคคลที่เสร็จการชำระบัญชีแล้ว” และจัดเต็มกับ “ไขข้อข้องใจ Big Data Analytics กับธุรกรรมทางการเงิน” แบบจู่ใจในช่วงส่งท้าย WFH เพื่อให้การดำเนินชีวิตเป็น Now Normal กันต่อไป

## คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษาฯ รองอธิบดี ผู้อำนวยการกอง ผู้ตรวจราชการสรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

## ประธานกรรมการบริหารสรรพากรศาสตร์

สมหมาย ศิริอุดมเศรษฐ์

## คณะกรรมการบริหารสรรพากรศาสตร์

มงคล ขนาดนิต

อาวุธณ์ บวรเจริญไกล

วีระ ภัคตินฤพัทธ์

ภิญญา กำเนิดหล่ม

ภาฏะณี ภูมิภคตาต

ชวลีวรรณ แสงสุข

แววตา สร้อยสุวรรณ

บรรณาธิการอำนวยการ แววตา สร้อยสุวรรณ

บรรณาธิการบริหาร จันทนา วิจิจะกุล

คณะทำงานวิชาการ มงคล ขนาดนิต กัมปนาท บุญรอด

ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร

ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทวานนท์ นิสา ธนะสันต์

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา สุวรรณิ ศิริวิศม์

ฝ่ายขายและโฆษณา พันทิพย์ สาสินท์ ศศิธร เจียรนัยณะกิจ

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี สุจินดา จันทนา

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาตา ธรรมญาญู

ผู้สอบบัญชี บุญงาม แม้นทิม

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรศาสตร์

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ซอยพลโยธิน 7 ถนนพลโยธิน

แขวงพญาไท เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559

www.sanpakomsarn.com

E-mail : sanpakomsarn@rd.go.th

พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วินทร์การพิมพ์ จำกัด

299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สำโรงเหนือ

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรศาสตร์

สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย เป็นความเห็นส่วนตัวของผู้เขียน

และหากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใด

ของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร

จะถูกดำเนินคดีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด



● กับปัทม บุณยรัต\*

● ประมวลรัษฎากรกำหนดเวลาให้มีผู้รับหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรในแต่ละประเภทภาษี ต้องดำเนินการต่างๆ ภายในหลักเกณฑ์ เงื่อนไขตามกฎหมาย เช่น การเสียภาษี การยื่นแบบแสดงรายการ การปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือตามที่กฎหมายกำหนด การอุทธรณ์ภาษี เป็นต้น ประมวลรัษฎากรยังกำหนดให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษี มีหน้าที่ต้องปฏิบัติหรือใช้สิทธิภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดเช่นกัน

การกำหนดระยะเวลาเพื่อให้ใช้สิทธิเรียกร้องหรือฟ้องคดีไม่ให้ล่วงเลยเวลา มิฉะนั้นถ้าพ้นกำหนดระยะเวลาแล้วจะถือว่าคดีขาด

อายุความ ระยะเวลาและอายุความจึงมีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญ แต่โดยที่ประมวลรัษฎากรในส่วนของหลักทั่วไปไม่ได้บัญญัติ

\*“สรรพากรสำเนา” ปีที่ 67 ฉบับที่ 5 พฤษภาคม 2563

\* บิตติกร กองกฎหมาย กรมสรรพากร



ไว้โดยตรง จึงจำเป็นต้องใช้หลักทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ใช้บังคับเรื่องของระยะเวลาและอายุความ โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรแต่ละมาตรา นอกจากนี้เนื่องจากประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนซึ่งต้องนำหลักเกณฑ์และหลักทั่วไปในกฎหมายปกครองมาใช้กับประมวลรัษฎากรในบางกรณีอีกด้วย บทความนี้ได้สรุปสาระสำคัญและหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งประเด็นปัญหาประกอบตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่น่าสนใจ โดยแบ่งกรอบการนำเสนอออกเป็นระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายแพ่ง ระยะเวลาและอายุความตามประมวลรัษฎากร ประเด็นปัญหาที่น่าสนใจ และแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้อง

## 1. ระยะเวลาและอายุความตามกฎหมายแพ่ง

### 1.1 ระยะเวลาตามกฎหมายแพ่ง<sup>1</sup>

ระยะเวลา<sup>2</sup> หมายความว่าถึง ระยะเวลาของเวลาหรือความยาวของเวลาซึ่งผ่านไปหรือจะ

ผ่านมา ระยะเวลาอาจกำหนดเป็นปี เดือน ลัปดาห์ วัน ชั่วโมง หรือนาทีก็ได้ หลักทั่วไปเกี่ยวกับวิธีการกำหนดนับระยะเวลาดังกล่าวประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/1 บัญญัติให้ใช้บังคับแก่การนับระยะเวลาทั้งปวง ซึ่งหมายความว่าให้ใช้บังคับแก่การนับระยะเวลาในกิจการทั่วไป มิได้ใช้บังคับเฉพาะการนับระยะเวลาตามนิติกรรมหรือที่เกี่ยวกับนิติกรรมเท่านั้น การนับระยะเวลาในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แม้ในกิจการที่มีใช้นิติกรรมก็อยู่ในบังคับของหลักทั่วไปนี้ด้วยการนับระยะเวลาในกฎหมายอื่นไม่ว่าจะเป็นประมวลกฎหมายอาญา ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ประมวลกฎหมายที่ดิน ประมวลรัษฎากรหรือพระราชบัญญัติต่างๆ เช่น การนับกำหนดเวลาในการอุทธรณ์ การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ก็อยู่ในบังคับของหลักทั่วไปนี้ด้วย<sup>3</sup>

### 1.2 อายุความตามกฎหมายแพ่ง<sup>4</sup>

อายุความ<sup>5</sup> หมายความว่า เป็นกำหนดระยะเวลาอันเกี่ยวกับคดีความตามที่กฎหมาย

<sup>1</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 1 หลักทั่วไป ลักษณะ 5 ระยะเวลา มาตรา 193/1 ถึงมาตรา 193/8

<sup>2</sup> ศักดิ์ สนองชาติ คำอธิบาย ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยนิติกรรมและสัญญา (แก้ไขเพิ่มเติม พิมพ์ครั้งที่ 8) หน้า 537-538

<sup>3</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 588/2488 และฎีกาที่ 2066/2499

<sup>4</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 1 หลักทั่วไป ลักษณะ 6 อายุความ มาตรา 193/9 ถึงมาตรา 193/35

<sup>5</sup> ศักดิ์ สนองชาติ คำอธิบาย ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยนิติกรรมและสัญญา (แก้ไขเพิ่มเติม พิมพ์ครั้งที่ 8) หน้า 559-560



บัญญัติไว้กล่าวคือ เป็นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ใช้สิทธิเรียกร้อง หรือฟ้องคดี ซึ่งถ้าพ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าวนี้ไปแล้ว ถือว่าคดีขาดอายุความ<sup>6</sup>

อายุความแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ

1. อายุความเสียสิทธิ หมายความว่า อายุความที่ทำให้สิทธิเรียกร้องขาดสิทธิฟ้องร้อง ถ้าหากมิได้ใช้บังคับภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ และสิทธิใดๆ ที่อยู่ในบังคับของอายุความเสียสิทธินั้น จะต้องเป็นสิทธิเรียกร้อง ถ้าเป็นเพื่อสิทธิฟ้องร้องอาจมิใช่สิทธิเรียกร้องก็ได้<sup>7</sup>

2. อายุความได้สิทธิ หมายความว่า อายุความที่ทำให้ได้สิทธิเมื่อได้ใช้สิทธินั้นครบระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดไว้

ผลของอายุความ<sup>8</sup> สิทธิเรียกร้องหรือหนี้ ถ้ามิได้ใช้บังคับภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด สิทธิเรียกร้องนั้นย่อมขาดอายุความซึ่งมีผลดังนี้

(1) ลูกหนี้มีสิทธิปฏิเสธการชำระหนี้ตาม

สิทธิเรียกร้องที่ขาดอายุความได้<sup>9</sup> กล่าวคือกฎหมายมิได้ห้ามเจ้าหนี้ฟ้องคดีหรือลูกหนี้ชำระหนี้ เพียงแต่หากหนี้ขาดอายุความแล้ว ลูกหนี้อย่อมมีสิทธิยกอายุความขึ้นเป็นข้อต่อสู้ให้ศาลยกฟ้องเพื่อปฏิเสธการชำระหนี้ได้ แต่หากลูกหนี้มิใช่สิทธิแต่ได้ชำระหนี้ไป ย่อมเรียกคืนไม่ได้<sup>10</sup> รวมถึงกรณีที่ลูกหนี้รับสภาพความรับผิดชอบโดยมีหลักฐานเป็นหนังสือ หรือโดยการให้ประกัน ย่อมมีผลผูกพันลูกหนี้ด้วย<sup>11</sup>

(2) เมื่ออายุความครบกำหนดแล้ว ให้อายุความมีผลย้อนหลังขึ้นไปถึงวันที่เริ่มนับอายุความ<sup>12</sup>

(3) สิทธิเรียกร้องส่วนที่เป็นประธานขาดอายุความ มีผลถึงสิทธิเรียกร้องส่วนที่เป็นอุปกรณ์ด้วย<sup>13</sup>

(4) แม้สิทธิเรียกร้องส่วนที่เป็นประธานจะขาดอายุความก็ไม่กระทบกระเทือนสิทธิของผู้รับจำนอง ผู้รับจำนำ ผู้ทรงสิทธิยึดเหนี่ยว หรือผู้ทรงบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินของลูกหนี้อันตนได้ยึดถือไว้<sup>14</sup>

<sup>6</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ฉบับอ้างอิง บรรพ 1 หลักทั่วไป มาตรา 193/1 ถึง มาตรา 193/35 พ.ศ. 2554 หน้า 419

<sup>7</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 344/2531

<sup>8</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ฉบับอ้างอิง บรรพ 1 หลักทั่วไป มาตรา 193/1 ถึง มาตรา 193/35 พ.ศ. 2554 หน้า 423

<sup>9</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/10

<sup>10</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/28 วรรค 1

<sup>11</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/28 วรรค 2

<sup>12</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/25

<sup>13</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/26

<sup>14</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/27



## 2. ระยะเวลาและอายุความตามประมวลรัษฎากร

### 2.1 ระยะเวลาตามประมวลรัษฎากร

เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้เป็นการเฉพาะจึงต้องนำหลักทั่วไปในเรื่องระยะเวลาตามกฎหมายแพ่งมาใช้ ระยะเวลาตามประมวลรัษฎากรอาจพิจารณาออกเป็น ก. ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด และ ข. ระยะเวลาที่เจ้าพนักงานเป็นผู้กำหนด

#### ก. ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

**กรณีที่ 1** เพื่อให้ผู้มีสิทธิหรือผู้มีหน้าที่ต้องใช้สิทธิ หรือปฏิบัติตามหน้าที่ภายในระยะเวลาที่กำหนด

1.1 ผู้มีสิทธิหรือผู้มีหน้าที่ใช้สิทธิภายในระยะเวลาที่กำหนด ยกตัวอย่างเช่น กำหนดเวลาอุทธรณ์ที่บัญญัติไว้ในตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 นั้น แบ่งออกเป็น กำหนดเวลาอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และกำหนดเวลาอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล

*ประเด็นพิจารณาคือ ถ้าผู้ถูกประเมินภาษีไม่สามารถยื่นคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาได้ ผู้ถูกประเมินจะต้องดำเนินการอย่างไร เนื่องจากกำหนดเวลาทั้งสองกรณี ประมวลรัษฎากร*

กำหนดไว้ 30 วันเท่ากัน

การอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น เป็นขั้นตอนที่เกิดขึ้นก่อนการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล เป็นขั้นตอนที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของฝ่ายบริหาร กำหนดเวลาอุทธรณ์ 30 วัน สำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงมีใช้ระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่ง ศาลจึงไม่มีอำนาจก้าวล่วงเข้าไปสั่งขยายหรือย่นระยะเวลาดังกล่าว แต่การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลเป็นเรื่องของการฟ้องคดีต่อศาล เป็นขั้นตอนที่อยู่ในอำนาจของศาล กำหนดเวลาอุทธรณ์ 30 วัน สำหรับการอุทธรณ์ต่อศาลจึงเป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่งอันกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ศาลจึงมีอำนาจสั่งขยายหรือย่นได้ สำหรับในส่วนของอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังก็มีอำนาจสั่งขยายได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 ัญญัติ

**ตัวอย่างที่ 1<sup>15</sup>** หากโจทก์เห็นว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่ชอบด้วยประมวลรัษฎากร โจทก์จะต้องอุทธรณ์การ

<sup>15</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4819/2547



ประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 30 การที่โจทก์ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เกินกำหนดสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินซึ่งขัดต่อมาตรา 30 พร้อมกับยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์แล้วแต่ไม่ได้รับอนุญาตให้ขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ตามมาตรา 3 อรรถฎีก์เท่ากับว่าโจทก์ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลฎีกาชั้นกลาง โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง

ตัวอย่างที่ 2<sup>16</sup> โจทก์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่อวันที่ 8 ธันวาคม 2541 โจทก์จะต้องยื่นฟ้องคดีต่อศาลภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (2) ซึ่งโจทก์จะต้องยื่นฟ้องภายในวันที่ 7 มกราคม 2542 แต่ในวันดังกล่าวโจทก์ยื่นคำร้องต่อศาลฎีกาชั้นกลางขอขยายระยะเวลาฟ้องคดี ศาลฎีกาชั้นกลางมีคำสั่งอนุญาตให้โจทก์ขยายระยะเวลายื่นคำฟ้องออกไปมีกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ 7 มกราคม 2542 โจทก์จึงมีอำนาจที่จะฟ้องคดีได้จนถึงวันที่ 6 กุมภาพันธ์ 2542 ตรงกับวันเสาร์ หยุดราชการ และวันที่ 7

กุมภาพันธ์ 2542 ตรงกับวันอาทิตย์หยุดราชการเช่นกัน โจทก์จึงมีอำนาจที่จะฟ้องในวันจันทร์ที่ 8 กุมภาพันธ์ 2542 ซึ่งเป็นวันเปิดทำการได้ เมื่อโจทก์ยื่นฟ้องจำเลยภายในระยะเวลาที่ได้รับอนุญาต โจทก์จึงมีอำนาจฟ้อง

ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดเพื่อให้ผู้ต้องเสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติหน้าที่ภายในกำหนด หากพ้นกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ อาจถูกเจ้าพนักงานบังคับให้เป็นไปตามกฎหมาย เช่น ถูกประเมินภาษี เป็นต้น หรือระยะเวลาที่กำหนดเพื่อให้ผู้ทรงสิทธิใช้สิทธิภายในระยะเวลาที่กำหนด หากพ้นกำหนดเวลาที่กำหนดไว้บุคคลดังกล่าวก็อาจเสียสิทธิดังกล่าวได้

1.2 ผู้มีสิทธิหรือผู้มีหน้าที่ปฏิบัติตามหน้าที่ภายในระยะเวลาที่กำหนด เช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 17 วางหลักว่า การยื่นรายการ ให้ยื่นภายในเวลาที่กำหนดไว้ในหมวดว่าด้วยภาษีอากรต่างๆ และตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนด

**กรณีที่ 2** ให้เจ้าพนักงานปฏิบัติภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

ยกตัวอย่างเช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 เป็นบทบัญญัติกำหนดเวลาให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยาน

<sup>16</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3668/2547



กับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดง ได้ เมื่อเจ้าพนักงานมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ใด แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตาม ความจริงหรือไม่บริบูรณ์ โดยการออกหมาย เรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลาสองปี นับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ และถ้าหากเป็นกรณี ที่อธิบดีอนุมัติให้ขยายระยะเวลาทำการออก หมายเรียกก็ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ได้ยื่น รายการ หากพ้นกำหนดนี้แล้วจะมีผลเพียงให้ เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจออกหมายเรียก ผู้ยื่นรายการมาไต่สวน และออกหมายเรียก พยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาแสดงได้เท่านั้น

ตัวอย่าง<sup>17</sup> โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการ ภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2536 ถึง 31 ธันวาคม 2536 เมื่อวันที่ 30 พฤษภาคม 2537 แต่ เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกเมื่อวันที่ 14 พฤศจิกายน 2539 ซึ่งเกินกว่า 2 ปี นับแต่วันที่โจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการ แม้ เจ้าพนักงานประเมินจะทำบันทึกขออนุมัติขยาย เวลาออกหมายเรียกดังกล่าวเสนอต่ออธิบดี กรมสรรพากรในวันเดียวกับที่ออกหมายเรียก แต่เมื่อผู้ปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากร

มีคำสั่งอนุมัติให้ขยายเวลาออกหมายเรียก ภายหลังในวันที่ 22 พฤศจิกายน 2539 ฉะนั้น ขณะที่มีการออกหมายเรียกในวันที่ 14 พฤศจิกายน 2539 เจ้าพนักงานประเมินจึงยัง ไม่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ขยาย เวลาออกหมายเรียกได้ การออกหมายเรียกจึง ไม่ชอบด้วยมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร การที่ผู้ปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากร มีคำสั่งอนุมัติให้ขยายเวลาออกหมายเรียกได้ใน ภายหลัง ไม่ทำให้การออกหมายเรียกซึ่งไม่ชอบ ด้วยกฎหมายกลับกลายเป็นชอบด้วยกฎหมาย ไปได้ เมื่อการออกหมายเรียกไม่ชอบด้วย กฎหมาย การประเมินให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้ นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว จึงไม่ชอบด้วยกฎหมายไปด้วย

*ข้อสังเกต* 1. การพิจารณาเกี่ยวกับระยะเวลาในการออกหมายเรียกตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากรให้พิจารณาจากวันที่ออก หมายเรียกมิใช่วันที่ส่งหมายเรียก เช่น เจ้า- พนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตรวจสอบ ภาษีอากรบริษัท สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2537 ถึง 31 ธันวาคม 2537 ตามหมายเรียก ลงวันที่ 11 มีนาคม 2539 และส่งหมายเรียกให้บริษัท โดยวิธีปิด หมายเรียกเมื่อวันที่ 31 กรกฎาคม 2540

<sup>17</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6431/2549





(บริษัทฯ ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ไว้แล้ว เมื่อวันที่ 30 พฤษภาคม 2538) ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมิน ออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรของบริษัทฯ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2537 โดยหมายเรียกลงวันที่ 11 มีนาคม 2539 จึงเป็นการออกหมายเรียกซึ่งได้กระทำภายในกำหนดเวลาสองปีนับแต่วันที่บริษัทฯ ยื่นรายการ หมายเรียกดังกล่าวจึงชอบด้วยบทบัญญัติตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว<sup>18</sup>

2. เจ้าพนักงานประเมินต้องออกหมายเรียกตรวจสอบไตสวนภายใน 2 ปี หลังจากมีหมายเรียกตรวจสอบแล้วไม่มีกำหนดว่าเจ้าพนักงานประเมินจะต้องแจ้งการประเมินเมื่อไร แต่อย่างไรก็ตาม เจ้าพนักงานประเมินจะต้องทำการประเมินภายใน 10 ปี มิฉะนั้นจะขาดอายุความฟ้องร้องตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/31<sup>19</sup>

### **ข. ระยะเวลาที่เจ้าพนักงานเป็นผู้กำหนด**

กฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานเป็นผู้กำหนดระยะเวลาให้ผู้เสียภาษีใช้สิทธิหรือปฏิบัติหน้าที่ภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ เช่นประมวลรัษฎากร มาตรา 23 วางหลักว่า ผู้ใด

ไม่ยื่นรายการให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไตสวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย

ตัวอย่างที่ 1<sup>20</sup> ประมวลรัษฎากร มิได้ห้ามเจ้าพนักงานประเมินแก้ไขการออกหมายเรียกที่ผิดพลาดให้ถูกต้องได้ เจ้าพนักงานประเมินยกเลิกหมายเรียกฉบับเดิมและออกหมายเรียกฉบับใหม่ เพราะเห็นว่าหมายเรียกฉบับเดิมมีข้อบกพร่องเนื่องจากไม่ครอบคลุมถึงการไตสวนในส่วนภาษีอากรที่โจทก์ไม่ยื่นรายการ มิใช่เพราะการเรียกตรวจสอบตามหมายเรียกฉบับเดิมได้เสร็จสิ้นลงแล้ว จึงถือไม่ได้ว่าเป็นการออกหมายเรียกโจทก์มาตรวจสอบไตสวนซ้ำกับปีที่เคยออกหมายเรียกไปแล้ว เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจแก้ไขโดยยกเลิกหมายเรียกฉบับเดิมและออกหมายเรียกฉบับใหม่อีกครั้ง เพื่อสั่งให้โจทก์นำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องการจำหน่ายเงินกำไรมาแสดงได้ตามมาตรา 23

<sup>18</sup> บันทึกที่ กค 0811(กม)/057 ลงวันที่ 19 มกราคม 2541และกรณีเทียบได้กับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1281/2525

<sup>19</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1106/2520 และฎีกาที่ 4458/2528

<sup>20</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9150/2560



ข้อสังเกต เจ้าพนักงานประเมินของ จำเลยออกหมายเรียกและทำการประเมินตาม มาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกรณี ไม่มีกำหนดเวลาในการออกหมายเรียก

ตัวอย่างที่ 2<sup>21</sup> โจทก์มิได้ยื่นแบบแสดง รายการภาษีประจำปีภาษี 2549 (ครึ่งปี) ตาม มาตรา 56 และ 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงมีอำนาจออก หมายเรียกและทำการประเมินภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาปีภาษี 2549 (ครึ่งปี) ตามประมวล- รัษฎากร มาตรา 23 และ 24 ซึ่ง ไม่มีกำหนด เวลาในการออกหมายเรียก เมื่อสิทธิเรียกร้อง ของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรมีกำหนด อายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ มาตรา 193/31 และเจ้าพนักงาน ประเมินได้กระทำภายในกำหนดเวลาดังกล่าว การออกหมายเรียกในส่วนปีภาษี 2549 (ครึ่งปี) จึงชอบแล้ว

## 2.2 อายุความตามประมวลรัษฎากร

อายุความเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับสิทธิ และหน้าที่โดยผู้ทรงสิทธิจะต้องใช้สิทธิของตน ภายในอายุความที่กำหนด หากไม่ได้ใช้สิทธิ ดังกล่าวภายในอายุความของตนแล้ว ผู้ทรงสิทธิ ไม่สามารถบังคับตามสิทธิของตนได้หรือทำให้

สิทธินั้นเสียไป สิทธิเรียกร้องหรือหนี้ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการกำหนดอายุ- ความไว้ แต่ได้มีการกำหนดอายุความในหนี้ ค่าภาษีอากรไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและ พณิชย์ ซึ่งหลักอายุความตามกฎหมายแพ่งเป็น หลักทั่วไปที่ใช้กับอายุความในกรณีอื่นๆ ด้วย ดังนั้น หลักเกณฑ์ของอายุความตามกฎหมาย แพ่งจึงนำมาใช้กับอายุความตามประมวล- รัษฎากรด้วย<sup>22</sup> ไม่ว่าจะเป็นความหมายของ อายุความ การกำหนดอายุความ การเริ่มนับ อายุความ การสะดุดหยุดลงแห่งอายุความ หรือการยกอายุความขึ้นต่อผู้ เป็นต้น ประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 นี้ ได้กล่าวถึงเฉพาะสิทธิเรียกร้องของรัฐบาล เพื่อเอาค่าภาษีอากรกับหนี้ๆอย่างอื่น ซึ่งแปลว่า มาตรานี้เป็นบทกำหนดอายุความเฉพาะแต่ใน เรื่องนี้และไม่ให้กินความไปถึงเรื่องทรัพย์สิน ที่ไม่ใช่หนี้ เช่น ในเรื่องทรัพย์สินอันเป็น สาธารณสมบัติของแผ่นดิน ซึ่งตามประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1306 บัญญัติว่า “ท่านห้ามมิให้ยกอายุความขึ้นเป็น ข้อต่อสู้กับแผ่นดิน...”<sup>23</sup>

อายุความการใช้สิทธิเรียกร้องในมูลหนี้ ภาษีอากร บรรดาคดีแพ่งทั้งปวงไม่ว่าจะเป็น

<sup>21</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6065/2561

<sup>22</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2002/2537

<sup>23</sup> ศาสตราจารย์ไชยยศ เหมะรัชตะ ชุติยอหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ นิติกรรม พิมพ์ครั้งที่ 4 หน้า 262



เรื่องในกฎหมายแพ่งหรือกฎหมายอื่นก็ตาม จะต้องมีการกำหนดอายุความฟ้องคดีทุกเรื่อง ถ้ากฎหมายกำหนดอายุความในเรื่องนั้นๆ ไว้แล้ว ก็ใช้อายุความที่กฎหมายกำหนดไว้ แต่ถ้ากฎหมายมิได้กำหนดอายุความไว้ต้องใช้อายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30<sup>24</sup> ส่วนมาตรา 193/31 กล่าวเฉพาะถึงสิทธิของรัฐ<sup>25</sup> ในเรื่องหนี้สิน เท่านั้น คือเฉพาะค่าภาษีอากรกับหนี้อื่นๆ ไม่กินความไปถึงเรื่องทรัพย์สินที่ไม่ใช่หนี้ เป็นการกำหนดอายุความในกรณีที่รัฐเป็นเจ้าของ ซึ่งถ้าหนี้นั้นเป็นหนี้ค่าภาษีอากรแล้ว กฎหมายให้ มีอายุความ 10 ปี สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ ค่าภาษีอากร ตามมาตรา 193/31 นั้น เป็นเรื่องอายุความเสียสิทธิ ซึ่งมีข้อสังเกตดังนี้<sup>26</sup>

(1) จะต้องมียุทธสิทธิเรียกร้องที่สามารถจะ ใช้ได้ซึ่งสิทธิเรียกร้องหมายถึงการที่บุคคล ฝ่ายหนึ่งมีสิทธิที่จะฟ้องร้องบุคคลอีก ฝ่ายหนึ่ง เพื่อผลในกฎหมายอย่างใดอย่างหนึ่ง หากสิทธิเรียกร้องนั้นยังไม่เกิดขึ้น เช่นหนี้ที่ อีกฝ่ายต้องชำระยังไม่ถึงกำหนดอายุความก็จะ ยังไม่เริ่มนับ

(2) มิได้มีการใช้สิทธิเรียกร้องดังกล่าว กล่าวคือ เมื่อเจ้าหนี้ “มีสิทธิ” ที่จะเรียกร้อง ให้ลูกหนี้ชำระหนี้แล้วมิได้ใช้สิทธิ คือ มิได้ ฟ้องร้องต่อศาล

(3) ได้ล่วงเลยเวลาที่กฎหมายกำหนด สำหรับการใช้สิทธิเรียกร้องนั้น กล่าวคือ การไม่ใช้สิทธิเรียกร้องหรือฟ้องร้องกับเจ้าหนี้ ปลดปล่อยเวลาให้ล่วงเลยไปนานเกินกว่าที่กฎหมาย กำหนดไว้สำหรับการใช้สิทธิเรียกร้องแต่ละ ประเภท

(4) สิทธิเรียกร้องนั้นขาดอายุความ สำหรับผลของการขาดอายุความนั้น มีผลไปถึงวันที่เริ่มนับอายุความ กล่าวคือ สิทธิเรียกร้องที่เริ่มเกิดขึ้นพร้อมกับการเริ่ม นับอายุความจนกระทั่งอายุความครบกำหนด แล้วนั้น ให้เป็นอันหมดสิทธิเรียกร้องกันอีก ต่อไป แต่หนี้ค่าภาษีอากรยังไม่ระงับ แม้สิทธิ เรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากรจะขาดอายุความ ก็ตาม เนื่องจากหนี้ที่เป็นหลักของสิทธิเรียกร้อง จะระงับได้ตามกฎหมายแพ่งซึ่งมีระบุไว้แต่การ ชำระหนี้ ปลดหนี้ หักกลบหนี้ แปลงหนี้ใหม่ และหนี้เคลื่อนกลืนกันเท่านั้น เพียงแต่กฎหมาย

<sup>24</sup> อายุความตามสิทธิเรียกร้องทั่วไปในกรณีนี้ หมายถึงกรณีของสิทธิเรียกร้องบางชนิดที่กฎหมายมิได้กำหนดอายุความไว้โดยเฉพาะ จึงต้องมาใช้อายุความทั่วไป คือสิบปี (ศนันทกรณ์ (จำปี) โสทธิพันธุ์ คำอธิบาย นิติกรรมสัญญา พิมพ์ครั้งที่ 16 หน้า 243)

<sup>25</sup> รัฐ ย่อมหมายความว่าส่วนราชการต่างๆ ซึ่งเป็นนิติบุคคลและมีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร ภาษีอากร ย่อมหมายความว่าถึงภาษีอากรทุกชนิด แต่ไม่น่าจะรวมถึงค่าธรรมเนียมต่างๆ ที่รัฐจัดเก็บ (โปรดดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 725/2540)

<sup>26</sup> ศนันทกรณ์ (จำปี) โสทธิพันธุ์ คำอธิบาย นิติกรรมสัญญา พิมพ์ครั้งที่ 16 หน้า 240-261



ห้ามฟ้องเมื่อหนี้หรือสิทธิเรียกร้องนั้นขาดอายุความ หากลูกหนี้ยอมใช้หนี้ที่ขาดอายุความแล้วกฎหมายก็ถือว่าใช้ได้ โดยลูกหนี้จะเรียกคืนไม่ได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/28

### ข้อพิจารณาเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของ รัฐในหนี้ค่าภาษีอากร<sup>27</sup>

1. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 ได้แสดงถึงอายุความเกี่ยวกับเรื่องนี้ที่รัฐบาลเป็นเจ้าของหนี้ ได้แก่ เงินภาษีอากรอันหมายถึงความถึงภาษีอากรที่ประชาชนต้องเสียให้รัฐบาลตามกฎหมายและประชาชนผู้เสียภาษีอากรนั้นได้ค้างชำระค่าภาษีนั้น โดยรัฐบาลมีสิทธิเรียกร้องภายใน 10 ปี นับแต่วันจะใช้สิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ส่วนหนี้สินอันเกี่ยวกับเงินภาษีอากรนั้นก็ ได้แก่ เงินภาษีอากรของกรมสรรพากร เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่นๆ ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ตลอดจนภาษีอากรของกรมสรรพสามิต เช่น ภาษีสรรพสามิต ยาสูบ หรือไม้ขีดไฟ น้ำอ้อย ฯลฯ นอกจากนั้นยังมีภาษีอากรของกรมศุลกากร อันได้แก่อากรขาเข้า อากรขาออกของสินค้าที่ได้ส่งเข้าหรือส่งออกไปยังต่างประเทศซึ่งสิทธิเรียกร้องใน

ภาษีอากรดังกล่าวนี้มีกำหนดอายุความภายใน 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31

2. ความหมายของคำว่า “...ที่จะเรียกเอาหนี้อย่างอื่นให้บังคับตามบทบัญญัติในลักษณะนี้” อันได้แก่ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30 ถึงมาตรา 193/35 อันทำให้อายุความตามประเภทของสิทธิเรียกร้องตามมาตรา 193/34 และมาตรา 193/35 มีกำหนดอายุความ 2 ปี แต่ถ้าหากเป็นกรณีเกี่ยวกับลักษณะตามมาตรา 193/33 ก็มีกำหนดอายุความ 5 ปี ถ้าหากไม่เข้าอายุความตามมาตรา 193/33 และมาตรา 193/34 ก็ให้มีกำหนดอายุความตามมาตรา 193/30 คือกำหนดอายุความ 10 ปี จึงเกิดปัญหาตามมาว่า ในกรณีเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องบางอย่างซึ่งนอกเหนือจากบทบัญญัติตามมาตรา 193/30 มาตรา 193/33 มาตรา 193/34 และมาตรา 193/35 ทั้งหมด ผลจะเป็นว่าสิทธิเรียกร้องดังกล่าวนั้นไม่เข้าตามมาตรา 193/33 ถึงมาตรา 193/35 จึงจะต้องเป็นไปตามมาตรา 193/30 ซึ่งมีกำหนดอายุความ 10 ปี ดังนั้นในเรื่องสิทธิเรียกร้องในกรณีละเมิดหรือเรื่องซื้อขายดังนี้ย่อมมีอายุความ 10 ปี ทั้งสิ้น อันจะเป็นผลให้อายุความในเรื่องนั้นของรัฐบาล

<sup>27</sup> ไชยยศ เหมะรัชตะ กฎหมายว่าด้วยนิติกรรม พิมพ์ครั้งที่ 3 สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย หน้า 601-602



มีกำหนดอายุความยาวกว่าของเอกชน สำหรับปัญหานี้มีความเห็นส่วนใหญ่เห็นว่า กรณีบทบัญญัติอายุความโดยเฉพาะในมาตรา 193/31 นี้ จะใช้เป็นหลักทั่วไปในกรณีเรื่องบทบัญญัติอายุความในเรื่องอื่นๆ เป็นการเฉพาะนั้นโดยตรงไม่ได้ ด้วยเหตุนี้เมื่อเรื่องนั้นๆ มีกำหนดอายุความไว้เป็นการเฉพาะแล้ว ก็ต้องมีอายุความตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ในเรื่องนั้นๆ เช่น ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 448 หรือมาตรา 474 เป็นต้น จึงเท่ากับว่าอายุความเกี่ยวกับเรื่องสิทธิเรียกร้องในบทบัญญัติเฉพาะของรัฐบาลนั้นๆ ของเอกชนหาได้แตกต่างกันแต่ประการใดไม่

3. การนำไปใช้กับประมวลรัฐฎากร กรณีที่ประมวลรัฐฎากรไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการประเมินภาษีไว้ ต้องใช้กำหนดเวลาตามอายุความทั่วไปตามมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ให้สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเก็บค่าภาษีอากรได้ภายใน 10 ปี เช่น

3.1 อายุความการประเมินเพื่อเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะให้ใช้อายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา

193/31 เนื่องจากบทบัญญัติเรื่องอายุความการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะมิได้มีบัญญัติไว้โดยเฉพาะ และมาตรา 91/21 แห่งประมวลรัฐฎากร มิได้ระบุให้นำมาตรา 88/6 มาใช้บังคับโดยอนุโลม<sup>28</sup>

3.2 กรณีที่บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ถึงเกณฑ์ต้องเสียภาษีแต่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลา เจ้าพนักงานจึงออกหมายเรียกตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัฐฎากร ซึ่งมีได้กำหนดเวลาบังคับไว้ เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจออกหมายเรียกและประเมินภาษีได้ภายในอายุความสิบปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/31<sup>29</sup>

สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรตามมาตรา 193/31 ดังกล่าวให้ มีกำหนดอายุความ 10 ปี ส่วนสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาหนี้ๆอย่างอื่นให้บังคับตามบทบัญญัติในลักษณะนี้ สิทธิเรียกร้องในมูลหนี้ภาษีอากร เริ่มนับตั้งแต่วันถัดจากวันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเป็นต้นไป มิใช่ นับแต่วันที่ห้างยื่นแบบแสดงรายการ<sup>30</sup>

<sup>28</sup> หนังสือที่ กค 0811/9960 ลงวันที่ 17 ตุลาคม 2544

<sup>29</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2432/2531 และฎีกาที่ 1281/2525 และหนังสือที่ กค 0802 (กม)/451 ลงวันที่ 28 มีนาคม 2538

<sup>30</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5751/2548



### 3. ระยะเวลาตามหลักกฎหมายปกครอง

เนื่องจากประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชน ถือเป็นกฎหมายปกครอง ซึ่งมีกำหนดในเรื่องของระยะเวลาเป็นหลักกฎหมายกลางที่ประมวลรัษฎากรต้องนำมาใช้หากไม่มีการกำหนดไว้เป็นการเฉพาะหรือมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติที่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ในที่นี้ไม่ได้กล่าวในรายละเอียดสาระสำคัญ แต่จะกล่าวถึงพอเป็นสังเขปในประเด็นกำหนดเวลาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง ดังนี้

ก. ระยะเวลาอุทธรณ์ย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายเฉพาะกำหนดไว้ ในกรณีที่กฎหมายเฉพาะไม่กำหนดระยะเวลาการอุทธรณ์ไว้ คู่กรณีจะต้องอุทธรณ์ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งนั้น<sup>31</sup> มาตรา 44 วรรค 1 แห่ง พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดให้คู่กรณีอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่ง (หลักเกณฑ์การแจ้งและวันที่ถือว่าคู่กรณีได้รับแจ้งเป็นไปตามมาตรา 68 ถึงมาตรา 74 แห่ง พ.ร.บ.ฯ ที่กำหนดการแจ้งโดยวิธีการ

ตัวอย่าง<sup>31</sup> เมื่อประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 กำหนดให้สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรมีกำหนดอายุความ 10 ปี ดังนั้น นับตั้งแต่วันครบกำหนดที่โจทก์ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับเดือนภาษีมกราคม 2539 ซึ่งเป็นเดือนแรกที่มีปัญหาพิพาทจนถึงวันที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากโจทก์ยังอยู่ภายในกำหนด 10 ปี สิทธิเรียกร้องของจำเลยที่จะเรียกเอาภาษีธุรกิจเฉพาะยังไม่ขาดอายุความ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากโจทก์ได้

ข้อสังเกต<sup>32</sup> 1. การนับอายุความต้องดูแต่ละประเภทภาษีว่ากฎหมายกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเมื่อใด ซึ่งอายุความ 10 ปี นับตั้งแต่วันที่ถัดจากวันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการ โดยวิธีการนับระยะเวลาหรืออายุความนับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/3 และ มาตรา 193/5

2. การประเมินที่ขอด้วยกฎหมาย ต้องประเมินและแจ้งการประเมินภายในอายุความ สิทธิเรียกร้อง

<sup>31</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 15072/2551

<sup>32</sup> ศรีณรงค์ แก้วทะนงค์ กองสืบสวนและคดี เอกสารประกอบการบรรยาย การจัดทำสำนวนและรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อการดำเนินคดี

<sup>33</sup> พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 44 วรรค 1



ต่างๆ ไว้ โดยคำสั่งทางปกครองจะต้องจัดแจ้งสิทธิอุทธรณ์โดยตามมาตรา 40 ด้วย)

ข. การขยายระยะเวลา<sup>34</sup> ระยะเวลาอุทธรณ์ 15 วันที่ถูกกฎหมายกำหนดไว้อาจมีการขยายออกไปได้ใน 2 กรณีด้วยกันคือ

(1) การขยายระยะเวลาโดยผลของกฎหมาย ตามมาตรา 40 วรรค 2 แห่ง พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ที่กำหนดว่ากรณีที่เจ้าหน้าที่มิได้จัดแจ้งสิทธิอุทธรณ์โดยถูกต้อง<sup>35</sup> และไม่มีการแจ้งคำสั่งใหม่พร้อมสิทธิอุทธรณ์และระยะเวลาอุทธรณ์สั้นกว่า 1 ปี ให้ขยายเป็นหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้รับคำสั่งทางปกครอง โดยกรณีที่เจ้าหน้าที่แจ้งคำสั่งทางปกครองใหม่แต่แจ้งไม่ถูกต้อง<sup>36</sup>

(2) การขยายระยะเวลาตามคำขอของคู่กรณี โดยคู่กรณีอาจร้องขอให้เจ้าหน้าที่ขยายระยะเวลาการอุทธรณ์โดยอาศัยบทบัญญัติมาตรา 66 แห่ง พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ที่กำหนดเกี่ยวกับการขยายระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมายในกรณีที่มีพฤติการณ์ที่จำเป็น เป็นเหตุให้คู่กรณีไม่อาจกระทำการได้ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

โดยการขยายระยะเวลามีเงื่อนไข 2 ประการคือ

**ประการที่หนึ่ง** พฤติการณ์ที่ทำให้คู่กรณีไม่อาจกระทำภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมายจะต้องมิใช่ “ปัญหาข้อขัดข้องทั่วไป” ที่คู่กรณีอาจประสบได้ในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง แต่เป็นพฤติการณ์พิเศษที่ทำให้คู่กรณีไม่อาจกระทำการใดๆ ได้โดยสิ้นเชิง” และพฤติการณ์ดังกล่าวมิได้เกิดจากความผิดของคู่กรณีเอง

**ประการที่สอง** คู่กรณีจะต้องมีคำขอขยายระยะเวลาอย่างช้าที่สุดภายใน 15 วันนับแต่วันที่พฤติการณ์นั้นได้สิ้นสุดลง และเมื่อเจ้าหน้าที่ได้ขยายระยะเวลาให้แล้ว คู่กรณีจะต้องยื่นอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่กำหนดด้วย<sup>37</sup>

ค. มีผลเมื่อใด อาจพิจารณาได้ 2 กรณี<sup>38</sup>

**กรณีที่ 1** ยื่นหนังสืออุทธรณ์ที่หน่วยงานของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง ถือว่าวันที่หน่วยงานลงทะเบียนรับหนังสืออุทธรณ์ไว้ตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยงานสารบรรณ พ.ศ. 2526 เป็นวันที่ยื่นอุทธรณ์ตามกฎหมายหรือวันที่อุทธรณ์มีผล

<sup>34</sup> ศุภวัฒน์ สิงห์สุวรรณ การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง บทความเผยแพร่ จากเว็บไซต์สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา หน้า 9

<sup>35</sup> พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 40 วรรค 1

<sup>36</sup> คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 636/2554

<sup>37</sup> ความเห็นคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ เรื่องเสร็จที่ 213/2552

<sup>38</sup> ศุภวัฒน์ สิงห์สุวรรณ การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง บทความเผยแพร่ หน้า 10 จากเว็บไซต์สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา



**กรณีที่ 2** กรณีส่งหนังสืออุทธรณ์ทางไปรษณีย์ กรณีที่ได้ส่งหนังสืออุทธรณ์ก่อนครบกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ แต่หนังสืออุทธรณ์ไปถึงเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ภายหลังพ้นกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ จึงมีประเด็นว่าวันที่อุทธรณ์มีผลจะถือเอาวันใดในระหว่างวันที่คู่กรณีส่งหนังสืออุทธรณ์ หรือวันที่ได้รับหนังสืออุทธรณ์ เนื่องจากในทางปฏิบัติมีแนววินิจฉัยแตกต่างกันไป อีกทั้ง พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มิได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ไว้ แต่เมื่อคำนึงถึงความสะดวกของคู่กรณีและการคุ้มครองสิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง ต้องถือว่าวันส่งหนังสืออุทธรณ์เป็นวันที่การแสดงเจตนาอุทธรณ์มีผล<sup>39</sup> กล่าวคือให้ถือว่าวันส่งหนังสืออุทธรณ์ซึ่งปรากฏตามหลักฐานทางไปรษณีย์เป็นวันยื่นอุทธรณ์

### ผลของอุทธรณ์ที่ยื่นเกินระยะเวลา<sup>40</sup>

กรณีที่มีการยื่นอุทธรณ์เมื่อล่วงพ้นระยะเวลาอุทธรณ์แล้ว คู่กรณีย่อมเสียสิทธิที่จะ

ได้รับการพิจารณาอุทธรณ์ ขณะเดียวกันเจ้าหน้าที่ย่อมไม่มีอำนาจที่จะรับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณาเพื่อวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่มีอำนาจรับอุทธรณ์ที่ล่วงเลยระยะเวลาไว้พิจารณาได้เฉพาะกรณีที่มีบทบัญญัติกฎหมายกำหนดให้อำนาจไว้เท่านั้น<sup>41</sup>

**ข้อสังเกต** กรณีดังกล่าวศาลปกครองสูงสุดเคยวินิจฉัยว่า การที่เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งได้รับอุทธรณ์ที่ยื่นเกินระยะเวลาไว้พิจารณา และรายงานความเห็นไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ แม้ท้ายที่สุด ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ ก็ถือว่า ผู้ฟ้องคดีได้อุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองแล้ว จึงมีคำสั่งให้รับคำฟ้องไว้พิจารณา<sup>42</sup> แต่ในกรณีดังกล่าว ศาลฎีกาเคยวินิจฉัยว่า<sup>43</sup> แม้เจ้าหน้าที่จะรับอุทธรณ์ที่ยื่นเกินระยะเวลาไว้วินิจฉัยอุทธรณ์ ก็หาไม่ผลให้อุทธรณ์ชอบขึ้นมาใหม่เท่ากับผู้อุทธรณ์ไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ จึงไม่มีสิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาล

<sup>39</sup> ความเห็นคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ เรื่องเสร็จที่ 345/2548

<sup>40</sup> ศุภวัฒน์ สิงห์สุวษ์ การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง บทความเผยแพร่ หน้า 11 จากเว็บไซต์สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

<sup>41</sup> ความเห็นคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ เรื่องเสร็จที่ 213/2550

<sup>42</sup> คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 322/2542

<sup>43</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 498/2517 เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีการค้าที่โจทก์ต้องชำระแล้วได้แจ้งการประเมินไปยังโจทก์ตามแบบแจ้งจำนวนเงินภาษีการค้า โดยผู้ช่วยสรรพากรจังหวัดเป็นผู้นำไปส่งที่บ้านโจทก์แต่ไม่พบโจทก์จึงส่งให้คนในบ้านโจทก์รับแทน แม้จะไม่ได้ส่งแบบแจ้งจำนวนเงินภาษีการค้าดังกล่าวให้แก่โจทก์ แต่ต่อมาโจทก์ได้รับกับเจ้าพนักงานว่าโจทก์ได้ทราบการประเมินตามที่เจ้าพนักงานได้แจ้งไปแล้ว จึงต้องฟังว่าโจทก์ได้รับแจ้งการประเมินแล้วตั้งแต่วันที่รับกับเจ้าพนักงาน โจทก์ยื่นอุทธรณ์เกินกำหนด 30 วันเป็นการไม่ชอบด้วยประมวลรัษฎากร มาตรา 30 แม้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะรับวินิจฉัยอุทธรณ์ของโจทก์ ก็หาไม่ผลให้อุทธรณ์นั้นกลายเป็นอุทธรณ์ที่ชอบด้วยกฎหมายขึ้นมาใหม่ เท่ากับโจทก์ไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ โจทก์จึงไม่มีสิทธินำคดีมาฟ้อง





## 4. ประเด็นปัญหาที่ควรพิจารณา

### ประเด็นที่ 1 การเริ่มต้นนับระยะเวลา

การนับระยะเวลาที่สั้นกว่าวัน มีหลักการว่าให้เริ่มต้นนับระยะเวลาทันทีที่นับแต่เริ่มการนั้น<sup>44</sup> เช่น การคิดค่าบริการโทรศัพท์ที่เริ่มนับระยะเวลาตั้งแต่เริ่มสนทนา<sup>45</sup> ส่วนการนับระยะเวลาเป็นวัน/สัปดาห์ เดือน หรือปี มีหลักการว่า การนับระยะเวลาจะไม่นับวันที่เริ่มทำการเป็นวันแรกแห่งระยะเวลา แต่ต้องนับวันรุ่งขึ้นเป็นวันแรกแห่งระยะเวลา<sup>46</sup> แม้วันรุ่งขึ้นจะเป็นวันหยุดราชการก็ตาม<sup>47</sup> เนื่องจากการเริ่มต้นระยะเวลา มักจะเริ่มในขณะใดขณะหนึ่งของวัน ซึ่งถ้าจะนับวันนั้นเข้าไปด้วย เวลาในวันนั้นก็จะไม่เต็มวันอย่างแท้จริง กฎหมายจึงตัดปัญหาให้เริ่มนับในวันถัดมานั้นเริ่มต้นเป็นวันแรก โดยไม่ให้นับวันแรกแห่งระยะเวลาซึ่งไม่เต็มวันนี้รวมเข้าไปด้วยแต่อย่างใด หรือให้ตัดทิ้งไปเลยนั่นเอง<sup>48</sup> ซึ่งการนับระยะเวลาที่มีให้นับระยะเวลาในวันแรกรวมเข้าด้วยมิได้ใช้บังคับเฉพาะ

เรื่องนิติกรรม แต่ใช้บังคับในการออกหมายบังคับคดีด้วย<sup>49</sup> แต่การนับระยะเวลาเป็นวัน/สัปดาห์ เดือน หรือปี มีข้อยกเว้นในกรณีให้นับระยะเวลาตั้งแต่เวลาที่ถือได้ว่าเป็นเวลาเริ่มต้นทำการงานอันเป็นกำหนดเริ่มต้นทำการงานนั้นให้นับวันที่เริ่มทำการเป็นวันแรกแห่งระยะเวลาด้วย เช่น สัญญาจ้างแรงงานเริ่มนับระยะเวลาตั้งแต่วันแรกที่ลูกจ้างทำงาน<sup>50</sup>

*ข้อสังเกต* ในกรณีที่นับวันรุ่งขึ้นเป็นวันเริ่มแห่งระยะเวลา หากวันสุดท้ายแห่งระยะเวลาเป็นวันหยุดย่อมเป็นไปตามมาตรา 193/8 ที่ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้น เป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา

### ประเด็นที่ 2 การขยายระยะเวลา

ออกไป

เมื่อได้มีการกำหนดระยะเวลาในเรื่องใดเรื่องหนึ่งไว้ อาจมีกรณีที่ไมอาจกระทำการหรือดำเนินการตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ได้ จึงมีกรณีที่ให้มีการขยายกำหนดระยะเวลาออกไป

<sup>44</sup> ศาสตราจารย์ไชยยศ เหมะรัชตะ ชูดยอหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ นิติกรรม พิมพ์ครั้งที่ 4 หน้า 260

<sup>45</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ฉบับอ้างอิง บรรพ 1 หลักทั่วไป มาตรา 193/1 ถึง มาตรา 193/35 พ.ศ. 2554 หน้า 406

<sup>46</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 679/2490 ฎีกาที่ 7477/2547 และฎีกาที่ 7653/2550

<sup>47</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ฉบับอ้างอิง บรรพ 1 หลักทั่วไป มาตรา 193/1 ถึง มาตรา 193/35 พ.ศ. 2554 หน้า 406

<sup>48</sup> ศาสตราจารย์ไชยยศ เหมะรัชตะ ชูดยอหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ นิติกรรม พิมพ์ครั้งที่ 4 หน้า

<sup>49</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ฉบับอ้างอิง บรรพ 1 หลักทั่วไป มาตรา 193/1 ถึง มาตรา 193/35 พ.ศ. 2554 หน้า 406

<sup>50</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ฉบับอ้างอิง บรรพ 1 หลักทั่วไป มาตรา 193/1 ถึง มาตรา 193/35 พ.ศ. 2554 หน้า 407 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2448/2523



อีกได้ เรื่องดังกล่าวพิจารณาได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/7 เป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับกำหนดระยะเวลาเดิมได้สิ้นสุดลงแล้ว แต่ด้วยเหตุบางประการ คู่กรณีอาจทำการตกลงขยายกำหนดระยะเวลาให้แก่กันออกไปอีก จึงอาจเกิดปัญหาตามมาว่า จะนับระยะเวลาที่ต่อออกไปอีกอย่างไร คือจะคิดคำนวณตาม มาตรา 193/3 วรรค 2 โดยถือว่าวันแรกของระยะเวลาที่ต่อออกไปไม่นำมาคำนวณนับ หรือจะไม่ใช้มาตรา 193/3 วรรค 2 โดยให้คำนวณนับเข้าด้วย ซึ่งมาตรา 193/7 จึงบัญญัติตัดปัญหาในกรณีนี้ โดยวางหลักว่า ให้นับเอาวันซึ่งต่อจากวันสุดท้ายแห่งระยะเวลาเดิมเป็นวันเริ่มต้นแห่งระยะเวลาที่ขยายหรือผ่อนออกไป โดยไม่ต้องคำนึงถึงวิธีการนับตามมาตรา 193/3 วรรค 2 คือ ไม่ต้องคิดวันแรกแห่งระยะเวลาที่ขยายหรือผ่อนออกไป โดยให้เริ่มนับต่อจากวันสุดท้ายแห่งระยะเวลาเดิมเป็นต้นไป ทั้งนี้ จะเห็นได้ว่า มาตรา 193/7 นี้ เป็นบทบัญญัติพิเศษไว้เฉพาะเรื่องเวลาที่ผ่อนออกไป<sup>51</sup>

ในส่วนของประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้มีการขยายระยะเวลาในกรณีต่างๆ ไว้ เช่น กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ ก็ดี กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี

หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ หรือกำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

สำหรับระยะเวลาตามประมวลรัษฎากรในกรณีที่มีการขยายออกไป การเริ่มต้นแห่งระยะเวลาให้เริ่มต้นนับวันที่ต่อจากวันสุดท้ายของระยะเวลาเดิม ส่วนการสิ้นสุดแห่งระยะเวลา สิ้นสุดตามลักษณะของระยะเวลาที่ขยายออกไปแล้วแต่ว่าได้กำหนดเป็นวัน สัปดาห์ เดือนหรือปี

**ประเด็นที่ 3** การขอคืนภาษีอากรเป็นระยะเวลาหรืออายุความ

ทางปฏิบัติมีประเด็นที่น่าสนใจในเรื่องการขอคืนภาษีอากรว่า การใช้สิทธิขอคืนภาษีตามประมวลรัษฎากรนั้น เป็นเรื่องกำหนด

<sup>51</sup> ศาสตราจารย์ไชยยศ เหมะรัชตะ ชูดย่อหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ นิตกรรม พิมพ์ครั้งที่ 4 หน้า 263 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 516/2522



ระยะเวลาตามกฎหมายหรือเป็นเรื่องอายุความ เนื่องจากมีผลต่อการงดใช้หรือขยายออกหรือ ย่นเข้า จากเรื่องดังกล่าว อายุความเป็นกำหนด ระยะเวลาอันเกี่ยวกับคดีความตามที่กฎหมาย บัญญัติไว้ แต่กำหนดระยะเวลาตามกฎหมาย อาจมิใช่อายุความเสมอไป ถ้าเป็นกำหนดระยะ เวลาตามกฎหมายซึ่งมิใช่อายุความแม้คู่กรณี ไม่ยกขึ้นต่อสู้ ศาลก็มีอำนาจหยิบยกขึ้นวินิจฉัย ได้เอง ปัญหาที่ว่ากำหนดระยะเวลาตามกฎหมาย อย่างเป็นอายุความหรือมิใช่อายุความ ยาก ที่จะวางหลักได้แน่นอน ถ้ากฎหมายบัญญัติไว้ โดยชัดแจ้งว่าเป็นอายุความ ย่อมเป็นอายุความ โดยไม่มีปัญหา แต่ถ้าไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ โดยชัดแจ้งว่าเป็นอายุความก็ต้องอาศัยแนว วินิจฉัยของศาลฎีกาเป็นหลักหรือเทียบเคียง โดยปกติกำหนดระยะเวลา ตามกฎหมายอย่าง ใดที่กฎหมายบัญญัติไว้ว่า ห้ามมิให้ฟ้องเมื่อพ้น ระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ แม้ไม่ระบุว่าเป็น อายุความ ก็ย่อมเป็นอายุความ ส่วนกำหนด ระยะเวลาตามกฎหมายที่มีอายุความนั้น มิได้หลายกรณี ในส่วนกำหนดระยะเวลาใช้สิทธิ ตามกฎหมายต่างๆ เช่น ตามประมวลรัษฎากร หรือพระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า มิใช่ อายุความเพราะมิใช่กำหนดระยะเวลาใช้สิทธิ

เรียกร้องด้วยการ ฟ้องร้องต่อศาลแต่อย่างใด<sup>52</sup> รวมถึงกำหนดเวลาบังคับชำระหนี้ตามประมวล- รัษฎากรมาตรา 12 วรรคสี่ ประกอบกับ ประมวลวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 271 เป็นเรื่องระยะเวลาที่จะบังคับแก่ผู้ที่ยังชำระ หนี้ภาษีอากร ก็มีอายุความ<sup>53</sup>

จึงเห็นได้ว่า ระยะเวลาในการขอคืนภาษี เป็นเพียงระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ เท่านั้น และก็ไม่ใช่กำหนดระยะเวลาที่ใช้สิทธิ เรียกร้องด้วยการฟ้องร้องต่อศาลแต่อย่างใด ดังนั้น ระยะเวลาในการขอคืนภาษีนี้นี้มิใช่ อายุความ

**ประเด็นที่ 4** แจ้งการประเมินแก่ผู้ต้อง เสียภาษี อายุความสิทธิเรียกร้องถือว่า สะดุดหยุดลง

การแจ้งการประเมินแก่ผู้ต้องเสียภาษี แล้วยอมถือได้ว่าเท่ากับเป็นการฟ้องคดี เนื่องจากศาลฎีกาได้วินิจฉัย<sup>54</sup> ในหลายกรณี แล้วว่า การประเมินภาษีเป็นการก่อกำเนิดให้แก่วัสดุที่จะบังคับเก็บภาษีแก่ประชาชนโดยอาจนำไปสู่อำนาจในการยึดอายัดทรัพย์สินของผู้ถูก ประเมินภาษีตามมาตรา 12 แห่งประมวล- รัษฎากร และมีผลให้สิทธิเรียกร้องของรัฐใน

<sup>52</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2470/2529 ฎีกาที่ 4084/2534 และฎีกาที่ 1694/2540

<sup>53</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7429/2543 และฎีกาที่ 586/2544

<sup>54</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4143/2532 ฎีกาที่ 621/2538 และฎีกาที่ 6043/2561





หยุดลงและเริ่มนับอายุความใหม่ตั้งแต่พ้นกำหนด 30 วันที่กำหนดให้จำเลยนำเงินภาษีอากรไปชำระ ดังนั้น อายุความเรียกร้องให้จำเลยชำระหนี้ภาษีอากรดังกล่าวจึงเริ่มนับใหม่นับแต่วันที่ 26 กุมภาพันธ์ 2532” การนับระยะเวลา 30 วัน คือ นับแต่วันที่ 26 มกราคม 2532 ถึงวันที่ 25 กุมภาพันธ์ 2532 (วันแรกคือ วันที่ 26 มกราคม 2532 ไม่นับรวม ทั้งนี้เป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/3 วรรคสอง) ดังนั้น เมื่อวันที่ครบกำหนด 30 วัน ตรงกับวันที่ 25 กุมภาพันธ์ 2532 วันที่พ้นกำหนด 30 วัน เพื่อเริ่มนับอายุความใหม่ คือ ตั้งแต่วันที่ 26 กุมภาพันธ์ 2532

ตัวอย่างที่ 2<sup>58</sup> เมื่อจำเลยได้รับหนังสือดังกล่าวเมื่อวันที่ 26 พฤษภาคม 2530 อายุความจึงเริ่มต้นนับใหม่เมื่อพ้น 30 วัน นับตั้งแต่วันที่ 26 พฤษภาคม 2530 ซึ่งอาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ดังนั้น อายุความเรียกร้องให้จำเลยชำระหนี้ค่าภาษีอากรดังกล่าวจึงเริ่มนับใหม่ตั้งแต่ วันที่ 26 มิถุนายน 2530

ด้วยเหตุผลดังกล่าว จึงจะต้องระบุมাত্রาที่ให้อำนาจไว้ในหนังสือแจ้งการประเมิน และใบแนบเพื่อแสดงว่าเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะใช้สิทธิเรียกร้องในการประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลา 10 ปี

อย่างไรก็ดี หากเป็นกรณีการฟ้องเรียกหนี้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี แม่มูลหนี้ตามฟ้องนี้จะป็นหนี้ภาษีอากร แต่ตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ห้ามมิให้ฟ้องเมื่อพ้นกำหนด 2 ปี นับแต่วันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชีตามมาตรา 1272 ซึ่งคำว่า “วันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชี” หมายถึง วันที่นายทะเบียนรับจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีตามมาตรา 1270 ซึ่งมาตรา 1272 เป็นบทจำกัดอายุความมิใช่ขยายอายุความ ดังนั้น ถ้าหนี้เดิมมีอายุมากกว่า 2 ปีก็ถูกจำกัดมาเหลือ 2 ปี แต่ถ้าหนี้เดิมมีอายุสั้นกว่า 2 ปี ก็ต้องใช้อายุความของหนี้เดิมซึ่งสั้นกว่า 2 ปี นั้น<sup>59</sup>

*ข้อสังเกต* 1. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 621/2538 วินิจฉัยว่า “...การแจ้งการประเมินแก่ผู้ต้องเสียภาษีแล้วยอมถือได้ว่าเท่ากับเป็นการฟ้องคดีตาม มาตรา 193/14 (2) แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์...” อย่างไรก็ดี คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4143/2532 วินิจฉัยว่า “...เมื่อเจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินไปแล้ว หากผู้รับแจ้งการประเมินไม่นำเงินค่าภาษีอากรไปชำระภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด กฎหมายให้ถือว่าเป็นภาษีอากรค้างซึ่งเจ้าพนักงานมีอำนาจตามประมวลรัษฎากร

<sup>58</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 586/2544



มาตรา 12 ที่จะสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้โดยไม่ต้องนำคดีมาฟ้องต่อศาล การประเมินดังกล่าวจึงมีผลเป็นเช่นเดียวกันกับการฟ้องคดี ดังนั้นการแจ้งประเมินภาษีอากรย่อมเป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลงตามมาตรา 193/14 (5) แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ...” และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6043/2561 วินิจฉัยว่า “...การสั่งบังคับตามอำนาจกฎหมายเพื่อให้ผู้ถูกประเมินชำระหนี้ภาษีอากรตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ถือได้ว่าเป็นการที่เจ้าหน้าที่ได้กระทำการอื่นใดมีผลเป็นอย่่างเดียวกันกับการฟ้องคดีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 (5) เป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลง...” จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว จะเห็นได้ว่า กรณีการแจ้งการประเมิน หรือการสั่งบังคับตามอำนาจกฎหมายเพื่อให้ผู้ถูกประเมินชำระหนี้ภาษีอากรตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลงเหมือนกันเพียงแต่อ้างกฎหมายคนละอนุมาตรา

## 2. การแจ้งประเมินภาษีอากรซึ่งเป็นเหตุ

ให้อายุความสะดุดหยุดลง เป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 (2) หรือ มาตรา 193/14 (5) อย่างไรจึงจะถูกต้องมีข้อพิจารณา ดังนี้

(1) เจ้าหนี้ได้ฟ้องคดีเพื่อตั้งหลักฐานสิทธิเรียกร้องหรือเพื่อให้ชำระหนี้<sup>60</sup> ในกรณีที่เจ้าหนี้ฟ้องคดีเพื่อตั้งหลักฐานสิทธิเรียกร้องนั้น หมายความว่า การที่เจ้าหนี้ฟ้องคดีต่อศาลเพื่อให้ศาลแสดงสิทธิของเจ้าหนี้เท่านั้น การฟ้องในคดีที่ยังไม่ถึงขนาดฟ้องให้ลูกหนี้ชำระหนี้เสียแก่ตนทีเดียว แต่เป็นการตั้งหลักฐานสิทธิเรียกร้องเสียก่อนว่า เจ้าหนี้อาจมีสิทธิเรียกร้องจากลูกหนี้ได้หรือไม่ เมื่อศาลพิพากษาให้ทางฝ่ายเจ้าหนี้ชนะคดีแล้ว เจ้าหนี้ก็จะได้ดำเนินการฟ้องเรียกให้ชำระหนี้สินตามมูลหนี้นั้นต่อลูกหนี้ต่อไป<sup>61</sup>

(2) เจ้าหนี้ได้กระทำการอื่นใดอันมีผลเป็นอย่่างเดียวกันกับการฟ้องคดี<sup>62</sup> เป็นเรื่องเกี่ยวกับการที่เจ้าหนี้ทำการอันมีผลเช่นเดียวกันกับการฟ้องคดี ซึ่งได้บัญญัติโดยการใช้ถ้อยคำที่ว่า “กระทำการอื่นใดอันมีผลเป็นอย่่างเดียวกันกับการฟ้องคดี” จึงอาจกล่าวได้ว่าในกรณีซึ่งมาตรา

<sup>59</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1085/2534 อายุความฟ้องเรียกหนี้สินในกรณีที่มีการชำระบัญชีห้างหุ้นส่วนจำกัดหรือบริษัทนั้น ป.พ.พ. มาตรา 1272 ได้บัญญัติจำกัดอายุความฟ้องร้องไว้เป็นกรณีพิเศษนอกเหนือจากบทบัญญัติในเรื่องอายุความทั่วไปที่ยาวกว่า และการเริ่มนับอายุความต้องถือตามที่บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะในมาตราดังกล่าว จะนำเอาหลักในเรื่องการนับอายุความทั่วไปในมาตรา 169 มาใช้ไม่ได้ กล่าวคือ ต้องนับระยะเวลาสองปีนับแต่วันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชี ซึ่งวันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชีหมายถึงวันที่นายทะเบียนรับจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีตามมาตรา 1270

<sup>60</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 (2)

<sup>61</sup> ศาสตราจารย์ไชยยศ เหมะรัชตะ ชุติยอรรถกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ นิตกรรม พิมพ์ครั้งที่ 4 หน้า 296

<sup>62</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 (5)



193/14 (5) กำหนดไว้มิใช่เป็นเรื่องของการกำหนดกฎเกณฑ์ว่าต้องเป็นการกระทำเช่นนั้นเป็นการตายตัว แต่เป็นบทบัญญัติที่กฎหมายยกขึ้นเป็นอย่างกว้างๆ อันอาจมีกรณีอื่นๆ ซึ่งถือว่าเป็นการกระทำของเจ้าหน้าที่อันมีผลเป็นไปตามบทบัญญัติ มาตรา 193/14 (5) ได้<sup>63</sup>

จึงอาจสรุปได้ว่า การมีหนังสือแจ้งการประเมินให้ชำระภาษี ถือได้ว่าเป็นการที่เจ้าหน้าที่ได้กระทำการอื่นใดอันมีผลเป็นอย่างเดียวกันกับฟ้องคดียอมเป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/14 (5) อย่างไรก็ดี เมื่อเจ้าหน้าที่ได้กระทำการอื่นใดอันมีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดีแล้วกลับถอนเรื่องหรือทิ้งเรื่องพ้นเสียหรือเรื่องนั้นได้ถูกยกเสีย ย่อมถือว่า อายุความไม่เคยสะดุดหยุดลง<sup>64</sup>

3. การอุทธรณ์ภาษีไม่เป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลง<sup>65</sup> การยื่นอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลง เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อาจมีคำวินิจฉัยให้เพิกถอนหรือแก้ไขคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินได้ แต่เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์และกรมสรรพากรแจ้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ให้ผู้ถูกประเมินทราบว่าจะต้องเสียภาษีเท่าใดแล้วย่อมมีผลต่อการบังคับคดีของโจทก์ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร การสั่งบังคับตามอำนาจกฎหมายเพื่อให้ผู้ถูกประเมินชำระหนี้ภาษีอากรตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ถือได้ว่าเป็นการที่เจ้าหน้าที่ได้กระทำการอื่นใดมีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 (5)

### ๖ แนวคำวินิจฉัยเกี่ยวกับระยะเวลาและอายุความตามประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 1<sup>66</sup> โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมครั้งที่ 1 เมื่อวันที่ 7 สิงหาคม 2543 และยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมครั้งที่ 2 เมื่อวันที่ 28 สิงหาคม 2543 เพื่อปรับปรุงเท่ากับโจทก์ยอมรับว่าแบบที่โจทก์ยื่นไว้เดิมไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินยอมมีอำนาจตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการที่โจทก์ยื่นเพิ่มเติมได้ อายุความใช้สิทธิเรียกร้องจึงต้องเริ่มนับระยะเวลา 10 ปี นับแต่วันที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติม เมื่อเจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งโจทก์ได้รับเมื่อวันที่ 4 สิงหาคม 2553 จึงยังอยู่ในอายุความ

<sup>63</sup> ศาสตราจารย์ไชยยศ เหมะรัชตะ ชูดย่อหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ นิติกรรม พิมพ์ครั้งที่ 4 หน้า 297

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1330/2522

<sup>64</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/18 ประกอบมาตรา 193/17 วรรค 1

<sup>65</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6043/2561

<sup>66</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4546/2561



เรื่องที่ 2<sup>67</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 มิได้กำหนดว่า การออกหมายเรียกเกินกว่าสองปีนับแต่วันที่ไต่ยื่นรายการ เจ้าพนักงานประเมินจะต้องขออนุมัติขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวภายในสองปี นับแต่วันที่ไต่ยื่นรายการ ดังนั้น เมื่อเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรสงสัยว่าโจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร อธิบดีกรมสรรพากรจะพิจารณาอนุมัติให้ขยายระยะเวลาการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรของโจทก์เกินกว่าสองปีก็ได้

เรื่องที่ 3<sup>68</sup> การออกหมายเรียกตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 จะต้องกระทำภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ไต่ยื่นรายการ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียก ลงวันที่ 26 มีนาคม 2547 เพื่อตรวจสอบภาษีอากรสำหรับปีภาษี 2544 และปีภาษี 2545 กรณีย่อมถือว่าวันที่มีการออกหมายเรียกคือวันที่ 26 มีนาคม 2547 เมื่อโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษี 2544 ในวันที่ 28 มีนาคม 2545 และสำหรับปีภาษี 2545 ในวันที่ 31 มีนาคม 2546 การออกหมายเรียกดังกล่าวจึงได้กระทำภายในเวลาสองปีนับแต่วัน

ที่ไต่ยื่นรายการ ส่วนเมื่อมีการออกหมายเรียกแล้วจะส่งให้โจทก์ได้โดย วิธีใดและถือว่าโจทก์ได้รับหมายเรียกเมื่อใด ย่อมเป็นไปตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร การส่งหมายเรียกจึงเป็นคุณละกรณีกับการออกหมายเรียกย่อมไม่อาจนำเอาวันที่มีการส่งหมายเรียกได้โดยชอบมาถือว่าเป็นวันที่มีการออกหมายเรียกได้

เรื่องที่ 4<sup>69</sup> การที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า โจทก์แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ และกรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าโจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร อธิบดีกรมสรรพากรจะพิจารณาอนุมัติให้ขยายระยะเวลาการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรของโจทก์เกินกว่าสองปีก็ได้ ไม่ถือว่าเป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายที่มีการแก้ไขให้ออกหมายเรียกได้ภายในสองปี จากเดิมที่บัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกได้ภายในห้าปี นับแต่วันที่ไต่ยื่นรายการ

เรื่องที่ 5<sup>70</sup> เมื่อโจทก์ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดง

<sup>67</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6447/2560

<sup>68</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6132/2560

<sup>69</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10338/2559

<sup>70</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6693/2559





รายการ การฟ้องขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะและภาษีท้องถิ่นในคดีนี้จึงไม่อยู่ในบังคับกำหนดเวลาสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีตามมาตรา 91/11 และมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงมีสิทธิขอคืนเงินดังกล่าว

เรื่องที่ 6<sup>71</sup> บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี เป็นเรื่องการขอคืนภาษีอากรซึ่งจะต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามความในตอนท้ายของมาตรา 27 ตรี วรรคหนึ่ง แต่หากยื่นรายการเมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนด ผู้มีสิทธิขอคืนก็ยังยื่นคำร้องขอคืนได้ภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ได้อื่นรายการนั้นตามมาตรา 27 ตรี (1) การนับระยะเวลาขอคืนภาษีอากรจึงต้องเริ่มต้นจากการยื่นแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีก่อน เนื่องจากการยื่นแบบแสดงรายการจะมีภาษีที่ได้ชำระแล้วหรือมีการคำนวณเครดิตภาษีจากจำนวนเงินภาษีที่หักและนำส่ง อันมีผลทำให้เกิดจำนวนภาษีที่ได้ชำระแล้วและมีสิทธิจะขอคืนได้ ดังนั้น ในกรณีที่กฎหมายมิได้กำหนดให้ต้องยื่นแบบแสดงรายการ ก็จะไม่มีการเริ่มต้นที่จะใช้สำหรับนับระยะเวลา

ในการขอคืนภาษีตามบทบัญญัติดังกล่าวได้

การที่จำเลยที่ 2 หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งจำเลยที่ 1 โดยอาศัยประมวลรัษฎากร มาตรา 52 และจำเลยทั้งสองไม่คืนเงินภาษีแก่โจทก์โดยอ้างว่าโจทก์ยื่นคำร้องขอคืนเกินกำหนดตามมาตรา 27 ตรี จึงเป็นกรณีที่จำเลยที่ 1 ได้เงินภาษีไปโดยมีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ในขณะรับเงินนั้น การที่โจทก์ฟ้องเรียกภาษีคืนจึงมิใช่ฟ้องเรียกคืนในฐานะลาภมิควรได้อันจะอยู่ในบังคับอายุความ 1 ปี นับแต่เวลาที่โจทก์รู้ว่าตนมีสิทธิเรียกคืน หรืออายุความ 10 ปี นับแต่เวลาที่สิทธินั้นได้มีขึ้น ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 419 คดีโจทก์ไม่ขาดอายุความ

เรื่องที่ 7<sup>72</sup> เงินได้ที่โจทก์ได้รับจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพประจำปีภาษี 2550 ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ โจทก์จึงเป็นผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ซึ่งตามประมวลรัษฎากรมาตรา 63 เดิม ที่ใช้บังคับในขณะพิพากษาคดีนี้ มีเจตนารมณ์ที่จะใช้บังคับแก่บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียเท่านั้น มิได้บัญญัติขยายรวมไปถึงบุคคลผู้ไม่มีหน้าที่

<sup>71</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4751/2559

<sup>72</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 12131/2558



ต้องเสียภาษีแต่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายดังเช่น โจรทกในคดีนี้ ซึ่งต่อมาภายหลังจึงได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 63 ดังกล่าว โดยมาตรา 63 วรรคสอง ที่แก้ไขใหม่ บัญญัติให้บุคคลผู้ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน ในปีภาษีแต่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับเงินคืนแต่ต้องยื่นคำร้องขอคืนภายในกำหนด กรณีของโจทก์จึงไม่อยู่ภายใต้บังคับประมวลรัษฎากรมาตรา 63 เดิม เมื่อกรณีของโจทก์ไม่มีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น โจทก์จึงมีความชอบธรรมที่จะใช้สิทธิขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามมาตรา 27 ตรี ซึ่งเป็นบทบัญญัติให้ใช้กับกรณีทั่วไป จึงต้องคืนภาษีให้กับโจทก์

เรื่องที่ 8<sup>73</sup> กรณีตามคำฟ้องของโจทก์ ไม่ใช่เรื่องอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยได้ประเมินไว้ให้โจทก์เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่เป็นการอุทธรณ์คำสั่งไม่ขยายเวลาการยื่นอุทธรณ์ของจำเลยตามมาตรา 3 อัฐฐ แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งตาม พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติทางปกครองฯ มาตรา 40 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “คำสั่งทางปกครองที่อาจ

อุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อไปได้ให้ระบุงรณที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งดังกล่าวไว้ด้วย” เมื่อพิจารณา คำวินิจฉัยอุทธรณ์ตอนท้ายมีหมายเหตุระบุว่า หากท่านประสงค์จะฟ้องโต้แย้งคำวินิจฉัยนี้ ให้ทำคำฟ้องเป็นหนังสือยื่นต่อศาลปกครอง... ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่รับแจ้งหรือทราบ คำวินิจฉัย ดังนั้น เมื่อโจทก์ได้รับคำวินิจฉัยของจำเลยที่ยืนตามคำสั่งที่ไม่อนุวัติให้โจทก์ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ฉบับลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2552 ซึ่งโจทก์ได้รับหนังสือดังกล่าวในวันที่ 2 ธันวาคม 2552 การที่โจทก์ฟ้องจำเลยในวันที่ 2 มีนาคม 2553 จึงเป็นการยื่นฟ้องภายในกำหนดเวลาตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่กล่าวมาข้างต้น ดังนั้น ที่ศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งไม่รับคำฟ้องโจทก์มานั้นจึงไม่ชอบ

เรื่องที่ 9<sup>74</sup> โจทก์อ้างว่าเป็นผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร แต่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับปีภาษี 2535 ถึงปีภาษี 2539 ว่ามีเงินได้ประเภทดอกเบี้ยเงินกู้ยืมพร้อมนำส่งภาษีแก่จำเลย โจทก์จึงต้องยื่น

<sup>73</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9542/2557

<sup>74</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10701/2554



คำร้องขอคืนเงินภาษีอากรภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษี โงทก์ยื่นคำร้องเมื่อพ้นกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 27 ตรี (2) กรณีผู้มีสิทธิขอคืนอุทธรณ์การประเมินตามหมวดนี้หรือเป็นคดีในศาล ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือหรือนับแต่วันที่มิคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณีนั้น คำว่าเป็นคดีในศาล หมายถึง คดีฟ้องเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลตามประมวลรัษฎากรมาตรา 30 (2) หรือฟ้องคดีโดยเป็นคู่ความกับกรมสรรพากรอ้างว่าตนไม่มีหน้าที่เสียภาษี มิใช่เป็นการฟ้องคดีแพ่งทั่วไประหว่างตนกับบุคคลอื่นแล้วนำผลคดีมาอ้างขยายเวลาขอคืนภาษี การที่โงทก์ฟ้อง จ. แล้วศาลจังหวัด มิคำพิพากษาว่า จ. ไม่ชำระต้นเงินและดอกเบี้ยแก่โงทก์นั้นเป็นการฟ้องคดีแพ่งทั่วไปไม่อยู่ในบังคับประมวลรัษฎากรมาตรา 27 ตรี (2) โงทก์จึงไม่มีอำนาจนำคดีมาฟ้องต่อศาลได้ตาม พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (3) ประกอบมาตรา 9

เรื่องที่ 10<sup>75</sup> โงทก์ได้ยื่นแบบแสดง

รายการภาษีมูลค่าเพิ่มครั้งแรกภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายแล้ว ต่อมาโงทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมพร้อมขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามสิทธิของโงทก์ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 84 ซึ่งการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมนี้กฎหมายมิได้กำหนดกรอบเวลาไว้ เมื่อโงทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมดังกล่าวภายใน 3 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้นตามมาตรา 84/1 (1) จึงถือว่าโงทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดตามกฎหมายกระทรวงดังกล่าวแล้ว โงทก์จึงมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขอคืน ข้ออุทธรณ์ของจำเลยที่ว่าโงทก์จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 83 ด้วยจึงจะมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยนั้นเป็นการขยายความกฎหมายให้เป็นผลร้ายแก่ผู้เสียภาษีอากรซึ่งไม่ชอบ

เรื่องที่ 11<sup>76</sup> โงทก์ขายอสังหาริมทรัพย์เมื่อวันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2536 ในขณะที่ พ.ร.ฎ. ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็น

<sup>75</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3587/2550

<sup>76</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1946/2550



ทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ 244)ฯ มีผลใช้บังคับ การประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีนี้จึงต้องนำ พ.ร.ฎ. ฉบับนี้มาใช้บังคับ แม้ พ.ร.ฎ. ฉบับนี้จะถูกยกเลิกโดย พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 342)ฯ แต่การยกเลิกนั้นก็ไม่ส่งผลทำให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ใน พ.ร.ฎ. ฉบับเดิมกลายเป็นไม่ต้องเสียภาษีไปได้ การที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากโจทก์โดยอาศัยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ใน พ.ร.ฎ. ฉบับเดิม จึงเป็นการประเมินโดยมีกฎหมายให้อำนาจและปรากฏตามบันทึกการปิดหนังสือแจ้งการประเมินว่า เจ้าหน้าที่ได้ปิดหนังสือแจ้งการประเมินให้โจทก์ทราบโดยชอบตามประมวลรัษฎากร มาตรา 8 เมื่อวันที่ 6 มีนาคม 2546 ซึ่งอยู่ภายในกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่วันครบกำหนดชำระภาษีคือวันที่ 15 มีนาคม 2536 จึงเป็นการประเมินภาษีภายในอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/31

เรื่องที่ 12<sup>77</sup> โจทก์ที่ 1 ซึ่งเป็นนิติบุคคลร่วมกับโจทก์ที่ 2 ถึงที่ 8 ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา

ขายที่ดินอันมีกรรมสิทธิ์ร่วมกันภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มา เป็นการประกอบกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากรมาตรา 39 จึงเป็นนิติบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะจากรายรับที่ได้จากกิจการที่ดำเนินการร่วมกันต่างหากจากโจทก์ทั้งแปดแต่ละคน ตามมาตรา 77/1 (4) ประกอบมาตรา 91/1 วรรคสอง เมื่อไม่ปรากฏว่าโจทก์ทั้งแปดได้ร่วมกันยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะในนามของนิติบุคคลผู้ประกอบกิจการร่วมค้าเช่นนี้ เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินได้โดยไม่ต้องออกหมายเรียกตามมาตรา 91/15 (1) และมาตรา 88/4 ประกอบกับมาตรา 91/21 (5) กรณีภาษีธุรกิจเฉพาะ ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดเวลาการประเมินไว้ จึงต้องบังคับตามบทบัญญัติอายุความทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/31 ซึ่งมีกำหนด 10 ปี ในการเรียกเอาค่าภาษีอากร

เรื่องที่ 13<sup>78</sup> โจทก์มีหน้าที่หักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่าย เมื่อหักแล้วต้องนำส่งภายใน 7 วัน นับแต่วันที่จ่ายเงินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 52 และในการตรวจสอบการหักภาษี ณ ที่จ่าย นั้น เจ้าพนักงาน

<sup>77</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8824/2549

<sup>78</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5857/2549



ประเมินอาจส่งหนังสือแจ้งโจทก์ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ให้ยื่นบัญชีจ่ายเงินได้หรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องเพื่อตรวจสอบการหักภาษี ณ ที่จ่ายได้ตามที่เห็นสมควร และเมื่อได้รับหนังสือแจ้งความดังกล่าวให้ปฏิบัติตามภายใน 15 วัน ตามมาตรา 51 จึงเป็นกรณีที่ไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบไต่สวนภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 19 และสิทธิเรียกร้องของรัฐเพื่อเรียกเอาค่าภาษีอากรมีอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/31 การที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการตรวจสอบพบว่าโจทก์นำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายไม่ครบถ้วนและแจ้งให้โจทก์นำส่งให้ครบถ้วนภายในกำหนด 10 ปีนับแต่วันที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว

เรื่องที่ 14<sup>79</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 เป็นบทบัญญัติกำหนดเวลาให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ หาใช่

เป็นบทบัญญัติเรื่องอายุความในการเรียกร้องให้ชำระค่าภาษีอากรไม่ ทั้งการออกหมายเรียกบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น ตามมาตรา 91/21 (5) บัญญัติให้นำบทบัญญัติมาตรา 88 มาใช้บังคับโดยอนุโลม อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินจึงไม่อยู่ในบังคับของมาตรา 19 ด้วย ส่วนในเรื่องอายุความนั้น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/31 บัญญัติว่าสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรให้มีกำหนดอายุความ 10 ปี เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจที่จะประเมินเก็บภาษีจากโจทก์ได้ภายในกำหนด 10 ปี ตั้งแต่วันครบกำหนดที่โจทก์ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะ เมื่อระยะเวลาอยู่ในกำหนดอายุความดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินย่อมประเมินให้โจทก์ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะได้

เรื่องที่ 15<sup>80</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 3 วรรคหนึ่ง มีความหมายว่าอธิบดีกรมสรรพากรจะเห็นสมควรสั่งให้ขยายกำหนดเวลาหรือเลื่อนกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือการอุทธรณ์ หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรออกไปได้เมื่อผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลา

<sup>79</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2880/2549

<sup>80</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1738/2548



ดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้

โจทก์เป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย จึงมิใช่ผู้ที่มีได้อยู่ในประเทศไทย จำเลยได้แจ้งการประเมินให้โจทก์ทราบรวม 7 ฉบับ โดยส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับในประเทศล่าหน้าของระบุชื่อโจทก์เป็นผู้รับ ตามภูมิลำเนาของโจทก์ที่จดทะเบียนไว้ต่อสำนักงานทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทจังหวัด เลขที่ หมู่ที่ ตำบล อำเภอ จังหวัด รหัสไปรษณีย์ โดยมี พ. ซึ่งบรรลุนิติภาวะและอยู่ที่นั่นรับไว้แล้ว จึงเป็นการแจ้งการประเมินที่ชอบและถือว่าโจทก์ได้รับทราบการแจ้งการประเมินแล้ว ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 8 กรณีจึงมิใช่มีเหตุจำเป็นจนโจทก์ไม่สามารถจะยื่นอุทธรณ์ตามกำหนดเวลาได้ การที่อธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งไม่อนุญาตให้โจทก์ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ จึงชอบแล้ว

เรื่องที่ 16<sup>81</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 122 บัญญัติโดยชัดเจนให้ใช้บังคับแก่ผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรหรือผู้เสียค่าเพิ่มอากรเกินไปตามกฎหมาย ต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 6 เดือนนับแต่วันเสียอากรหรือค่าเพิ่มอากร

โจทก์จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างให้แก่ธนาคาร ก. รายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของโจทก์มีภาวะภาษีธุรกิจเฉพาะทำให้โจทก์ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสตมป์ใบรับสำหรับจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เจ้าพนักงานที่ดินเรียกเก็บอากรแสตมป์จากโจทก์แทนจำเลยโดยโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมายกรณีมิใช่การขอคืนค่าอากรที่จะต้องอยู่ภายใต้บังคับระยะเวลาตามมาตรา 122 โจทก์มีสิทธิฟ้องขอคืนค่าอากรแสตมป์จากจำเลยได้

เรื่องที่ 17<sup>82</sup> อำนาจขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาตามความในมาตรา 3 อัญญาแห่งประมวลรัษฎากร เป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในอันที่จะใช้ดุลพินิจวินิจฉัยสั่งการ โดยเฉพาะ เป็นคนละขั้นตอนกับการที่จะใช้สิทธิทางศาลเพื่อขอให้พิพากษาบังคับได้ตาม ป.วิ.พ. มาตรา 55 เมื่อตามฟ้องโจทก์ไม่ปรากฏว่าคำสั่งของอธิบดีที่ไม่อนุญาตให้โจทก์ขยายระยะเวลาการอุทธรณ์กระทำไม่ชอบหรือผิดกฎหมายอย่างไร อธิบดีกรมสรรพากรจึงมีอำนาจที่จะออกคำสั่งในเรื่องนี้ได้โดยชอบ

<sup>81</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540

<sup>82</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1627/2525



เรื่องที่ 18<sup>83</sup> ผู้ประกอบการจะได้รับสิทธิ ตามการพิจารณาขยายกำหนดเวลาการ ยื่นแบบ ภ.ศ.40 เดือนภาษีสิงหาคม 2547 ฉบับเพิ่มเติม โดยจะต้องยื่นแบบ ภ.ศ.40 ภายใน 7 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือฉบับ ดังกล่าว โดยผู้ประกอบการได้รับหนังสือเมื่อ วันที่ 13 สิงหาคม 2548 เวลา 12.30 น. แต่ผู้ประกอบการได้ยื่นแบบ ภ.ศ.40 ในวันที่ 23 สิงหาคม 2548 ซึ่งเกินกว่ากำหนดเวลา ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว เนื่องจากผู้ประกอบการได้รับทราบผลการอนุมัติขยายระยะเวลา การยื่นแบบแสดงรายการเมื่อวันเสาร์ที่ 13 สิงหาคม 2548 ซึ่งไม่ใช่เวลาที่ถือได้ว่าเป็น เวลาเริ่มต้นทำงานกันตามประเพณี ดังนั้น จึงไม่ให้นับวันเสาร์ที่ 13 สิงหาคม 2548 เป็นวันแรกแห่งระยะเวลา ตามมาตรา 193/3 วรรคสอง แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและ พณิชย์ วันเริ่มต้นของการนับระยะเวลาต้อง เริ่มนับตั้งแต่วันอาทิตย์ที่ 14 สิงหาคม 2548 เมื่อรวมระยะเวลาในการใช้สิทธิ 7 วัน ก็จะ ลสิ้นสุดในวันเสาร์ที่ 20 สิงหาคม 2548 ซึ่งเป็นวันหยุดราชการ ฉะนั้น วันสุดท้ายแห่ง การใช้สิทธิยื่นแบบ ภ.ศ.40 ตามที่ได้รับอนุมัติ

ให้ขยายเวลาจึงได้แก่วันจันทร์ที่ 22 สิงหาคม 2548 อันเป็นวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่ หยุดทำการ ตามมาตรา 193/8 แห่งประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และเมื่อผู้ประกอบการยื่นแบบ ภ.ศ.40 ในวันอังคารที่ 23 สิงหาคม 2548 จึงเป็นการยื่นแบบ ภ.ศ.40 เมื่อพ้นระยะเวลาที่ได้รับการขยาย และ ผู้ประกอบการไม่ได้รับสิทธิเสียเงินเพิ่มในอัตรา ร้อยละ 0.75 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของ เงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง

## ก.สุ

ระยะเวลาตามประมวลรัษฎากรเป็นเรื่อง ของการกำหนดเวลาให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือ เจ้าพนักงานปฏิบัติหน้าที่ภายในกำหนดเวลา หรือใช้สิทธิภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ไว้ ส่วนอายุความตามประมวลรัษฎากร เป็น เรื่องที่กฎหมายกำหนดให้ใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ ค่าภาษีอากรภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ การ ศึกษาทำความเข้าใจเรื่องของระยะเวลาและ อายุความจึงต้องพิจารณาในหลักกฎหมายที่ เกี่ยวข้องเป็นองค์รวมเพื่อการใช้ประโยชน์ได้ อย่างเต็มที่และถูกต้อง



<sup>83</sup> หนังสือที่ กค 0706/376 ลงวันที่ 17 มกราคม 2551