

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในการบัญญัติกฎหมายฝ่ายนิติบัญญัติไม่สามารถบัญญัติกฎหมายให้มีความชัดเจนและครอบคลุมรายละเอียดของการกระทำทางปกครองได้ทุกกรณี ซึ่งอาจเป็นเพราะฝ่ายนิติบัญญัติยังไม่สามารถหาข้อยุติที่เป็นการประสานประโยชน์ระหว่างกลุ่มผลประโยชน์ต่างๆ ได้ หรือเหตุการณ์นั้นยังไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน หรือเหตุการณ์นั้นต้องการความเชี่ยวชาญทางเทคนิคอย่างสูงในการตัดสินใจ ฝ่ายนิติบัญญัติจึงจำเป็นต้องมอบอำนาจให้ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจในการตีความหรือการปรับบทกฎหมาย ภายใต้วิธีการหรือกระบวนการที่กฎหมายกำหนด โดยมีการควบคุมการกระทำของฝ่ายปกครองทั้งภายในและภายนอก เพื่อให้การใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายและมีความเหมาะสมแก่กรณีนั้นๆ อันเป็นผลให้เกิดความเป็นธรรมขึ้นในสังคม สำหรับมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร เป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการขยายเวลาบัญญัติว่า

“กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ หรือแจ้งรายการต่างๆ กำหนดเวลาอุทธรณ์ หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

กำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีได้”

บทบัญญัตินี้ดังกล่าวเป็นบทบัญญัติหนึ่งที่ฝ่ายนิติบัญญัติได้มอบอำนาจให้ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจในการขยายเวลาตามประมวลรัษฎากร โดยมีเจตนารมณ์เพื่อบรรเทาภาระการเสียภาษีและอำนวยความสะดวกธรรมให้กับผู้ที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาเป็นรายกรณีตามความจำเป็นและสมควร รวมทั้งยังเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้ที่มิหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ ที่มีได้กระทำการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดได้มีโอกาสนำรายการและชำระภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรให้ถูกต้องต่อไป โดยผู้นั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอขยายเวลาตามมาตรานี้ และเมื่อได้รับอนุมัติให้ขยายเวลาผลการอนุมัติให้ขยายเวลาข้อมติเป็นการนิรโทษกรรมแก่ผู้กระทำความผิด กล่าวคือ ผู้กระทำความผิดไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าปรับ หรืออาจเรียกได้ว่าไม่เป็นผู้กระทำความผิดทั้งทาง

แพ่งและทางอาญาสำหรับภาษีอากรในส่วนที่ชำระหรือนำส่งไม่ครบ ทั้งยังก่อให้เกิดภาพลักษณ์ที่ดีแก่กรมสรรพากรหรือฝ่ายปกครองในการจัดเก็บภาษีอีกด้วย แต่จากการศึกษาบทบัญญัติมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร พบว่า การบัญญัติกฎหมายมาตราดังกล่าวเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจมากเกินไปจนสมควรประกอบกับบทบัญญัติดังกล่าวมิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการยื่นคำร้องขอขยายเวลา ซึ่งอาจจะก่อให้เกิดปัญหาบางประการ ดังนี้

1) ปัญหาการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกฎหมายได้กำหนดให้ฝ่ายปกครองมีอำนาจอนุมัติให้ขยายเวลา โดยพิจารณาเหตุจำเป็น ซึ่งคำว่า “เหตุจำเป็น” ถือเป็นถ้อยคำที่ไม่อาจกำหนดความหมายเฉพาะได้ จึงจำเป็นต้องอาศัยการตีความว่าเหตุใดเป็นเหตุจำเป็นที่จะอนุมัติให้ขยายเวลาดังกล่าวได้ และเมื่อได้พิจารณาจากความคิดของวิญญูชนแล้วจะเห็นได้ว่าความจำเป็นของแต่ละบุคคลย่อมแตกต่างกันไป เหตุจำเป็นของบุคคลหนึ่งอาจเป็นหรือไม่เป็นเหตุจำเป็นของอีกบุคคลหนึ่งก็ได้ การพิจารณาดังกล่าวจึงขึ้นอยู่กับความรู้ ประสบการณ์ และคุณธรรมของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองในแต่ละคน ประกอบกับเมื่อเทียบเคียงกับบทบัญญัติกฎหมายและคำพิพากษาที่เกี่ยวกับการขยายเวลา ทั้งภายในประเทศและต่างประเทศจะเห็นได้ว่ากฎหมายเหล่านั้น อาทิ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งได้บัญญัติบทบัญญัติเกี่ยวกับการขยายเวลาในการดำเนินกระบวนการพิจารณาทางศาลไว้ โดยให้ศาลพิจารณาพฤติการณ์พิเศษของผู้ร้องขอตามมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง แม้คำว่า “พฤติการณ์พิเศษ” ถือเป็นถ้อยคำที่ไม่อาจกำหนดความหมายเฉพาะได้ เช่นเดียวกับคำว่า “เหตุจำเป็น” ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร แต่การพิจารณาว่าเหตุใดเป็นพฤติการณ์พิเศษที่สามารถอนุญาตให้ขยายเวลาการดำเนินกระบวนการพิจารณาทางศาลได้ การพิจารณาจะต้องผ่านการตรวจสอบและถ่วงดุลโดยองค์กรตุลาการ จึงเป็นการจำกัดขอบเขตของการใช้อำนาจดุลพินิจในการพิจารณา ประกอบกับกฎหมายเกี่ยวกับการขยายเวลาในต่างประเทศได้กำหนดเงื่อนไขในการยื่นคำร้องขอขยายเวลาว่า เหตุที่อนุมัติให้ขยายเวลาได้ต้องมีได้เกิดจากความผิดของผู้ร้องขอ จึงเห็นได้ว่าการที่มาตราดังกล่าวได้กำหนดให้ฝ่ายปกครองพิจารณาเหตุจำเป็นโดยไม่มีการกำหนดขอบเขตในการพิจารณานั้น เป็นการเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจมากเกินไปจนสมควรอันอาจทำให้การใช้ดุลพินิจดังกล่าวก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม และสามารถเอื้อประโยชน์ให้พวกพ้องของตนได้ ซึ่งหลักการควบคุมตรวจสอบการใช้ดุลพินิจดังกล่าว หากฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจอยู่ในขอบเขตที่กฎหมายกำหนด นอกจากการตรวจสอบภายในฝ่ายปกครองด้วยตนเองแล้ว องค์กรภายนอก อาทิ องค์กรตุลาการไม่อาจเข้าไปตรวจสอบความเหมาะสมในการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองได้

2) ปัญหากระบวนการพิจารณาคำร้องขอขยายเวลาตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ในระดับกระทรวง กรณีผู้เสียภาษีไม่พอใจในผลการพิจารณาคำร้องในระดับกรม เนื่องจากกระบวนการพิจารณาคำร้องขอในระดับกรม ตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้พิจารณาคำร้อง อธิบดีกรมสรรพากรจึงมอบอำนาจให้หัวหน้าหน่วยงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องใช้อำนาจในฐานะผู้ปฏิบัติราชการแทนอธิบดีพิจารณาคำร้องขอขยายเวลาดังกล่าว เช่น กรณีการอนุมัติขยายเวลาการชำระอากรเป็นตัวเงิน หรือการอนุมัติขยายเวลาอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร อธิบดีกรมสรรพากรได้มอบอำนาจให้สรรพากรภาคตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.130/2546 ลงวันที่ 10 กันยายน 2546 หรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 117/2545 ลงวันที่ 10 ตุลาคม 2545 ให้เป็นผู้พิจารณาและออกคำสั่ง หรือกรณีการขอขยายกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.631/2549 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2549 กำหนดให้สรรพากรพื้นที่ ผู้อำนวยการสำนักกฎหมาย ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายพิจารณาคำร้องแล้วเสนอความเห็นต่ออธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งหากผู้ยื่นคำร้องไม่พอใจในผลการพิจารณาสามารถยื่นคำร้องขอต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เพื่อพิจารณาคำร้องอีกครั้งหนึ่งตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ปัญหาที่เกิดขึ้นคือกระบวนการในการขยายเวลาในระดับกระทรวงจากการปฏิบัติงานและการสอบถามจากเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณาคำร้องนั้นปรากฏว่าคำร้องดังกล่าวถูกส่งให้กรมสรรพากรพิจารณาทำความเข้าใจในเบื้องต้นก่อน โดยกระบวนการในการทำความเข้าใจเบื้องต้นภายในกรมสรรพากรได้มีการกำหนดให้หน่วยงานที่ได้รับมอบอำนาจตามคำสั่งมอบอำนาจของอธิบดีข้างต้น กล่าวคือ หน่วยงานที่พิจารณาคำร้องขอในครั้งแรกจะเสนอความเห็นในเบื้องต้นก่อนแล้ว จึงส่งความเห็นพร้อมกับคำร้องเสนอกระทรวงพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง จากกระบวนการดังกล่าวจะเห็นได้ว่าการพิจารณาคำร้องในระดับกระทรวงนั้นรัฐมนตรีไม่ได้พิจารณาคำร้องทั้งหมดเองหรือมอบให้ข้าราชการในระดับกระทรวงเป็นผู้พิจารณา แต่ให้ผู้มีอำนาจระดับกรมเป็นผู้พิจารณาคำร้องในเบื้องต้นก่อน ซึ่งอธิบดีได้มอบหมายให้หัวหน้าหน่วยงานต่างๆ ที่เป็นผู้พิจารณาคำร้องในครั้งแรกพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง แล้วเสนอความเห็นไปยังระดับกระทรวง อำนาจพิจารณาคำร้องนี้ไม่ว่าคำร้องดังกล่าวจะยื่นในระดับกรมหรือในระดับกระทรวง ผู้ใช้อำนาจพิจารณาคำร้องเดิมจะมีส่วนในการพิจารณาด้วยเสมอ จึงเห็นว่าการที่ผู้มีอำนาจพิจารณาในระดับกรมมีส่วนร่วมในการพิจารณานั้น ถือเป็นเหมือนเป็นการชี้ช่องโดยผู้เชี่ยวชาญทางกฎหมายภาษีอากร โอกาสที่ผู้มีอำนาจในระดับกระทรวงไม่เห็นด้วยกับความเห็นเบื้องต้นของกรมสรรพากรจึงมีน้อยมาก ผู้เขียนเห็นว่ากระบวนการดังกล่าวไม่อาจถ่วงดุลการใช้อำนาจภายในฝ่ายปกครองตามเจตนารมณ์ของกฎหมายนี้ได้อย่างแท้จริง

3) ปัญหาการบัญญัติกฎหมายโดยมิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการยื่นคำร้องขอขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้ผู้ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาสามารถยื่นคำร้องขอให้พิจารณาได้ตลอดเวลา ซึ่งในทางปฏิบัติกรยื่นคำร้องขอขยายเวลาโดยส่วนใหญ่จะเป็นกรณีผู้ยื่นคำร้องยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการล่าช้า จึงยื่นคำร้องขออนุมัติขยายเวลาไปจนถึงวันที่ผู้ยื่นคำร้องยื่นหรือแจ้งล่าช้า ซึ่งหากมีการยื่นคำร้องภายหลังเป็นเวลานานอาจก่อให้เกิดปัญหาด้านพยานหลักฐานที่ใช้ประกอบการพิจารณาคำร้อง เนื่องจากบางกรณีกรมสรรพากรจำเป็นต้องตรวจสอบข้อมูลจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น ธนาคารพาณิชย์ที่รับชำระภาษี ในกรณีผู้ยื่นคำร้องชำระภาษีไม่สำเร็จ เนื่องจากเกิดการขัดข้องของระบบคอมพิวเตอร์ที่รับชำระภาษีของธนาคาร เพื่อทำการตรวจสอบจากข้อมูลที่บันทึกในระบบคอมพิวเตอร์ของธนาคาร ซึ่งข้อมูลดังกล่าวเมื่อเวลาผ่านไปนานข้อมูลอาจมีการสูญหายหรือถูกทำลายได้ แม้เหตุผลที่ผู้ต้องปฏิบัติอ้างจะเป็นเหตุจำเป็นได้ แต่เนื่องจากไม่มีพยานหลักฐานเพียงพอจึงไม่อาจอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาได้ และแม้ในกรณีดังกล่าวกรมสรรพากรได้ออกแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ มจ.7/2553 เรื่องการรับแบบแสดงรายการและรับชำระภาษีทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ ลงวันที่ 25 สิงหาคม 2553 ข้อ 11 กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการ ชำระภาษี หรือนำส่งภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตภายในเวลาตามที่กฎหมายกำหนด ให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ ชำระภาษี หรือนำส่งภาษี ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาท้องที่ ภายใน 7 วันทำการนับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ซึ่งโดยสภาพแล้วคำร้องขอขยายเวลาต้องยื่นไปพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการล่าช้าด้วย กล่าวคือ ภายใน 7 วันทำการนับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลา แต่แนวทางปฏิบัติดังกล่าวเป็นเพียงแนวทางในการปฏิบัติงานภายในกรมสรรพากรเท่านั้น ไม่มีผลบังคับตามกฎหมายให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตาม

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาแนวคิด หลักการเกี่ยวกับการบัญญัติมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากรที่ให้อำนาจฝ่ายปกครองในการใช้ดุลพินิจพิจารณาเหตุจำเป็นในการขยายเวลามากเกินความจำเป็น กระบวนการพิจารณาอนุมัติให้ขยายเวลาของฝ่ายปกครองที่ยังไม่เป็นธรรมเนียม ตลอดจนการบัญญัติกฎหมายที่มีได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสิทธิของผู้ยื่นคำร้องขอไว้

2. เพื่อศึกษาเปรียบเทียบบทบัญญัติกฎหมายของไทยและต่างประเทศ ที่ให้อำนาจฝ่ายปกครองในการพิจารณาขยายเวลาทางภาษีและการขยายกำหนดเวลาตามกฎหมายอื่นๆ กับบทบัญญัติกฎหมายที่ให้อำนาจฝ่ายปกครองในการพิจารณาขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร

3. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์หลักกฎหมายอันเกี่ยวกับการขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวล  
 รัชฎากร

4. เพื่อศึกษาแนวทางปรับปรุง แก้ไขกฎหมาย และหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการขยายเวลาตาม  
 มาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัชฎากร

### 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

จากการศึกษาหลักกฎหมายเกี่ยวกับการขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวล  
 รัชฎากร พบว่า เกิดปัญหาบางประการที่มีที่มาจากหลักกฎหมายที่เปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองสามารถใช้ดุล  
 พินิจมากเกินไปจนสมควร องค์กตุลาการไม่สามารถตรวจสอบความเหมาะสมของการใช้ดุลพินิจได้  
 และกระบวนการพิจารณาอนุมัติให้ขยายเวลาไม่มีการถ่วงดุลอำนาจซึ่งกันและกันภายในฝ่ายปกครอง  
 รวมทั้งไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการยื่นคำร้องขอ

ดังนั้น หากได้มีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายและหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการขยายเวลา  
 โดยนำผลที่ได้จากการวิเคราะห์ห้มาแก้ไขเพิ่มเติมหลักเกณฑ์ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 3 อัญญา แห่ง  
 ประมวลรัชฎากร จะทำให้หลักกฎหมายและกระบวนการพิจารณาอนุมัติขยายเวลาตามมาตรา 3  
 นี้มีประสิทธิภาพและเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น อีกทั้งยังทำให้เกิดภาพลักษณ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีของ  
 ฝ่ายปกครอง

### 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาถึงหลักการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการ  
 พิจารณาขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัชฎากร โดยศึกษาเปรียบเทียบกับหลักกฎหมาย  
 ที่เกี่ยวข้องกับการขยายเวลาทั้งทางภาษีและทางปกครอง รวมถึงกฎหมายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง พร้อม  
 ทั้งวิเคราะห์ปัญหาเพื่อหาทางแก้ปัญหาการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการพิจารณาขยายเวลา  
 และหาข้อกำหนดเพื่อเป็นหลักเกณฑ์ในการยื่นคำร้องขอขยายเวลาในกระบวนการพิจารณาขยาย  
 เวลาที่ยังไม่เป็นธรรม

### 1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาแบบค้นคว้าเอกสาร ทั้งภาษาไทยและภาษา ต่างประเทศ  
 โดยนำมาจัดรวบรวมให้เป็นระบบเพื่อใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงแนวคิด หลักการเกี่ยวกับการบัญญัติมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ให้อำนาจฝ่ายปกครองในการใช้ดุลพินิจพิจารณาเหตุจำเป็นในการขยายเวลา กระบวนการพิจารณาอนุมัติให้ขยายเวลาของฝ่ายปกครองที่ยังไม่เป็นธรรม ตลอดจนการบัญญัติกฎหมายที่มีได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสิทธิของผู้ยื่นคำร้องไว้
2. ทำให้ทราบถึงการเปรียบเทียบบทบัญญัติกฎหมายของไทยและต่างประเทศที่ให้อำนาจฝ่ายปกครอง ในการพิจารณาขยายเวลาทางภาษีและการขยายเวลาตามกฎหมายอื่นๆ กับบทบัญญัติกฎหมายที่ให้อำนาจฝ่ายปกครองในการพิจารณาขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร
3. ทำให้ทราบผลของการวิเคราะห์หลักกฎหมายอันเกี่ยวกับการขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร
4. เป็นแนวทางปรับปรุง แก้ไขกฎหมาย และหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมขึ้นในสังคมต่อไป