

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

การขยายเวลาตามมาตรา 3 วรรค ๓ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นบทบัญญัติกฎหมายที่ผ่อนผันการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรให้กับผู้เสียภาษีที่ไม่สามารถปฏิบัติตามเวลาที่กฎหมายกำหนดได้ อาทิเช่น ผู้ที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ มิได้กระทำการดังกล่าวภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดได้มีโอกาสนำรายการ และชำระภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรให้ถูกต้องต่อไป โดยให้ผู้นั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลา พร้อมชี้แจงปัญหาและอุปสรรคที่ทำให้ไม่สามารถดำเนินการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดต่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง แล้วแต่กรณี หากผู้เสียภาษีได้รับการอนุมัติให้ขยายเวลา ผลการอนุมัติให้ขยายเวลาในระดับกรมและระดับกระทรวงมีความแตกต่างกัน คือ ผลของการอนุมัติให้ขยายเวลาในระดับกรมโดยอธิบดีกรมสรรพากร มีผลให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องชำระเบี้ยปรับและค่าปรับ แต่ยังคงต้องชำระเงินเพิ่มตามมาตรา 27 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร กึ่งหนึ่งของเงินเพิ่มที่ผู้เสียภาษีจะต้องชำระตามกฎหมาย ส่วนผลการอนุมัติให้ขยายเวลาระดับกระทรวงโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เป็นผลให้ผู้เสียภาษีไม่ชำระเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าปรับ ซึ่งอาจถือได้ว่าเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษี (tax amnesty) อันเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้เสียภาษีเป็นอย่างมากและก่อให้เกิดภาพลักษณ์ที่ดีของฝ่ายปกครองในการจัดเก็บภาษี หากการพิจารณากระทำโดยความโปร่งใสและเป็นธรรม แต่จากการศึกษาผู้เขียนพบว่าในทางปฏิบัติกรขยายเวลาตามมาตรา 3 วรรค ๓ แห่งประมวลรัษฎากร ยังมีปัญหาบางประการที่อาจจะกระทบความเป็นธรรมในการพิจารณาของฝ่ายปกครองได้ ดังนี้

ประการแรก ปัญหาการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการขยายเวลาตามมาตรา 3 วรรค ๓ แห่งประมวลรัษฎากร กฎหมายมาตรานี้ได้กำหนดให้ฝ่ายปกครองมีอำนาจอนุมัติให้ขยายเวลา กรณีผู้ยื่นคำร้องอ้างเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามเวลาที่กฎหมายกำหนดได้ และเมื่อพิจารณาคำว่า “เหตุจำเป็น” นั้น ถือเป็นถ้อยคำที่ไม่อาจกำหนดความหมายเฉพาะได้ จึงจำเป็นต้องอาศัยการตีความของฝ่ายปกครองว่าเหตุใดเป็นเหตุจำเป็นที่สมควรได้รับอนุมัติให้ขยายเวลา และเมื่อพิจารณาจากความคิดของวิญญูชนนั้น ความจำเป็นของแต่ละบุคคลย่อมแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับความรู้ ประสบการณ์ และคุณธรรมของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองแต่ละคน ประกอบกับเมื่อเทียบกับบทบัญญัติกฎหมาย

และคำพิพากษาของศาลที่เกี่ยวกับการขยายเวลา ทั้งภายในประเทศและต่างประเทศเห็นได้ว่า มาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ฝ่ายปกครองพิจารณาเหตุจำเป็นโดยไม่มี การกำหนดขอบเขตในการพิจารณา อันเป็นการเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจมากเกินไปจนเกินสมควร ซึ่งอาจทำให้การใช้ดุลพินิจดังกล่าวไม่เป็นธรรมและเป็นทางเอื้อประโยชน์แก่พวกพ้องของคนได้ สำหรับหลักการควบคุมตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครอง หากฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจ อยู่ในขอบเขตที่กฎหมายกำหนด นอกจากการตรวจสอบภายในฝ่ายปกครองด้วยตนเองแล้ว องค์การภายนอก อาทิ องค์การตุลาการไม่อาจเข้าไปตรวจสอบความเหมาะสมในการใช้ดุลพินิจของ ฝ่ายปกครองได้ อีกทั้งการควบคุมตรวจสอบโดยองค์การตุลาการหรือศาลต้องมีผู้ที่ได้รับความ เดือดร้อน เสียหาย หรือถูกกระทบสิทธิหน้าที่พิพาทยื่นฟ้องต่อศาล ศาลไม่สามารถตรวจสอบ การกระทำของฝ่ายปกครองที่ไม่เป็นธรรมทั้งหมดได้

ประการที่สอง ปัญหาการพิจารณาขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ในระดับกระทรวง กรณีผู้เสียหายไม่พอใจผลการพิจารณาคำร้องในระดับกรม จึงยื่นคำร้องเพื่อ ให้ระดับกระทรวงพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง จากการปฏิบัติงานและจากการสอบถามจากเจ้าหน้าที่ ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณาคำร้องนั้น ปรากฏว่ากระบวนการพิจารณาดังรับคำร้อง คำร้องดังกล่าวจะถูกส่งไปยังกรมสรรพากรพิจารณาทำความเข้าใจในเบื้องต้นก่อน ซึ่งกระบวนการ ทำความเข้าใจในเบื้องต้นภายในกรมสรรพากร กำหนดให้หน่วยงานที่ได้รับมอบอำนาจในการ พิจารณาคำร้องในครั้งที่ยื่นคำร้องให้กรมพิจารณา เป็นหน่วยงานที่เสนอความเห็นในเบื้องต้นแล้ว จึงส่งความเห็นพร้อมกับคำร้องเสนอกระทรวงพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง จากกระบวนการดังกล่าว เห็นได้ว่าการพิจารณาคำร้องในระดับกระทรวงนั้น รัฐมนตรีไม่ได้พิจารณาคำร้องทั้งหมดเองหรือ มอบให้ข้าราชการในระดับกระทรวงเป็นผู้พิจารณา แต่ให้ผู้มีอำนาจในระดับกรมเป็นผู้พิจารณา คำร้องในเบื้องต้นก่อน ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรได้มอบหมายให้หัวหน้าหน่วยงานต่างๆ เป็น ผู้พิจารณาคำร้องในครั้งแรกพิจารณาอีกครั้งหนึ่งแล้วเสนอความเห็นไปยังระดับกระทรวง อำนาจ พิจารณาคำร้องนี้ไม่ว่าคำร้องดังกล่าวจะยื่นในระดับกรมหรือในระดับกระทรวง ผู้ใช้อำนาจ พิจารณาคำร้องเดิมจะมีส่วนในการพิจารณาด้วยเสมอ จึงเห็นได้ว่าการที่ผู้มีอำนาจพิจารณาใน ระดับกรมมีส่วนร่วมในการพิจารณานั้น ถือเสมือนเป็นการชี้ช่องโดยผู้เชี่ยวชาญทางกฎหมาย ภาษีอากรโอกาสที่ผู้มีอำนาจในระดับกระทรวงไม่เห็นด้วยกับความเห็นเบื้องต้นของกรมสรรพากร จึงมีน้อยมาก ผู้เขียนเห็นว่ากระบวนการดังกล่าวไม่อาจถ่วงดุลการใช้อำนาจภายในของฝ่าย ปกครองตามเจตนารมณ์ของกฎหมายนี้ได้อย่างแท้จริง

ประการที่สาม ปัญหาการบัญญัติกฎหมายโดยมิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการยื่นคำร้องขอขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้ผู้ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาสามารถยื่นคำร้องขอให้ฝ่ายปกครองพิจารณาคำร้องได้ตลอดเวลา ซึ่งการยื่นคำร้องขอขยายเวลาโดยส่วนใหญ่เป็นกรณีที่ผู้ยื่นคำร้องยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการล่าช้า จึงยื่นคำร้องขออนุมัติขยายเวลาไปจนถึงวันที่ผู้ยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งล่าช้า ซึ่งหากมีการยื่นคำร้องภายหลังเป็นเวลานานอาจก่อให้เกิดปัญหาด้านพยานหลักฐานที่ใช้ประกอบการพิจารณาคำร้องได้ เนื่องจากบางกรณีกรมสรรพากรมีความจำเป็นต้องตรวจสอบข้อมูลจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น ธนาคารพาณิชย์ กรณีเกิดการขัดข้องของระบบคอมพิวเตอร์ที่รับชำระภาษีของธนาคาร เพื่อทำการตรวจสอบข้อมูลที่บันทึกในระบบคอมพิวเตอร์ของธนาคาร ข้อมูลดังกล่าวเมื่อเวลาผ่านไปนาน ข้อมูลอาจมีการสูญหายหรือถูกทำลายได้ แม้เหตุผลที่ผู้ต้องปฏิบัติตามกล่าวอ้างจะเป็นเหตุจำเป็น แต่เนื่องจากไม่มีพยานหลักฐานเพียงพอจึงไม่สามารถอนุมัติขยายกำหนดเวลาได้ และแม้ในกรณีดังกล่าวกรมสรรพากรได้ออกแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ มจ.7/2553 เรื่องการรับแบบแสดงรายการและรับชำระภาษีทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ ลงวันที่ 15 สิงหาคม 2553 กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการ ชำระภาษี หรือนำส่งภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ ชำระภาษี หรือนำส่งภาษี ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาท้องที่ ภายใน 7 วันทำการ นับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ซึ่งโดยสภาพคำร้องขอขยายเวลาต้องยื่นพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการล่าช้าด้วย กล่าวคือ ภายใน 7 วันทำการ นับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลา แต่แนวทางปฏิบัติดังกล่าวเป็นเพียงแนวทางในการปฏิบัติงานภายในกรมสรรพากรเท่านั้น ไม่มีผลบังคับตามกฎหมายให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตาม

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการพิจารณาอนุมัติให้ขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ปัญหากระบวนการพิจารณาคำร้องขอขยายเวลา และปัญหาการบัญญัติกฎหมายโดยมิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการยื่นคำร้องขอขยายเวลา ผู้เขียนขอเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาดังนี้

1) ปัญหาการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการขยายเวลา ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีผู้ยื่นคำร้องอ้างเหตุจำเป็นที่ทำให้ไม่สามารถปฏิบัติตามเวลาที่กฎหมายกำหนดได้ เมื่อพิจารณาจากหลักการทางภาษีอากรที่ดี อาทิ หลักความยุติธรรม ผู้เขียนเห็นว่าโดยเจตนารมณ์ของมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว มาตรานี้เป็นบทบัญญัติที่ให้โอกาส

ผู้เสียหายที่มีได้มีเจตนาทุจริตหลักเลียงภาษีปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย อันเป็นการช่วยบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้เสียหาย ประกอบกับในบางกรณีหน่วยงานของรัฐฝ่ายปกครองได้มีการนำบทบัญญัติดังกล่าวมาแก้ไขปัญหา และบรรเทาความเดือดร้อนเสียหายให้กับกลุ่มบุคคลที่ได้รับผลกระทบจากเหตุจำเป็นอย่างเดียวกัน โดยกรมสรรพากรได้ออกประกาศหรือคำชี้แจง เช่น ประกาศกรมสรรพากร สำหรับเหตุจำเป็นที่เกิดจากเหตุขัดข้องหรือข้อผิดพลาดของระบบ โปรแกรมคอมพิวเตอร์และระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต อันเป็นผลให้การยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษีดังกล่าวเกินกำหนดเวลาตามกฎหมาย โดยมีใช้ความผิดของผู้เสียหาย หรือคำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่องการขยายกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากรให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีในท้องที่ที่เกิดภัยพิบัติอุทกภัย ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2554 รวมทั้งกรณีเหตุจำเป็นมิได้เกิดกับผู้เสียหายโดยตรง แต่มีการขยายกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีทางอินเทอร์เน็ต เนื่องจากประสงค์จะให้ลดการใช้กระดาษ เพื่อสนับสนุนโครงการร่วมชดเชยการปลดปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ของกรมสรรพากร จากเจตนารมณ์ของกฎหมายและการดำเนินการแก้ไขปัญหาดังกล่าวที่ผ่านมาเห็นได้ว่า บทบัญญัตินี้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน (horizontal equity of taxation) กล่าวคือ บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันหรือประสบเหตุจำเป็นเดียวกันได้ถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน

อย่างไรก็ตาม สำหรับหลักความแน่นอนชัดเจน ผู้เขียนเห็นว่า เมื่อคำว่า “เหตุจำเป็น” ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 3 วรรค ๓ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นถ้อยคำซึ่งตามแนวความคิดของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี เห็นว่าเป็นถ้อยคำที่ไม่มีความหมายเฉพาะ จึงต้องอาศัยการตีความของฝ่ายปกครองเป็นกรณีๆ ไป รวมทั้งยังเป็นถ้อยคำที่วิญญูชนอาจมีความเห็นแตกต่างกันว่าข้อเท็จจริงใดอยู่ในความหมายของถ้อยคำนั้นหรือไม่ เมื่อฝ่ายนิติบัญญัติตรากฎหมายโดยเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองให้ดุลพินิจในการตีความและการปรับบทกฎหมายมากเกินไปเกินสมควร อีกทั้งบทบัญญัติดังกล่าวมิได้กำหนดหลักเกณฑ์และขอบเขตของการตีความไว้ จึงอาจทำให้การใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการพิจารณาเหตุจำเป็นแต่ละกรณีไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน เป็นผลให้เกิดความไม่แน่นอนในการบังคับใช้กฎหมาย โดยเห็นได้จากหนังสือกรมสรรพากรแจ้งผลการพิจารณาขยายกำหนดเวลา ในกรณีที่ผู้ร้องขออ้างเหตุที่ไม่รู้กฎหมาย สับสน หรือเข้าใจผิดในข้อกฎหมาย เป็นไปในหลายแนวทาง อันเป็นเหตุให้ผู้เสียหายไม่อาจทราบได้แน่ชัดว่า หากตนประสบเหตุอย่างเดียวกันนี้ เหตุการณ์ดังกล่าวจะเป็นเหตุจำเป็นที่ได้รับอนุมัติให้ขยายเวลาหรือไม่ ซึ่งทำให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจนแก่ผู้เสียหาย อีกทั้งการที่ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจสองมาตรฐานเป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย และองค์การตุลาการมีอำนาจควบคุมตรวจสอบการกระทำดังกล่าวได้ แต่การตรวจสอบขององค์การตุลาการจะกระทำได้ ต่อเมื่อผู้เสียหายนำข้อพิพาทดังกล่าวมาฟ้องเป็น

คดีพิพาทเท่านั้น อีกทั้งพยานหลักฐานที่ใช้อ้างอิงส่วนใหญ่อยู่กับทางราชการจึงเป็นการยากที่ผู้เสียหายจะทราบได้ว่า ผลของคำวินิจฉัยของตนไม่เป็นมาตรฐานเดียวกับของผู้อื่น ดังนั้น การนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลจึงมีจำนวนน้อยมาก และผู้เขียนเห็นว่าการอ้างเหตุผลในการขยายระยะเวลาว่าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติไม่เข้าใจบทบัญญัติแห่งกฎหมาย หรือเข้าใจผิด รวมทั้งการอ้างว่า สับสนหลงผิด ไม่อาจนำมาเป็นข้ออ้างได้และอาจจะขัดกับหลักการที่ว่า “ความไม่รู้กฎหมายจะอ้างเป็นข้อแก้ตัวไม่ได้” กรณีดังกล่าวควรจะต้องถือเป็นความผิดของผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามระยะเวลาเอง อีกทั้งจากการศึกษาบทบัญญัติกฎหมายและแนวคำพิพากษาที่เกี่ยวข้องกับการขยายเวลาทั้งภายในประเทศและต่างประเทศ เห็นได้ว่าบทบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดถ้อยคำอันเป็นเงื่อนไขในการให้อำนาจดุลพินิจฝ่ายปกครองแตกต่างกันออกไป อาทิ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ได้กำหนดว่า ผู้ที่จะขอขยายเวลาดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นศาลจะต้องมีพฤติการณ์พิเศษหรือเหตุสุดวิสัย ซึ่งความหมายและขอบเขตในการพิจารณาว่าเหตุใดเป็นพฤติการณ์หรือเหตุสุดวิสัยหรือไม่ ได้มีคำพิพากษาของศาลฎีกาวางไว้เป็นบรรทัดฐานซึ่งผ่านการตรวจสอบและถ่วงดุลภายในองค์กรตุลาการ ส่วนพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มาตรา 66 ได้กำหนดว่า ผู้ใดที่ไม่อาจกระทำการอย่างใดภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด จะต้องมีความผิดที่จำเป็น และได้กำหนดชัดเจนว่าพฤติการณ์ที่จำเป็นดังกล่าวจะต้องไม่ได้เกิดขึ้นจากความผิดของผู้นั้น สำหรับบทบัญญัติกฎหมายต่างประเทศ อาทิ รัฐบัญญัติวิธีพิจารณาเรื่องทางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ว่าด้วยการรื้อฟื้นฐานะเดิม มาตรา 32 กำหนดไว้ว่า ผู้ใดไม่อาจกระทำการอย่างใดภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดได้ ผู้นั้นอาจมีคำขอรื้อฟื้นฐานะเดิมหรือการขยายกำหนดเวลา โดยจะต้องมีพฤติการณ์และกำหนดไว้ชัดเจนว่า พฤติการณ์ดังกล่าวจะต้องไม่ใช่ความผิดของผู้นั้นหรือผู้แทนของผู้นั้นหรือมีเหตุสุดวิสัย

สำหรับรัฐบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของสาธารณรัฐออสเตรเลีย (General Administrative Procedure Act) ได้บัญญัติเกี่ยวกับการขยายเวลาไว้ในมาตรา 71 กำหนดว่า ผู้ใดที่ยื่นคำขอขยายเวลาได้จะต้องมีพฤติการณ์ที่ไม่อาจคาดเห็นได้หรือไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ และกำหนดไว้ด้วยว่าพฤติการณ์ดังกล่าวจะต้องไม่ได้เกิดขึ้นจากความผิดของคู่กรณีเองหรือเป็นความผิดที่ไม่ร้ายแรง ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร จากผู้ขอขยายเวลาจะต้องมีเหตุจำเป็น ควรกำหนดให้ผู้ขอขยายเวลาจะต้องมีพฤติการณ์พิเศษหรือเหตุสุดวิสัยแล้วแต่กรณี ตามมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เนื่องจากมาตราดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการขยายเวลาเช่นเดียวกับมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอาจจะใช้เทียบเคียงกับการใช้ดุลพินิจในการพิจารณาขยายกำหนดเวลาให้มีความเหมาะสมและเป็นธรรมยิ่งขึ้น ประกอบกับการขยายเวลาตามมาตรา 23 แห่งประมวล

กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เป็นการขยายเวลาในการดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นศาล ซึ่งผลการพิจารณาได้ผ่านการตรวจสอบถ่วงดุลโดยองค์กรตุลาการ อีกทั้งเห็นควรให้เพิ่มเติมในส่วนของพฤติการณ์พิเศษที่ได้รับอนุมัติให้ขยายเวลา จะต้องมิใช่เกิดจากความผิดของผู้ที่ยื่นคำขอจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้

2) ปัญหาการพิจารณาขยายกำหนดเวลาในระดับกระทรวง กรณีผู้เสียหายยื่นคำร้องขอขยายเวลาในระดับกรมแล้วไม่พอใจผลการพิจารณา จึงยื่นคำร้องให้ผู้มีอำนาจพิจารณาในระดับกระทรวงพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง ผู้เขียนเห็นว่าโดยเจตนารมณ์ของกฎหมายมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ผู้มีอำนาจทั้งในระดับกรมสรรพากรและในระดับกระทรวงเป็นผู้พิจารณาขยายกำหนดเวลานั้น เพื่อต้องการให้มีการทบทวนการใช้ดุลพินิจภายในฝ่ายปกครอง แต่ในทางปฏิบัติกระบวนการพิจารณาคำร้องขอขยายเวลาในระดับกระทรวงนั้น มิได้พิจารณาคำร้องเฉพาะผู้มีอำนาจในระดับกระทรวง หรือมอบอำนาจให้ข้าราชการในกระทรวงเป็นผู้พิจารณาทั้งหมด แต่กลับส่งคำร้องเพื่อให้หน่วยงานในระดับกรมเป็นผู้พิจารณาคำร้องในเบื้องต้นก่อน โดยผู้พิจารณาคำร้องในระดับกรมจะมีส่วนพิจารณาเสนอความเห็นเบื้องต้นในระดับกระทรวงอีกครั้งหนึ่ง เพื่อให้ผู้มีอำนาจในระดับกระทรวงใช้ประกอบการพิจารณา เห็นได้ว่าการพิจารณาคำร้องขอขยายเวลาไม่ว่าในระดับกรมหรือในระดับกระทรวง ผู้มีอำนาจพิจารณาระดับกรมยังคงมีส่วนร่วมในการพิจารณาอยู่ และแม้คำร้องดังกล่าวจะถูกส่งไปให้ผู้มีอำนาจในระดับกระทรวงพิจารณาอีกชั้นหนึ่งเพื่อมีคำสั่ง แต่การที่ผู้มีอำนาจระดับกรมมีส่วนร่วมในการพิจารณานั้น เป็นเสมือนการชี้ช่องโดยผู้เชี่ยวชาญทางกฎหมายภาษี จึงเห็นได้ว่าในทางปฏิบัติแล้วการที่ยื่นคำร้องในระดับกรมแล้ว ไม่พอใจในผลการพิจารณาและต้องการยื่นคำร้องในระดับกระทรวงนั้น โดยสภาพไม่อาจเป็นการตรวจสอบถ่วงดุลการใช้อำนาจภายในของฝ่ายปกครองตามเจตนารมณ์ของกฎหมายนี้อย่างแท้จริง ดังนั้น เพื่อมิให้เกิดความล่าช้าในการพิจารณาคำร้อง จึงเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้อำนาจพิจารณาคำร้องทั้งหมดอยู่ที่ผู้มีอำนาจในระดับกระทรวง สำหรับกระบวนการพิจารณานั้นให้คงเดิม กล่าวคือ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในระดับกรมทำความเห็นในเบื้องต้นแล้ว ส่งความเห็นไปให้ผู้มีอำนาจระดับกระทรวงพิจารณาสั่งการอีกชั้นหนึ่ง ซึ่งผลการอนุมัติให้ขยายเวลาทำให้ผู้ยื่นคำร้องไม่ต้องเสียเบี้ยปรับเงินเพิ่ม และค่าปรับ และเห็นควรให้มีการยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้กรณีที่อยู่ติดกรมสรรพากรอนุมัติให้ขยายเวลา ผู้ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มกึ่งหนึ่ง เนื่องจากเมื่อมีการอนุมัติให้ขยายเวลาให้กับผู้ยื่นคำร้องแล้ว ต้องถือว่าผู้ยื่นคำร้องปฏิบัติถูกต้องตามกฎหมายแล้ว จึงไม่ควรบัญญัติกฎหมายเพื่อเรียกเก็บเงินเพิ่ม อันเป็นการลงโทษผู้ยื่นคำร้องอีก

3) ปัญหาการบัญญัติกฎหมายโดยมิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร มิได้มีการกำหนดระยะเวลาในการใช้สิทธิยื่นคำร้องขอ ซึ่งหากมีการยื่นคำร้องขอดังกล่าวภายหลังเป็นเวลานานอาจเกิดปัญหาทางด้านพยานหลักฐานที่ใช้ประกอบการพิจารณาคำร้อง ผู้เขียนจึงเห็นควรเพิ่มหลักเกณฑ์ในมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอให้ขยายระยะเวลา กล่าวคือ จะต้องยื่นคำร้องต่อกรมสรรพากรภายในหนึ่งปี นับแต่วันสิ้นสุดเวลาที่กฎหมายกำหนด เว้นแต่ในกรณีมีเหตุสุดวิสัย โดยเปรียบเทียบกับกำหนดระยะเวลายื่นคำขอให้รื้อฟื้นฐานะเดิมตามรัฐบัญญัติวิธีพิจารณาเรื่องทางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี เหตุที่ผู้เขียนเห็นว่าระยะเวลาหนึ่งปีเหมาะสม เพราะกฎหมายภาษีมักมีความซับซ้อนยากที่จะทำความเข้าใจได้ง่าย และภายในระยะเวลาหนึ่งปีอยู่ในภาวะที่กรมสรรพากรสามารถขอความร่วมมือกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องให้จัดเก็บรักษาฐานข้อมูลไว้ เพื่อเป็นพยานหลักฐานโดยไม่ก่อให้เกิดภาระกับหน่วยงานต่างๆ เหล่านั้นมากเกินไป ประกอบกับเมื่อมีกำหนดเวลามาจำกัดจะเป็นผลให้คำร้องที่เข้ามาที่กรมสรรพากรมีจำนวนน้อยลง เจ้าหน้าที่สามารถพิจารณาคำร้องได้อย่างรวดเร็ว และสามารถเยียวยาความเสียหายแก่ผู้ที่ต้องปฏิบัติที่มีเจตนาที่สุจริตได้อย่างทันที่ทั้งที่อันเป็นการสร้างความเป็นธรรมในสังคม อีกทั้งยังส่งผลให้เกิดภาพลักษณ์ที่ดีให้กับกรมสรรพากร และในกรณีที่ผู้ต้องปฏิบัติไม่สามารถยื่นคำร้องได้ทันภายในกำหนดหนึ่งปี หากมีเหตุสุดวิสัยอาจได้รับการขยายระยะเวลาได้ ซึ่งเหตุสุดวิสัยอาจจะใช้ดุลพินิจกำหนดให้สอดคล้องกับคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับเรื่องการขยายหรือยื่นระยะเวลาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ทั้งนี้ต้องให้เหมาะสมกับสภาพของกฎหมายภาษีดด้วย

จากการศึกษาปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการขยายกำหนดเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร และแนวทางการแก้ปัญหาแล้ว ผู้เขียนจึงขอเสนอร่างบทบัญญัติแห่งกฎหมายมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีและสภาพการปฏิบัติงานของส่วนราชการในประเทศไทย ดังนี้

“รัฐมนตรีอาจจะขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ กำหนดเวลาการอุทธรณ์ กำหนดเวลาการเสียภาษีอากร หรือกำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีพฤติการณ์พิเศษที่มีไขความผิดของผู้นั้นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ โดยผู้นั้นต้องยื่นคำร้องต่อกรมสรรพากรภายในหนึ่งปี นับแต่วันสิ้นสุดเวลาที่กฎหมายกำหนด เว้นแต่ในกรณีมีเหตุสุดวิสัย”

ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนแน่นอนในบทบัญญัติดังกล่าวยิ่งขึ้น ผู้ออกกฎหมายควรมีการกำหนดพฤติการณ์ที่เป็นพฤติการณ์พิเศษ หรือเหตุการณ์ที่เป็นเหตุสุดวิสัยไว้ในวรรคถัดไป เพื่อให้ผู้เสียหายสามารถทราบและเข้าใจบทบัญญัติดังกล่าวได้ง่าย ตามหลักความแน่นอนชัดเจนที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นแล้ว