

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการขยายกำหนดเวลาตาม
มาตรา 3 อัญชฎ แห่งประมวลรัษฎากร

สิริมาพร เจริญจิตร

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2556

Legal Problems Related to Power to Extend the Time Limits

According to Section 3 Octo. Of Revenue Code.



SIRIMAPORN CHALOENJIT

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Law**

Department of Law

Pridi Banomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University

2013

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	๖
กิตติกรรมประกาศ	๗
บทที่	
1. บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	4
1.3 สมมติฐานของการศึกษา	5
1.4 ขอบเขตของการศึกษา	5
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	6
2. ความหมาย แนวความคิด และหลักการเกี่ยวกับการขยายระยะเวลา	7
2.1 ความหมาย แนวความคิด และหลักการทางปกครอง	
2.1.1 ความหมายคุณพินิจของฝ่ายปกครอง	7
2.1.2 เหตุผลที่ให้คูปพินิจแก่ฝ่ายปกครอง	9
2.1.3 อำนาจคูปพินิจของฝ่ายปกครอง	11
2.1.4 ขั้นตอนการใช้คูปพินิจของฝ่ายปกครอง	15
2.1.5 การควบคุมและตรวจสอบการใช้คูปพินิจของฝ่ายปกครอง	21
2.2 ความหมาย แนวความคิด และทฤษฎีทางภาษีอากร	
2.2.1 ความหมายของภาษีอากร	38
2.2.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี	40
2.2.3 หลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากร	46
3. หลักกฎหมายเกี่ยวกับการพิจารณาขยายเวลา	50
3.1 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการขยายเวลาตาม	
มาตรา 3 อัญฎ แห่งประมวลรัษฎากร	50
3.1.1 ผู้มีอำนาจอนุมัติให้ขยายเวลา	51
3.1.2 กำหนดเวลาที่ผู้มีอำนาจพิจารณาขยายเวลา	51

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
3.1.3	64
3.1.4	66
3.2	85
3.2.1	85
3.2.2	103
3.3	106
3.3.1	106
3.3.2	108
3.4	109
3.4.1	109
3.4.2	114
4.	
	116
4.1	117
4.2	139
4.3	141
5.	147
5.1	147
5.2	149
บรรณานุกรม	155
ประวัติผู้เขียน	160

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการขยายกำหนดเวลาตาม
	มาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร
ชื่อผู้เขียน	สิริมาพร เจริญจิตร
อาจารย์ที่ปรึกษา	ศาสตราจารย์ ดร.ไพศิษฐ์ พิพัฒนกุล
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2556

บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีจุดมุ่งหมาย เพื่อศึกษาถึงปัญหาการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครอง ในการพิจารณาขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ปัญหากระบวนการพิจารณา คำร้องขอขยายเวลาในระดับกระทรวงที่ยังไม่เป็นธรรมเนียม และปัญหาการบัญญัติกฎหมายโดยมิได้ กำหนดหลักเกณฑ์ในการยื่นคำร้องขอไว้ เนื่องจากมาตราดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ที่จะให้โอกาส ผู้เสียหายที่มีได้มีเจตนาทุจริตหลีกเลี่ยงภาษีปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย อีกทั้งยังเป็นเครื่องมือ ในการแก้ปัญหาของหน่วยงานของรัฐฝ่ายปกครอง ในการบรรเทาความเดือดร้อนเสียหายให้กับ กลุ่มบุคคลที่ได้รับผลกระทบจากเหตุการณ์ที่มีความจำเป็นอย่างเดียวกัน ซึ่งผลการพิจารณาทำให้ ผู้เสียหายไม่เป็นผู้กระทำความผิดทั้งทางแพ่งและทางอาญา ดังนั้น การพิจารณาของฝ่ายปกครองใน การอนุมัติขยายเวลาตามมาตรานี้จึงมีความสำคัญ หากการพิจารณาดังกล่าวมีความโปร่งใสและเป็น ธรรม จะยังให้เกิดประโยชน์ต่อสังคมและประชาชนอย่างมาก

การศึกษาเรื่องนี้ได้ศึกษาแบบค้นคว้าเอกสาร โดยศึกษาถึงหลักการใช้ดุลพินิจของฝ่าย ปกครองในการพิจารณาขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร เปรียบเทียบกับหลัก กฎหมายภาษีอากรและหลักกฎหมายปกครองทั้งในประเทศและต่างประเทศ พร้อมทั้งวิเคราะห์ เพื่อหาแนวทางแก้ไขปัญหาการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการพิจารณาขยายเวลา และหา ข้อกำหนดเพื่อเป็นหลักเกณฑ์ในการยื่นคำร้องขอขยายเวลาในกระบวนการพิจารณาที่ยังเป็นปัญหา ในทางปฏิบัติ

ผลการศึกษาพบว่าการใช้ดุลพินิจพิจารณาเหตุจำเป็นของฝ่ายปกครอง อันเป็นเงื่อนไข หนึ่งในการอนุมัติให้ขยายเวลา ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากรนั้น เมื่อคำว่าเหตุจำเป็น ถือเป็นถ้อยคำที่ไม่อาจกำหนดความหมายเฉพาะ ฝ่ายนิติบัญญัติจึงจำต้องตรากฎหมายเพื่อให้ ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจในการตีความหรือการแปลความเหตุจำเป็นในแต่ละกรณี เมื่อฝ่าย นิติบัญญัติตรากฎหมายโดยมิได้กำหนดขอบเขตของการใช้ดุลพินิจไว้ จึงเป็นการให้โอกาสฝ่าย

ปกครองใช้ดุลพินิจมากเกินไป ซึ่งอาจทำให้การใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการพิจารณา ขยายเวลาตามมาตราดังกล่าวไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน อันเป็นผลให้เกิดความไม่แน่นอนในการ บังคับใช้กฎหมาย นอกจากนี้กระบวนการพิจารณาในระดับกระทรวง กรณีผู้เสียหายไม่พอใจ ในผลการพิจารณาระดับกรม จึงยื่นคำร้องขอให้ผู้มีอำนาจในระดับกระทรวงพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง ในทางปฏิบัติการพิจารณาคำร้องที่ผู้เสียหายยื่นในระดับกระทรวง จำต้องให้ผู้มีอำนาจในระดับ กรมทำความเข้าใจเพื่อประกอบการพิจารณาในเบื้องต้นก่อน การดำเนินการดังกล่าวเสมือนเป็นการ ชี้อ้างโดยผู้เชี่ยวชาญทางภาษี ผลการพิจารณาคำร้องจึงไม่อาจตรวจสอบถ่วงดุลการใช้อำนาจ ภายในของฝ่ายปกครองได้อย่างแท้จริง อีกทั้งมาตรานี้ยังมิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับ ระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอไว้ ผู้เสียหายจึงสามารถยื่นคำร้องได้ตลอดเวลา ซึ่งอาจเกิดปัญหา ทางด้านพยานหลักฐานที่ใช้ประกอบการได้พิจารณาได้ จึงเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติ มาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนยิ่งขึ้น โดยแก้ไขจากผู้ขยาย เวลาต้องมีเหตุจำเป็น เป็นผู้ขยายเวลาต้องมีพฤติการณ์พิเศษหรือเหตุสุดวิสัยแล้วแต่กรณี ดังบทบัญญัติมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เนื่องจากมาตราดังกล่าวเป็น บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการขยายเวลาเช่นเดียวกับมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร และผลการ พิจารณาขยายเวลาตามมาตรานี้ได้ผ่านการตรวจสอบถ่วงดุลโดยองค์กรตุลาการที่มีความเป็นอิสระ รวมทั้งควรเพิ่มเติมในส่วนของพฤติการณ์พิเศษว่า พฤติการณ์พิเศษที่มีใช้ความผิดของผู้นั้น จนไม่ สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ พร้อมทั้งกำหนดหลักเกณฑ์ในการยื่นคำร้องโดยให้ยื่น คำร้องต่อกรมสรรพากรภายในหนึ่งปี นับแต่วันสิ้นสุดเวลาที่กฎหมายกำหนด เว้นแต่ในกรณีมี เหตุสุดวิสัย ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนแน่นอนในบทบัญญัตินี้ดังกล่าวยิ่งขึ้น ผู้ออกกฎหมายควรมี การกำหนดพฤติการณ์ที่เป็นพฤติการณ์พิเศษ หรือเหตุการณ์ที่เป็นเหตุสุดวิสัยไว้ในวรรคถัดไป เพื่อให้ผู้เสียหายสามารถทราบและเข้าใจบทบัญญัตินี้ดังกล่าวได้ง่าย ตามหลักความแน่นอนชัดเจน

Thesis Title	Legal Problems Related to Power to Extend the Time Limits According to Section 3 Octo. Of Revenue Code.
Author	Sirimaporn Chaloenjit
Thesis Advisor	Professor Dr. Phaisith Phipatanakul
Department	Law
Academic Year	2013

ABSTRACT

The objective of the thesis is to study the problem concern about the administrative discretionary power of time extension according to section 3 Octo of Revenue Code. The problem are the unfair in consideration of time extension petition by the Ministry its legislation does not define the principles of the petition. It is because the objective of this section to provide the opportunities for taxpayer who does not have fraudulent intentions or attempts to evade tax to practice legally. Moreover it is tool to solve the problem of administrative stage to decrease the impact to the group of people who face the same situation. So, the results is the taxpayers do not commit the crime in both civil and criminal. Therefore, the consideration of administrative stage is the importance and critical to be transparency and fairness to protect the benefit to society and the public.

This study is not only a documentary research that the principle of administrative discretion to extend the time limitation according to section 3 Octo of Revenue Code but also the comparison with the principle of tax law and the principle of administrative law both domestic and foreign countries. In addition to analyze to find out the solution of the administrative discretionary power to extend the time limitation and to define the principles of the petition in the practical way.

The result of study indicated that the administrative discretionary power in considering a cause of necessity in the time extension of section 3 Octo of Revenue Code. The word of a cause of necessity is not be specific and clearly fairly to execute. Legislature has to enact the law in order interpret a cause of necessity to administrative stage in considering case by case. When legislature does not limit the administrative discretionary power specifically, the

administrative discretionary power. It may be cause depend on individual judgment which might not be standardized and unfair in the law enforcement. If the taxpayer unsatisfies with the decision of Revenue Department and submit the petition to reconsideration authority. In the practice way, the considering process at the Ministry must initially have the comment from the legal expert in Revenue Department. The decision of the petition can not the review and balance administrative discretion power and it does not define the principles about the time frame of the petition. The taxpayer can submit the petition any time which may conflict with the evidence in the process of consideration. Section 3 Octo of Revenue Code should be amended to achieve the transparency and fairness more than in the past by amending of the applicant of time extension must have a cause of necessity to the applicant extend the time must have exceptional circumstance or force majeure according to section 23 of Civil Procedure code. Since this section is the provision of time extension as section 3 Octo of Revenue Code and the decision of this section reviews and balance the power by the independent judiciary. In addition, it should be amended the exceptional circumstance is not at a fault of the petition until the petition can not do follow the time frame. Moreover, it defines the principles of the petition that taxpayer have to submit the petition to Revenue Department within one year from the deadline, except in case of force majeure. The purpose is to achieve the certainty in section 3 Octo of Revenue Code more than in the past. The legislator should define circumstance that be exceptional circumstance or incidence which is under force majeure in this provision in order to taxpayer can easily understand and execute according to the principle of certainty.

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ในหัวข้อ “ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการขยายกำหนดเวลาตามมาตรา 3 อัญญาแห่งประมวลรัษฎากร” สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยความอนุเคราะห์อย่างยิ่งจากท่านศาสตราจารย์ ดร.ไพศิษฐ์ พิพัฒน์กุล ที่ได้กรุณาได้รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ซึ่งท่านได้ให้ความเมตตาและกรุณาต่อผู้เขียน ทั้งยังได้สละเวลาอันมีค่าในการให้คำแนะนำและข้อคิดเห็นอันเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการทำวิทยานิพนธ์ครั้งนี้ตลอดมา ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างยิ่งไว้ ณ ที่นี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านศาสตราจารย์ ดร.วาริ นาสกุล ที่ได้กรุณาได้รับเป็นประธานสอบวิทยานิพนธ์ รวมทั้งท่านรองศาสตราจารย์ ดร.วิระ โลงจายะ และท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ที่ได้ให้เกียรติเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และได้สละเวลาอันมีค่าในการตรวจสอบแก้ไขและให้คำแนะนำข้อมูลอันเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการจัดทำวิทยานิพนธ์

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณพี่และน้องบัณฑิตวิทยาลัย สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต ที่ได้ให้ความช่วยเหลือเป็นธุระจัดการในส่วนที่เกี่ยวกับขั้นตอนและระเบียบต่างๆ ซึ่งมีส่วนสำคัญในการทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลงได้ด้วยดี ผู้เขียนขอขอบคุณสำหรับมิตรภาพและความหวังดีของเพื่อนทุกท่านที่มีให้

ท้ายที่สุด ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าวิทยานิพนธ์เล่มนี้คงจะมีคุณค่าและเกิดประโยชน์กับผู้สนใจศึกษาบ้างไม่มากก็น้อย ซึ่งผู้เขียนขอขอบคุณงามความดีเหล่านี้ให้แก่บิดา มารดาของผู้เขียนที่ได้ให้การสนับสนุนและให้กำลังใจตลอดมาจนจบการศึกษา และบรรดาคณาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ให้ผู้เขียน ส่วนข้อบกพร่องของวิทยานิพนธ์เล่มนี้ผู้เขียนขอรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

สิริมาพร เจริญจิตร

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 นอกจากการตรวจสอบภายในฝ่ายปกครองด้วยตนเองแล้วองค์กรภายนอก อาทิ องค์กรตุลาการ ไม่อาจเข้าไปตรวจสอบความเหมาะสมในการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองได้

2) ปัญหากระบวนการพิจารณาคำร้องขอขยายเวลาตามมาตรา 3 ัญญัติ แห่งประมวล รัชฎากร ในระดับกระทรวง กรณีผู้เสียหายไม่พอใจในผลการพิจารณาคำร้องในระดับกรม เนื่องจาก กระบวนการพิจารณาคำร้องขอในระดับกรม ตามมาตรา 3 ัญญัติ แห่งประมวลรัชฎากร ได้กำหนดให้ อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้พิจารณาคำร้อง อธิบดีกรมสรรพากรจึงมอบอำนาจให้หัวหน้าหน่วยงาน ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องใช้อำนาจในฐานะผู้ปฏิบัติราชการแทนอธิบดีพิจารณาคำร้องขอขยายเวลาดังกล่าว เช่น กรณีการอนุมัติขยายเวลาการชำระอากรเป็นตัวเงิน หรือการอนุมัติขยายเวลาอุทธรณ์ตาม มาตรา 30 แห่งประมวลรัชฎากร อธิบดีกรมสรรพากรได้มอบอำนาจให้สรรพากรภาคตามคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ท.ป.130/2546 ลงวันที่ 10 กันยายน 2546 หรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจ ขนาดใหญ่ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 117/2545 ลงวันที่ 10 ตุลาคม 2545 ให้เป็นผู้พิจารณาและ ออกคำสั่ง หรือกรณีการขอขยายกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีได้มีคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ท.631/2549 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2549 กำหนดให้สรรพากรพื้นที่ ผู้อำนวยการสำนัก กฎหมาย ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายพิจารณาคำร้องแล้ว เสนอความเห็นต่ออธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งหากผู้ยื่นคำร้องไม่พอใจในผลการพิจารณาสามารถยื่น คำร้องขอต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เพื่อพิจารณาคำร้องอีกครั้งหนึ่งตามมาตรา 3 ัญญัติ วรรคสอง แห่งประมวลรัชฎากร ปัญหาที่เกิดขึ้นคือกระบวนการในการขยายเวลาในระดับกระทรวง จากการปฏิบัติงานและการสอบถามจากเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณาคำร้องนั้น ปรากฏว่าคำร้องดังกล่าวถูกส่งให้กรมสรรพากรพิจารณาทำความเข้าใจในเบื้องต้นก่อน โดย กระบวนการในการทำความเข้าใจเบื้องต้นภายในกรมสรรพากรได้มีการกำหนดให้หน่วยงานที่ได้รับ มอบอำนาจตามคำสั่งมอบอำนาจของอธิบดีข้างต้น กล่าวคือ หน่วยงานที่พิจารณาคำร้องขอในครั้ง แรกจะเสนอความเห็นในเบื้องต้นก่อนแล้ว จึงส่งความเห็นพร้อมกับคำร้องเสนอกระทรวงพิจารณา อีกครั้งหนึ่ง จากกระบวนการดังกล่าวจะเห็นได้ว่าการพิจารณาคำร้องในระดับกระทรวงนั้น รัฐมนตรีไม่ได้พิจารณาคำร้องทั้งหมดเองหรือมอบให้ข้าราชการในระดับกระทรวงเป็นผู้พิจารณา แต่ให้ผู้มีอำนาจระดับกรมเป็นผู้พิจารณาคำร้องในเบื้องต้นก่อน ซึ่งอธิบดีได้มอบหมายให้หัวหน้า หน่วยงานต่างๆ ที่เป็นผู้พิจารณาคำร้องในครั้งแรกพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง แล้วเสนอความเห็นไปยัง ระดับกระทรวง อำนาจพิจารณาคำร้องนี้ไม่ว่าคำร้องดังกล่าวจะยื่นในระดับกรมหรือในระดับ กระทรวง ผู้ใช้อำนาจพิจารณาคำร้องเดิมจะมีส่วนในการพิจารณาด้วยเสมอ จึงเห็นว่าการที่ผู้มีอำนาจ พิจารณาในระดับกรมมีส่วนร่วมในการพิจารณานั้น ถือเป็นเหมือนเป็นการชี้ช่องโดยผู้เชี่ยวชาญทาง กฎหมายภาษีอากร โอกาสที่ผู้มีอำนาจในระดับกระทรวงไม่เห็นด้วยกับความเห็นเบื้องต้นของ กรมสรรพากรจึงมีน้อยมาก ผู้เขียนเห็นว่ากระบวนการดังกล่าวไม่อาจถ่วงดุลการใช้อำนาจภายใน ฝ่ายปกครองตามเจตนารมณ์ของกฎหมายนี้ได้อย่างแท้จริง

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 แห่งประมวลรัษฎากรที่ให้อำนาจฝ่ายปกครองในการใช้ดุลพินิจพิจารณาเหตุจำเป็นในการขยายเวลาเกินความจำเป็น กระบวนการพิจารณาอนุมัติให้ขยายเวลาของฝ่ายปกครองที่ยังไม่เป็นธรรมเนียม ตลอดจนการบัญญัติกฎหมายที่มีได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสิทธิของผู้ยื่นคำร้องขอไว้

2. เพื่อศึกษาเปรียบเทียบบทบัญญัติกฎหมายของไทยและต่างประเทศ ที่ให้อำนาจฝ่ายปกครองในการพิจารณาขยายเวลาทางภาษีและการขยายกำหนดเวลาตามกฎหมายอื่นๆ กับบทบัญญัติกฎหมายที่ให้อำนาจฝ่ายปกครองในการพิจารณาขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร

3. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์หลักกฎหมายอันเกี่ยวกับการขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวล
รฎฎฎฎ

4. เพื่อศึกษาแนวทางปรับปรุง แก้ไขกฎหมาย และหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการขยายเวลาตาม
มาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรฎฎฎฎ

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

จากการศึกษาหลักกฎหมายเกี่ยวกับการขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวล
รฎฎฎฎ พบว่า เกิดปัญหาบางประการที่มีที่มาจากหลักกฎหมายที่เปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองสามารถใช้ดุลพินิจมากเกินไปจนสมควร องค์กฤษฎฎฎฎฎไม่สามารถตรวจสอบความเหมาะสมของการใช้ดุลพินิจได้
และกระบวนการพิจารณาอนุมัติให้ขยายเวลาไม่มีการถ่วงดุลอำนาจซึ่งกันและกันภายในฝ่ายปกครอง
รวมทั้งไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการยื่นคำร้องขอ

ดังนั้น หากได้มีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายและหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการขยายเวลา
โดยนำผลที่ได้จากการวิเคราะห์ห้มาแก้ไขเพิ่มเติมหลักเกณฑ์ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 3 อัญญา แห่ง
ประมวลรฎฎฎฎ จะทำให้หลักกฎหมายและกระบวนการพิจารณาอนุมัติขยายเวลาตามมาตรา 3
มีประสิทธิภาพและเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น อีกทั้งยังทำให้เกิดภาพลักษณ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีของ
ฝ่ายปกครอง

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาถึงหลักการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการ
พิจารณาขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรฎฎฎฎ โดยศึกษาเปรียบเทียบกับหลักกฎหมาย
ที่เกี่ยวข้องกับการขยายเวลาทั้งทางภาษีและทางปกครอง รวมถึงกฎหมายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง พร้อมทั้ง
ทั้งวิเคราะห์ปัญหาเพื่อหาทางแก้ปัญหาคการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการพิจารณาขยายเวลา
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

บทที่ 2

ความหมาย แนวความคิด และหลักการเกี่ยวกับ การขยายเวลาตามประมวลรัษฎากร

การที่กฎหมายให้ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจพิจารณาขยายเวลาตามมาตรา 3 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น นอกจากฝ่ายปกครองต้องใช้ดุลพินิจให้ถูกต้องตามกฎหมายแล้ว การใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองยังต้องคำนึงถึงความเหมาะสมในการตีความและการปรับบทกฎหมายกับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีด้วย เพื่อให้การใช้ดุลพินิจเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมาย ถูกต้อง และเป็นธรรม จึงสมควรศึกษาความหมาย แนวความคิด และหลักการที่เกี่ยวข้องกับการขยายเวลาทั้งในทางปกครองและในทางภาษีอากรประกอบกัน เพื่อให้การใช้ดุลพินิจและกระบวนการพิจารณาของฝ่ายปกครองสอดคล้องกับเจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีอากร ซึ่งผู้เขียนขอแนะนำเป็นลำดับ ดังนี้

2.1 ความหมาย แนวความคิด และหลักการทางปกครอง

การใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองนั้น เป็นส่วนสำคัญในการดำรงไว้ซึ่งความศักดิ์สิทธิ์ของการบังคับใช้กฎหมายและความเป็นธรรมในสังคม เนื่องจากกฎหมายไม่สามารถกำหนดรายละเอียดการกระทำทางปกครองให้ครอบคลุมการกระทำทุกอย่างได้ ซึ่งอาจเป็นเพราะเหตุการณ์นั้นยังไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน เหตุการณ์นั้นต้องการความเชี่ยวชาญทางเทคนิคอย่างสูงในการตัดสินใจ หรือเหตุการณ์นั้นฝ่ายนิติบัญญัติยังไม่สามารถกำหนดข้อยุติที่เป็นการประสานประโยชน์ระหว่างกลุ่มผลประโยชน์ต่างๆ ได้ จึงต้องบัญญัติกฎหมายโดยมอบอำนาจให้ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจในการปรับบทกฎหมายและตีความกฎหมายให้อยู่ในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้ด้วยความเหมาะสม บริสุทธิ์ ยุติธรรม ถูกต้อง และภายใต้กฎเกณฑ์แห่งหลักความเสมอภาค ความชอบธรรม และความสมควรแก่เหตุ กล่าวคือ ต้องให้ได้สัดส่วนเหมาะสมตามความจำเป็น รวมถึงเงื่อนไขอื่นๆ ที่กฎหมายให้อำนาจกระทำไว้

2.1.1 ความหมายดุลพินิจของฝ่ายปกครอง

การที่ฝ่ายนิติบัญญัติมอบอำนาจดุลพินิจให้ฝ่ายปกครอง โดยการตรากฎหมายเพื่อให้ฝ่ายปกครองสามารถเลือกกระทำการใดหรือไม่กระทำการใดให้เหมาะสมกับสถานการณ์ภายในกรอบที่กฎหมายกำหนดนั้น เมื่อฝ่ายปกครองกระทำอยู่ในกรอบของกฎหมายแล้ว องค์การภายนอก

ที่มีอำนาจควบคุมตรวจสอบหรือศาลไม่สามารถเข้ามาตรวจสอบการใช้อำนาจได้ แต่หากฝ่ายปกครองใช้อำนาจเกินขอบเขตที่กฎหมายกำหนด องค์กรที่มีอำนาจควบคุมตรวจสอบสามารถเข้ามาตรวจสอบได้แต่เฉพาะความชอบด้วยกฎหมายของการใช้อำนาจดุลพินิจเท่านั้น¹ ซึ่งอำนาจดุลพินิจของฝ่ายปกครอง ได้มีนักวิชาการหลายท่านให้ความหมายไว้ ดังนี้

ดร.ฤทัย หงส์ศิริ ได้อธิบายว่า การที่กฎหมายให้อำนาจฝ่ายปกครองในการตัดสินใจโดยอิสระที่จะเลือกกระทำการหรือไม่กระทำการอย่างไร หรือกระทำการไปในทางใด ในกรณีที่กฎหมายกำหนดทางเลือกให้หลายทาง ซึ่งหากฝ่ายปกครองเลือกกระทำการในทางใดโดยมีเหตุผลอันสมควรแล้ว การกระทำนั้นจะเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายทั้งสิ้น แต่หากกฎหมายกำหนดให้ฝ่ายปกครองมีทางเลือกที่ชอบด้วยกฎหมายเพียงทางเดียว กรณีนี้ไม่ถือว่าฝ่ายนิติบัญญัติตรากฎหมาย เพื่อให้ดุลพินิจแก่ฝ่ายปกครอง แต่เป็นกรณีที่ฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติตามหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดไว้²

ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.จรินทร์ ะวานนท์ ได้กล่าวว่า ฝ่ายปกครองมีอำนาจใช้ดุลพินิจได้เมื่อกฎหมายให้อำนาจฝ่ายปกครองตัดสินใจอย่างอิสระที่จะกระทำการอย่างไรหรือไม่กระทำการอย่างไร โดยบรรดาทางเลือกเหล่านั้นล้วนชอบด้วยกฎหมาย หากมีกรณีที่ทางเลือกบางอย่างมิชอบด้วยกฎหมาย ดุลพินิจจะลดลงไปตามลำดับ³

รองศาสตราจารย์ ดร.กมลชัย รัตนสกววงศ์ ได้ให้ความหมายไว้ว่า การที่ฝ่ายปกครองสามารถกระทำการด้วยการตัดสินใจตามความคิดเห็นของตนในเรื่องเฉพาะราย ดุลพินิจนี้อาจผูกพันกับแนวปฏิบัติหรือหลักการในการวินิจฉัยการใช้ดุลพินิจอันเป็นกฎเกณฑ์ภายในซึ่งฝ่ายปกครองได้กำหนดขึ้นเองภายในขอบเขตวัตถุประสงค์ของกฎหมาย⁴ กล่าวคือ ดุลพินิจจะต้องผูกพันอยู่กับบรรทัดฐานที่องค์กรนั้นได้กำหนดไว้ หากมีการเปลี่ยนแปลงไปจากบรรทัดฐานเดิม ฝ่ายปกครองจะต้องมีคำอธิบายให้ได้ตามหลักเหตุผล

รองศาสตราจารย์มานิตย์ จุมปา อธิบายไว้ว่า การที่ฝ่ายปกครองมีความสามารถตัดสินใจออกคำสั่งทางปกครองอย่างไรในบรรดาคำสั่งทางปกครองหลายๆ คำสั่งที่กฎหมายบัญญัติให้กระทำได้ เพื่อดำเนินการให้บรรลุเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายของกฎหมาย⁵

¹ กมลชัย รัตนสกววงศ์ (2546). *กฎหมายปกครอง*. หน้า 49.

² ฤทัย หงส์ศิริ. (2543). *นิติกรรมทางปกครอง*. หน้า 306.

³ จรินทร์ ะวานนท์ (2543). *ดุลพินิจของฝ่ายปกครอง*. หน้า 445.

⁴ กมลชัย รัตนสกววงศ์ (2529, กันยายน). “ความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับดุลพินิจฝ่ายปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน.” *บทปรัชญา*, 42(1) หน้า 53.

⁵ มานิตย์ จุมปา (2546). *คู่มือศึกษาวิชากฎหมายปกครอง*. หน้า 406.

สำหรับในต่างประเทศได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “ดุลพินิจ” ไว้⁶ ดังนี้

อังกฤษ ดุลพินิจ หมายถึง อำนาจที่เลือกกระทำการอย่างใดในกรณีที่มีทางเลือกหลายทาง ถ้ามีทางเลือกที่ชอบด้วยกฎหมายมีทางเดียวย่อมไม่ใช่ดุลพินิจ แต่เป็นการปฏิบัติตามหน้าที่ สหรัฐอเมริกา ได้กำหนดไว้เพิ่มเติมว่า เจ้าพนักงานของรัฐมีดุลพินิจได้ในกรณีที่กฎหมายให้อำนาจเลือกโดยอิสระในระหว่างทางเลือกกระทำการที่เป็นไปได้หลายทาง หรือเลือกที่ไม่กระทำการ ซึ่งการเลือกไม่กระทำย่อมถือว่าเป็นการใช้ดุลพินิจเช่นกัน

ฝรั่งเศส ขยายเพิ่มขึ้นอีกว่า อำนาจดุลพินิจ คือ ความสามารถในอันที่จะตัดสินใจออกคำสั่งอย่างใดในบรรดาคำสั่งหลายๆ อย่าง ซึ่งกฎหมายเปิดโอกาสให้ออกได้เพื่อดำเนินการให้บรรลุเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายของกฎหมาย

จากความหมายดังกล่าวข้างต้น อาจสรุปได้ว่าดุลพินิจของฝ่ายปกครอง หมายถึง การที่กฎหมายกำหนดทางเลือกให้ฝ่ายปกครองใช้อำนาจโดยอิสระในการตัดสินใจว่าจะเลือกกระทำการใดในหลายอย่าง ซึ่งหากฝ่ายปกครองเลือกกระทำการอย่างใด เพื่อให้บรรลุเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายของกฎหมายโดยมีเหตุผลอันสมควรแล้ว การกระทำที่ทำนั้นเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายทั้งสิ้น หากเปรียบเทียบการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองกับการใช้ดุลพินิจของศาลในคดีอาญาแล้ว จะเห็นว่าในคดีอาญาสามารถแบ่งกฎหมายออกได้เป็น 2 ส่วน ได้แก่ ส่วนที่เป็นองค์ประกอบความผิด คือ ฐานความผิดต่างๆ และส่วนที่เป็นผลของกฎหมาย คือ โทษ ดุลพินิจของศาลจะอยู่ในส่วนที่เป็นผลของกฎหมายเท่านั้น เช่น เมื่อผู้ใดมีการกระทำการใดที่ครบองค์ประกอบความผิดฐานลักทรัพย์แล้ว ศาลจะใช้ดุลพินิจว่าผู้นั้นผิดหรือไม่ผิดกฎหมายอาญาฐานลักทรัพย์ไม่ได้ ต้องถือว่าผู้นั้นกระทำความผิดอาญาฐานลักทรัพย์ตามบทบัญญัติของกฎหมาย แต่ศาลสามารถใช้ดุลพินิจในส่วนผลของกฎหมาย เช่น กฎหมายให้อำนาจศาลในการลงโทษได้ไม่เกิน 3 ปี กล่าวคือศาลจะใช้ดุลพินิจลงโทษ 1 ปี 2 ปี ก็ได้ ดุลพินิจของฝ่ายปกครองก็เช่นกัน โดยส่วนใหญ่จะอยู่ในส่วนผลของกฎหมาย

2.1.2 เหตุผลที่ให้ดุลพินิจแก่ฝ่ายปกครอง

เนื่องจากในรัฐเสรีประชาธิปไตยสมัยใหม่ ซึ่งยึดมั่นในหลักนิติรัฐโดยมีหลักการสำคัญอยู่หลักการหนึ่งซึ่งเรียกว่า “หลักการว่าด้วยการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย” (Principle of the Legality of Administrative Action) ไว้⁷ มีความหมายว่าองค์กรของรัฐฝ่ายปกครองสามารถกระทำการใดๆ ที่อาจกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพซึ่งรัฐธรรมนูญรับรองและคุ้มครองแก่ราษฎรแต่ละ

⁶ จิรนิติ หะวานนท์ ข (2554). *คำอธิบายกฎหมายปกครอง (ภาคทั่วไป)*. หน้า 123-124.

⁷ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ ก (2532, เมษายน). “การควบคุมการใช้ดุลพินิจทางปกครองโดยองค์กรตุลาการ.” *วารสารกฎหมายปกครอง*, 8, 1. หน้า 33-34.

คนอย่างเท่าเทียมกันได้ ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจและต้องกระทำการดังกล่าวโดยไม่ขัดหรือแย้งต่อกฎหมาย กฎหมายจึงเป็นทั้ง “แหล่งที่มา” (Source) และ “ข้อจำกัด” (Limitation) ของอำนาจกระทำการต่างๆ ขององค์กรของรัฐฝ่ายปกครอง จึงถือได้ว่าการกระทำทางปกครองเป็นเพียงการบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายเท่านั้น และลักษณะสำคัญของกฎหมายที่เป็น “แหล่งที่มา” ของอำนาจกระทำการของฝ่ายปกครอง ฝ่ายนิติบัญญัติจะต้องมีการตรากฎหมายให้มีความแน่นอนชัดเจน กล่าวคือ กฎหมายนั้นต้องบัญญัติกำหนดให้ชัดเจนว่าให้อำนาจฝ่ายปกครองออกคำสั่งบังคับหรือห้ามมิให้บุคคลประเภทใด กระทำการอะไร ในกรณีใด และเพื่อประโยชน์อะไร โดยมีได้เรียกร้องให้ฝ่ายนิติบัญญัติตรากฎหมายถึงขนาดสามารถจัดดุลพินิจให้หมดสิ้นไปจากการบริหารรัฐกิจนั้นเท่ากับว่า “เป็นการสร้างวิมานในอากาศ” (Visionary) ทั้งนี้ เพราะรัฐเสรีประชาธิปไตยมิได้มีความมุ่งหมายเพียงเพื่อประกันความมั่นคงในนิติฐานะของราษฎรเท่านั้น แต่ยังมีมีความมุ่งหมายในการอำนวยความยุติธรรมให้แก่ราษฎรทุกคนในทุกกรณีอีกด้วย ซึ่งมาตรการของฝ่ายปกครองที่ยุติธรรม คือ มาตรการที่สามารถตอบสนองความต้องการส่วนรวมของประชาชนได้ หรือเรียกอีกนัยหนึ่งว่า “ประโยชน์สาธารณะ” ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลที่สุด แต่ในขณะเดียวกันต้องกระทบสิทธิ เสรีภาพ หรือประโยชน์อันชอบธรรมของราษฎรน้อยที่สุด (Proportionality) เมื่อความต้องการของประชาชนส่วนรวมนั้นมีได้สิ่งที่หากแต่ผันแปรเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพการณ์ทางสังคมในแต่ละกาลเทศะ ดังนั้น จึงเหลือวิสัยที่ฝ่ายนิติบัญญัติจะตรากฎหมายให้บรรลุความมุ่งหมายทั้งสองประการได้อย่างสมบูรณ์ โดยอาจเนื่องมาจากความแตกต่างในพื้นฐานจิตใจของมนุษย์แต่ละคน ความหลากหลายของพฤติกรรมมนุษย์และสรรพสิ่งต่างๆ ย่อมเป็นอุปสรรคที่จะบัญญัติกฎหมายกำหนดไว้เป็นการทั่วไปและแน่นอนชัดเจนว่าในกรณีใด อะไรคือความยุติธรรม ซึ่งการตรากฎหมายให้มีลักษณะทั่วไปและแน่นอนชัดเจนจำต้องจัดบุคคล สิ่งของ และเหตุการณ์ไว้เป็นประเภทแล้วปฏิบัติต่อบุคคล สิ่งของ และเหตุการณ์ประเภทเดียวกันตามหลักการเดียวกัน บุคคล สิ่งของและเหตุการณ์ แม้มีลักษณะร่วมกันอยู่พอที่จัดเป็นประเภทเดียวกันได้ แต่สิ่งเหล่านั้นไม่ได้เหมือนกันหมดในทุกแง่มุม ฝ่ายนิติบัญญัติจึงต้องคำนึงถึงแต่ลักษณะร่วมและละเลยไม่คำนึงถึงลักษณะที่บุคคล สิ่งของ และเหตุการณ์มีความแตกต่างกันออกไป

ดังนั้น เมื่อนำกฎหมายซึ่งกำหนดบังคับให้บุคคลประเภทใดกระทำการอย่างใดหรือห้ามมิให้กระทำการอย่างใด เมื่อปรากฏว่ามีข้อเท็จจริงประเภทใดเกิดขึ้นไปใช้บังคับแก่บุคคลใดในเฉพาะกรณีแล้ว อาจก่อให้เกิดความยุติธรรมแก่บุคคลนั้นในเฉพาะกรณีนั้น ดังนั้น เพื่อป้องกันมิให้เกิด “ความยุติธรรมเฉพาะกรณี” ขึ้น ฝ่ายนิติบัญญัติจึงต้องเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจในการบังคับใช้กฎหมายได้บ้าง ซึ่งมีคำกล่าวที่ว่าแม้ดุลพินิจเป็น “สิ่งชั่วร้าย” แต่เป็น

“สิ่งชั่วร้ายที่จำเป็น” ทั้งนี้ เพราะการให้ดุลพินิจแก่ฝ่ายปกครองเป็นวิธีการเดียวเท่านั้นที่ทำให้การบังคับใช้กฎหมายสามารถให้ดำเนินไปได้อย่างยุติธรรม⁸

2.1.3 อำนาจดุลพินิจของฝ่ายปกครอง

อำนาจดุลพินิจของฝ่ายปกครองนั้น มิใช่ฝ่ายปกครองสามารถกระทำการใดตามอำเภอใจ เนื่องจากดุลพินิจมิใช่การตัดสินใจโดยไร้ขอบเขตหรือไร้ทิศทาง หากแต่ต้องกระทำโดยรอบคอบภายใต้กรอบแห่งกฎหมายที่ให้อำนาจไว้เป็นขั้นตอนและกระบวนการหนึ่งของการใช้กฎหมาย ซึ่งต้องอาศัยความรู้ ความเชี่ยวชาญ และประสบการณ์ในทุกๆ ด้าน ฉะนั้น ฝ่ายปกครองต้องพัฒนาศักยภาพของตนเอง เพื่อให้มีความสามารถใช้ดุลพินิจได้อย่างเหมาะสมและไม่ขัดต่อหลักการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งโดยทั่วไปแล้วบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ให้อำนาจองค์กรของรัฐฝ่ายปกครองออกคำสั่งทางปกครองสามารถแยกได้ 2 ประเภท ดังนี้

1) อำนาจผูกพัน (Mandatory Power – Competence Lice) หรืออำนาจผูกมัดหรืออำนาจหน้าที่⁹ คือ อำนาจที่กฎหมายให้แก่องค์กรของรัฐฝ่ายปกครององค์กรใดองค์กรหนึ่งโดยบัญญัติบังคับไว้ล่วงหน้าว่า เมื่อมีข้อเท็จจริงอย่างใดตามที่ได้กำหนดไว้เกิดขึ้น องค์กรของรัฐฝ่ายปกครองต้องออกคำสั่งที่มีเนื้อความตามที่ได้กำหนดไว้¹⁰ ซึ่งกฎหมายจะกำหนดผลไว้เพียงประการเดียว การกำหนดให้อำนาจผูกพันแก่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง จึงต้องอยู่บนพื้นฐานความคิดในเรื่องความยุติธรรม โดยทั่วไป คือ ความเสมอภาคในการปฏิบัติต่อข้อเท็จจริงเฉพาะราย¹¹ เช่น กฎหมายให้อำนาจแก่องค์กรของรัฐฝ่ายปกครองรับจดทะเบียนให้เอกชนกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยบัญญัติกำหนดเงื่อนไขที่เอกชนต้องปฏิบัติไว้อย่างชัดเจน เมื่อเอกชนได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายบัญญัติกำหนดไว้ครบถ้วนขององค์กรของรัฐฝ่ายปกครองต้องถูกบังคับโดยกฎหมายที่ต้องรับจดทะเบียนให้ตามที่ร้องขอ หรือเมื่อปรากฏว่าชายและหญิงซึ่งยื่นคำร้องขอจดทะเบียนสมรสมีคุณสมบัติและปฏิบัติตามเงื่อนไขแห่งการสมรสตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ครบถ้วน นายทะเบียนครอบครัวต้องจดทะเบียนสมรสให้แก่ผู้ร้องเสมอ เห็นได้ว่าอำนาจผูกพันนี้แท้ที่จริงแล้ว คือ หน้าที่หรืออาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่า อำนาจผูกพัน คือ การที่กฎหมายกำหนดให้ฝ่ายปกครองมีคำสั่งในลักษณะที่ไม่มีทางเลือกอย่างอื่น ถ้ามีข้อเท็จจริงตามที่กฎหมายต้องการต้องสั่งตามที่กฎหมายกำหนดไว้ จึงเป็นกรณีที่ฝ่ายปกครองไม่มีดุลพินิจในการพิจารณาวินิจฉัยข้อเท็จจริงให้แตกต่างจากบทบัญญัติของกฎหมาย กล่าวคือ ฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติ

⁸ กมลชัย รัตนสทาววงศ์ ศ. (2537). *พื้นฐานความรู้ทั่วไปหลักกฎหมายปกครองเยอรมัน*. หน้า 196-198.

⁹ อิศสระ นิตินันท์ประภาส. (2527). *กฎหมายปกครองเปรียบเทียบ เล่ม 1*. หน้า 102.

¹⁰ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ ก. เล่มเดิม. หน้า 41.

¹¹ สมยศ เชื้อไทย. (2530, กันยายน) “การกระทำทางปกครอง.” *วารสารนิติศาสตร์*, 17, 3. หน้า 57.

ตามบทบัญญัติของกฎหมายที่กำหนดไว้ ถ้าไม่ปฏิบัติตามการกระทำของฝ่ายปกครองจะไม่มีผลใช้บังคับได้ เช่น คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ อ.37/2546 ได้วินิจฉัยว่า ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติสถานบริการ พ.ศ. 2509 เพียงแต่กำหนดให้ผู้จัดตั้งสถานบริการตามมาตรา 3(4) แห่งพระราชบัญญัตินี้แจ้งให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทราบก่อนการจัดตั้งไม่น้อยกว่า 15 วัน และให้ผู้รับแจ้งออกหลักฐานการแจ้งให้แก่ผู้แจ้งการจัดตั้งสถานบริการ ในกรณีนี้พนักงานเจ้าหน้าที่ตามพระราชบัญญัตินี้มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายในการตรวจสอบก่อนว่า ผู้แจ้งการจัดตั้งสถานบริการมีคุณสมบัติครบถ้วนตามมาตรา 6 และสถานที่ตั้งสถานบริการไม่ขัดต่อมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติเดียวกัน อีกทั้งผู้แจ้งได้จัดลักษณะอาคารภายนอกและภายในของสถานบริการไม่ขัดต่อข้อ 9 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 3 (พ.ศ. 2521) ตามความในพระราชบัญญัติสถานบริการ พ.ศ. 2509 เมื่อตรวจสอบแล้วเห็นว่าถูกต้องตามกฎหมาย พนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมผูกพันที่ต้องออกใบรับแจ้งให้ การออกหรือไม่ออกใบรับแจ้งให้ผู้จัดตั้งสถานบริการตามมาตรา 3(4) แห่งพระราชบัญญัติสถานบริการ พ.ศ. 2509 จึงมีลักษณะเป็นอำนาจผูกพัน ดังนั้น เมื่อคณะทำงานตรวจสอบการจัดตั้งสถานบริการได้รายงานว่าการจัดตั้งสถานบริการที่พิพาทชอบด้วยกฎหมายและผู้ถูกฟ้องคดีที่ 2 มิได้มีข้อโต้แย้งแต่ประการใด ผู้ถูกฟ้องคดีที่ 2 จึงต้องผูกพันที่จะต้องออกใบรับแจ้งการจัดตั้งสถานบริการให้แก่ผู้ฟ้องคดี การไม่ออกใบรับแจ้งให้ผู้ฟ้องคดี จึงเป็นการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ และการที่มีข้ออ้างว่าสถานบริการที่พิพาทตั้งอยู่นอกพื้นที่อนุญาตให้ตั้งสถานบริการตามร่างพระราชกฤษฎีกากำหนดเขตพื้นที่เพื่อตั้งสถานบริการในพื้นที่จังหวัดภูเก็ต จึงเป็นนโยบายของกระทรวงมหาดไทยที่กำหนดเขตพื้นที่ตั้งสถานบริการเพื่อประโยชน์ในการรักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชนไม่อาจรับฟังได้ เนื่องจากนโยบายของกระทรวงมหาดไทยดังกล่าวยังไม่มียกกฎหมายรองรับจึงไม่อาจนำมาใช้บังคับได้

2) อำนาจดุลพินิจ (Discretionary Power - Pouvoir discretionnaire) เป็นอำนาจที่กฎหมายให้อิสระภาพในการเลือกกระทำการแก่ฝ่ายปกครอง¹² หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าอำนาจดุลพินิจเป็นอำนาจที่กฎหมายให้แก่ฝ่ายปกครอง โดยบัญญัติให้ฝ่ายปกครองสามารถเลือกปฏิบัติและตัดสินใจด้วยตนเองในความรับผิดชอบของตนเองและภายในขอบเขตแห่งกฎหมายนี้ อาจมีการปฏิบัติและการตัดสินใจได้หลายอย่าง ซึ่งในแต่ละอย่างต้องชอบด้วยกฎหมายเช่นเดียวกัน¹³ การที่กฎหมายกำหนดให้ฝ่ายปกครองมีอำนาจดุลพินิจ เนื่องมาจากวัตถุประสงค์หรือความมุ่งหมายของกฎหมายคำนึงถึงสภาพแวดล้อมของข้อเท็จจริงเป็นเรื่องราวๆ ไป เป็นผลให้การใช้กฎหมายสามารถยืดหยุ่น

¹² โกลิน พลกุล. (2524, มิถุนายน). “รูปแบบและวิธีการควบคุมฝ่ายปกครอง.” *วารสารนิติศาสตร์*, 12(1) หน้า 71.

¹³ กมลชัย รัตนสกววงศ์ฯ เล่มเดิม. หน้า 51.

คล่องตัว สอดคล้อง และเป็นธรรมกับข้อเท็จจริงเฉพาะราย เป็นกรณีที่ต้องคำนึงถึงความยุติธรรมเฉพาะคดี¹⁴ นอกจากนี้ การใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองจะต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายรัฐธรรมนูญ เช่น ในเรื่องหลักความเสมอภาค หลักความพอสมควรแก่เหตุ หรือหลักความได้สัดส่วน กล่าวคือ ภายใต้อำนาจหลักความเสมอภาคในการวินิจฉัยเรื่องต่างๆ ที่มีข้อเท็จจริงอย่างเดียวกัน เมื่อฝ่ายปกครองเคยใช้ดุลพินิจในเรื่องใดและได้ออกคำสั่งทางปกครองให้ประชาชนคนใดไปแล้ว ย่อมต้องผูกพันในการวินิจฉัยเรื่องอย่างเดียวกันในลักษณะเดิมอีก การเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองที่ออกให้ใหม่ต้องมีและแสดงเหตุผลพิเศษภายใต้อำนาจหลักความสมควรแก่เหตุหรือหลักแห่งความได้สัดส่วน¹⁵ ซึ่งเป็นหลักการพื้นฐานของความสัมพันธ์ระหว่างผู้ใช้อำนาจกับผู้ที่อยู่ภายใต้อำนาจ โดยบังคับให้ฝ่ายปกครองออกมาตรการที่สามารถดำเนินการตามความประสงค์ของกฎหมายฉบับที่ให้อำนาจสำเร็จลุล่วงไปได้โดยมีประสิทธิภาพที่สุด แต่ในขณะเดียวกันต้องก่อความเสียหายแก่ราษฎรน้อยที่สุด และห้ามฝ่ายปกครองออกมาตรการใดๆ ซึ่งหากได้ลงมือดำเนินการให้เป็นไปตามนั้นแล้ว จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่มหาชนน้อยมากไม่คุ้มกับความเสียหายที่ตกแก่ราษฎรและหรือแก่สังคมโดยรวม¹⁶ ซึ่งอำนาจดุลพินิจที่ฝ่ายปกครองใช้มีทั้งดุลพินิจอย่างสมบูรณ์ (Absolute Discretion) กล่าวคือ กฎหมายไม่มีการกำหนดเงื่อนไขการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองไว้ ฝ่ายปกครองจะเลือกใช้วิธีการใดก็ได้ หรือบางครั้งเรียกว่า ดุลพินิจอย่างกว้าง¹⁷ ส่วนการใช้ดุลพินิจอย่างจำกัด (Limited Discretion) เป็นอำนาจที่อยู่ระหว่างอำนาจดุลพินิจอย่างสมบูรณ์กับอำนาจผูกพัน กล่าวคือ มีดุลพินิจให้เลือกใช้ได้บ้าง แต่กระทำการนอกเหนือจากนี้ไม่ได้บางครั้งเรียกว่า ดุลพินิจอย่างแคบ จึงสรุปได้ว่าการที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจใช้ดุลพินิจอย่างสมบูรณ์หรืออย่างจำกัดนั้น ขึ้นอยู่กับฝ่ายนิติบัญญัติที่จะบัญญัติกฎหมายให้อำนาจฝ่ายปกครองไว้เพียงใด ดังนั้น การที่พิจารณาว่าเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีดุลพินิจในเรื่องนั้นเพียงใด อาจพิจารณาได้จากหลักเกณฑ์ 2 ประการ คือ¹⁸

(1) กฎหมายไม่ได้วางเงื่อนไขหรือหลักเกณฑ์ในการสั่งการในเรื่องนั้นไว้เป็นการเฉพาะหรือกฎหมายให้เจ้าหน้าที่เลือกสั่งการอย่างไรในหลายอย่าง กรณีนี้จะต้องพิจารณากฎหมายเป็นหลักว่ากฎหมายวางหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขของการใช้อำนาจหรือทางเลือกให้สั่งการไว้หรือไม่ มากน้อยเพียงใด เช่น พระราชบัญญัติสถานบริการ พ.ศ. 2509 มาตรา 21 บัญญัติว่า

¹⁴ สมยศ เชื้อไทย. เล่มเดิม. หน้า 57.

¹⁵ มานิตย์ จุมปา ข (2554). คำอธิบายกฎหมายปกครอง เล่ม 3 ว่าด้วยการกระทำทางปกครองและการควบคุมการกระทำทางปกครอง ตอนที่ 1. หน้า 574.

¹⁶ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ ข (2538). หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครอง. หน้า 44-45.

¹⁷ กมลชัย รัตนสกววงศ์ ค เล่มเดิม. หน้า 187.

¹⁸ ฤทัย หงส์สิริ. เล่มเดิม. หน้า 307-312.

“ผู้รับอนุญาตตั้งสถานบริการขาดคุณสมบัติดำเนินการสถานบริการขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรม ดำเนินกิจการสถานบริการโดยไม่ปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้หรือฝ่าฝืนบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจไม่ต่ออายุใบอนุญาต หรือสั่งพักใช้ใบอนุญาต หรือสั่งเพิกถอนใบอนุญาตได้

การสั่งพักใช้ใบอนุญาต ให้สั่งพักได้ครั้งละไม่เกินสามสิบวัน”

จากบทบัญญัติดังกล่าวเห็นได้ว่าพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจสั่งการใดๆ ตามมาตรานี้ได้ต่อเมื่อมีเหตุว่าผู้รับอนุญาตขาดคุณสมบัติหรือดำเนินการขัดต่อหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ดังนั้น ในส่วนที่เกี่ยวกับเหตุหรือเงื่อนไขในการใช้อำนาจนั้น กฎหมายได้กำหนดเงื่อนไขไว้โดยเฉพาะแล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจเลือกสั่งการโดยอาศัยเหตุอื่น หากปรากฏเหตุตามที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจใช้ดุลพินิจหรือทางเลือกในการใช้อำนาจได้ 3 ทาง ได้แก่ ไม่ต่ออายุใบอนุญาต สั่งพักใช้ใบอนุญาต หรือสั่งเพิกถอนใบอนุญาต ซึ่งเจ้าหน้าที่ต้องพิจารณาว่าควรใช้ดุลพินิจไปในทางใดโดยอาศัยข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ในแต่ละเรื่อง¹⁹ ในกรณีที่ถูกกฎหมายวางเงื่อนไขหรือข้อจำกัดในการใช้อำนาจไว้มาก หรือบัญญัติให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีทางเลือกสั่งการไว้น้อย ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการใช้อำนาจดังกล่าวจะลดลงตามลำดับหรือแทบจะไม่มีเลย ในกรณีที่กฎหมายได้วางเงื่อนไขหรือข้อจำกัดในการสั่งการไว้ทุกประการ แต่ถ้ากฎหมายวางเงื่อนไขหรือข้อจำกัดในการใช้อำนาจไว้น้อย หรือบัญญัติให้ทางเลือกสั่งการไว้มาก ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการใช้อำนาจดังกล่าวมากขึ้นตามลำดับ เช่น กรณีการจดทะเบียนสมรส กฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงื่อนไขครบตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดไว้มีสิทธิร้องขอให้จดทะเบียนสมรสได้และให้นายทะเบียนรับจดทะเบียนสมรส นายทะเบียนจะใช้ดุลพินิจไม่จดทะเบียนสมรสหรืออ้างเหตุอื่นที่ขัดต่อกฎหมายไม่ได้ เช่น อ้างว่ามีคำสั่งกระทรวงมหาดไทยห้ามจดทะเบียนสมรสให้คนไทยกับหญิงต่างด้าวที่ยังไม่มีใบสำคัญประจำตัวคนต่างด้าวไม่ได้ ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 580/2527 หรือกรณีรัฐมนตรีมีอำนาจถอนสัญชาติไทยของผู้ซึ่งได้สัญชาติไทยตามมาตรา 7 ทวิ วรรคสอง กรณีผู้อพยพที่เข้ามาในราชอาณาจักรไทยโดยไม่ได้รับอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง เมื่อมีพฤติการณ์อันสมควรเพื่อความมั่นคงหรือประโยชน์ของรัฐตามพระราชบัญญัติสัญชาติ พ.ศ. 2508 มาตรา 18 เห็นได้ว่าแม้รัฐมนตรีไม่มีดุลพินิจหรือทางเลือกอื่นในเรื่องของอำนาจสั่งการ เนื่องจากรัฐมนตรีมีอำนาจเพียงถอนสัญชาติไทย แต่รัฐมนตรีมีอำนาจมากในการพิจารณาว่ามีพฤติการณ์หรือข้อเท็จจริงต่างๆ ที่อาจเป็นเหตุหรือเงื่อนไขที่ใช้อำนาจถอนสัญชาติหรือไม่

¹⁹ แหล่งเดิม.

(2) การใช้ดุลพินิจสั่งการของฝ่ายปกครองนั้น ต้องไม่ใช่เป็นการใช้อำนาจตามอำเภอใจ หรือไม่ชอบด้วยเหตุผลอย่างชัดเจน เนื่องจากการที่กฎหมายให้ดุลพินิจแก่ฝ่ายปกครองนั้น มีวัตถุประสงค์ให้ฝ่ายปกครองใช้วิจารณญาณพิจารณาเลือกสั่งการหรือไม่สั่งการหรือสั่งการให้เหมาะสมแก่ข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ในแต่ละกรณีเพื่อประโยชน์ของประชาชน หลักเกณฑ์นี้มีลักษณะเป็นการกำหนดขอบเขตของการใช้อำนาจหรือวิจารณญาณของฝ่ายปกครองให้อยู่ภายใต้หลักเหตุผลและสามัญสำนึก²⁰ ดังนั้น การที่ฝ่ายนิติบัญญัติมอบอำนาจดุลพินิจให้ฝ่ายปกครอง เนื่องจากฝ่ายนิติบัญญัติไม่สามารถบัญญัติกฎหมายให้ควบคุมได้ทุกกรณี ประกอบกับเมื่อเวลาผ่านไปส่งผลให้พฤติกรรมของมนุษย์และสถานการณ์ในสังคมเปลี่ยนแปลงไป แม้ฝ่ายนิติบัญญัติพยายามบัญญัติกฎหมายให้สามารถปรับใช้กับข้อเท็จจริงแต่ละประเภทได้ แต่ในความเป็นจริงข้อเท็จจริงดังกล่าวไม่อาจเหมือนกันทุกแง่มุม การบัญญัติกฎหมายให้ฝ่ายปกครองมีอำนาจใช้ดุลพินิจพิจารณาถึงความเหมาะสมในแต่ละกรณี ย่อมส่งผลให้เกิดความเป็นธรรมขึ้นในสังคมและก่อให้เกิดประโยชน์สาธารณะ รวมทั้งตอบสนองความต้องการของประชาชนโดยรวมได้อย่างแท้จริง

2.1.4 ขั้นตอนการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครอง

ในการพิจารณาทำคำสั่งทางปกครองและการใช้ดุลพินิจในแต่ละเรื่องนั้นมีขั้นตอนหลายขั้นตอนแตกต่างกันไป โดยทั่วไปอาจแยกพิจารณาได้เป็น 4 ขั้นตอนใหญ่ๆ คือ การสืบสวนข้อเท็จจริงและการพิสูจน์ความจริง การตีความกฎหมายและการพิสูจน์ถึงเนื้อหาขององค์ประกอบของกฎหมาย การปรับข้อเท็จจริงเข้ากับข้อกำหนดหรือการปรับบทกฎหมาย การพิจารณาในส่วนผลของกฎหมายว่ากฎหมายให้ปฏิบัติอย่างไร ตำแหน่งแห่งอำนาจดุลพินิจของฝ่ายปกครองในโครงสร้างบทบัญญัติของกฎหมายและกระบวนการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในขั้นตอนของการสืบสวนข้อเท็จจริง และการพิสูจน์ความจริงไม่สามารถใช้ดุลพินิจในส่วนขั้นตอนอื่นได้ ฝ่ายปกครองสามารถมีดุลพินิจได้ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายที่ประสงค์ให้ฝ่ายปกครองมีอำนาจดุลพินิจใน 2 ส่วน คือ

1) ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบส่วนเหตุ เป็นส่วนของกฎหมายที่กำหนดข้อเท็จจริงอันเป็นเงื่อนไขในการใช้อำนาจโดยอาจเกิดขึ้นจากธรรมชาติ การกระทำของบุคคล คุณสมบัติของสิ่งของหรือบุคคล หรือเกิดจากสภาวะทางสังคม และอาจเป็นข้อเท็จจริงที่กฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งหรือโดยปริยาย ซึ่งลักษณะของข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบส่วนเหตุจะมีความหมายกว้าง เพื่อให้กฎหมายสามารถนำไปใช้กับข้อเท็จจริงได้หลายๆ เรื่อง²¹ กล่าวคือ ในการตรวจสอบ

²⁰ แหล่งเดิม.

²¹ จิรนิติ หะวานนท์ ข เล่มเดิม หน้า 124.

ข้อเท็จจริงตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดว่าเกิดขึ้นจริงหรือไม่ ฝ่ายปกครองสามารถตรวจสอบได้ โดยอาศัยพยานหลักฐานต่างๆ แล้ววินิจฉัยว่าพยานหลักฐานนั้นเพียงพอที่ทำให้เชื่อว่าข้อเท็จจริงนั้นเกิดขึ้นจริงหรือไม่

2) องค์ประกอบส่วนผล คือ ผลทางกฎหมายเมื่อมีข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบส่วนเหตุเกิดขึ้น เป็นกรณีที่ทำให้องค์กรฝ่ายปกครองของรัฐเกิดมีหน้าที่หรือมีความสามารถในการออกคำสั่งใดๆ ตามที่เห็นสมควร²² เช่น พระบัญญัติสถานบริการที่กำหนดว่าถ้าผู้ได้รับใบอนุญาตสถานบริการแล้วไปประกอบกิจการอันเป็นการฝ่าฝืนต่อกฎหมายหรือศีลธรรมอันดี ส่วนนี้คือ องค์ประกอบส่วนเหตุ องค์ประกอบส่วนผล คือ ต้องถูกเพิกถอนใบอนุญาต ไม่ต่อใบอนุญาต หรือพักใบอนุญาต

การที่กฎหมายได้ให้อำนาจดุลพินิจแก่องค์กรฝ่ายปกครองเพียงใด จำต้องพิจารณาประเด็นสำคัญตามขั้นตอนของการใช้ดุลพินิจซึ่งมีอยู่ด้วยกัน 3 ขั้นตอน ดังต่อไปนี้

(1) ดุลพินิจในการตีความกฎหมายและการพิสูจน์ถึงเนื้อหาขององค์ประกอบของกฎหมาย

โดยปกติแล้วดุลพินิจการตีความกฎหมายถือเป็นส่วนหนึ่งของดุลพินิจในการปรับบทกฎหมาย กล่าวคือ เป็นดุลพินิจในโครงสร้างบทบัญญัติของกฎหมายส่วนที่กำหนดข้อเท็จจริงในองค์ประกอบของกฎหมาย ซึ่งหากใช้ถ้อยคำที่มีความหมายชัดเจนแล้วฝ่ายปกครองจะไม่มีอำนาจใช้ดุลพินิจในการตีความหรือปรับบทกฎหมาย แต่หากเป็นกรณีที่กฎหมายให้อำนาจโดยบัญญัติข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของกฎหมายที่ใช้ถ้อยคำที่ไม่มีความหมายเฉพาะหรือถ้อยคำที่มีความหมายทางเทคนิคแล้ว เช่น “ความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดี” หรือ “สภาพอันเป็นที่น่ารังเกียจ” หรือใช้ถ้อยคำที่มีความหมายทางเทคนิค เช่น “อาหารที่มีสิ่งที่น่าจะเป็นอันตรายแก่สุขภาพ” ซึ่งทำให้บางครั้งฝ่ายปกครองสามารถปรับข้อกฎหมายแก่ข้อเท็จจริงที่ยุติแล้วโดยตีความให้เหมาะสมและเป็นธรรมกับข้อเท็จจริงเฉพาะรายเป็นกรณีๆ ไป ในส่วนนี้นักวิชาการได้มีความเห็นที่แตกต่างกันออกไปว่าฝ่ายปกครองสามารถใช้ดุลพินิจในขั้นตอนนี้ได้หรือไม่ เพียงใด ดังนี้

แนวความคิดของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

กรณีที่กฎหมายบัญญัติข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบส่วนเหตุ โดยใช้ถ้อยคำที่ไม่มีความหมายเฉพาะนั้น สามารถพิจารณาประเภทของถ้อยคำที่ไม่มีความหมายเฉพาะและสาระสำคัญของอำนาจดุลพินิจในการตีความตามกฎหมายของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีได้ ดังนี้

²² ฎริชญา วัฒนรุ่ง. (2550). *หลักกฎหมายมหาชน*. หน้า 453.

(1) ประเภทของถ้อยคำที่ไม่มีความหมายเฉพาะ

ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของกฎหมาย ซึ่งเป็นองค์ประกอบส่วนเหตุมีกฎหมาย หลายฉบับที่กำหนดข้อเท็จจริงโดยใช้ถ้อยคำที่ไม่มีความหมายเฉพาะ เช่น ความผาสุกของประชาชน ผลประโยชน์สาธารณะ ความจำเป็น ความมั่นคง และระเบียบของสาธารณะ ความปลอดภัย และความคล่องตัวในการจราจร อันตราย และการรบกวน การกระทบกระเทือนถึงความสวยงามของ บ้านเมือง หรือทิวทัศน์ การก่อสร้างที่สุภาพ ความน่าไว้วางใจ ความเหมาะสม ความสามารถ ศีลธรรมอันดี ฯลฯ²³ ซึ่งอาจแบ่งถ้อยคำที่ไม่มีความหมายเฉพาะได้เป็น 2 ประเภท คือ²⁴

ก. ถ้อยคำที่เป็นเรื่องทางข้อเท็จจริง (Empirical Concept) เป็นถ้อยคำที่กำหนดเกี่ยวกับ เหตุการณ์หรือสิ่งของ อาจเป็นวัตถุที่รับรู้เห็นได้หรือประสบการณ์จากเหตุการณ์ เช่น คำว่า “แนวปฏิบัติทางการค้า” หรือ “พื้นที่อันตราย” “กลางคืน” เป็นต้น แต่การวินิจฉัยว่าข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ในกรณีเฉพาะเรื่องเป็นข้อเท็จจริงเดียวกันกับข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของกฎหมายหรือไม่ นั้น ต้องกระทำอย่างภาวะวิสัย กล่าวคือ พิจารณาจากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริง

ข. ถ้อยคำที่ต้องนำมาตีแผ่ให้ความหมายพิเศษในทางวิชาการหรือทางความเชี่ยวชาญ หลายด้านหรือเฉพาะด้านรวมกัน (Normative Concept) โดยแสดงออกเป็นถ้อยคำที่มีคุณค่าบาง ประการ เช่น “ลามกอนาจาร” “ความสงบเรียบร้อย” และ “ศีลธรรมอันดี” เป็นต้น จากถ้อยคำ ดังกล่าวข้างต้น ต้องอาศัยความเห็นของผู้ตีความซึ่งอาจไม่เกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่เป็นประสบการณ์ ทั่วไปโดยไม่อาจเลี่ยงอัตวิสัยของผู้ตีความนั้น คือ ไม่อาจหลีกเลี่ยงมุมมองหรือความคิดของ ผู้ตีความได้ การที่วินิจฉัยข้อเท็จจริงของผู้ประเมินแต่ละคนที่อาจมีความเห็นแตกต่างกันได้และ ไม่อาจกล่าวได้ว่าความเห็นของใครถูกต้องเพียงผู้เดียว

(2) สาระสำคัญของอำนาจดุลพินิจในการตีความกฎหมาย

การนำข้อเท็จจริงมาพิจารณาถ้อยคำนั้น หากเป็นกรณีที่กฎหมายบัญญัติข้อเท็จจริงอัน เป็นองค์ประกอบส่วนเหตุด้วยถ้อยคำที่มีความหมายชัดเจน ย่อมถือได้ว่ากฎหมายไม่ปล่อยให้ฝ่าย ปกครองใช้อำนาจดุลพินิจในการตัดสินใจ แต่ในกรณีที่กฎหมายบัญญัติโดยใช้ถ้อยคำที่มี ความหมายไม่ชัดเจนเป็นถ้อยคำที่ไม่อาจวางกฎเกณฑ์ทั่วไปในการตีความไว้ล่วงหน้าได้ หากแต่ ต้องตีความเฉพาะเรื่องเป็นกรณี ๆ ไป อีกทั้งเป็นถ้อยคำที่วิญญูชนอาจมีความเห็นแตกต่างกันออกไป ได้ว่าข้อเท็จจริงใดอยู่ในความหมายของถ้อยคำนั้นหรือไม่²⁵ ซึ่งฝ่ายปกครองมีดุลพินิจในกรณี

²³ กมลชัย รัตนสกววงศ์ ค เล่มเดิม. หน้า 272-273.

²⁴ Mahendra P.Singh. *German Administrative Law in Common Law Perspective*. p. 95(อ้างใน เอกนุญ วงศ์สวัสดิ์กุล. (2534). *การควบคุมอำนาจดุลพินิจของฝ่ายปกครองโดยศาลไทย*. p. 41-42)

²⁵ สมยศ เชื้อไทย. (2530, กันยายน) “การกระทำทางปกครอง.” *วารสารนิติศาสตร์*, 17(3) หน้า 54.

ดังกล่าวนี้หรือไม่ จึงเป็นข้อถกเถียงกันทางวิชาการที่มีความเห็นและเหตุผลที่แตกต่างกันออกไป กล่าวคือ

ก. ความเห็นที่ว่า การควบคุมตรวจสอบการตีความกฎหมายของฝ่ายปกครองในกรณีที่ใช้ถ้อยคำประเภทที่ต้องนำมาตีความให้ความหมายพิเศษในทางวิชาการ (Normative Concept) นั้น ในการตรวจสอบควบคุมการตีความดังกล่าวศาลปกครองจะถูกจำกัดขอบเขตลง จึงมีผลให้ฝ่ายปกครองมีอำนาจดุลพินิจในส่วนนี้ โดยให้เหตุผลว่าศาลปกครองไม่อยู่ในฐานะที่ทบทวนคำวินิจฉัยได้ จึงจำเป็นต้องยอมรับการวินิจฉัยของฝ่ายปกครองในเรื่องดังกล่าว เช่น การประเมินเนื้อหา ความหมายหรือการตีความถ้อยคำที่ไม่มีความหมายเฉพาะจากประสบการณ์ ความรู้ หรือความสามารถพิเศษ ซึ่งศาลปกครองยอมรับที่ไม่ทบทวนคำวินิจฉัยนั้นอีก²⁶

ข. ความเห็นที่ว่า ฝ่ายปกครองไม่มีอำนาจใช้ดุลพินิจในการตีความกฎหมายมีความเห็นว่าถ้อยคำที่กำหนดข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบส่วนเหตุไม่ว่าชัดเจนหรือไม่ชัดเจน เป็นเรื่องความชอบด้วยกฎหมายทั้งสิ้น ศาลปกครองสามารถทบทวนคำวินิจฉัยของฝ่ายปกครองได้เสมอ ถือว่าศาลมีอำนาจควบคุมตรวจสอบการตีความกฎหมายของฝ่ายปกครองได้ทั้งหมด ไม่ว่าฝ่ายปกครองใช้ถ้อยคำอย่างไร ถ้อยคำนั้นชัดเจนหรือไม่ก็ตาม จึงเห็นได้ว่าศาลปกครองถือหลักว่าฝ่ายปกครองไม่มีอำนาจใช้ดุลพินิจในการตีความกฎหมาย ข้อยกเว้นของหลักนี้เกิดขึ้นภายใต้กรณีที่กฎหมายใช้ถ้อยคำที่มีความหมายไม่ชัดเจนประเภทที่ต้องนำมาตีความให้ความหมายเพิ่มเติมทางวิชาการหรือความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านหรือหลายด้านรวมกัน สรุปได้ว่าแนวคิดของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีเกี่ยวกับอำนาจดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการตีความกฎหมายนั้น ในทางคำরাไม่ เป็นข้อยุติว่าฝ่ายปกครองมีดุลพินิจในการตีความกฎหมายหรือไม่ และเห็นว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องเป็นผู้เชี่ยวชาญไม่จำเป็นต้องอยู่ในรูปคณะหรือองค์กรกลุ่มก็ได้ แต่ในส่วนของแนวคำพิพากษาของศาลวินิจฉัยว่า ถ้าคณะกรรมการฝ่ายปกครองประกอบด้วยกรรมการหลายคนที่มีความอิสระทำนองเดียวกับศาล ฝ่ายปกครองจะมีดุลพินิจในส่วนองค์ประกอบของกฎหมาย ซึ่งศาลถือว่าฝ่ายปกครองไม่มีดุลพินิจในการตีความกฎหมาย เว้นแต่กรณีที่กฎหมายให้อำนาจโดยบัญญัติข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบส่วนเหตุ โดยใช้ถ้อยคำที่มีความหมายไม่เจาะจงประเภท Normative Concept เท่านั้น

แนวความคิดของประเทศฝรั่งเศส

ในกรณีกฎหมายบัญญัติข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบส่วนเหตุโดยใช้ถ้อยคำที่มีความหมายไม่ชัดเจนนี้ แต่เดิมการพิจารณาว่าฝ่ายปกครองมีดุลพินิจในชั้นตอนนี้หรือไม่ขึ้นอยู่กับที่ว่าศาลควบคุมหรือไม่ควบคุม กล่าวคือ ถ้าศาลสามารถควบคุมฝ่ายปกครองได้ถือว่าฝ่ายปกครอง

²⁶ กมลชัย รัตนสกาวงศ์ เล่มเดิม. หน้า 275.

ไม่มีดุลพินิจในชั้นตอนนี้ แต่หากศาลไม่สามารถควบคุมฝ่ายปกครองได้ถือว่าฝ่ายปกครองมีดุลพินิจ ในกรณีศาลสามารถควบคุมนี้ถือเป็นปัญหาข้อกฎหมาย ส่วนกรณีศาลไม่สามารถควบคุมได้ถือเป็นปัญหาความเหมาะสม ซึ่งกรณีใดเป็นปัญหาข้อกฎหมายและกรณีใดเป็นปัญหาความเหมาะสมนี้ไม่สามารถจำแนกได้ก่อนที่ศาลตัดสินใจว่าศาลสามารถควบคุมหรือไม่ควบคุม²⁷ อย่างไรก็ตามในปัจจุบันนี้แนวคิดที่เป็นที่ยอมรับในประเทศฝรั่งเศส คือ ฝ่ายปกครองสามารถมีดุลพินิจในการให้ลักษณะกฎหมายแก่ข้อเท็จจริงได้ ในกรณีกฎหมายบัญญัติข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบส่วนเหตุโดยใช้ถ้อยคำที่มีความหมายไม่ชัดเจน หากพิจารณาจากแนวคำพิพากษาของศาลปกครอง (Conseil d'Etat) แล้ว พบว่า บางกรณีศาลได้มีการขยายขอบเขตในการควบคุมการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครอง แต่ในบางกรณีศาลจำกัดขอบเขตในการควบคุมไว้ โดยในกรณีศาลขยายขอบเขตในการควบคุมนั้น ทำให้ดูเหมือนว่าฝ่ายปกครองไม่มีดุลพินิจในการให้ลักษณะกฎหมายแก่ข้อเท็จจริง

2) ดุลพินิจในชั้นตอนการปรับบทกฎหมายกับข้อเท็จจริง คือ ขั้นตอนการวินิจฉัยว่าข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นหรือที่มีอยู่จริงตามที่ได้สืบสวนข้อเท็จจริง เป็นข้อเท็จจริงประเภทเดียวกันกับข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบส่วนเหตุที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่ เป็นการนำบทบัญญัติของกฎหมายที่มีลักษณะทั่วไปมาปรับกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ในกรณีเฉพาะเรื่องโดยมีกระบวนการย่อยๆ ในการวินิจฉัย ดังนี้

- (1) ศึกษาข้อเท็จจริงตามที่บัญญัติในบทกฎหมาย
- (2) แบ่งแยกข้อเท็จจริงเฉพาะเรื่องออกเป็นข้อเท็จจริงสำคัญกับข้อเท็จจริงรายละเอียด

และ

(3) เปรียบเทียบว่าข้อเท็จจริงเฉพาะเรื่องเหมือนหรือคล้ายกับข้อเท็จจริงตามที่บัญญัติในบทกฎหมายหรือไม่

โดยปกติการปรับบทกฎหมายกับข้อเท็จจริงเป็น “ปัญหาข้อกฎหมาย” ไม่ใช่ “ปัญหาดุลพินิจ” ที่ฝ่ายปกครองสามารถวินิจฉัยได้อย่างอิสระตามที่เห็นสมควร²⁸ ซึ่งเห็นได้ชัดเจนในกรณีที่กฎหมายบัญญัติข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบโดยใช้ถ้อยคำที่มีความหมายที่ชัดเจน ฝ่ายปกครองย่อมไม่มีดุลพินิจวินิจฉัยว่าถ้อยคำนั้นมีความหมายเป็นอย่างอื่น แต่ในกรณีกฎหมายบัญญัติข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบ โดยใช้ถ้อยคำที่มีความหมายไม่แน่นอน (Indefinite Concepts) ยังมีข้อถกเถียงทางวิชาการว่า ฝ่ายปกครองมีดุลพินิจกำหนดความหมายอย่างอิสระหรือไม่

²⁷ Carol Harlow. (1980). *International and Comparative Law Quarterly*. pp. 521-524. (อ้างใน เอกนุญวงศ์สวัสดิ์กุล. เล่มเดิม. p. 26)

²⁸ นัยนา เกิดวิชัย. (2541). *กฎหมายปกครอง*. หน้า 204-205.

ถ้อยคำที่ไม่อาจกำหนดความหมายแน่นอน คือ ถ้อยคำที่กฎหมายไม่ได้ให้คำจำกัดความและวิญญูชนอาจเข้าใจความหมายแตกต่างกันได้ เช่น “การกระทำที่เป็นภัยต่อความมั่นคงของรัฐ” “การกระทำที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรม” “อาคารหรือโรงเรียนที่อยู่ในสภาพชำรุดทรุดโทรมน่ารังเกียจ” เป็นต้น ซึ่งยังมีข้อถกเถียงกันว่าเป็น “ปัญหาข้อกฎหมาย” หรือ “ดุลพินิจ”

3) ดุลพินิจในขั้นตอนการตัดสินใจ เมื่อฝ่ายปกครองวินิจฉัยข้อเท็จจริงและปรับบทกฎหมายเสร็จแล้ว ข้อพิจารณาต่อไปคือกฎหมายกำหนดการใช้อำนาจกระทำการของฝ่ายปกครองไว้อย่างไร กฎหมายอาจกำหนดให้ฝ่ายปกครองกระทำการได้เพียงประการเดียว หรือกำหนดให้ฝ่ายปกครองเลือกกระทำการได้หลายประการเพื่อให้เหมาะสมกับข้อเท็จจริงเฉพาะเรื่อง ซึ่งอาจอยู่ในรูปการกระทำการหรือการงดเว้นกระทำการก็ได้ บทกฎหมายอาจกำหนดให้เลือกกระทำการอย่างใดในสองอย่างหรือมากกว่านั้นขึ้นไป หรือเลือกกระทำการภายในขอบเขตที่กำหนดก็ได้ ฝ่ายปกครองย่อมมีดุลพินิจที่จะเลือกกระทำการด้วยการตัดสินใจตามความคิดเห็นของตน ภายใต้กรอบของกฎหมายนั้น

บทบัญญัติกฎหมายให้อำนาจฝ่ายปกครอง 2 ประการ ดังนี้

(1) ดุลพินิจตัดสินใจว่าใช้อำนาจหรือไม่ ฝ่ายนิติบัญญัติได้บัญญัติกฎหมายให้อำนาจฝ่ายปกครองโดยใช้ถ้อยคำว่า “มีอำนาจ” “มีสิทธิ” “อาจ..ก็ได้” “สามารถ” หรือ “ควรจะ” ในทางตรงข้ามกรณีที่ฝ่ายนิติบัญญัติไม่ประสงค์ให้ฝ่ายปกครองมีดุลพินิจอาจใช้คำว่า “ต้อง”²⁹

(2) ดุลพินิจเลือกการกระทำ เป็นกรณีที่ฝ่ายนิติบัญญัติเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองใช้กฎหมายได้อย่างยืดหยุ่นและสอดคล้องกับข้อเท็จจริงเฉพาะราย เพื่อให้บทบัญญัติกฎหมายตลอดจนการใช้กฎหมายมีความยืดหยุ่นและมีเป้าหมายสูงสุดที่การทำความยุติธรรมให้เกิดขึ้นเฉพาะราย เมื่อฝ่ายปกครองตัดสินใจใช้อำนาจแล้ว ฝ่ายนิติบัญญัติอาจบัญญัติกฎหมายให้อำนาจฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจต่อไปว่ากระทำเป็นประการใด โดยแยกพิจารณาได้ดังนี้

ก. การใช้ดุลพินิจในกรณีเฉพาะราย ในการออกนิติกรรมทางปกครองเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองอยู่ในสถานการณ์ที่ต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของกฎหมายและข้อเท็จจริงที่ปรากฏ เพื่อหาทางแก้ปัญหาได้อย่างเหมาะสมและยุติธรรมที่สุดสำหรับเรื่องนั้นๆ กล่าวคือ เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องตั้งคำถามเสมอว่า เพื่อวัตถุประสงค์ใดที่ฝ่ายนิติบัญญัติให้ฝ่ายปกครองมีดุลพินิจและประเด็นในเรื่องใดที่เป็นแบบอย่างได้ดีในการนำไปวินิจฉัยกับข้อเท็จจริงเฉพาะรายนั้น ในกรณีที่สามารถนำเอาเรื่องวัตถุประสงค์และความยุติธรรมมาพิจารณาได้ เช่น ดุลพินิจที่ใช้ในการสลายการชุมนุมที่มีได้แจ้งให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองทราบล่วงหน้า เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองย่อมมีหน้าที่ในการประกันความมั่นคงและระเบียบสาธารณะ หากมีการชุมนุมประท้วงที่มีได้แจ้งให้

²⁹ กมลชัย รัตนสากวางสังข์ เล่มเดิม. หน้า 261.

เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองได้ทราบก่อนล่วงหน้าเกิดขึ้น เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ ต้องพิสูจน์ว่าการชุมนุมนี้มีผลกระทบต่อสิ่งใด ต้องใช้มาตรการอะไร หรือต้องเพิ่มจำนวนเจ้าหน้าที่รักษาความปลอดภัยมากขึ้นเท่าไร ในระหว่างที่การชุมนุมนั้นขยายตัวมากขึ้น และการดำเนินการสลายการชุมนุมอย่างไรจึงประสบผล³⁰

ข. การใช้ดุลพินิจทั่วไป ในเบื้องต้นดุลพินิจฝ่ายปกครองมุ่งใช้เฉพาะราย แต่สามารถใช้ในการทั่วไปได้ เมื่อหัวหน้าหรือผู้บังคับบัญชาออกแนวปฏิบัติภายในฝ่ายปกครอง เพื่อให้การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ชั้นต้น ผู้อยู่ได้บังคับบัญชาทั้งหลายมีความเป็นเอกภาพในการมองจากด้านของประชาชน การใช้ดุลพินิจที่ผูกพันกับแนวปฏิบัติภายในฝ่ายปกครองหรือการใช้ดุลพินิจทั่วไป เช่นนี้เป็นการเสริมหลัก “การปฏิบัติต่อประชาชนโดยเสมอภาค”³¹

การใช้ดุลพินิจเฉพาะรายและการใช้ดุลพินิจทั่วไปอาจขัดแย้งกันได้ ต้องพิจารณาว่าการใช้ดุลพินิจทั่วไปมีขอบเขตแค่ไหนเพียงใด ในกรณีที่มีการขัดแย้งกันควรใช้วิธีประนีประนอม กล่าวคือ เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองชั้นต้นจะต้องผูกพันกับแนวปฏิบัติภายในหรือการใช้ดุลพินิจทั่วไป แต่ในกรณีพิเศษอาจจะใช้ดุลพินิจเฉพาะรายได้³²

2.1.5 การควบคุมและตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครอง

ระบบการควบคุมและการตรวจสอบการใช้อำนาจขององค์กรทั้งหลายของรัฐ เป็นระบบสำคัญพื้นฐานในการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน ในปัจจุบันมีกฎหมายจำนวนมากที่ให้อำนาจแก่องค์กรของรัฐและเจ้าหน้าที่ของรัฐไม่ว่าในทางเศรษฐกิจ สังคม หรือการเมือง ดังนั้น ระบบการควบคุมการใช้อำนาจที่เป็นหลักประกันสิทธิเสรีภาพของประชาชน จึงต้องมีลักษณะครอบคลุมกิจกรรมสำคัญของรัฐทุกประเภทให้เป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมาย เป็นธรรม และต้องมีหลักการที่ดี

แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง

หลักและทฤษฎีในการสนับสนุนแนวคิดในการควบคุมฝ่ายปกครองในแต่ละประเทศ มีความแตกต่างกันไป เช่น ในประเทศภาคพื้นยุโรปมีทฤษฎีหลัก “นิติรัฐ” (Legal state) ในประเทศอังกฤษมีหลัก “นิติธรรม” (The Rule of Law) ทฤษฎีเหล่านี้ถือว่าเป็นปรัชญาที่เป็นหัวใจของกฎหมายมหาชน โดยคำว่า “นิติรัฐ” มาจากคำว่า นิติ หมายถึง กฎหมาย และรัฐ หมายถึง ประเทศ ซึ่งมีองค์ประกอบ 4 ประการ ได้แก่ ดินแดน ประชากร รัฐบาล และอำนาจอธิปไตย เมื่อรวมกันแล้ว จึงหมายถึง รัฐที่ยอมตนอยู่ภายใต้กฎหมาย องค์กร เจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองใช้อำนาจ

³⁰ แหล่งเดิม. หน้า 262.

³¹ แหล่งเดิม.

³² แหล่งเดิม. หน้า 263.

กระทำการใดๆ ต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อรักษาไว้ซึ่งประโยชน์สาธารณะ แต่ถ้ากระทำการใดที่เป็น การกระทบสิทธิและเสรีภาพของประชาชนแล้ว ต้องมีกฎหมายให้อำนาจไว้โดยชัดแจ้งและองค์กร ฝ่ายปกครองต้องใช้อำนาจภายในขอบเขตของกฎหมายเท่านั้น ดังนั้น จึงจำเป็นต้องจัดให้มีระบบ การควบคุมตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำขององค์กรฝ่ายปกครอง เพื่อคุ้มครอง สิทธิและเสรีภาพของประชาชน³³ โดยนักวิชาการได้ให้ความหมายและสาระสำคัญของหลักนิติรัฐ ดังนี้

1) ศาสตราจารย์ ดร. บวรศักดิ์ อุวรรณโณ ได้ให้คำจำกัดความของหลักนิติรัฐไว้ว่า หมายถึง รัฐและองค์กรของรัฐทั้งหมดต้องอยู่ภายใต้กฎหมายที่รัฐหรือองค์กรของรัฐตราขึ้น โดยมี ลักษณะสำคัญ 2 ประการ คือ

(1) การกระทำขององค์กรของรัฐทุกองค์กรต้องมีกฎหมายเป็นรากฐานซึ่งอาจเป็น กฎหมายลายลักษณ์อักษรหรือกฎหมายที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษรก็ได้ ทั้งนี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการ กระทำนั้นเป็นการกระทบกระเทือนสิทธิเสรีภาพของประชาชน นอกจากนี้การกระทำหรือการ ใช้อำนาจนั้นต้องชอบด้วยกฎหมาย คือ ต้องกระทำตามวิธีการ รูปแบบ วัตถุประสงค์ที่กฎหมาย กำหนดไว้ หากผิดไปจากที่กำหนดไว้ ถือว่าการกระทำนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย เรียกว่า หลัก ความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำขององค์กรของรัฐฝ่ายปกครอง

(2) หากรัฐหรือองค์กรของรัฐฝ่าฝืนกฎหมายที่ตราขึ้น ต้องมีกลไกและกระบวนการที่ บุคคลสามารถทำให้การกระทำหรือการใช้อำนาจนั้นสิ้นสุดไป และหากเกิดความเสียหายขึ้นแก่ บุคคล บุคคลนั้นสามารถเรียกให้รัฐหรือองค์กรของรัฐชดเชยค่าเสียหายได้ เรียกว่า การควบคุม ความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของรัฐ ซึ่งในระบบกฎหมายทั้งหลายได้มอบอำนาจในการ ควบคุมนี้ไว้ที่ศาลซึ่งอาจเป็นศาลยุติธรรมหรือศาลปกครองก็ได้³⁴

ศาสตราจารย์ ดร. วรพจน์ วิสวุฒพิชญ์ ได้อธิบายหลักนิติรัฐว่ามีสาระสำคัญและหลักการ พื้นฐาน 2 ประการ ดังนี้

1) หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง (The Principle of Legality of Administrative Action) หมายถึง ฝ่ายปกครอง ได้แก่ หน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ ราชการส่วนท้องถิ่น และเจ้าหน้าที่ของรัฐที่อยู่ในบังคับบัญชา หรือในกำกับของรัฐบาลกระทำการใดๆ ที่อาจมีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิหรือเสรีภาพของเอกชนได้ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจไว้และ กระทำภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น

³³ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. (2535). *กฎหมายปกครอง*. หน้า 2.

³⁴ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. (2538). *กฎหมายมหาชน เล่ม 3*. หน้า 52-53.

2) หลักความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมาย (The Principle of the Constitutionality of Legislation) หมายถึง กฎหมายที่รัฐตราขึ้นต้องไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ³⁵

รองศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ได้ให้คำจำกัดความว่า หลักนิติรัฐ หมายถึง รัฐที่อยู่ในบังคับแห่งกฎหมายที่รัฐเป็นผู้ตราขึ้นเอง ทั้งนี้ เนื่องจากรัฐเป็นที่รวมของประชาชนที่ต่างยอมอยู่ภายใต้อำนาจการปกครองของรัฐโดยกฎหมายเท่านั้น ด้วยเหตุนี้การปกครองของรัฐต่อประชาชนหรือการจำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชนในรัฐที่ปกครองตามหลักนิติรัฐ จึงต้องเป็นรัฐที่มีการปกครองในลักษณะต่อไปนี้

1) การปกครองต้องเป็นการปกครองโดยกฎหมาย การกระทำของรัฐ เจ้าหน้าที่งานของรัฐ ประชาชนต้องชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งการปกครองโดยกฎหมายต้องประกอบด้วยหลักความชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายบริหารและฝ่ายตุลาการ รวมทั้งหลักความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของฝ่ายนิติบัญญัติ หากการกระทำใดขององค์กรของรัฐไม่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดย่อมเป็นความผิด

2) มีการกำหนดขอบเขตอำนาจหน้าที่ของรัฐและประชาชนไว้อย่างแน่นอนเป็นการควบคุมไม่ให้องค์กรของรัฐใช้อำนาจเกินขอบเขต

3) ผู้มีอำนาจตัดสินใจคดีหรือศาล ต้องมีอำนาจและมีความเป็นอิสระในการควบคุมการกระทำของเจ้าหน้าที่งานของรัฐ และมีอิสระในการพิจารณาพิพากษาอรรถคดีทุกประเภทภายใต้หลักเกณฑ์แห่งกฎหมาย³⁶

สำหรับในต่างประเทศ Maunz นักกฎหมายชาวเยอรมันได้อธิบายไว้ว่านิติรัฐประกอบด้วยองค์ประกอบที่สำคัญ ดังต่อไปนี้

- 1) การแบ่งแยกอำนาจ
- 2) การคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน
- 3) ความชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายปกครอง
- 4) ความชอบด้วยกฎหมายในทางเนื้อหา
- 5) ความเป็นอิสระของผู้พิพากษา
- 6) หลักไม่มีความผิดและไม่มีโทษโดยไม่มีกฎหมาย³⁷

³⁵ วรพจน์ วิสชุดพิชญ์ ค. (2542). *สิทธิเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญ*. หน้า 52-53.

³⁶ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2547). *หลักและวิธีปฏิบัติในการบังคับใช้รัฐธรรมนูญในกรณีที่มีบัญญัติว่า "ทั้งนี้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ"* เสนอต่อสำนักงานศาลรัฐธรรมนูญ. หน้า 15-16.

³⁷ บรรเจิด สิงคะเนติ. (2547). *หลักการพื้นฐานของสิทธิเสรีภาพและศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ตามรัฐธรรมนูญ*. หน้า 23-34.

จากแนวคิดดังกล่าวเห็นได้ว่า นิติรัฐ เป็นหลักที่มุ่งคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชน โดยจำกัดขอบเขตการใช้อำนาจของรัฐในการแทรกแซงปัจเจกบุคคล นิติรัฐจึงเป็นรัฐที่อยู่ภายใต้กฎหมาย ซึ่งอาจสรุปสาระสำคัญของหลักนิติรัฐ 3 ประการ ดังนี้

1) บรรดาการกระทำทั้งหลายขององค์กรของรัฐฝ่ายบริหารต้องชอบด้วยกฎหมายที่ตราขึ้นโดยองค์กรของรัฐฝ่ายนิติบัญญัติ กล่าวคือ องค์กรของรัฐฝ่ายบริหารจะมีอำนาจสั่งการให้ราษฎรกระทำการหรือละเว้นไม่กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดได้ ต่อเมื่อมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้อำนาจไว้อย่างชัดเจน และต้องใช้อำนาจนั้นภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้

2) บรรดากฎหมายทั้งหลายที่องค์กรของรัฐฝ่ายนิติบัญญัติได้ตราขึ้นต้องชอบด้วยรัฐธรรมนูญ โดยเฉพาะกฎหมายที่ให้อำนาจแก่องค์กรของรัฐฝ่ายบริหารล่วงล้ำเข้าไปในแดนแห่งสิทธิเสรีภาพของราษฎรนั้น ต้องมีข้อความระบุไว้อย่างชัดเจนพอสมควรว่าให้องค์กรของรัฐฝ่ายบริหารองค์กรใดมีอำนาจเข้าไปในแดนแห่งสิทธิเสรีภาพของราษฎรได้ในกรณีใด และภายในขอบเขตอย่างไร และกฎหมายดังกล่าวต้องไม่ให้อำนาจแก่องค์กรของรัฐฝ่ายบริหารเข้าไปในแดนแห่งสิทธิเสรีภาพของราษฎรเกินขอบเขตแห่งความจำเป็น เพื่อธำรงรักษาไว้ซึ่งผลประโยชน์สาธารณะ

3) การควบคุมไม่ให้การกระทำขององค์กรของรัฐฝ่ายบริหารขัดต่อกฎหมาย การควบคุมไม่ให้กฎหมายขัดต่อรัฐธรรมนูญ เป็นอำนาจหน้าที่ขององค์กรของรัฐฝ่ายตุลาการซึ่งมีความเป็นอิสระจากองค์กรของรัฐฝ่ายบริหารและองค์กรของรัฐฝ่ายนิติบัญญัติ โดยองค์กรฝ่ายตุลาการจะทำหน้าที่ควบคุมความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ หรือองค์กรฝ่ายตุลาการซึ่งทำหน้าที่ควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำขององค์กรของรัฐฝ่ายบริหารอาจเป็นองค์กรของรัฐฝ่ายตุลาการอีกองค์กรหนึ่ง แยกต่างหากจากองค์กรของรัฐฝ่ายตุลาการซึ่งทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีแพ่งและคดีอาญาได้³⁸

สำหรับหลักนิติธรรม (The Rule of Law) ในประเทศไทยได้มีการกำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 3 วรรคสอง บัญญัติว่า การปฏิบัติหน้าที่ของรัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล รวมทั้งองค์กรตามรัฐธรรมนูญและหน่วยงานของรัฐ ต้องเป็นไปตามหลักนิติธรรม สำหรับประเทศอังกฤษซึ่งเป็นที่มาของหลักการดังกล่าวได้มีความคิดที่ว่ามนุษย์ไม่ควรต้องถูกปกครองโดยมนุษย์ แต่ควรถูกปกครองโดยกฎหมายซึ่งต่อมาได้มีนักกฎหมายรัฐธรรมนูญของประเทศอังกฤษ A.V.Dicey เป็นผู้มิบทบาทมากที่สุดคนหนึ่งในการช่วยพัฒนาหลักกฎหมายมหาชนโดยอธิบายขยายความหมายของหลักนิติธรรมไว้ในหนังสือ “Introduction to the study of the Law of constitution” เห็นว่า หลักนิติธรรมต้องสัมพันธ์ใกล้ชิดกับความมีอำนาจสูงสุดของรัฐสภาและมี

³⁸ ชาญชัย แสงศักดิ์ ก (2552). คำอธิบายกฎหมายปกครอง. หน้า 66.

สาระที่สำคัญ คือ บุคคลทุกคนย่อมเสมอภาคกันไม่ว่าในชนชั้นใด ย่อมต้องอยู่ภายใต้กฎหมายของแผ่นดิน และบรรดาศาสนาทั้งหลายต้องเป็นผู้รักษาไว้ซึ่งกฎหมายดังกล่าว หลักนิติธรรมในความหมายนี้ ย่อมปฏิเสธความคิดที่ยกเว้นไม่ให้บรรดาเจ้าหน้าที่ทั้งหลายต้องเคารพต่อกฎหมาย บุคคลทั้งหลายย่อมไม่ถูกลงโทษหากไม่ได้กระทำการอันผิดกฎหมาย และไม่มีผู้ใดทั้งสิ้นแม้แต่กษัตริย์ที่อยู่เหนือกฎหมายได้ อาจกล่าวโดยสรุปว่า A.V.Dicey เห็นว่า ฝ่ายบริหารไม่มีอำนาจตามอำเภอใจ กล่าวคือ บุคคลไม่อาจถูกลงโทษหรือถูกบังคับให้ต้องรับโทษทางร่างกายหรือทางทรัพย์สิน เว้นแต่เป็นผลของการละเมิดกฎหมายอย่างชัดแจ้ง โดยได้รับการพิสูจน์การกระทำตามวิธีพิจารณาของศาลยุติธรรม³⁹ และไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายให้อำนาจไว้ ย่อมก่อให้เกิดสิทธิแก่ประชาชนผู้ได้รับความเสียหายในการฟ้องร้องฝ่ายปกครองได้

สรุปได้ว่าหลักนิติรัฐหรือหลักนิติธรรมต่างมีสาระสำคัญตรงกัน คือ การกระทำทางปกครองต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย เป็นหลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองที่ทำให้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องผูกพันตนต่อกฎเกณฑ์ที่ฝ่ายนิติบัญญัติ และกฎเกณฑ์ที่ตนเองตราขึ้น อย่างไรก็ดี การที่หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองมีผลในทางปฏิบัติได้นั้น ขึ้นอยู่กับระบบกฎหมายที่กำหนดให้มีการควบคุมตรวจสอบการกระทำดังกล่าว ซึ่งระบบกฎหมายไทยกำหนดให้ศาลปกครองเป็นองค์กรหลักในการควบคุมตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง⁴⁰ ซึ่งหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองประกอบด้วยหลักการย่อย 2 หลักการ ดังนี้

1) หลัก “การกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย” กำหนดให้องค์กรฝ่ายปกครองต้องผูกพันตนอยู่กับกฎหมายใน 2 ลักษณะ คือ กรณีที่กฎหมายกำหนดหน้าที่ให้องค์กรฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติ องค์กรฝ่ายปกครองย่อมมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้ แต่หากกฎหมายไม่ได้กำหนดหน้าที่ให้องค์กรฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติ กล่าวคือ เป็นกรณีที่องค์กรฝ่ายปกครองตัดสินใจดำเนินการตามแผนการปกครองเพื่อให้ชีวิตความเป็นอยู่ของราษฎรดีขึ้น เช่น การสร้างสวนสาธารณะ หรือการดำเนินการจัดกิจกรรมเพื่อส่งเสริมศิลปวัฒนธรรม ฯลฯ

2) หลัก “ไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ” กำหนดว่าองค์กรฝ่ายปกครองจะกระทำการใดๆ ได้ต่อเมื่อมีกฎหมายมอบอำนาจให้แก่องค์กรฝ่ายปกครองในการกระทำการนั้น กล่าวคือ การกระทำ

³⁹ A.V.Dicey. (1959). *Introduction to the study of the Law of constitution*. p. 202.

⁴⁰ วรเจตน์ ภาศิริรัตน์. (2549). *หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง*.

ขององค์กรฝ่ายปกครองซึ่งแสดงออกโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองนั้นต้องมีฐานทางกฎหมายรองรับไว้⁴¹

ศาสตราจารย์ ดร.บวรศักดิ์ อุวรรณโณ ให้ความเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมการใช้อำนาจรัฐที่ดีว่าควรมีลักษณะ ดังนี้

ประการแรก ระบบขององค์กรและกระบวนการตรวจสอบการกระทำของรัฐและเจ้าหน้าที่ของรัฐควรมีระบบที่ครอบคลุมกิจกรรมของรัฐในทุกด้าน เพื่อให้การคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนเป็นไปโดยทั่วถึง ดังนั้น องค์กรและกระบวนการตรวจสอบจึงต้องมีหลายองค์กร เพื่อให้การตรวจสอบควบคุมกิจกรรมต่างๆ ของรัฐได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพราะองค์กรควบคุมที่มีเพียงองค์กรเดียวหรือมีน้อยองค์กร อาจไม่เพียงพอต่อการดูแลตรวจสอบกิจกรรมของรัฐทุกด้านได้อย่างแท้จริง อย่างไรก็ตาม การมีองค์กรและกระบวนการควบคุมที่หลากหลายนั้น ต้องไม่ซ้ำซ้อนและต้องเสริมซึ่งกันและกัน

ประการที่สอง ระบบการควบคุมการใช้อำนาจรัฐ ต้องมีความเหมาะสมกับสภาพกิจกรรมของรัฐที่ถูกควบคุม และต้องมั่นใจว่าระบบควบคุมนั้นสร้างสมคุณภาพของความจำเป็นในการใช้อำนาจรัฐ เพื่อประโยชน์แก่ส่วนรวมกับการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนแต่ละคนให้ได้ไปพร้อมกัน

ประการที่สาม องค์กรที่มีหน้าที่ตรวจสอบควบคุมนั้น ต้องมีลักษณะเป็น “อิสระ” ในการตรวจสอบควบคุมกิจกรรมที่รัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำได้ โดยองค์กรควบคุมนั้นเองต้องถูกตรวจสอบได้ด้วย

ประการสุดท้าย เมื่อได้รับการปรับปรุงระบบขององค์กรตรวจสอบตามวิธีการข้างต้นแล้ว ต้องปรับปรุงกลไกทั้งหลายที่ประชาชนสามารถใช้สิทธินำเรื่องมาสู่องค์กรทั้งหลายได้อย่างกว้างขวางขึ้น อันทำให้ระบบการควบคุมมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

ดังนั้น จึงมีหลักว่าเฉพาะผู้ที่ถูกผลกระทบโดยตรงหรือถูกผลกระทบโดยไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จากการใช้อำนาจรัฐนั้นๆ เท่านั้น จึงมีสิทธินำเรื่องมาให้องค์กรควบคุมพิจารณาได้⁴² อย่างไรก็ตาม หลายประเทศต่างรับรู้ถึงปัญหาของตนและมีกลไกการตรวจสอบฝ่ายปกครองที่แตกต่างกันออกไปโดยคำนึงถึงสถานะหรือบริบทในสังคมของตนว่าเป็นอย่างไร และหาทางคิดค้นกลไกในการนำมาปรับใช้กับสถานการณ์ที่เป็นปัญหาของตน ซึ่งการควบคุมการใช้อำนาจ

⁴¹ แหล่งเดิม. หน้า 20.

⁴² บวรศักดิ์ อุวรรณโณ ข (2538, เมษายน). “ระบบการควบคุมการใช้อำนาจหน้าที่ของรัฐ.” *วารสารกฎหมายปกครอง*, 13(2) หน้า 14-16.

บริหารของฝ่ายบริหาร และอำนาจปกครองของฝ่ายปกครองในประเทศเสรีประชาธิปไตยต่างๆ อาจแยกได้ 2 ระบบ คือ

1) ระบบการควบคุมโดยองค์กรภายในฝ่ายบริหาร ซึ่งอาจแบ่งได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่ การควบคุมบังคับบัญชา และการกำกับดูแล

(1) การควบคุมบังคับบัญชาเป็นกรณีที่ผู้บังคับบัญชาใช้อำนาจทั่วไปซึ่งมีอยู่เหนือผู้ใต้บังคับบัญชาของตนในการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายและความเหมาะสมของการกระทำต่างๆ ของผู้ใต้บังคับบัญชา และหากเห็นว่ากระทำใดของผู้ใต้บังคับบัญชาไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือชอบด้วยกฎหมายแต่ไม่เหมาะสม ผู้บังคับบัญชามีอำนาจที่จะยกเลิก เพิกถอน หรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงการกระทำนั้นได้ โดยผู้บังคับบัญชาสามารถใช้อำนาจควบคุมการกระทำของผู้ใต้บังคับบัญชาได้โดยพลการ หรือเมื่อเอกชนที่ได้รับความเสียหายจากการกระทำนั้นมาร้องทุกข์ หรือร้องเรียน⁴³ ซึ่งการร้องทุกข์ (recall) หมายถึง วิธีการทุกอย่างที่มีกฎหมายบัญญัติไว้ เพื่อเปิดโอกาสให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งใช้สิทธิเรียกร้องให้องค์กรของรัฐแก้ไขสถานะทางกฎหมายของตนให้ถูกต้อง รวมถึงวิธีการร้องเรียนทุกวิธีที่จัดให้มีขึ้นตามกฎหมายด้วย⁴⁴ ซึ่งการร้องเรียนอาจร้องเรียนต่อผู้บังคับบัญชาขององค์กรฝ่ายปกครอง หรือร้องเรียนต่อคณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย ซึ่งถือว่าเป็นวิธีการร้องเรียนภายในฝ่ายบริหารวิธีหนึ่ง โดยวิธีดังกล่าวเป็นการร้องเรียนฝ่ายปกครองที่กระทำการหรือมีนิติกรรมทางปกครองนั่นเอง หรือร้องเรียนต่อฝ่ายปกครองที่เป็นผู้บังคับบัญชาไม่ว่าการร้องเรียนจะกระทำเป็นหนังสือ ด้วยวาจา หรือกระทำการเดินขบวนเป็นกลุ่มมาร้องเรียนต่อฝ่ายบริหาร การควบคุมโดยวิธีนี้มีอยู่ในทุกประเทศ แต่รูปแบบการควบคุมที่ไม่มีวิธีการที่แน่นอน และไม่มีการรับฟังข้อคัดค้านในลักษณะที่เป็นคดีหรือข้อพิพาท หรือการร้องเรียนต่อฝ่ายบริหารอาจเป็นการร้องเรียนต่อผู้ดำเนินการหรือสั่งการนั้นเอง เพื่อให้ทบทวนข้อเท็จจริงและข้อวินิจฉัยของตนเสียใหม่ หรืออาจเป็นการร้องเรียนต่อผู้บังคับบัญชาหรือผู้รับผิดชอบในระดับที่สูงกว่าผู้ดำเนินการหรือสั่งการนั้น วิธีการดังกล่าวนี้มีข้อเสีย คือ การร้องเรียนภายในฝ่ายปกครองเป็นวิธีการที่ไม่มีวิธีพิจารณาที่แน่นอนไม่อาจให้ความยุติธรรมแก่เอกชนผู้อยู่ภายใต้การปกครองได้ เพราะอาจไม่ได้รับการพิจารณาหรือผู้บังคับบัญชาอาจมีความลำเอียงเข้าข้างผู้ใต้บังคับบัญชาของตน เนื่องจากมีความรับผิดชอบอยู่ด้วย ดังนั้น จึงมีวิธีการอีกอย่างหนึ่งที่ทำให้หลักประกันและความเป็นธรรมแก่เอกชนมากขึ้น โดยใช้วิธีในลักษณะกึ่งข้อพิพาท กล่าวคือ เป็นการควบคุมฝ่ายปกครองโดยให้เจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการ แต่มิใช่ศาลวินิจฉัยกรณีโต้แย้งในลักษณะที่เป็นคดีข้อพิพาท โดยมีวิธีพิจารณาเพื่อให้ความเป็นธรรมแก่ผู้ที่มีประโยชน์

⁴³ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ ข เล่มเดิม. หน้า 66.

⁴⁴ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. เล่มเดิม. หน้า 246.

ขัดแย้งกันวิธีพิจารณาของเจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการตามที่กฎหมายกำหนด เช่น ให้มีการรับฟังพยานหรือให้มีการตรวจสอบให้ความเห็นโดยเจ้าหน้าที่ที่มีความเป็นกลางและไม่มีประโยชน์เกี่ยวข้อง ถ้าผู้เกี่ยวข้องไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการ กฎหมายได้กำหนดให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อศาลในข้อกฎหมายได้ หรือในบางกรณีอาจให้อุทธรณ์ได้ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ในประเทศอังกฤษ เรียกว่า คณะกรรมการชี้ขาดข้อพิพาทเป็นคณะกรรมการของฝ่ายบริหาร (Administrative Tribunals) ถูกจัดตั้งขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติมีหน้าที่เฉพาะเรื่องแตกต่างกันไปตามแต่ที่พระราชบัญญัติกำหนดไว้

(2) การกำกับดูแล เป็นกรณีที่ต้องคัดกรองปกครองส่วนกลางหรือองค์กรขององค์กรปกครองส่วนภูมิภาคใช้อำนาจตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำขององค์กรขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เช่น กรุงเทพมหานคร เทศบาล ฯลฯ และการกระทำขององค์กรขององค์กรมหาชน เช่น ธนาคารแห่งประเทศไทย องค์กรสื่อสารมวลชนแห่งประเทศไทย เป็นต้น ผู้ว่าราชการจังหวัดและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของร่างเทศบัญญัติที่สภาเทศบาลต่างๆ ได้จัดทำขึ้น และหากเห็นว่าการกระทำขององค์กรขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือขององค์กรขององค์กรมหาชนไม่ชอบด้วยกฎหมาย องค์กรขององค์กรปกครองส่วนกลางหรือองค์กรขององค์กรปกครองส่วนภูมิภาคมีอำนาจไม่อนุมัติให้การกระทำนั้นมีผลบังคับ ยกเลิก หรือเพิกถอนการกระทำนั้น แล้วแต่กรณี⁴⁵

ความแตกต่างของการควบคุมบังคับบัญชากับการกำกับดูแลมีสาระสำคัญอยู่ 2 ประการ กล่าวคือ

ประการแรก อำนาจของผู้บังคับบัญชาที่ควบคุมการกระทำของผู้ใต้บังคับบัญชา นั้นเป็นอำนาจทั่วไปที่เกิดขึ้นจากการจัดระเบียบภายในหน่วยงาน ไม่จำเป็นต้องมีกฎหมายให้ไว้โดยเฉพาะ แต่อำนาจของผู้กำกับดูแลที่ควบคุมการกระทำของผู้ที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของตนนั้น เป็นอำนาจที่ต้องมีกฎหมายบัญญัติให้ไว้เฉพาะ และผู้กำกับดูแลใช้อำนาจควบคุมเกินขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้ไม่ได้

ประการที่สอง ผู้บังคับบัญชามีอำนาจควบคุมการกระทำของผู้ใต้บังคับบัญชาได้ทั้งในแง่ของความชอบด้วยกฎหมายและในแง่ของความเหมาะสม แต่โดยปกติแล้วผู้กำกับดูแลมีอำนาจควบคุมการกระทำของผู้ที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของตนได้เฉพาะในแง่ของความชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น ไม่ควบคุมความเหมาะสมของการกระทำได้ มิฉะนั้นอาจเป็นการทำลายความเป็นอิสระขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือขององค์กรมหาชน ซึ่งเป็นหลักการและเหตุผลของการกระจายอำนาจ (Decentralization)

⁴⁵ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ ข เล่มเดิม. หน้า 66.

2) ระบบการควบคุมโดยองค์กรภายนอกฝ่ายปกครอง สามารถแบ่งการควบคุมได้ดังนี้

(1) การควบคุมโดยรัฐสภา ในประเทศไทยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยได้เปิดโอกาสให้รัฐสภาควบคุมการบริหารราชการแผ่นดินของรัฐมนตรีได้ทั้งคณะ เช่น ให้สมาชิกวุฒิสภาและสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรมีสิทธิตั้งกระทู้ถามรัฐมนตรีที่เกี่ยวกับงานในหน้าที่ได้ หรือให้วุฒิสภาและสภาผู้แทนราษฎรมีอำนาจเลือกสมาชิกของแต่ละสภาตั้งเป็นคณะกรรมการสามัญและมีอำนาจเลือกบุคคลผู้เป็นสมาชิกหรือมิได้เป็นสมาชิกตั้งเป็นคณะกรรมการวิสามัญเพื่อทำการสอบสวนการบริหารราชการแผ่นดินเรื่องต่างๆ ได้ เป็นต้น⁴⁶

(2) การควบคุมโดยองค์กรตุลาการหรือศาล เป็นหลักประกันแก่เอกชนได้ดีกว่าการควบคุมระบบอื่นๆ เนื่องจาก

ก. ศาลหรือตุลาการมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ ไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมขององค์กรทางการเมือง อันได้แก่ รัฐสภา รัฐบาล หรือฝ่ายปกครอง ความเป็นอิสระของศาลนี้ ย่อมเป็นหลักประกันแก่เอกชนว่ากรณีพิพาทระหว่างตนกับฝ่ายปกครองจะได้รับการพิจารณาโดยคนกลางที่ปราศจากอคติลำเอียง ส่วนการควบคุมโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครองไม่ว่าจะเป็นการควบคุมบังคับบัญชาหรือการกำกับดูแลก็ตาม องค์กรผู้มีหน้าที่ควบคุมจะอยู่ภายใต้อำนาจบังคับบัญชาของนายกรัฐมนตรีทั้งสิ้น ดังนั้น จึงไม่อาจจะขจัดความสงสัยในความมือคดลำเอียงให้หมดสิ้นไปได้ ซึ่งจะปรากฏชัดเจนในกรณีของการควบคุมบังคับบัญชา โดยปกติแล้วองค์กรฝ่ายปกครองต่างๆ มักใช้อำนาจตามกฎหมายออกคำวินิจฉัยสั่งการไปตาม “แนวปฏิบัติ” ที่ผู้บังคับบัญชาชั้นสูงของตนกำหนดไว้ไว้ในหนังสือเวียนเสมอ แต่แนวปฏิบัติไม่ใช่กฎหมายอันองค์กรฝ่ายปกครองจะใช้บังคับแก่เอกชนได้ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 720/2505 และคำพิพากษาฎีกาที่ 2383/2526 ซึ่งแนวปฏิบัติมีฐานะเป็นเพียงข้อแนะนำจากผู้บังคับบัญชาเท่านั้น องค์กรฝ่ายปกครองใช้อำนาจที่กฎหมายให้แก่ตนออกคำวินิจฉัยสั่งการแตกต่างไปจากแนวปฏิบัติก็ได้ แต่เนื่องจากผู้บังคับบัญชามีอำนาจให้โทษแก่ผู้ใต้บังคับบัญชาของตนได้ ดังนั้น ในทางปฏิบัติแล้วองค์กรฝ่ายปกครองจึงถือและปฏิบัติตามแนวปฏิบัติอย่างเคร่งครัด แม้ว่าแนวปฏิบัตินั้นจะไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม⁴⁷

⁴⁶ แหล่งเดิม. หน้า 68.

⁴⁷ แหล่งเดิม. หน้า 69.

ข. เมื่อราษฎรได้ยื่นคำฟ้องถูกต้อง ศาลมีหน้าที่ต้องพิจารณาและพิพากษาคดีเสมอ จะปฏิเสธไม่พิจารณาพิพากษาคดีไม่ได้ จึงเป็นหลักประกันว่าทุกข์หรือความเดือดร้อนของราษฎร หากมีอยู่จริงจะได้รับการแก้ไขภายในเวลาอันสมควร⁴⁸

ก. วิธีพิจารณาคดีของศาลเป็นไปอย่างเปิดเผย เปิดโอกาสให้สาธารณชนเข้าฟังการพิจารณาได้ และเปิดโอกาสให้คู่ความทั้งสองฝ่ายนำพยานหลักฐานต่างๆ มาสืบสนับสนุนข้ออ้างของตนและหักล้างข้ออ้างของฝ่ายตรงข้าม ได้อย่างเต็มที่ การเปิดโอกาสให้สาธารณชนเข้าฟังการพิจารณาได้ ย่อมเป็นหลักประกันแก่เอกชนว่าศาลจะไม่ใช้อำนาจไปตามอำเภอใจ และการเปิดโอกาสให้คู่ความทั้งสองฝ่ายนำพยานหลักฐานต่างๆ มาสืบสนับสนุนข้ออ้างของตน และหรือหักล้างข้ออ้างของฝ่ายตรงข้าม ได้อย่างเต็มที่นั้น ย่อมเป็นหลักประกันแก่เอกชนว่าคำพิพากษาของศาลได้วางอยู่บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่ถูกต้องแท้จริง⁴⁹

ง. ศาลต้องให้เหตุผลประกอบคำพิพากษาของตนเสมอ การบังคับให้ศาลต้องแสดงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เป็นมูลเหตุจูงใจให้วินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทไปทางใด ให้ปรากฏแก่คู่ความและสาธารณชนโดยทั่วไปเช่นนี้ ย่อมเป็นหลักประกันแก่เอกชนว่าศาลจะไม่พิพากษาคดีตามอำเภอใจเช่นกัน ทั้งนี้ เพราะเป็นการบังคับให้ผู้พิพากษาต้องไตร่ตรองใคร่ครวญให้รอบคอบว่าคำพิพากษาของตนมีเหตุผลที่วิญญูชนรับฟังได้หรือไม่ และให้พิพากษาคดีไปในทางที่มีเหตุผลอันวิญญูชนรับฟังได้เท่านั้น⁵⁰

การตรวจสอบการกระทำทางปกครองของศาลนั้น เป็นกรณีที่กฎหมายให้อำนาจแก่เอกชนที่ได้รับความสะดวกเสียหายเนื่องจากการกระทำทางปกครองมีสิทธิฟ้องขอให้ศาลพิพากษาว่าการกระทำทางปกครองที่มีผลกระทบต่อสิทธิ เสรีภาพ หรือประโยชน์อันชอบธรรมของคณนั้น เป็นการกระทำที่มิชอบด้วยกฎหมาย และขอให้เพิกถอนการกระทำนั้น หรือให้ไม่ใช้การกระทำนั้นบังคับแก่กรณีของตน และหรือขอให้บังคับให้ฝ่ายปกครองชดใช้ค่าสินไหมทดแทนให้แก่ตน แล้วแต่กรณี⁵¹ แนวความคิดของนักวิชาการเกี่ยวกับการควบคุมตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองโดยองค์กรตุลาการหรือศาล ดังนี้

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา อธิบายไว้ว่า การควบคุมขององค์กรตุลาการที่ควบคุมการใช้อำนาจบริหารของฝ่ายบริหารและอำนาจปกครองของฝ่ายปกครองจะควบคุมตรวจสอบ

⁴⁸ แหล่งเดิม. หน้า 70.

⁴⁹ แหล่งเดิม. หน้า 71.

⁵⁰ แหล่งเดิม.

⁵¹ แหล่งเดิม. หน้า 68.

เฉพาะในเรื่องความชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น ไม่อาจก้าวล่วงเข้าไปควบคุมในเรื่องความเหมาะสมหรือความเป็นธรรมของการใช้อำนาจ⁵²

รองศาสตราจารย์มานิตย์ จุมปา มีความเห็นในทำนองเดียวกันว่า โดยหลักแล้วศาลปกครองจะเป็นผู้ทำหน้าที่ในการตรวจสอบการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในกรณีที่กฎหมายให้อำนาจเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีดุลพินิจ กล่าวคือ ศาลสามารถตรวจสอบได้ว่าการใช้อำนาจดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ ถ้าเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ศาลมีอำนาจสั่งเพิกถอนการใช้อำนาจดุลพินิจดังกล่าวได้ แต่ถ้าเป็นการใช้อำนาจดุลพินิจที่ไม่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด หากแต่เป็นการใช้ดุลพินิจที่ไม่เหมาะสม ศาลไม่มีอำนาจเข้าไปพิจารณาความเหมาะสมในการใช้ดุลพินิจดังกล่าวได้ เพราะหากให้ศาลเข้าไปพิจารณาในเรื่องความเหมาะสมได้ ศาลจะกลายเป็นผู้บังคับบัญชาของฝ่ายปกครองไป⁵³ และให้ความเห็นเพิ่มเติมว่า หลักการดังกล่าวมีข้อยกเว้นในกรณีที่ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจไม่เหมาะสมจนถึงขนาดอันเป็นการขัดต่อหลักการใช้ดุลพินิจ ศาลปกครองอาจถือว่าเป็นการใช้ดุลพินิจที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้ และอาจสั่งเพิกถอนการใช้อำนาจดุลพินิจของฝ่ายปกครองได้ สำหรับหลักการที่ศาลปกครองใช้เป็นเครื่องมือในการตรวจสอบความเหมาะสมในการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองนั้น ได้แก่ หลักความได้สัดส่วน (Principle of Proportionality) ซึ่งหากการใช้อำนาจดุลพินิจของฝ่ายปกครองขัดต่อหลักความได้สัดส่วน การใช้อำนาจนั้นย่อมเป็นการใช้อำนาจที่ไม่ชอบ ศาลปกครองย่อมก้าวล่วงเข้าไปตรวจสอบได้ โดยใช้หลักความได้สัดส่วนซึ่งประกอบไปด้วยหลักการย่อยๆ ที่สำคัญ 3 หลักการดังนี้⁵⁴

หลักแห่งความเหมาะสม (Principle of Suitability) คือ คำสั่งที่ใช้ดุลพินิจต้องเหมาะสมกับการดำเนินการให้เป็นไปตามกฎหมาย เช่น กฎหมายให้ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจในการเลือกออกคำสั่งได้หลายอย่าง การที่ฝ่ายปกครองเลือกออกคำสั่งโดยประกาศให้เนื้อสุกรเป็นสินค้าควบคุมแต่เมื่อประกาศแล้วทำให้ราคาเนื้อสุกรสูงขึ้น จึงผิดวัตถุประสงค์ของกฎหมายในการป้องกันการค้ากำไรเกินสมควร เป็นการใช้อำนาจดุลพินิจที่ไม่เหมาะสม

หลักแห่งความจำเป็น (Principle of Necessity) คือ ฝ่ายปกครองต้องเลือกออกคำสั่งที่มีผลทำให้รัฐเสียประโยชน์น้อยที่สุดหรือค่านึงถึงประโยชน์สาธารณะประกอบด้วย เช่น มีผู้จะมาพุดในที่สาธารณะแต่มีผู้ที่ต่อต้านความคิดของคนที่จะมาพุด ฝ่ายปกครองกล่าวว่าจะเกิดความวุ่นวาย

⁵² สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. เล่มเดิม. หน้า 2-3.

⁵³ มานิตย์ จุมปา ข เล่มเดิม. หน้า 586.

⁵⁴ แหล่งเดิม. หน้า 414-415.

จึงออกคำสั่งห้ามไม่ให้มาพูดต่างๆ ที่สามารถจัดเจ้าหน้าที่ป้องกันเหตุดังกล่าวได้ เป็นการใช้อำนาจดุลพินิจที่ขัดต่อหลักแห่งความจำเป็น

หลักแห่งความได้สัดส่วน ในความหมายอย่างแคบ (Principle of Proportionality in the Narrow Sense) เป็นหลักที่เรียกร้องให้ฝ่ายปกครองออกคำสั่งที่อยู่ในวิสัยที่ดำเนินการให้ความมุ่งหมายของกฎหมายที่ให้อำนาจสำเร็จลุล่วงไปได้โดยมีประสิทธิภาพที่สุด และห้ามมิให้ฝ่ายปกครองออกคำสั่งที่หากได้ปฏิบัติแล้วจะก่อให้เกิดประโยชน์น้อยมากไม่คุ้มกับความเสียหายที่เกิดขึ้นแก่ประชาชนหรือรัฐ เช่น กรณีตัดถนนผ่านบ้านเรือนจำนวนมาก แต่หากมีการเปลี่ยนแนวเส้นทางใหม่จะทำให้บ้านเรือนถูกเวนคืนน้อยลง ถ้ารัฐไม่ยอมแก้ไขประกาศในการสร้างเส้นทางและเลือกใช้ดุลพินิจที่สร้างความเสียหายแก่ประชาชนจำนวนมากทั้งที่สามารถหลีกเลี่ยงได้ แต่ไม่ยอมทำยอมเป็นการใช้อำนาจดุลพินิจที่ไม่ได้สัดส่วน

ดร. ฤทัย หงส์ศิริ เห็นว่า การที่ศาลต้องใช้ความระมัดระวังในการพิจารณาว่าการใช้ดุลพินิจที่ผิดพลาดร้ายแรงถึงขนาดที่บุคคลทั่วไปย่อมไม่กระทำหรือขัดต่อเหตุผลโดยชัดแจ้งนั้น เนื่องจากการใช้ดุลพินิจดังกล่าวเป็นอำนาจของฝ่ายปกครอง ศาลมีหน้าที่เพียงตรวจสอบหรือควบคุมให้การใช้ดุลพินิจดังกล่าวในขอบเขตและเป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์ของกฎหมาย ศาลไม่มีอำนาจเข้าไปใช้ดุลพินิจแทนฝ่ายปกครอง มิฉะนั้น จะกลายเป็นว่าศาลเข้าไปทำหน้าที่เป็นผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองหรือเป็นเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติเสียเอง⁵⁵

สรุปได้ว่าการควบคุมโดยองค์กรตุลาการหรือศาลเป็นการควบคุมในลักษณะข้อพิพาท กล่าวคือ ผู้มีอำนาจวินิจฉัยมีความเป็นอิสระ มีกระบวนการพิจารณาที่แน่นอน มีเงื่อนไขการฟ้องและกำหนดอายุความในการฟ้องคดี โดยหลักการตรวจสอบองค์กรตุลาการหรือศาลจะตรวจสอบหรือควบคุมการใช้ดุลพินิจให้อยู่ในขอบเขตและเจตนารมณ์ของกฎหมายเท่านั้น ศาลไม่อาจพิจารณาควบคุม “ดุลพินิจที่แท้จริง” (Opportunity) ได้ การควบคุมดุลพินิจที่แท้จริงเป็นเรื่องการควบคุมภายในของฝ่ายบริหารด้วยตนเอง เว้นแต่ กรณีที่ฝ่ายปกครองใช้อำนาจดุลพินิจไม่เหมาะสมจนถึงขนาดขัดต่อหลักการใช้อำนาจดุลพินิจ เช่น หลักแห่งความเหมาะสม หลักแห่งความจำเป็น หลักแห่งความได้สัดส่วน เป็นต้น สำหรับการควบคุมดุลพินิจของฝ่ายปกครองศาลวางแนวทางไว้ ดังนี้⁵⁶

(1) ควบคุมให้ฝ่ายปกครองใช้อำนาจดุลพินิจภายในเงื่อนไขหรือขอบเขตที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ

⁵⁵ ฤทัย หงส์ศิริ. เล่มเดิม. หน้า 318.

⁵⁶ เอกบุญ วงศ์สวัสดิ์กุล. เล่มเดิม. หน้า 213-214.

ก. ฝ่ายปกครองต้องใช้อำนาจดุลพินิจด้วยตนเอง เว้นแต่มีกฎหมายบัญญัติให้มอบอำนาจได้ การมอบอำนาจนั้นฝ่ายปกครองต้องมอบให้แก่องค์กรที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น รวมทั้งต้องทำตามแบบที่กฎหมายกำหนดด้วย

ข. ฝ่ายปกครองต้องใช้อำนาจดุลพินิจโดยปฏิบัติตามขั้นตอนและแบบพิธีที่กฎหมายกำหนด เช่น กรณีที่ต้องมีการร้องขอก่อน ฝ่ายปกครองจึงใช้อำนาจได้ หรือกรณีที่ต้องจัดให้มีกระบวนการรับฟังทางมหาชนก่อน ฝ่ายปกครองจะใช้อำนาจได้ต่อเมื่อจัดให้มีการรับฟังก่อน เป็นต้น

ค. ฝ่ายปกครองต้องใช้อำนาจดุลพินิจโดยมีเนื้อความตามที่กฎหมายกำหนด

ง. ฝ่ายปกครองต้องใช้อำนาจดุลพินิจได้ต่อเมื่อมีข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบส่วนเหตุที่เป็นเงื่อนไขของการใช้อำนาจตามที่กฎหมายกำหนดเกิดขึ้นแล้ว

จ. ฝ่ายปกครองต้องใช้อำนาจดุลพินิจให้เป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายของกฎหมายที่ให้อำนาจกำหนดไว้

(2) การควบคุมให้ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจอย่างแท้จริง กล่าวคือ

ก. ฝ่ายปกครองต้องใช้อำนาจดุลพินิจของตนและปฏิเสธไม่ใช้อำนาจดุลพินิจไม่ได้ โดยเฉพาะในกรณีที่มีคำร้องขอเมื่อมีผู้ยื่นคำขอเข้ามาแล้ว ฝ่ายปกครองต้องพิจารณาก่อนที่ตัดสินใจใช้อำนาจ หากฝ่ายปกครองยกคำร้องขอหรือปฏิเสธไม่อนุญาตไปโดยไม่ได้พิจารณาคำขอถือว่าฝ่ายปกครองมิได้ใช้ดุลพินิจของตน

ข. ฝ่ายปกครองต้องใช้อำนาจดุลพินิจอย่างอิสระไม่จำเป็นต้องผูกพันกับคำปรึกษาหารือหรือข้อเสนอแนะขององค์กรอื่น สำหรับการใช้อำนาจดุลพินิจโดยผูกพันกับแนวปฏิบัติที่ตนเองหรือผู้บังคับบัญชาได้กำหนดไว้ นั้น ศาลถือว่าฝ่ายปกครองสามารถใช้ดุลพินิจโดยผูกพันกับแนวปฏิบัติได้ หากแนวปฏิบัตินั้นชอบด้วยกฎหมาย

ค. ฝ่ายปกครองต้องใช้อำนาจดุลพินิจโดยคำนึงถึงข้อเท็จจริงเฉพาะกรณีอย่างรอบด้าน โดยต้องนำข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องมาประกอบการพิจารณาและต้องไม่นำข้อเท็จจริงที่ไม่เกี่ยวข้องมาประกอบการพิจารณา

ง. ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจในการตัดสินใจใช้อำนาจอย่างมีเหตุผลตามหลักแห่งความได้สัดส่วน เช่น กรณีการประเมินภาษีหรือการจ่ายค่าทดแทนในกรณีเวนคืน

สำหรับแนวคำสั่งและคำพิพากษาของศาลที่ได้วินิจฉัยเกี่ยวกับดุลพินิจไว้ ดังนี้

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 102/2553 กรณีฟ้องว่าผู้ฟ้องคดีมีหนังสือร้องเรียนต่อผู้อำนวยการสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาหนองคายเขต 1 เพื่อให้ดำเนินการทางวินัยแก่ผู้อำนวยการโรงเรียนดงเจริญวิทยา เนื่องจากไม่รักษาวินัยอย่างเคร่งครัด ไม่ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต และไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานและจรรยาบรรณ โดยเบียดบังเวลาราชการไปแสวงหาผลประโยชน์

ส่วนตัว แต่ผู้อำนวยการสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาหนองคายเขต 1 พิจารณาแล้วกลับไม่ดำเนินการตามที่ผู้ฟ้องคดีร้องเรียนขอให้ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งให้ผู้ผู้อำนวยการสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาหนองคายเขต 1 ปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายให้ถูกต้องตามพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการครูและบุคลากรทางการศึกษา พ.ศ. 2547 โดยดำเนินการสอบสวนทางวินัยแก่ผู้อำนวยการโรงเรียนกรณีจึงเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการที่เจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร ตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 อย่างไรก็ตาม คำขอของผู้ฟ้องคดีมิได้มีผลเป็นการเยียวยาความเดือดร้อนหรือเสียหายให้แก่ผู้ฟ้องคดีแต่อย่างใด ทั้งคำขอดังกล่าวเป็นเรื่องภายในระหว่างผู้บังคับบัญชากับข้าราชการที่อยู่ในบังคับบัญชา อันเป็นอำนาจในการใช้ดุลพินิจของผู้บังคับบัญชาที่จะพิจารณาดำเนินการได้ตามสมควรแก่กรณี จึงมิใช่คำขอที่ศาลปกครองมีอำนาจกำหนดคำสั่งบังคับให้ได้ตามมาตรา 72 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว ผู้ฟ้องคดีจึงไม่มีสิทธิฟ้องคดีนี้ต่อศาลปกครองตามมาตรา 42 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติเดียวกัน

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 138/2553 กรณีฟ้องว่าผู้ฟ้องคดีมีหนังสือร้องเรียนต่อผู้ว่าราชการจังหวัดร้อยเอ็ด ขอให้แต่งตั้งคณะกรรมการสอบสวนทางวินัยนายอำเภอจันทหาร เนื่องจากผู้ฟ้องคดีถูกนายอำเภอตัดสิทธิการสอบโครงการกระจายแพทย์ 1 อำเภอ 1 ทุนแพทย์ของอำเภอจันทหาร ปีการศึกษา 2552 แต่มิได้มีการดำเนินการตามที่ผู้ฟ้องคดีร้องเรียน ขอให้ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งให้ผู้ว่าราชการจังหวัดร้อยเอ็ดปฏิบัติตามกฎหมายและแจ้งผลการดำเนินการให้ผู้ฟ้องคดีทราบ การที่ผู้ฟ้องคดีฟ้องคดีนี้ จึงเป็นการฟ้องคดีโดยมิคำขอให้ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งให้ผู้ถูกฟ้องคดีแต่งตั้งคณะกรรมการสอบสวนทางวินัยกับนายอำเภอจันทหาร จึงเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการที่เจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควรตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 แต่เนื่องจากการแต่งตั้งคณะกรรมการสอบสวนทางวินัยกับข้าราชการผู้นั้นเป็นกรณีที่ผู้บังคับบัญชาจะใช้ดุลพินิจดำเนินการตามกฎหมายและตามที่เห็นสมควร โดยศาลไม่อาจก้าวล่วงเข้าไปใช้ดุลพินิจในการปฏิบัติหน้าที่ราชการเสมือนเป็นฝ่ายบริหารในเรื่องดังกล่าวได้ จึงมีคำสั่งไม่รับคำฟ้องไว้พิจารณาและให้จำหน่ายคดีออกจากสารบบความ

คำสั่งของศาลปกครองสูงสุดทั้งสองคดีนี้ ศาลปกครองสูงสุดไม่รับคำฟ้องไว้พิจารณาด้วยเหตุผลที่ว่า การดำเนินการทางวินัยเป็นเรื่องระหว่างผู้บังคับบัญชากับข้าราชการที่อยู่ในบังคับบัญชา อันเป็นการใช้ดุลพินิจของผู้บังคับบัญชาที่จะพิจารณาดำเนินการได้ตามสมควรแก่กรณี ศาลไม่อาจก้าวล่วงเข้าไปใช้ดุลพินิจในการปฏิบัติหน้าที่ราชการเสมือนเป็นฝ่ายบริหารหรือฝ่ายปกครองในเรื่องดังกล่าวได้

คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ อ.221/2553 การที่คณะตุลาการศาลปกครองชั้นต้น มหาวิทยาลัย มีคำสั่งแต่งตั้งให้ผู้ฟ้องคดีทำหน้าที่รักษาราชการในตำแหน่งหัวหน้างานอาคารสถานที่และยานพาหนะนั้น เป็นดุลพินิจของผู้บังคับบัญชาเพื่อให้การบริหารงานของราชการมีความต่อเนื่อง และการจัดอัตรากำลังให้มีความเหมาะสม คำสั่งดังกล่าวจึงมิได้ก่อให้เกิดสิทธิหรือมีผลกระทบต่อสิทธิของผู้ฟ้องคดีจากการได้รับการแต่งตั้งให้รักษาราชการในตำแหน่งดังกล่าว ดังนั้น การที่คณะตุลาการมีคำสั่งให้ผู้ฟ้องคดีพ้นจากตำแหน่งดังกล่าวในภายหลัง และมีคำสั่งแต่งตั้งบุคคลอื่นเป็นผู้รักษาราชการในตำแหน่งดังกล่าวแทนผู้ฟ้องคดี ย่อมไม่มีผลกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของผู้ฟ้องคดีด้วยเช่นเดียวกัน อีกทั้งตำแหน่งที่แต่งตั้งให้ผู้ฟ้องคดีมาดำรงก็เป็นเพียงการแต่งตั้งให้ทำหน้าที่รักษาราชการในตำแหน่งดังกล่าวเท่านั้น ผู้ฟ้องคดีจึงไม่ใช่ผู้เดือดร้อนหรือเสียหาย หรืออาจจะเดือดร้อนหรือเสียหายที่จะมีสิทธิฟ้องขอให้ศาลปกครองเพิกถอนคำสั่งที่ให้ผู้ฟ้องคดีพ้นจากการรักษาราชการในตำแหน่งและแต่งตั้งบุคคลอื่นรักษาราชการในตำแหน่งดังกล่าวแทน และหนังสือแจ้งให้ผู้ฟ้องคดีย้ายห้องทำงานไปยังหน่วยงานเดิม ตามมาตรา 42 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

กรณีนี้ศาลเห็นว่าการที่ผู้บังคับบัญชามีคำสั่งให้ผู้ฟ้องคดีพ้นจากการทำหน้าที่รักษาราชการในตำแหน่งหัวหน้างาน เป็นดุลพินิจของผู้บังคับบัญชาเพื่อให้การบริหารงานของราชการมีความต่อเนื่องและการจัดอัตรากำลังให้มีความเหมาะสม ผู้ฟ้องคดีจึงไม่ใช่ผู้เดือดร้อนหรือเสียหาย หรืออาจจะเดือดร้อนเสียหายที่จะมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาล

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ ร.205/2553 ผู้ฟ้องคดีร้องทุกข์ต่อผู้ถูกฟ้องคดี ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือนขอให้แก้ไขความคับข้องใจ กรณีที่ผู้บังคับบัญชาไม่มอบหมายงานให้ผู้ฟ้องคดีปฏิบัติ อ.ก.พ. วิสามัญเกี่ยวกับการรักษาระบบคุณธรรมได้พิจารณาเรื่องร้องทุกข์ของผู้ฟ้องคดีและมีมติให้ยุติเรื่อง ผู้ฟ้องคดีจึงขอให้ผู้ถูกฟ้องคดีทบทวนมติดังกล่าวอีกครั้งหนึ่ง แต่ผู้ถูกฟ้องคดีมีมติให้ยุติเรื่องเช่นเดิมผู้ฟ้องคดีจึงยื่นฟ้องต่อศาลปกครองขอให้เพิกถอนมติของผู้ถูกฟ้องคดีทั้งสองครั้งดังกล่าว และขอให้ผู้ถูกฟ้องคดีแก้ไขความคับข้องใจและดูแลข้าราชการที่ร้องขอความเป็นธรรมอย่างตรงไปตรงมา สำหรับคำขอให้ผู้ถูกฟ้องคดีแก้ไขความคับข้องใจ กรณีผู้บังคับบัญชาไม่มอบหมายงานนั้น เป็นเรื่องในทางการบริหารของผู้บังคับบัญชาที่จะใช้ดุลพินิจพิจารณาดำเนินการตามที่เห็นสมควร และคำขอให้ดูแลข้าราชการที่ร้องขอความเป็นธรรมอย่างตรงไปตรงมานั้น เป็นภาระหน้าที่ของผู้ถูกฟ้องคดีตามที่กฎหมายบัญญัติ ศาลไม่อาจก้าวล่วงเข้าไปกำหนดคำสั่งผู้ถูกฟ้องคดี ตามมาตรา 72 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1206/2509 การที่เจ้าหน้าที่ท้องถิ่นตามพระราชบัญญัติควบคุมการก่อสร้างอาคารได้แจ้งให้โจทก์เลิกใช้และรื้อถอนอาคาร เพราะอยู่ในสภาพไม่มั่นคงแข็งแรงหรือไม่ปลอดภัย ซึ่งน่าจะเป็นอันตรายแก่ร่างกาย ชีวิต หรือทรัพย์สิน ซึ่งโจทก์ได้อุทธรณ์คำสั่งต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ได้มีมติให้ยกอุทธรณ์แล้วนั้น โจทก์ได้ฟ้องศาลขอให้เพิกถอนคำสั่งนั้น โดยอ้างแต่เพียงว่าอาคารของโจทก์มั่นคงแข็งแรงมิได้ เพราะไม่ปรากฏว่าในการวินิจฉัยเช่นนั้น เจ้าหน้าที่ท้องถิ่นและคณะกรรมการได้กระทำการนอกเหนือความในพระราชบัญญัติควบคุมการก่อสร้างอาคารอย่างใด ทั้งไม่ปรากฏว่าการวินิจฉัยของจำเลยหรือคณะกรรมการเป็นการวินิจฉัยโดยไม่มีข้อเท็จจริงสนับสนุน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1155/2526 โจทก์เป็นข้าราชการพลเรือนสังกัดกรมศุลกากร จำเลยที่ 1 ถูกกล่าวหาว่าทุจริตต่อหน้าที่ จำเลยที่ 1 จึงตั้งกรรมการสอบสวนความผิดของโจทก์ และจำเลยที่ 1 โดยอธิบดีจำเลยที่ 3 มีคำสั่งไล่ออกจากราชการตามมติของ อ.ก.พ. กระทรวงการคลัง เป็นการปฏิบัติตามอำนาจและหน้าที่ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือนฯ ซึ่งเป็นการใช้อำนาจของทางราชการฝ่ายบริหารโดยเฉพาะ เมื่อผู้บังคับบัญชาของโจทก์สั่งไปตามอำนาจหน้าที่โดยชอบอย่างไรแล้ว ศาลไม่มีอำนาจเข้าไปวินิจฉัยชี้ขาดอีก โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องขอให้ศาลเพิกถอนคำสั่งหรือพิพากษาให้จำเลยเพิกถอนคำสั่งดังกล่าว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3535/2529 จำเลยในฐานะอธิการบดีมหาวิทยาลัยมีคำสั่งลงโทษโจทก์ โดยที่ได้พิจารณาแล้วเชื่อว่าโจทก์กระทำผิดทางวินัยตามความเห็นของคณะกรรมการสอบสวน เป็นการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2518 มาตรา 84 การที่จะวินิจฉัยว่าโจทก์มีความผิดทางวินัยหรือไม่ เป็นอำนาจและหน้าที่ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติดังกล่าว ซึ่งเป็นการใช้อำนาจของราชการฝ่ายบริหารโดยเฉพาะ เมื่อจำเลยซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของโจทก์วินิจฉัยว่าโจทก์มีความผิดใช้ดุลพินิจสั่งลงโทษโจทก์ไปตามความเหมาะสมกับสภาพความผิดเท่าที่อยู่ในอำนาจของจำเลยโดยชอบอย่างไรแล้ว ศาลไม่มีอำนาจเข้าไปชี้ขาดว่าโจทก์มีความผิดทางวินัยหรือไม่อีก จำเลยได้ปฏิบัติตามขั้นตอนของกฎหมายและได้ใช้ความระมัดระวังตามสมควรไม่ได้จึงใจกลั่นแกล้งโจทก์ จึงไม่เป็นการละเมิดต่อโจทก์

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 646-647/2510 (ประชุมใหญ่) มีข้อความตอนหนึ่งว่า กรณีที่กฎหมายบัญญัติให้อุทธรณ์คำสั่งของเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารและกฎหมายบัญญัติให้คำวินิจฉัยเป็นที่สุดท้ายหมายความว่า คำวินิจฉัยนั้นจะเป็นที่สุดต่อเมื่อเป็นคำวินิจฉัยที่ถูกต้องตามกฎหมายที่ให้อำนาจมีคำสั่งและมีคำวินิจฉัยเช่นนั้น มิได้หมายความว่าแม้คำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้นไม่ถูกต้องตามกฎหมายจะถึงที่สุดนำมาฟ้องร้องต่อศาลไม่ได้ไปด้วย ศาลย่อมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาได้ว่าคำวินิจฉัยนั้นถูกต้องชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ทั้งนี้ ศาลย่อมไม่รู้พินข้อเท็จจริงหรือดุลพินิจที่เจ้าหน้าที่รับฟัง

หรือวินิจฉัยมา โดยถือว่าการใช้ดุลพินิจเป็นปัญหาข้อเท็จจริง การจะฟังข้อเท็จจริงหรือใช้ดุลพินิจไปในทางใด จะถือว่าเป็นการมิชอบด้วยกฎหมายไม่ได้ เว้นแต่การฟังข้อเท็จจริงหรือการใช้ดุลพินิจนั้นไม่มีพยานหลักฐานหรือเหตุผลสนับสนุนเพียงพอหรือมิได้เป็นไปโดยสุจริต อันถือได้ว่าการวินิจฉัยเช่นนั้นไม่เป็นการชอบด้วยกฎหมายประการหนึ่ง⁵⁷

สำหรับความแตกต่างระหว่างการร้องเรียนภายในต่อฝ่ายปกครองกับการฟ้องคดีปกครอง สามารถแบ่งได้ดังนี้⁵⁸

1) ความแตกต่างในเรื่ององค์กรที่มีอำนาจพิจารณา ในการร้องเรียนภายในต่อฝ่ายปกครองนั้นองค์กรผู้มีอำนาจพิจารณาคือฝ่ายปกครอง ซึ่งอาจเป็นเจ้าหน้าที่ที่เป็นผู้ก่อให้เกิดการร้องเรียน หรือผู้บังคับบัญชาเหนือขึ้นไป ในกรณีแรกที่เป็นการร้องเรียนต่อเจ้าหน้าที่ผู้กระทำการนั้นเป็นการขอให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้กระทำการหรือทำนิติกรรมทางปกครองเป็นผู้พิจารณาการกระทำหรือนิติกรรมทางปกครองแล้วแก้ไขใหม่ด้วยตนเอง ส่วนกรณีที่สองเป็นการขอให้ผู้มีอำนาจบังคับบัญชาหรือควบคุมกำกับดูแลเจ้าหน้าที่นั้น เป็นผู้ใช้อำนาจก่อให้เกิดการแก้ไขการกระทำหรือนิติกรรมทางปกครองนั้น ในขณะที่การฟ้องคดีปกครองนั้นต้องฟ้องร้องต่อศาลเสมอ

2) ความแตกต่างในเรื่องของมูลเหตุแห่งการร้องทุกข์ ในการร้องเรียนภายในต่อฝ่ายปกครอง ประชาชนสามารถร้องเรียนโดยยกมูลเหตุใดก็ได้ ไม่ว่าจะเป็นมูลเหตุทางกฎหมายที่สามารถอ้างความบกพร่องในข้อกฎหมายหรือในข้อเท็จจริงที่ทำให้คำสั่งทางปกครองไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือเหตุของความไม่เหมาะสม ส่วนการฟ้องคดีปกครองนั้นมูลเหตุการฟ้องร้องต้องอยู่บนพื้นฐานของการละเมิดต่อกฎหมายเท่านั้น

3) รูปแบบและกระบวนการพิจารณา การร้องเรียนภายในฝ่ายปกครอง โดยหลักแล้วไม่ยึดติดรูปแบบ กล่าวคือ เอกชนที่ร้องเรียนไม่ต้องอยู่ในบังคับแห่งเงื่อนไขใดๆ ไม่ต้องถูกผูกมัดโดยแบบพิธีใด เจ้าหน้าที่ผู้รับคำร้องไม่ต้องอยู่ภายใต้บังคับแห่งกฎเกณฑ์ในเรื่องแบบพิธีหรือกระบวนการพิจารณาใดๆ เพื่อตอบสนองความต้องการแก่ผู้ร้องเรียน ส่วนการฟ้องคดีปกครองได้กำหนดบทกฎหมายในเรื่องแบบพิธีและระยะเวลาการฟ้องร้อง ซึ่งการไม่ปฏิบัติเป็นเหตุให้ศาลไม่รับพิจารณาได้ โดยศาลพิจารณาตามกระบวนการพิจารณาที่มีการกำหนดกฎเกณฑ์ไว้แล้ว

4) อำนาจขององค์กรผู้พิจารณา ในการร้องเรียนภายในต่อฝ่ายปกครอง องค์กรฝ่ายปกครองมีอำนาจทุกอย่าง กล่าวคือ ไม่จำเป็นต้องดำเนินการตามคำขอของผู้ร้องเรียนหรือปฏิเสธไม่รับเรื่องร้องเรียนหรือสั่งการให้ตามคำร้องเรียนเพียงบางส่วนหรือทั้งหมด หรือแม้แต่มากกว่าที่ผู้ร้องเรียนขอ นอกจากนี้ ในการแก้ไขเปลี่ยนแปลงนิติกรรมทางปกครองฝ่ายปกครองมีอำนาจ

⁵⁷ ฤทัย หงส์ศิริ. เล่มเดิม. หน้า 318-319.

⁵⁸ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. เล่มเดิม. หน้า 246-247.

เช่นเดียวกับอำนาจตามที่กฎหมายกำหนดให้ไว้สำหรับการออกนิติกรรมทางปกครอง ทั้งนี้ เว้นแต่กรณีที่มีบุคคลภายนอกได้รับสิทธิตามนิติกรรมทางปกครองนั้นแล้ว ส่วนการฟ้องคดีปกครองกฎหมายบังคับให้ผู้พิพากษาจำต้องตัดสินคดีและพิพากษาเกินกว่าที่ผู้ฟ้องคดีขอมาไม่ได้

5) สถานะของคำตัดสินที่เป็นผลของการฟ้องร้อง การร้องเรียนภายในต่อฝ่ายปกครอง คำตัดสินมีสถานะเป็นคำสั่งทางปกครองซึ่งอยู่ภายใต้ระบบนิติกรรมทางปกครองฝ่ายเดียว ส่วนการฟ้องคดีปกครองต่อศาลนั้นคำตัดสินของศาลมีอำนาจเด็ดขาดในตัวเองในฐานะคำพิพากษาของศาล

2.2 ความหมาย แนวความคิด และทฤษฎีทางภาษีอากร

2.2.1 ความหมายของภาษีอากร

นักเศรษฐศาสตร์และนักภาษีอากรทั้งในประเทศและต่างประเทศต่างให้คำจำกัดความของคำว่า “ภาษีอากร” ไว้ ดังนี้

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร ได้ให้ความหมายของคำว่าภาษีอากรเป็น 2 แนวทาง คือ⁵⁹

แนวทางที่หนึ่ง ได้อธิบายไว้ว่าภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกร และนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี

แนวทางที่สอง ได้อธิบายไว้ว่า ภาษีอากร คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล แต่ไม่รวมถึงการกู้ยืมหรือขายสินค้าหรือให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาล

ศาสตราจารย์เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม ได้สรุปลักษณะคำนิยามของภาษีอากรไว้เป็น 2 แนวทาง ดังนี้⁶⁰

แนวทางของการบังคับการจัดเก็บภาษีได้ให้คำนิยามว่า ภาษี คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกร และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี และมีลักษณะสำคัญประการแรก คือ ภาษีที่รัฐบาลเก็บจากประชาชนนั้น จะมีลักษณะของการบังคับซึ่งภาษีที่จะเก็บนั้นอาจจะเป็นรายได้ สิ่งของ ผลประโยชน์ หรือบริการจากผู้เสียภาษีและประการที่สอง ภาษีที่เก็บได้นั้นจะต้องนำไปใช้เพื่อสังคมส่วนรวม ผู้เสียภาษีนั้นจะไม่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากรัฐบาล ซึ่งต่างกับการซื้อสินค้าหรือบริการผู้ที่เสียเงินจะเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการซื้อสินค้าหรือบริการนั้น อย่างไรก็ตามผู้เสียภาษีจะได้รับผลประโยชน์โดยทางอ้อมจากรัฐบาล เช่น การป้องกันประเทศ การรักษาความสงบภายใน และสวัสดิการของสังคม เป็นต้น

แนวทางของการเคลื่อนย้ายเงินได้หรือทรัพยากรระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐบาล ได้ให้คำนิยามว่า ภาษี คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้น

⁵⁹ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2552). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2545*. หน้า 1.

⁶⁰ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2543). *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย*. หน้า 129-131.

การกู้ยืมและการขายสินค้าหรือบริการในราคาทุนของรัฐบาล โดยมีลักษณะสำคัญประการแรก ภาษีอากร หมายถึง เงินได้หรือทรัพย์สินที่ได้มีการเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนเพื่อไปสู่ภาครัฐบาล ในที่นี้ข้อมความหมายว่าเมื่อรัฐบาลเก็บภาษีไปใช้จ่ายในกิจการของรัฐบาล ทรัพย์สินที่จะมีเหลือไว้ใช้ในภาคเอกชนย่อมจะต้องลดลง ซึ่งจะมีผลกระทบต่อการใช้บริโภค การออม และการลงทุนของเอกชน ประการที่สอง คำนิยามดังกล่าวนี้ได้อธิบายถึงการกู้ยืมของรัฐบาล และการขายสินค้าและบริการในราคาทุนของรัฐบาล ทั้งนี้เพราะว่าการกู้ยืมของรัฐบาลนั้นเป็นแต่เพียงการยืมไปใช้เป็นการชั่วคราว ซึ่งรัฐบาลจะต้องจ่ายเงินคืนในภายหลัง ดังนั้น จึงเท่ากับว่าไม่มีการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินจากภาคเอกชนไปยังภาครัฐบาล และประการที่สาม การขายสินค้าและบริการในราคาที่สูงกว่าต้นทุนของรัฐบาลจะถือว่าเป็นภาษี เพราะได้มีการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินจากภาคเอกชนไปยังภาครัฐบาล

Simon James and Christopher Nobes ได้กล่าวไว้ในหนังสือ *The Economics of Taxation* ว่า ภาษี คือ การเก็บเงินจากประชาชนในลักษณะเป็นการบังคับโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยที่ประชาชนผู้ถูกเก็บเงินไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรง หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่งว่า ภาษี คือ เงินที่เคลื่อนย้ายจากประชาชนไปสู่รัฐ โดยประชาชนผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรงจากรัฐ⁶¹

E.R.A. Seligman ได้กล่าวไว้ในหนังสือ *Essays in Taxation* ว่า ภาษีอากร คือ เงินบริจาคที่ราษฎรถูกบังคับจัดเก็บให้แก่รัฐบาล เพื่อนำไปใช้จ่ายในทางที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่สาธารณะ โดยที่ผู้เสียภาษีเหล่านั้นไม่จำเป็นต้องได้รับประโยชน์เป็นการเฉพาะ⁶²

Charles.F. Bastable ได้กล่าวไว้ในหนังสือ *Public Finance* ว่า ภาษีอากร คือ เงินที่ถูกบังคับจัดเก็บจากความมั่งคั่งของบุคคลหรือกลุ่มบุคคลเพื่อการจัดบริการในนามของส่วนรวม⁶³

จากคำจำกัดความดังกล่าวทำให้สรุปลักษณะสำคัญของภาษีอากรได้ว่า ภาษีอากรโดยทั่วไปมีลักษณะเป็นการที่รัฐบังคับจัดเก็บจากภาคเอกชน เพื่อใช้ในการจัดทำบริการสาธารณะในนามของรัฐ โดยมีต้องให้ผลตอบแทนโดยตรงและไม่มีภาระที่จะต้องชำระคืนภาคเอกชน ทั้งนี้ ภาษีอากรไม่จำเป็นต้องเรียกเก็บเป็นเงินเสมอไป ต่อมาความหมายของภาษีได้มีการพัฒนาการให้หมายถึง เครื่องมือทางการคลังที่สำคัญของทุกสถาบันและได้รับการพิจารณาว่าเป็นข้อผูกพันทางสังคม ดังนั้น ลักษณะของภาษีจึงเกี่ยวข้องและเชื่อมโยงกับสภาพความเป็นอยู่ของสังคมหนึ่งตลอดจนแนวความคิดเกี่ยวกับหน้าที่และความยุติธรรมของแต่ละสังคมในแต่ละยุคสมัย⁶⁴

⁶¹ Simon James and Christopher Nobes. (2000). *The Economics of Taxation*. p.304(อ้างถึงใน จิระศักดิ์ รอดจันทร์, 2555: 3)

⁶² E.R.A. Seligm. (1925). *Essays in Taxation*. p.1895(อ้างถึงใน วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2547: 3)

⁶³ Charles.F. Bastable. (1903). *Public Finance*(อ้างถึงใน วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2547: 4)

⁶⁴ สุกถลักษณ์ พินิจภูวนล. (2542). *คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร*. หน้า 21.

2.2.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

หลักการเกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี อדם สมิท ได้เขียนไว้ในหนังสือ *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* ประกอบไปด้วยหลักการ 4 ประการ ได้แก่ หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี หลักความแน่นอนชัดเจน หลักความสะดวกในการจ่ายภาษี และหลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี⁶⁵ ต่อมาได้มีข้อพิจารณาเพิ่มเติมเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจากหลักการที่ อדם สมิท ได้ให้ไว้อีก 5 หลักการ คือ หลักของการบังคับใช้ได้ หลักความยืดหยุ่น หลักการยอมรับได้ หลักในการทำรายได้ และหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ ดังนี้

1) หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี (Equality of taxation)

เนื่องจากประชาชนของรัฐจำเป็นต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐที่เขาเหล่านั้นอยู่ภายใต้ความคุ้มครอง ดังนั้น พลเมืองของทุกๆ รัฐ จึงควรที่จะจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลให้ใกล้เคียงมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ตามสัดส่วนความสามารถของพวกเขาแต่ละคน นั่นก็คือ ตามสัดส่วนของรายได้ซึ่งพวกเขาแต่ละคนได้รับประโยชน์⁶⁶ แนวความคิดดังกล่าวถือเป็นหลักเกณฑ์สำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรที่ทำให้ผู้ถูกจัดเก็บภาษีอากรยอมรับและถือปฏิบัติได้ ซึ่ง N.Gregory Mankiw ได้กล่าวไว้ในหนังสือ *Principles of Economics* ว่า ความเป็นธรรม หมายถึง การกระจายหรือแบ่งเฉลี่ยภาระภาษีในหมู่ประชาชนอย่างเป็นธรรม โดยความเป็นธรรมของระบบภาษีจะเกี่ยวข้องกับเรื่องที่ว่าภาระภาษีได้ถูกแบ่งเฉลี่ยอย่างเป็นธรรมในหมู่ประชาชนหรือไม่⁶⁷ และ R.V. Musgrave and P.B. Musgrave ได้กล่าวไว้ในหนังสือ *Public Finance in Theory and Practice* ว่า ทุกคนเห็นด้วยว่าระบบภาษีควรเป็นธรรม กล่าวคือ ผู้เสียภาษีทุกคนควรจ่ายเงินตามสัดส่วนที่เป็นธรรมเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาล สำหรับสัดส่วนที่เป็นธรรมหรือส่วนเฉลี่ยของภาระภาษีอย่างเป็นธรรมนั้น ต้องมีการจัดเก็บภาษี โดยให้ประชาชนจ่ายเงินให้แก่รัฐบาล เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาลในจำนวนที่แตกต่างกันตามสถานการณ์ของพวกเขา กล่าวคือ บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกัน ควรรับภาระภาษีที่แตกต่างกัน และบุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรรับภาระภาษีที่เท่ากัน⁶⁸ ดังหลักการต่อไปนี้

⁶⁵ Adam Smith. (2000). *The Wealth of Nations*. p.888-889(อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2555: 6-7)

⁶⁶ จิรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 7.

⁶⁷ N.Gregory Mankiw. (1998). *Principles of Economics*. p.257(อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2555: 20-21)

⁶⁸ R.V. Musgrave and P.B. Musgrave. (1980). *Public Finance in Theory and Practice*. p.227(อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2555: 21)

หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน (Horizontal equity of taxation) คือ บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มีรายได้เท่ากันจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง (Vertical equity of taxation) คือ บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกัน ควรแบกรับภาระภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มีรายได้มาก จ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากคนที่มีรายได้น้อย หรือคนรวยจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนจน⁶⁹

สำหรับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีภายใต้คำนิยาม “การจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ที่เหมือนกันและที่แตกต่างกัน” สามารถทำให้เกิดขึ้นได้หรือเข้าถึงได้โดยการนำ 2 หลักการ ดังต่อไปนี้

- (1) หลักผลประโยชน์
- (2) หลักความสามารถในการจ่าย⁷⁰

(1) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (Benefit Principle) กล่าวคือ ผู้ได้รับประโยชน์มากจากการบริการใดของรัฐมากต้องเสียภาษีกลับคืนให้แก่รัฐมาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อยต้องเสียภาษีน้อยลงตามสัดส่วน และหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นจะไม่ต้องเสียภาษีเพื่อการนั้นเลย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ รัฐบาลเป็นเสมือนเป็นเอกชนที่ดำเนินกิจการต่างๆ ดังนั้น ผู้ใดได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของรัฐมากต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก เช่นเดียวกับในกรณีที่ผู้ใดได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของภาคเอกชน⁷¹ หลักผลประโยชน์สามารถทำให้การจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ที่เหมือนกันและที่แตกต่างกันเกิดขึ้นได้ โดยประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐในลักษณะเดียวกันต้องจ่ายภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ส่วนประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐมากกว่าจะถูกจัดเก็บภาษีมากกว่าผู้ซึ่งได้รับผลประโยชน์จากรัฐน้อยกว่า แม้ว่าหลักการนี้จะมีข้อดี แต่หลักการดังกล่าวยังอาจถูกโต้แย้งได้ดังนี้

ประการที่หนึ่ง ลักษณะของภาษี และลักษณะของสินค้าและบริการสาธารณะ โดยหลักผลประโยชน์ถือว่า ภาษี คือ การจ่ายเงินโดยตรงเพื่อตอบแทนผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ ซึ่งสิ่งนี้ไม่เป็นความจริงในทางปฏิบัติ เพราะภาษีไม่ใช่การชำระราคา แต่ภาษีเป็นการถูกจัดเก็บในลักษณะการบังคับโดยรัฐ ซึ่งรัฐไม่ได้ให้ผลประโยชน์โดยตรงแก่ผู้เสียภาษีเป็นการตอบแทน

⁶⁹ แหล่งเดิม. หน้า 29.

⁷⁰ แหล่งเดิม. หน้า 21.

⁷¹ สุภรัตน์ ควัฒน์กุล. (2527). เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1. หน้า 73.

อีกทั้งสินค้าและบริการบางอย่างเพื่อชุมชน ไม่สามารถเรียกเก็บราคาได้ในลักษณะคล้ายกับสินค้าและบริการที่ขายในตลาด

ประการที่สอง ความยากในการคำนวณราคาสินค้าและบริการที่จัดทำให้โดยรัฐ และผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ กล่าวคือ การคำนวณราคาสินค้าและบริการบางอย่าง อาจนำหลักผลประโยชน์มาใช้ในการคำนวณได้ แต่สินค้าและบริการบางอย่างซึ่งมีลักษณะเป็นสินค้าและบริการเพื่อชุมชนไม่สามารถคำนวณได้ นอกจากนี้ ผู้รับผลประโยชน์ของสินค้าและบริการสาธารณะไม่สามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าเป็นใคร

ประการที่สาม ผลกระทบต่อการกระจายรายได้ครั้งใหม่ R.V. Musgrave and P.B. Musgrave ได้กล่าวว่า หลักผลประโยชน์มีข้อเสีย เพราะไม่ได้คำนึงถึงประเด็นการกระจายรายได้ครั้งใหม่ เนื่องจากคนรวยและคนจนอาจจ่ายภาษีเท่ากัน ถ้าคนรวยและคนจนได้รับผลประโยชน์จากรัฐเท่ากัน หรือคนจนอาจจะได้รับผลประโยชน์สาธารณะบางอย่างสูงกว่าคนรวย เช่น การศึกษา การสาธารณสุข ซึ่งผลที่ตามมาคือคนจนจะจ่ายภาษีสูงกว่าคนรวยในการรับผลประโยชน์ดังกล่าว⁷²

ภาษีอากรที่จัดเก็บตามหลักการนี้ ได้แก่ ภาษีการใช้ถนน ค่าธรรมเนียมผ่านทาง หรือค่าใบอนุญาตทำการต่างๆ เป็นต้น

(2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-pay principle) R.V. Musgrave and P.B. Musgrave ได้กล่าวว่า เงินได้เท่ากันอาจไม่ได้บ่งชี้ว่ามีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากัน หากว่าผู้เสียภาษีอยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกัน⁷³ ดังนั้น การวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยการใช้การเสียสละความพึงพอใจ (Sacrifice of utility) ของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัดโดยอาจวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก และผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีให้กับรัฐน้อย ควรเสียภาษีให้กับรัฐน้อยตามขนาดความสามารถในการเสียภาษีของตน⁷⁴

ปัจจัยที่กำหนดความสามารถในการเสียภาษี จึงรวมถึงลักษณะของแต่ละบุคคล สถานภาพหรือสถานการณ์ของแต่ละบุคคล และรายจ่ายอันเป็นที่มาของรายได้ เช่น สถานภาพการสมรสสามารถเป็นตัวกำหนดความแตกต่างเกี่ยวกับความสามารถในการเสียภาษีระหว่างบุคคลได้ กล่าวคือ ผู้มีเงินได้ที่มิใช่คู่สมรสน่าที่จะมีความสามารถในการเสียภาษีน้อยกว่าคนโสดเมื่อมีรายได้เท่ากัน เพราะเมื่อมีรายได้เท่ากันผู้ที่มีคู่สมรสยอมมีรายจ่ายในการครองชีพสูงกว่าคนโสด ผู้ที่มีคู่สมรสจึงน่าที่จะมีเงินเหลือเพื่อนำไปจ่ายภาษีน้อยกว่าคนโสดเมื่อมีรายได้เท่ากัน หรือกรณีความ

⁷² จิรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 22.

⁷³ แหล่งเดิม. หน้า 23.

⁷⁴ สุภรัตน์ ควัฒน์กุล. เล่มเดิม. หน้า 74.

รับผิดชอบต่อกบฏคริว เช่น การเลี้ยงดูบุตรจัดเป็นสถานการณ์ส่วนบุคคลที่สามารถกำหนดความแตกต่างเกี่ยวกับความสามารถในการเสียภาษีระหว่างบุคคลได้ กล่าวคือ คนที่มีจำนวนบุตรในอุปถัมภ์จำนวนมากน่าที่จะมีความสามารถในการเสียภาษีน้อยกว่า คนที่มีจำนวนบุตรในอุปถัมภ์น้อยหรือไม่มีบุตรเมื่อมีรายได้เท่ากัน เพราะเมื่อมีรายได้เท่ากันคนที่มีจำนวนบุตรในอุปถัมภ์จำนวนมาก ย่อมมีค่าใช้จ่ายในครอบครัวมากกว่าคนที่มีจำนวนบุตรในอุปถัมภ์น้อยหรือไม่มีบุตร หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่งว่าคนที่มีจำนวนบุตรในอุปถัมภ์จำนวนมากต้องการเงินยังชีพ เพื่อเลี้ยงดูบุตรสูงกว่าคนที่มีจำนวนบุตรในอุปถัมภ์น้อยหรือไม่มีบุตร คนที่มีจำนวนบุตรในอุปถัมภ์จำนวนมากจึงน่าที่จะมีเงินเหลือเพื่อนำไปจ่ายภาษีน้อยกว่าคนที่มีจำนวนบุตรในอุปถัมภ์น้อยหรือไม่มีบุตร เมื่อมีรายได้เท่ากัน⁷⁵

2) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

ภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนต้องรับภาระจ่ายควรที่จะแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ กล่าวคือ เวลาในการจ่ายภาษี วิธีการจ่าย และจำนวนภาษีที่จะต้องจ่ายทั้งหมดนี้ ควรที่จะชัดเจนและง่ายในการทำ ความเข้าใจแก่ผู้จ่ายภาษีและต่อผู้อื่นทุกๆ คน⁷⁶ ดังนี้

(1) เวลาชำระภาษี ต้องมีการกำหนดระยะเวลาในการชำระภาษีแต่ละประเภทไว้ ให้เป็นการแน่นอน เพื่อให้ผู้เสียภาษีทราบล่วงหน้าจะได้เตรียมจัดหาเงินสำหรับเสียภาษีและจัดการเวลาในการทำงาน เพื่อเดินทางไปชำระภาษีตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมาย

(2) อัตราภาษี ภาษีทุกชนิดต้องมีการกำหนดอัตราภาษีที่จัดเก็บไว้ให้แน่นอน ไม่ใช่ปล่อยให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บกำหนดได้ตามความพอใจ และความแน่นอนชัดเจน ในที่นี้ยังหมายถึง ความไม่ลำเอียงในการเก็บภาษีด้วย นอกจากนี้ผู้เสียภาษียังสามารถคำนวณภาษีและเตรียมเงินที่ต้องเสียภาษีไว้ล่วงหน้าได้

(3) วิธีการชำระภาษี ต้องกำหนดไว้ล่วงหน้าให้เป็นการแน่นอนเช่นเดียวกัน เพื่อให้ผู้เสียภาษีทุกคนได้ทราบและเตรียมตัวได้อย่างถูกต้อง เพราะนอกจากเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีแล้ว ยังเป็นความสะดวกในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีและทำให้การจัดเก็บภาษีดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ

(4) สถานที่เสียภาษี จะต้องกำหนดให้แน่นอนว่า ภาษีแต่ละประเภทต้องไปชำระที่ไหน การกำหนดสถานที่สำหรับชำระภาษีต้องคำนึงถึงความสะดวกในการคมนาคมด้วย เพื่อให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียเวลาในการเดินทางไปชำระภาษีมามากเกินไป⁷⁷

⁷⁵ จีรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 23-24.

⁷⁶ แหล่งเดิม. หน้า 7.

⁷⁷ ปรีดา นาคเนาทิม. (2535). *เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1*. หน้า 31-32.

การจัดเก็บภาษีที่ไม่เคารพหรือสอดคล้องกับหลักความแน่นอนย่อมนำมาซึ่งความเดือดร้อนของประชาชน เช่น การจัดเก็บภาษีของเจ้าภาษีนายอากร กล่าวคือ ให้มีการจัดเก็บภาษีเป็นการผูกขาดโดยเอกชน ทั้งนี้เอกชนผู้ใดประสงค์จะรับเหมาผูกขาดการจัดเก็บภาษีประเภทใด ต้องเข้าร่วมประมูล ผู้ให้ราคาสูงสุดจะเป็นผู้ผูกขาดจัดเก็บ โดยรัฐบาลจะมอบอำนาจสิทธิขาดในการจัดเก็บภาษีอากรชนิดนั้นให้ไปดำเนินการ เมื่อถึงเวลากำหนดผู้ประมูลจะต้องนำเงินภาษีอากรที่จัดเก็บมาส่งให้ครบจำนวนตามที่ประมูลไว้ การจัดเก็บภาษีของเจ้าภาษีนายอากรจึงขาดหลักเกณฑ์แน่นอนชัดเจน เป็นต้น นอกจากนี้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น ต้องมีความแน่นอนในการตีความบทบัญญัติของกฎหมาย โดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในกฎหมายทุกๆ ฉบับ ย่อมต้องมีบางส่วนที่ก่อให้เกิดความไม่แน่นอนขึ้น อาจเนื่องจากกฎหมายที่บังคับใช้ในส่วนนั้นยังคงไม่ชัดเจนและคลุมเครืออยู่ หรือกฎหมายในส่วนนั้นมีความชัดเจนในตัว แต่ไปขัดกับบทบัญญัติในส่วนอื่นที่มีอยู่ก่อนหรือบัญญัติขึ้นในภายหลัง หรือสภาพบ้านเมืองและเศรษฐกิจได้เปลี่ยนแปลงไป ทำให้เกิดการตีความกฎหมายในอีกแง่มุมที่แตกต่างกันไป เป็นต้น ด้วยเหตุนี้ การตีความกฎหมายต้องมีความแน่นอนชัดเจน และต้องยึดความถูกต้องตามหลักเกณฑ์และเจตนารมณ์ของกฎหมายเพื่อให้ความเป็นธรรมแก่ผู้ที่เกี่ยวข้อง มิใช่ตีความกฎหมายแต่เพียงเพื่อให้ประโยชน์แก่รัฐในการเก็บภาษีให้ได้มากที่สุดเท่านั้น นอกจากนี้ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดียังต้องมีความแน่นอนในการทำรายได้ตามที่คาดการณ์ไว้ด้วย เพื่อให้รัฐสามารถมีรายได้เพียงพอกับงบประมาณรายจ่ายที่ตนได้ตั้งไว้⁷⁸

3) หลักความสะดวกในการจ่ายภาษี (Convenience of payment)

ภาษีทุกๆ ชนิดควรที่จะถูกจัดเก็บตามเวลา หรือตามวิธีการที่น่าจะสะดวกมากที่สุดสำหรับผู้จ่ายภาษี⁷⁹ ซึ่งอาจรวมถึงช่วงเวลาและผู้เสียภาษีมีความสะดวกที่จะชำระภาษี ได้แก่ ช่วงเวลาที่มีรายได้เข้ามา เช่น ในประเทศเกษตรกรรม ประชาชนที่เป็นชาวนาสามารถมีรายได้มาชำระภาษีได้ต่อเมื่อถึงฤดูหน้าข้าว เพราะสามารถนำข้าวออกขายเป็นรายได้ ส่วนสถานที่จัดเก็บ ต้องสะดวกในการเดินทางมาติดต่อหรือมีการขนส่งที่เข้าถึงได้ของผู้เสียภาษี แม้ในสมัยโบราณมีการกำหนดให้ชำระภาษีด้วยสิ่งของ เช่น หางข้าวเป็นภาษีหรืออากรค่านาที่รัฐบาลเก็บจากข้าวเปลือกโดยเสนาบติกรรมนามีหน้าที่เป็นพนักงานตรวจตราการทำไร่นาออกสิทธิที่นา และมีหน้าที่เก็บหางข้าวขึ้นฉางหลวงสำหรับเก็บหางข้าว หรือในกรณีที่บ้านเรือนห่างไกลจากตัวเมืองต้องกำหนดให้ชำระภาษีเป็นเงินแทนได้ เพื่อความสะดวกของผู้เสียภาษีที่ไม่ต้องขนข้าวของไปชำระภาษีทำให้สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายและแรงงาน เป็นต้น หลักความสะดวกที่กล่าวนี้ต้องกำหนดให้สอดคล้องและประสานกับ

⁷⁸ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. (2516). *ทฤษฎีภาษีอากร*. หน้า 47-49.

⁷⁹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 7.

หลักความแน่นอนชัดเจน ในปัจจุบันเห็นได้จากการกำหนดสถานที่ชำระภาษีเงินได้ ซึ่งกรมสรรพากร ได้จัดแบ่งเขตการให้บริการรับชำระภาษีแก่ผู้เสียภาษีสามารถเดินทางมาชำระภาษีได้อย่างสะดวก พร้อมทั้งพิมพ์แบบแสดงรายการเสียภาษีที่เข้าใจได้ง่ายและที่ใช้กันอย่างแพร่หลายโดยทั่วไป⁸⁰

4) หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy in collection)

ภาษีทุกๆ ชนิดควรที่จะถูกออกแบบทั้งในแง่วิธีการดึงเงินออกไปจากกระเป๋าของประชาชนอย่างประหยัดที่สุด และเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับกระเป๋าเงินของประชาชนให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ นอกเหนือจากเงินภาษีที่นำเข้าไปสู่คลังสาธารณะของแต่ละรัฐ⁸¹ สำหรับภาษีอากรที่ไม่ชอบด้วยหลักประหยัด ได้แก่

- (1) ในการบริหารจัดการเก็บภาษีใช้เจ้าหน้าที่มากกว่าความจำเป็น ทำให้ต้องเสียค่าใช้จ่ายสูง
- (2) การเก็บภาษีใดที่มีอุปสรรค ไม่ว่าจะเป็นกรณีที่ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความท้อถอย ไม่มีกำลังใจในการประกอบอาชีพ หรือทำให้ธุรกิจบางอย่างต้องหยุดชะงักหรือเลิกกิจการ
- (3) การเก็บภาษีที่เป็นเหตุให้มีกรณีหลีกเลี่ยงภาษีกันมาก ไม่ว่าจะเพราะอัตราภาษีสูงเกินไป หรือเพราะตรากฎหมายไว้ไม่รัดกุมมีช่องโหว่ทำให้หลีกเลี่ยงได้ ย่อมถือว่าเป็นการรั่วไหลและไม่ประหยัด⁸²

5) หลักของการบังคับใช้ได้ (Enforceability) โดยที่กฎหมายและระเบียบปฏิบัติที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีนั้น ต้องสามารถใช้ปฏิบัติได้ดีในประเทศต่างๆ ตามโครงสร้างทางสังคมของประเทศนั้นๆ เพราะระบบภาษีอากรที่ใช้ได้ดีในบางประเทศ ไม่อาจนำมาใช้ได้ดีในประเทศหนึ่งในเวลานั้นเสมอไป⁸³

6) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีควรมีความยืดหยุ่นได้ตามสถานะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลง เช่น เศรษฐกิจดีขึ้น รัฐควรมีรายได้จากภาษีอากรเพิ่มขึ้นตามหลักความยืดหยุ่น การเพิ่มขึ้นของรายได้ประชาชาติ⁸⁴ หรือกรณีเศรษฐกิจตกต่ำควรยืดหยุ่นตามสถานการณ์ของเศรษฐกิจ เพื่อสามารถจัดเก็บภาษีได้ในอัตราส่วนที่เหมาะสมกับรายได้ของประชาชนในแต่ละสถานการณ์

⁸⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. เล่มเดิม. หน้า 68-69.

⁸¹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 7-8.

⁸² ปรีดา นาคเนาวิม. เล่มเดิม. หน้า 35.

⁸³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. เล่มเดิม. หน้า 69.

⁸⁴ แหล่งเดิม. หน้า 70.

7) หลักการยอมรับได้ของสังคม (Acceptability) การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีต้องเป็นที่ยอมรับได้ของสังคมหรือประชาชนซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีอากร และการที่ประชาชนจะยอมรับได้ขึ้นอยู่กับองค์ประกอบในหลายๆ ประการด้วยกัน เช่น ต้องมีความแน่นอน ต้องมีความสะดวก ประหยัด

8) หลักในการทำรายได้ (Productivity) การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น ต้องทำรายได้ให้แก่รัฐบาลอย่างเพียงพอตามที่ได้ประมาณการเอาไว้ เพื่อพัฒนาและบริหารประเทศตามงบประมาณที่ได้ตั้งไว้ในแต่ละปี ซึ่งควรกระจายแหล่งที่มาของภาษีอากรให้กว้างและครอบคลุมเงินได้ทุกๆ ประเภท⁸⁵

9) หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจและการแทรกแซงทางภาษี นักการคลังได้ศึกษาบทบาทของรัฐและนโยบายภาษี โดยวิเคราะห์จากวิวัฒนาการของระบบเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน คือ แนวความคิดของนักการคลังยุคเก่า เป็นแนวความคิดแบบเสรีนิยมให้การยอมรับว่ารัฐควรรักษาความเป็นกลาง โดยไม่ดำเนินการทางการเงินอันมีวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจหรือสังคม รัฐจึงไม่มีหน้าที่ที่จะประกันคุณภาพทางเศรษฐกิจ เนื่องจากคุณภาพทางเศรษฐกิจต้องถูกกำหนดขึ้นเองตามกลไกของตลาด ซึ่งจะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อรัฐไม่เข้าไปแทรกแซงกิจกรรมทางเศรษฐกิจ รัฐจึงมีบทบาทสำคัญในทางการคลังโดยการรักษาความเป็นกลาง ไม่แทรกแซงกลไกตลาด เพราะกลไกราคาจะสามารถกำหนดจุดดุลยภาพได้เอง ส่วนแนวความคิดของนักการคลังยุคใหม่มีความเห็นว่า รัฐมีหน้าที่ในการแทรกแซงทางด้านเศรษฐกิจและสังคม สิ่งที่เป็นเครื่องมือในการแทรกแซงทางเศรษฐกิจและสังคม โดยเห็นว่าการคลังมาชานเป็นศาสตร์ที่ศึกษากิจกรรมของรัฐซึ่งดำเนินการในลักษณะที่ใช้เทคนิควิธีพิเศษ ได้แก่ เทคนิคทางการคลังที่ประกอบด้วย ภาษีอากร การก่อหนี้ และกระบวนการทางการเงินหรืองบประมาณ⁸⁶

2.2.3 หลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรประกอบด้วยหลักการพื้นฐานทางกฎหมายมหาชน ที่นำไปสู่การกำหนดส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่ประชาชนต้องรับผิดชอบร่วมกันอย่างเป็นธรรม ภายใต้หลักการที่ประกอบกันขึ้นเป็นสาระแห่งบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร หลักการดังกล่าวปรากฏในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ได้แก่ หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร หลักการบังคับใช้เป็นการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร และหลักความเป็นกลางหรือการแทรกแซงทางภาษีอากร ซึ่งหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร ระบบภาษีในปัจจุบันมีความหมาย 2 นัย ดังนี้

⁸⁵ กาญจนา นิมมานเหมินทร์. (2533). *วิชาภาษีอากร*. หน้า 13.

⁸⁶ สุกัลยณ์ พินิจภูวดล. เล่มเดิม. หน้า 139-146.

ความหมายอย่างกว้าง หมายถึง ลักษณะที่สอดคล้องตามกฎหมาย กล่าวคือ การอนุมัติภาษี การบริหารภาษี และการจัดเก็บภาษีต้องกระทำตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดทั้งสิ้น

ความหมายอย่างแคบ หมายถึง การตกลงอนุมัติจัดเก็บภาษีและระบบภาษีอยู่ภายใต้อำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติโดยตราเป็นกฎหมาย

หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีมามีที่มาจากแนวความคิด เรื่องหลักการตกลงยินยอมทางภาษี ซึ่งเป็นหลักการสำคัญที่ปรากฏในประวัติศาสตร์การปกครองระบอบประชาธิปไตยในยุโรป เริ่มต้นจากการที่ “ภาษี” เป็นสิ่งแสดงอำนาจอธิปไตยของรัฐ และภาษีมียุทธศาสตร์ตรงข้ามกับรายได้ประเภทอื่นๆ ไม่ว่าจะเป็นรายได้ประเภทสาธารณสมบัติของแผ่นดิน หรือรายได้จากการก่อหนี้ซึ่งรายได้ประเภทภาษีแตกต่างจากรายได้ของภาคเอกชน ในประเด็นที่เกี่ยวกับลักษณะของการมีอำนาจอธิปไตย และการจัดตั้งหรือจัดเก็บภาษีของรัฐเป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียว หมายถึง การที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจเหนือกว่าผู้เสียภาษีทำให้ภาษีมียุทธศาสตร์เป็นการบังคับ โดยฝ่ายปกครองกำหนดมาตรการบังคับและมาตรการลงโทษผู้เสียภาษีเพื่อให้ชำระภาษี ดังนั้น ลักษณะบังคับยังคงอยู่แม้มีข้อเท็จจริงปรากฏว่า ผู้เสียภาษีชำระภาษีโดยมิได้เกรงกลัวต่อมาตรการลงโทษใดๆ และความเกรงกลัวหรือความไม่เกรงกลัวต่อมาตรการลงโทษนี้ มิได้ทำให้ลักษณะบังคับดังกล่าวสูญสิ้นไป ทั้งนี้ เพราะฝ่ายปกครองได้กำหนดบทลงโทษควบคู่กับการจัดเก็บภาษีแล้ว อย่างไรก็ตาม ในระบอบการปกครองแบบประชาธิปไตยที่มีการแบ่งแยกการใช้อำนาจการจัดตั้งภาษีกระทำได้ต่อเมื่อได้รับการตกลงยินยอมโดยตรงจากประชาชน หรือได้รับการตกลงยินยอมโดยอ้อมผ่านทางผู้แทนของประชาชน ดังนั้น อำนาจการจัดเก็บภาษีจึงมิใช่การใช้อำนาจตามอำเภอใจ แต่เป็นอำนาจที่มาจากการอนุมัติของประชาชนหรือปวงชนนั่นเอง⁸⁷ หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรมีองค์ประกอบที่สำคัญ ดังนี้⁸⁸

1) หลักการตกลงยินยอมทางภาษี

การตกลงยินยอมทางภาษี (Consentement fiscal) มีความหมายแตกต่างกัน 2 นัย กล่าวคือ

ความหมายตามนัยทางกฎหมาย หมายถึง ภาษีต้องได้รับการตกลงยินยอมตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด และต้องได้รับการตกลงยินยอมจากองค์กรที่รัฐธรรมนูญบัญญัติให้อำนาจไว้ ดังนั้น การตกลงยินยอมทางภาษีตามนัยทางกฎหมายเป็นการอนุมัติจัดเก็บภาษีของฝ่ายนิติบัญญัติในระบอบการปกครองแบบประชาธิปไตยนั่นเอง

⁸⁷ แหล่งเดิม. หน้า 80-82.

⁸⁸ แหล่งเดิม. หน้า 83-94.

ความหมายตามนัยทางสังคมวิทยา หมายถึง ความเต็มใจที่จะยอมรับข้อกำหนดทาง
 ภาษีของปัจเจกชน ซึ่งลักษณะดังกล่าวอยู่บนพื้นฐานทางศีลธรรม กล่าวคือ แนวความคิดเกี่ยวกับ
 หน้าที่ทางภาษีจะเชื่อมโยงกับความมีอยู่ของประชาคม ดังนั้น เพื่อให้ปัจเจกชนยอมรับภาษี จึงต้อง
 ทำให้เกิดความเข้าใจ ซึ่งหน้าที่ดังกล่าวนี้เป็นของฝ่ายปกครองหรือองค์กรที่มีภาระหน้าที่
 ในการให้ข้อมูลแก่ประชาชนเพื่อแสดงให้ประชาชนหรือผู้เสียภาษีเห็นว่า ภาษีเป็นการใช้รายได้
 เพื่อวัตถุประสงค์ให้เกิดความปลอดภัยและความสามัคคีในหมู่ประชาชนนั่นเอง

หากวิเคราะห์ภาษีในลักษณะการตกลงยินยอมทางภาษีและการเป็นรายได้ที่มีลักษณะ
 บังคับของภาษีแล้ว จะเห็นได้ว่าเป็นเพียงข้อขัดแย้งที่ปรากฏแต่เพียงภายนอกเท่านั้น ทั้งนี้
 เนื่องจากการจัดเก็บภาษีในปัจจุบันเป็นการตกลงยินยอมโดยผ่านรัฐสภาซึ่งเป็นองค์กรที่
 ประกอบด้วยผู้แทนของปวงชน มิได้เป็นการตกลงยินยอมของผู้เสียภาษีเฉพาะราย หากเป็นการ
 ตกลงยินยอมเฉพาะรายแล้วอาจเกิดการต่อต้านจากประชาชนรายบุคคลที่ไม่ต้องการชำระภาษี
 บางประเทศมีการใช้ระบบประชามติได้กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญบางฉบับ โดยไม่ให้มีการตรา
 กฎหมายภาษีหรือกฎหมายเกี่ยวกับการบัญชีสาธารณะจะต้องผ่านกระบวนการลงประชามติการ
 จัดเก็บภาษีต้องเป็นการตกลงยินยอมโดยผ่านกระบวนการทางรัฐสภา ประชาชนไม่สามารถ
 ผลักดันให้มีการลงประชามติ เพื่อไม่ตกลงยินยอมให้มีการจัดเก็บภาษีได้

2) การกำหนดอำนาจบังคับของกฎหมายภาษีอากร

เนื่องจากการปกครองระบอบประชาธิปไตย กฎหมายกำหนดให้บุคคลมีหน้าที่
 ปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรด้วย หลักการตกลงยินยอมทาง
 ภาษีและลักษณะบังคับของกฎหมายภาษี จึงมิได้มีความขัดแย้งกันในส่วนของสาระแห่งเนื้อหา
 กฎหมาย ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่ากฎหมายภาษีอากรมีทบัญญัติ ซึ่งบังคับทั้งผู้เสียภาษีและ
 เจ้าพนักงานของรัฐให้ปฏิบัติและดำเนินการตามกฎหมายภาษีอากร โดยไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้
 ด้วยเหตุที่กฎหมายเป็นแหล่งที่มาและข้อจำกัดของการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในลักษณะที่
 ฝ่ายปกครองจะกระทำการใดที่อาจมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของเอกชนได้ ต่อเมื่อมี
 กฎหมายให้อำนาจและต้องกระทำการภายใต้ขอบเขตแห่งกฎหมาย

3) การควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีโดยองค์กรตุลาการ

การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรที่ตราขึ้นโดยฝ่ายนิติบัญญัติต้องเป็นไปตามเจตนารมณ์ของ
 กฎหมาย องค์กรตุลาการเป็นองค์กรที่มีความสำคัญในการพิจารณาข้อขัดแย้งหรือข้อพิพาท
 ที่เกิดขึ้นระหว่างเจ้าพนักงานภาษีและผู้เสียภาษี กล่าวคือ องค์กรตุลาการเป็นผู้มีอำนาจในการ
 วินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษี ซึ่งอาจมีผลเป็นการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีหรืออาจมีผลเป็น
 การยกเลิก เพิกถอน คำสั่งของเจ้าพนักงานภาษีเกี่ยวกับการประเมินภาษี นอกจากนี้ การตีความ

กฎหมายภาษีอากรจำเป็นต้องตีความอย่างเคร่งครัด โดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของบทบัญญัติกฎหมาย
ภาษีอากร

4) ความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร

เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่อยู่ในสาขาของกฎหมายมหาชน เพราะเป็น
กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับอำนาจรัฐที่บังคับกับทรัพย์สินหรือสถานะของบุคคล นอกจากนั้น
กฎหมายภาษีอากรยังมีลักษณะพิเศษ หรือมีลักษณะเป็นเอกเทศตามแต่ละประเภทของภาษี ซึ่ง
หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร หมายถึง การที่ผู้บัญญัติกฎหมายสามารถ
ร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายใน
สาขาอื่นได้ ทั้งนี้เพราะภายใต้กรอบหลักเกณฑ์ทางทฤษฎีภาษีแต่ละประเภทมีความหมายหรือมี
ลักษณะที่แตกต่างกัน รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะ
เดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายแพ่ง เช่น การให้ความหมายของ “ถิ่นที่อยู่” “หน่วยภาษี” “ขาย”
แตกต่างจากความหมายที่กำหนดไว้ในกฎหมายแพ่ง เป็นต้น

บทที่ 3

หลักกฎหมายเกี่ยวกับการพิจารณาขยายเวลา

ผู้เสียหายไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ต่างเป็นผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาในประมวลรัษฎากร อาทิ กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ กำหนดเวลาอุทธรณ์ หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากร หากผู้เสียหายมิได้ปฏิบัติตามเวลาดังกล่าว อาจจะทำให้ผู้เสียหายเป็นผู้กระทำความผิดทั้งทางแพ่งและทางอาญา โดยจะต้องชำระเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าปรับตามที่กฎหมายกำหนดสำหรับกรณีนั้นๆ เว้นแต่ผู้เสียหายซึ่งเป็นผู้กระทำความผิดมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ผู้เสียหายอาจจะยื่นคำร้องขอให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังพิจารณาขยายหรือเลื่อนเวลาดังกล่าวได้ตามที่เห็นสมควร บทบัญญัติดังกล่าวจึงเป็นการให้โอกาสผู้ที่มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดำเนินการให้ถูกต้อง

3.1 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญฐ แห่งประมวลรัษฎากร

บทบัญญัติเกี่ยวกับการขยายเวลาต่างๆ ที่กำหนดตามมาตรา 3 อัญฐ แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติว่า “กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ ก็ดี กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

กำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

เหตุที่บทบัญญัติดังกล่าวใช้คำว่า “มาตรา 3 อัญฐ” เนื่องจากเป็นการแทรกบทบัญญัติเพิ่มเติมในมาตรา 3 ของประมวลรัษฎากรเป็นครั้งที่แปด โดยเพิ่มภาษาบาลีว่า อัญฐ อ่านว่า

อัถ-ละ ต่อท้ายเลขมาตราที่แทรกเพิ่มเติม¹ ซึ่งครั้งนี้เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล
 รัชฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496 มีผลใช้บังคับวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2496 เป็นต้นไป และสามารถ
 แยกพิจารณาบทบัญญัติดังกล่าวได้ ดังนี้

3.1.1 ผู้มีอำนาจอนุมัติให้ขยายเวลา

1) มาตรา 3 อัญฐุ วรรคแรก แห่งประมวลรัชฎากร เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจอธิบดี
 กรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายเป็นผู้พิจารณา ซึ่งผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากร
 มอบหมาย ได้แก่ สรรพากรภาค โดยมีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.130/2546 เรื่องมอบอำนาจให้
 สรรพากรภาคสั่งและปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากร ลงวันที่ 10 กันยายน 2546 แก้ไข
 เพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.164/2550 ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2550 โดยกำหนดว่าอธิบดี
 กรมสรรพากรได้มอบอำนาจให้นักวิชาการสรรพากร 9 ชช. ที่ปฏิบัติราชการ ณ สำนักงานสรรพากร
 ภาคสั่งและปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากร ในเรื่องการอนุมัติขยายกำหนดเวลาการ
 อุทธรณ์ตามมาตรา 3 อัญฐุ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัชฎากร หรือคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.
 117/2545 เรื่องมอบอำนาจให้ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่สั่งและปฏิบัติราชการ
 แทนอธิบดีกรมสรรพากร ลงวันที่ 10 ตุลาคม 2545 ในข้อ 3 มอบอำนาจการอนุมัติขยายเวลาการ
 ชำระอากรเป็นตัวเงินตามมาตรา 3 อัญฐุ แห่งประมวลรัชฎากร ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียอากรได้เสียอากร
 โดยวิธีปิดแสดตมปีบนตราสาร สำหรับตราสารที่กำหนดให้ต้องชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิด
 แสดตมปีอากรตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 123 ทวิ แห่ง
 ประมวลรัชฎากร ต่อมาได้นำตราสารดังกล่าวไปชำระอากรเป็นตัวเงินไว้อีกและได้ขอขยายเวลา
 การชำระอากรเป็นตัวเงิน และข้อ 7 การอนุมัติขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ตามมาตรา 3 อัญฐุ
 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัชฎากร

2) มาตรา 3 อัญฐุ วรรคสอง แห่งประมวลรัชฎากร เป็นกรณีให้อำนาจของรัฐมนตรี
 ผู้รักษาการตามประมวลรัชฎากร คือ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาขยาย
 กำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัชฎากร

3.1.2 กำหนดเวลาที่ผู้มีอำนาจพิจารณาขยายเวลา

1) กรณีอำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการขยายเวลา ได้แก่

(1) การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากร

กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แยกเป็น

¹ สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2553). คำอธิบายประมวลรัชฎากร ภาค 1 ว่าด้วยความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับประมวล
 รัชฎากร. หน้า 33-34.

การเสียภาษีเงินได้ประจำปี ตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่นๆ ภายในเดือนมีนาคมทุกๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง²

การยื่นรายการภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป ผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนธันวาคมมายื่นรายการเสียภาษีประจำปีตามปกติ โดยนำภาษีที่ เสียไว้ครั้งปีดังกล่าวมาเป็นเครดิตในการคำนวณภาษี³

การเสียภาษีครั้งปี การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นอกจากการยื่นรายการเสียภาษีตามปีประติทินแล้ว กฎหมายยังกำหนดให้ผู้มีเงินได้บางประเภทมีหน้าที่ต้องยื่นรายการเสียภาษีกลางปีเพิ่มขึ้นอีก โดยกำหนดไว้ในมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ผู้มีหน้าที่ยื่นรายการตาม มาตรา 56 มาตรา 57 มาตรา 57 ทวิ และมาตรา 57 ตริ ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดแสดงรายการเงินได้เฉพาะตามมาตรา 40 (5) (6) (7) หรือ (8) ไม่ว่าจะมิเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่ ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนภายในเดือนกันยายนของทุกปีภาษี⁴

กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล แยกเป็น

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งตามกฎหมายไทย หรือตั้งตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีเก็บจากกำไรสุทธิ ตามมาตรา 68 และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.50 และชำระ ภาษีภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีเป็นประจำทุกรอบระยะเวลาบัญชีไม่ว่าจะมีรายได้หรือไม่

การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุน สุทธิตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีเก็บจากประมาณการกำไรสุทธิ ตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวล รัษฎากร โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.51 และชำระภาษีภายใน 2 เดือน นับแต่วันสุดท้ายของ ครั้งรอบระยะเวลาบัญชี

² ไพจิตร โรจนวานิช. (2549). คำอธิบายประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2549. หน้า 233.

³ แหล่งเดิม. หน้า 246.

⁴ แหล่งเดิม. หน้า 244.

การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศและกระทำการ
ในที่อื่นๆ รวมทั้งประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งดำเนินกิจการ
ส่งผ่านประเทศต่างๆ ตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีเก็บจากกิจการขนส่งของบริษัทต่างประเทศที่ทำการ
ขนส่งผ่านประเทศต่างๆ ตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.52
และชำระภาษีภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

กรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส และมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร
กล่าวคือ ใช้สำหรับ

1) กรณีรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการ
ส่วนท้องถิ่นอื่นเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลครั้งหนึ่งๆ ตั้งแต่ 500 บาทขึ้นไป และต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69
ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

2) กรณีมีการจ่ายเงินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลครั้งหนึ่งๆ ตั้งแต่ 500 บาท
ขึ้นไปจะต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด.
53 พร้อมกับนำเงินภาษีส่งภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน ไม่ว่าจะหักภาษีไว้
แล้วหรือไม่

กรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายและจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 และมาตรา 70 ทวิ แห่ง
ประมวลรัษฎากร ใช้สำหรับ

1) กรณีผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แห่งประมวล
รัษฎากร ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศและมีได้ประกอบ
กิจการในประเทศไทยจะต้องหักจากภาษีเงินได้พึงประเมินที่จ่ายไม่ว่าจะเป็นการจ่ายจากหรือใน
ประเทศไทยตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบ
กิจการในประเทศไทย จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือถือได้ว่าเป็น
เงินกำไรออกไปจากประเทศไทย จะต้องเสียภาษีเงินได้ในจำนวนที่จำหน่ายตามมาตรา 70 ทวิ
แห่งประมวลรัษฎากร

กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้หักจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตาม
มาตรา 70 และการจำหน่ายกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องยื่นแบบแสดง
รายการ ภ.ง.ด.54 และชำระภาษีภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนที่จ่ายเงิน หรือภายใน 7 วันนับแต่
วันจำหน่ายเงินกำไร

การที่มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร โดยยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้มูลนิธิหรือสมาคมตามมาตรา 68 และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.55 และชำระภาษีภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี⁵

กรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยื่นแบบแสดงรายการภาษี และการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนทุกราย ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคล โดยปกติกฎหมายกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนภาษี ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม โดยต้องยื่นภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป และตามมาตรา 83/1 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้กิจการบางประเภทหรือบางขนาด ผู้ประกอบการเป็นผู้ประกอบการธรรมดา อาจตราพระราชกฤษฎีกาให้ยื่นและชำระภาษีตามช่วงเวลาภาษี ช่วงละไม่เกิน 3 เดือนก็ได้ และให้ถือว่าช่วงดังกล่าวเป็นเดือนภาษีสำหรับกิจการนั้นๆ⁶

กรณีภาษีธุรกิจเฉพาะ

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใด ให้ยื่นภายในวันที่ 15 ของเดือนภาษีถัดไป และให้ยื่น ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ ทั้งนี้ เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะกำหนดเป็นอย่างอื่น เช่น ประกาศกรมสรรพากรกำหนดเวลาการยื่นรายการ และกำหนดเวลาการเสียภาษี เฉพาะกรณียื่นแบบแสดงรายการทางอินเทอร์เน็ต ตามประกาศกรมสรรพากร เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษีและการนำส่งภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2546 กำหนดว่าในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษี ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับภาษีแต่ละประเภท แต่เนื่องจากการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตอาจมีเหตุขัดข้องหรือข้อผิดพลาดของระบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์และระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต อันเป็นผลให้การยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษีดังกล่าวเกิน

⁵ แหล่งเดิม. หน้า 334.

⁶ แหล่งเดิม. หน้า 264.

กำหนดเวลาตามกฎหมาย โดยมีใช้ความผิดของผู้เสียหายแต่อย่างใด รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ออกไปอีกเจ็ดวันทำการนับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษี ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตแล้วแต่กรณี หากมีเหตุการณ์ลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้

(ก) กรณีผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการภาษีและสั่งโอนเงินเพื่อชำระภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต แต่ระบบการโอนเงินของหน่วยรับชำระภาษีขัดข้องโดยผู้เสียหายเข้าใจว่าได้โอนเงินชำระภาษีแล้ว

(ข) กรณีผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาและสามารถสั่งโอนเงินเพื่อชำระภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตในวันถัดจากวันครบกำหนดเวลาแล้ว แต่ธนาคารไม่ปิดระบบโอนเงิน เป็นเหตุให้ผู้เสียหายเข้าใจว่าได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตแล้ว

(ค) กรณีระบบการรับแบบแสดงรายการภาษีของกรมสรรพากรขัดข้องในระหว่างที่ผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการภาษีและสั่งโอนเงิน

(ง) กรณีระบบเครือข่ายของกรมสรรพากรขัดข้องในระหว่างที่ผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการภาษีและสั่งโอนเงิน

(จ) กรณีมีเหตุอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกับ (ก) ถึง (ง) โดยมีใช้ความผิดของผู้เสียหาย ทั้งนี้ สำหรับการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2546 เป็นต้นไป โดยผู้เสียหายที่ประสงค์จะขอขยายกำหนดเวลาตามประกาศนี้ ให้ยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพากร ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาท้องที่ เว้นแต่กรณีอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นสมควรจะสั่งให้ขยายกำหนดเวลาโดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้ ซึ่งกรมสรรพากรได้มีการกำหนดวิธีการยื่นคำร้องและการพิจารณาคำร้องขอขยายเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี เพื่อให้การปฏิบัติเกี่ยวกับการขอขยายเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีตามมาตรา 3 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร เป็นไปในแนวทางเดียวกันไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.631/2549 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2549 กำหนดว่า

ข้อ 2 การยื่นคำร้องขอขยายเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี ให้ผู้ที่ประสงค์จะขอขยายเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี ซึ่งต่อไปนี้เรียกว่า “ผู้ยื่นคำร้อง” ยื่นคำร้องขอ

ขยายเวลาพร้อมเอกสารแนบ (ถ้ามี) และชี้แจงเหตุจำเป็นที่ไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดต่ออธิบดีกรมสรรพากร

ข้อ 4 การพิจารณาคำร้อง เมื่อได้รับคำร้องพร้อมเอกสารแนบให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดำเนินการดังนี้

(1) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาส่งคำร้องพร้อมเอกสารแนบไปยังสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ที่ผู้ยื่นคำร้องอยู่ในความรับผิดชอบแล้วแต่กรณี

(2) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือผู้ที่สรรพากรพื้นที่มอบหมายพิจารณาคำร้องที่ผู้ยื่นคำร้องอยู่ในความรับผิดชอบ แล้วเสนอความเห็นต่ออธิบดีกรมสรรพากร แล้วส่งคำร้องที่เสนอความเห็นแล้วพร้อมเอกสารแนบไปยังสำนักงานสรรพากรภาคที่รับผิดชอบ เมื่อได้รับหนังสือแจ้งผลการพิจารณาคำร้องและเอกสารที่เกี่ยวข้องจากสำนักงานสรรพากรภาคที่รับผิดชอบ ให้มีหนังสือแจ้งผู้ยื่นคำร้อง

(3) ให้สรรพากรภาคหรือผู้ที่สรรพากรภาคมอบหมายพิจารณาคำร้องที่ได้รับจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่แล้ว เสนอความเห็นต่ออธิบดีกรมสรรพากรแล้ว ส่งคำร้องที่เสนอความเห็นพร้อมเอกสารแนบไปยังสำนักกฎหมาย เมื่อได้รับหนังสือแจ้งผลการพิจารณาคำร้องและเอกสารที่เกี่ยวข้องจากสำนักกฎหมายให้ส่งไปยังสำนักงานสรรพากรพื้นที่

(4) ให้ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่หรือผู้ที่ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่มอบหมายพิจารณาคำร้องที่ผู้ยื่นคำร้องอยู่ในความรับผิดชอบแล้ว เสนอความเห็นต่ออธิบดีกรมสรรพากรแล้ว ส่งคำร้องที่เสนอความเห็นพร้อมเอกสารแนบไปยังสำนักกฎหมาย เมื่อได้รับหนังสือแจ้งผลการพิจารณาคำร้องและเอกสารที่เกี่ยวข้องจากสำนักกฎหมายให้มีหนังสือแจ้งผู้ยื่นคำร้อง

(5) ให้ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายหรือผู้ที่ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายมอบหมายพิจารณาคำร้องที่ได้รับจากสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือผู้ยื่นคำร้องแล้วเสนอความเห็นต่ออธิบดีกรมสรรพากร เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายสั่งการใดแล้ว ให้ส่งหนังสือแจ้งผลการพิจารณาคำร้องและเอกสารที่เกี่ยวข้องไปยังสำนักงานสรรพากรภาคหรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่หรือผู้ยื่นคำร้อง

(2) กำหนดเวลาการแจ้งรายการ

เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ข้อมูลของผู้ประกอบการจดทะเบียนจะถูกบันทึกเข้าประวัติของกรมสรรพากร ดังนั้น หากมีการเปลี่ยนแปลงรายการทางทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเป็นหน้าที่ของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องแจ้งรายการที่

เปลี่ยนแปลงต่อกรมสรรพากร ซึ่งระยะเวลาในการแจ้งรายการต่างๆ ได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ดังนี้

ก. การแจ้งเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติม ให้แจ้งการเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติม ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ก่อนวันเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติมไม่น้อยกว่า 15 วัน เพื่อขอรับใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสถานประกอบการนั้น มิฉะนั้น จะมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 5,000 บาท ตามมาตรา 85/7 วรรคหนึ่ง และมาตรา 90/1(3) แห่งประมวลรัษฎากร⁷

ข. การแจ้งปิดสถานประกอบการบางแห่ง ให้แจ้งปิดสถานประกอบการบางแห่ง โดยยื่นคำขอตามแบบ ภ.พ.09 ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ภายใน 15 วัน นับจากวันปิดสถานประกอบการ พร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของสถานประกอบการที่ปิดนั้นมิฉะนั้น จะมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 5,000 บาท ตามมาตรา 85/7 วรรคสอง และมาตรา 90/1(3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการปิดสถานประกอบการบางแห่ง หมายถึง วันที่หยุดการประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามความเป็นจริง มิใช่วันแจ้งเลิกกิจการต่อนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท⁸

ค. การแจ้งย้ายสถานประกอบการ ให้ดำเนินการดังนี้

กรณีแจ้งย้ายออกไม่ว่าจะเป็นการย้ายสถานประกอบการอยู่ในท้องที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้หรือย้ายไปอยู่ต่างท้องที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ให้แจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ก่อนวันย้ายสถานประกอบการไม่น้อยกว่า 15 วัน

กรณีแจ้งย้ายเข้าสถานประกอบการไปอยู่ต่างท้องที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ไม่ว่าจะเป็นสำนักงานใหญ่หรือไม่ก็ตาม จะต้องแจ้งเปิดสถานประกอบการแห่งใหม่ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการแห่งใหม่ตั้งอยู่ ก่อนวันเปิดสถานประกอบการแห่งใหม่ไม่น้อยกว่า 15 วัน เพื่อขอรับใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสถานประกอบการแห่งใหม่ พร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของสถานประกอบการเดิม มิฉะนั้นจะมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท กรณีไม่แจ้งย้ายออกและไม่คืนใบทะเบียนต้องรับผิดชำระค่าปรับ 2 กระทบความผิด ตามมาตรา 85/8 วรรคหนึ่งและวรรคสอง และมาตรา 90 (8) และ(9) แห่งประมวลรัษฎากร

⁷ แหล่งเดิม. หน้า 182.

⁸ แหล่งเดิม. หน้า 183.

ซึ่งการย้ายสถานประกอบการ หมายถึง วันที่ย้ายหรือเปลี่ยนแปลงที่ตั้งของสถานประกอบการตามความเป็นจริง มิใช่วันที่แจ้งย้ายต่อนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท⁹

ง. การแจ้งหยุดประกอบกิจการชั่วคราว

การหยุดประกอบกิจการชั่วคราวเป็นเวลาติดต่อกันเกินกว่า 30 วัน ให้แจ้งการหยุดประกอบกิจการชั่วคราว ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ภายใน 15 วัน นับจากวันหยุดประกอบกิจการชั่วคราว มิฉะนั้นจะมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ตามมาตรา 85/12 และมาตรา 90 (10) แห่งประมวลรัษฎากร

จ. การแจ้งเลิกประกอบกิจการ ให้แจ้งเลิกประกอบกิจการ ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ภายใน 15 วัน นับจากวันเลิกประกอบกิจการ พร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย มิฉะนั้น จะมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 5,000 บาท ตามมาตรา 85/15 วรรคหนึ่ง และมาตรา 90/1 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการเลิกประกอบกิจการ หมายถึง การเลิกประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น¹⁰

หากผู้ประกอบการมีหน้าที่แจ้งรายการต่างๆ แล้ว ไม่แจ้งรายการภายในเวลาที่กำหนด จะต้องรับผิดชำระค่าปรับตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร แต่หากมีเหตุจำเป็นหรือเหตุอันสมควรผู้ประกอบการอาจจะยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาแจ้งรายการดังกล่าวตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากรได้ ซึ่งถ้าได้รับการอนุมัติให้ขยายเวลา ย่อมถือว่าผู้ประกอบการที่มีหน้าที่แจ้งรายการได้แจ้งรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด อันเป็นผลให้ผู้ประกอบการไม่ต้องชำระค่าปรับ ซึ่งกรมสรรพากรได้มีแนวคำวินิจฉัยที่เกี่ยวข้อง ตามหนังสือที่ กค 0706/พ./1048 ลงวันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2549 ได้พิจารณาว่ากรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ประกอบกิจการโดยมีสาขาเพิ่มขึ้นและมีได้แจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.09 และทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ภ.ศ.09 ก่อนวันเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติมไม่น้อยกว่าสิบห้าวัน จึงต้องรับผิดตามมาตรา 85/7 และมาตรา 91/21 (3) ประกอบมาตรา 91/21 (7) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากการเปิดสาขาและรับโอนกิจการของผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด ตามประกาศกระทรวงการคลังและต้องได้รับอนุญาตจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง จึงทำให้ไม่สามารถแจ้งการเปลี่ยนแปลงรายการได้ก่อนตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด กรณีจึงถือว่ามิเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ตามนัยมาตรา 3 อัญญา วรรคหนึ่ง แห่งประมวล รัษฎากร

⁹ แหล่งเดิม.

¹⁰ แหล่งเดิม. หน้า 182-184.

(3) กำหนดเวลาการอุทธรณ์

เนื่องจากภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินเรียกเก็บไปยังผู้เสียภาษีแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีมีสิทธิคัดค้านการประเมินนั้นได้ โดยการยื่นอุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นองค์กรของฝ่ายบริหาร และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชี้ขาดอุทธรณ์แจ้งไปยังผู้อุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อาจอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อไปได้ โดยการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรซึ่งเป็นองค์กรของฝ่ายตุลาการ ส่วนกำหนดเวลาการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือรับแจ้งคำสั่งให้เสียภาษีอากรต้องอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร หากผู้อุทธรณ์ที่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน จะยื่นคำร้องขอขยายเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพากรพร้อมด้วยคำอุทธรณ์ เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม อาจขยายเวลาให้ตามมาตรา 3 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าไม่เข้าหลักเกณฑ์ตามมาตรา 3 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร อาจใช้สิทธิตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้ และในกรณียื่นอุทธรณ์ต่อศาล ถ้าเกินกำหนด 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ อธิบดีกรมสรรพากรต้องอนุมัติขยายเวลาให้ ผู้เสียภาษีจึงมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลได้¹¹ การอนุมัติให้ขยายเวลาการอุทธรณ์ กรมสรรพากรได้วางแนวทางในการปฏิบัติงานโดยให้พิจารณาตามหลักเกณฑ์ ดังนี้

ก. ผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย ซึ่งกรณีนี้ผู้ร้องต้องแนบหลักฐานเพื่อแสดงว่าในช่วงระยะเวลาที่ต้องยื่นคำอุทธรณ์ผู้ร้องมิได้อยู่ในประเทศไทย มาประกอบการพิจารณา เช่น หนังสือเดินทาง และการที่ผู้ร้องมิได้อยู่ในประเทศไทย ต้องเป็นช่วงระยะเวลาอันจนเป็นอุปสรรคต่อการยื่นคำอุทธรณ์ มิใช่เป็นการเดินทางไปต่างประเทศเพียงระยะเวลาสั้นๆ สำหรับผู้ร้องที่เป็นนิติบุคคลเจ้าหน้าที่ต้องตรวจสอบจากหนังสือรับรองของกระทรวงพาณิชย์ว่า ผู้ที่เดินทางไปต่างประเทศตามคำกล่าวอ้างเป็นผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคลหรือไม่ มีผู้อื่นเป็นผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคลได้อีกหรือไม่ หรือได้มีการมอบอำนาจให้ผู้ใดหรือไม่ และเมื่อผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคลเดินทางกลับมาประเทศไทยแล้วได้ดำเนินการยื่น

¹¹ แหล่งเดิม. หน้า 1-2.

อุทธรณ์ในทันทีหรือไม่ โดยเจ้าหน้าที่ต้องใช้ดุลพินิจพิจารณาว่าผู้ร้องมีเหตุจำเป็นหรือมีเจตนาละเลย เพิกเฉยไม่ยื่นคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาหรือไม่¹²

ข. ผู้ร้องมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เช่น ผู้ร้องป่วย ถ้าเป็น นิติบุคคล หมายถึง ผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคลป่วยและไม่สามารถมอบอำนาจให้ผู้อื่นมายื่น คำอุทธรณ์แทนได้ หรืออาจเกิดอุบัติเหตุกับผู้ร้องหรือผู้มอบอำนาจของผู้ร้อง ในขณะที่มายื่น คำอุทธรณ์ ซึ่งเป็นเหตุสุดวิสัยที่จะแก้ไขหรือป้องกันได้ และผู้ร้องจะต้องแสดงหลักฐานประกอบ เช่น หนังสือรับรองแพทย์ ถ้าผู้ร้องอ้างว่าเจ็บป่วยหรือได้รับบาดเจ็บเนื่องจากอุบัติเหตุ แต่ในบาง กรณีอาจไม่ต้องแสดงหลักฐานถ้าเหตุจำเป็นนั้นเป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นแล้ว และเป็นที่น่าทราบโดย ทัวกัน เช่น เหตุการณ์จลาจล ประทุรัง หรือเกิดภัยธรรมชาติ เป็นเหตุให้ไม่สามารถยื่นคำอุทธรณ์ได้ ตามกำหนดเวลา เจ้าหน้าที่ต้องใช้ดุลพินิจพิจารณาจากหลักฐานหรือคำกล่าวอ้างของผู้ร้องว่ารับฟังได้ หรือไม่ มีน้ำหนักน่าเชื่อถือเพียงใด อีกทั้งต้องพิจารณาถึงความรุนแรงของการเจ็บป่วยหรือเหตุการณ์ ที่ผู้ร้องอ้างว่าเป็นอุปสรรคต่อการยื่นอุทธรณ์ ตลอดจนช่วงเวลาที่เกิดเหตุการณ์หรือความเจ็บป่วย และหลังจากเหตุการณ์หรือความเจ็บป่วยได้ผ่านพ้นไป ผู้ร้องได้รับดำเนินการยื่นคำร้องขอขยาย กำหนดเวลาการอุทธรณ์หรือยื่นคำอุทธรณ์ในทันทีหรือไม่ ซึ่งหากผู้ร้องเพิกเฉยปล่อยให้เวลา ล่วงเลยไปโดยมิได้ดำเนินการใดๆ ในเวลาอันสมควรจะทำให้คำกล่าวอ้างของผู้ร้องไม่มีน้ำหนัก อันสมควรรับฟังได้

อย่างไรก็ตาม หากเจ้าหน้าที่พิจารณาแล้วเห็นว่า ผู้ร้องยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการ อุทธรณ์โดยไม่มีเหตุผลที่จะขยายกำหนดเวลาตามหลักเกณฑ์ข้างต้น แต่เห็นว่าควรอนุโลมถือว่า มี เหตุจำเป็นที่จะขยายเวลาการอุทธรณ์ให้ผู้ร้อง คือ พิจารณาตามข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมิน ประกอบกับข้อโต้แย้งในคำอุทธรณ์และหลักฐานต่างๆ ที่ผู้ร้องแนบมาเพื่อใช้ในการพิจารณาแล้ว รับฟังได้ว่า ถ้าให้คำอุทธรณ์ของผู้ร้องได้รับการพิจารณา จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะเป็น ผลให้ผู้ร้องไม่ต้องชำระภาษีตามการประเมิน กล่าวคือ จะต้องปลดภาษีหรือปรับปรุงภาษีให้ผู้ร้องเป็น ผลให้ภาษียลดลงอาจพิจารณาโดยอนุโลม ถือว่ามีเหตุจำเป็นอันสมควรที่จะขยายเวลาการอุทธรณ์ให้ ตามที่ร้องขอหรือกรณีที่ผู้ร้องชำระภาษีอากรไว้ผิดพลาด หากเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงกฎหมาย หรือนาระบบภาษีประเภทใหม่มาใช้ การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษี การเปลี่ยนแปลงรูปแบบของแบบ แสดงรายการภาษีซึ่งแตกต่างไปจากเดิม การกำหนดข้อปฏิบัติใหม่ซึ่งอาจทำให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติ ผิดพลาด และหากความผิดพลาดเกิดขึ้นในระยะแรกของการเปลี่ยนแปลงและมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่า

¹² สำนักอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร. (2547). คู่มือการพิจารณาคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการ อุทธรณ์. หน้า 7.

ผู้ร้องไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร เจ้าหน้าที่อาจพิจารณาโดยอนุโลม ถือว่าเป็นกรณีมีเหตุจำเป็นอันสมควรที่จะขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ให้แก่ผู้ร้อง¹³ ซึ่งกรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัย ตามหนังสือที่ กค 0811/พ.12839 ลงวันที่ 16 กันยายน 2540 ได้พิจารณาว่ากรณีสำนักงานสรรพากรจังหวัดได้ประเมินภาษีอากรตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มไปแล้ว โดยได้รับการลดเบี่ยงปรับคงเหลือเรียกเก็บร้อยละ 40 หากผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่เห็นด้วย หรือมีข้อต่อสู้ไม่ว่าเป็นข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับการประเมินดังกล่าวชอบที่จะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าพ้นกำหนดเวลาอุทธรณ์ผู้รับการประเมินมีสิทธิยื่นคำร้องขอขยายเวลาอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากรได้ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร คำวินิจฉัยนี้ได้กล่าวถึงสิทธิของผู้รับการประเมิน หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินไม่ว่าจะในส่วนของข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมาย ผู้รับการประเมินสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร หากพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวสามารถยื่นคำร้องขอขยายเวลาอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากรได้ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร

2) อานาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในการขยายกำหนดเวลาใดๆ ตามประมวลรัษฎากร ทั้งในส่วนของกำหนดเวลาที่อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจขยายและกำหนดเวลาอื่นใด อาทิ กำหนดเวลาในการขอคืนภาษีอากร กำหนดเวลาในการจัดทำบัญชีและเอกสารหลักฐาน กำหนดเวลาในการออกหมายเรียก กำหนดเวลาในการปฏิบัติตามหมายเรียก เช่น

(1) กำหนดเวลาการยื่นรายการ และกำหนดเวลาการเสียภาษี ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการเสียภาษีเงินได้และการขยายระยะเวลาชำระภาษี สำหรับผู้ที่ต้องออกจากราชการหรือออกจากงานโดยไม่มีความคิด ลงวันที่ 16 มิถุนายน 2525 ดังนี้

ด้วยปรากฏว่ามีข้าราชการ พนักงานของทางราชการ และพนักงานขององค์การของรัฐบาลที่ได้ถูกส่งลงโทษให้พักราชการหรือออกจากราชการไปแล้ว แต่ภายหลังปรากฏว่าไม่มีความคิดได้กลับเข้ารับราชการ หรือกรณีอื่นที่ทางราชการไม่ได้จ่ายเงินเดือนหรือบำนาญให้เมื่อถูกส่งพักราชการหรือให้ออกจากราชการ แต่มาได้รับเงินเดือนหรือบำนาญตกเบิกย้อนหลังหลายปี ในปีเดียวทำให้เงินที่ได้รับนั้นต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้ในปีเดียวกัน ซึ่งมีใช่เป็นความคิดของผู้มีเงินได้แต่ประการใด จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่บุคคลเหล่านั้น ซึ่งนอกจากจะได้รับความเดือดร้อนในขณะที่ออกจากราชการโดยไม่มีความคิดและไม่มียาได้แล้ว พอได้รับเงินตกเบิกย้อนหลังกลับต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณเสียภาษีในอัตราสูงอีกด้วย เพื่อบรรเทาภาระภาษีและ

¹³ แหล่งเดิม. หน้า 8.

เพื่อความเป็นธรรมของบุคคลผู้มีเงินได้ในกรณีเช่นนี้ ให้ถือว่าเงินที่บุคคลดังกล่าวมีสิทธิจะได้รับสำหรับปีภาษีใดให้คงถือเป็นเงินได้ของปีภาษีนั้น และให้ขยายเวลายื่นรายการและชำระภาษีสำหรับเงินได้แต่ละปีนี้ออกไปเป็นภายในเดือนมีนาคมของปีถัดจากปีที่ได้รับเงินหรือภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ 16 มิถุนายน 2525 เป็นต้นไป¹⁴

(2) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การนำส่งภาษีเงินได้ การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มและการยื่นรายการ ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2544 ดังนี้

มาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ต้องนำเงินภาษีที่ตนมีหน้าที่หักไปส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอภายในเจ็ดวัน นับแต่วันที่จ่ายเงินไม่ว่าจะได้หักภาษีไว้แล้วหรือไม่ มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรนำส่งภาษี ณ ที่ว่าการอำเภอภายในเจ็ดวัน นับแต่วันที่จำหน่ายเงินกำไร มาตรา 83/5 และมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้ทอดตลาดซึ่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการให้กับผู้ประกอบการบางประเภท ต้องนำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตนมีหน้าที่ต้องนำไปส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอภายในเจ็ดวัน และมาตรา 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้รับโอนสินค้าหรือรับโอนสิทธิในบริการที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ต้องนำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตนมีหน้าที่ต้องเสีย ภายในสามสิบวันนับแต่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้น โดยที่การจ่ายเงินได้พึงประเมินบางประเภท การจำหน่ายเงินกำไร การขายทอดตลาด การจ่ายเงินซื้อสินค้าหรือค่าบริการ และการรับโอนสินค้าหรือรับโอนสิทธิในบริการดังกล่าว ในเดือนหนึ่งๆ อาจมีหลายคราว ย่อมเป็นภาระและไม่สะดวกแก่ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีเงินได้หรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงสมควรขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การนำส่งภาษีเงินได้หรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยื่นรายการสำหรับกรณีดังกล่าว รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 อัญญา วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ออกประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2544 โดยให้ใช้บังคับสำหรับการจ่ายเงินหรือจำหน่ายเงินกำไร ตั้งแต่วันที่ 1 สิงหาคม 2544 เป็นต้นไป ดังต่อไปนี้

ก. ให้ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และการยื่นรายการตามมาตรา 52 และมาตรา 59 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้นำส่งและยื่นรายการภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือน

¹⁴ สุเทพ พงษ์พิทักษ์. เล่มเดิม. หน้า 93-94.

ของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน สำหรับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ต้องหักตามมาตรา 3 เตรสมตรา 50 (1) (2) (3) และ (4) และมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ข. ให้ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีเงินได้และการยื่นรายการตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้นำส่งและยื่นรายการภายในเจ็ดวัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จำหน่ายเงินกำไร

ค. ให้ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มและการยื่นรายการตามมาตรา 83/5 และมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้นำส่งและยื่นรายการภายในเจ็ดวัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือผู้ประกอบการ แล้วแต่กรณี

ง. ให้ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มและการยื่นรายการตามมาตรา 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้นำส่งและยื่นรายการภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่ครบกำหนดสามสิบวันที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น

(3) กำหนดเวลาการแจ้งรายการ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องขยายกำหนดเวลาการยื่นรายการตามมาตรา 58 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2526 ดังนี้

เนื่องจากมาตรา 58 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้หัวหน้าส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลยื่นรายการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร และให้ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) (2) และ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในเดือนมกราคมทุกๆ ปี โดยที่เป็นการสมควรขยายกำหนดการยื่นรายการสำหรับการจ่ายเงินได้พึงประเมินหรือเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินบางประเภท รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 อัญญา วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ออกประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2526 โดยให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2527 เป็นต้นไป ดังต่อไปนี้

ให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นรายการตามมาตรา 58 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ยื่นรายการภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกๆ ปี เฉพาะกรณี

ก. การยื่นรายการตามมาตรา 58 (1) เฉพาะรายการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

ข. การยื่นรายการตามมาตรา 58 (2) เฉพาะรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร¹⁵

¹⁵ แหล่งเดิม. หน้า 94-96.

(4) สำหรับวิธีการขอขยายเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีปรากฏอยู่ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.631/2549 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2549 ซึ่งได้กำหนดว่า

ก. การยื่นคำร้องขอขยายเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีโดยยื่นคำร้องหรือหนังสือแจ้งความประสงค์พร้อมเอกสารแนบ (ถ้ามี) และเหตุจำเป็นที่ไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดต่ออธิบดีกรมสรรพากร ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา สำนักงานสรรพากรพื้นที่ สำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือสำนักกฎหมาย

ข. การพิจารณาคำร้อง เมื่อเจ้าหน้าที่ได้รับคำร้องพร้อมเอกสารแนบ (ถ้ามี) ให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดำเนินการพิจารณาคำร้องที่อยู่ในความรับผิดชอบแล้วเสนอความเห็นต่ออธิบดีกรมสรรพากร เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายสั่งการ ให้ส่งหนังสือแจ้งผลการพิจารณาคำร้องและเอกสารที่เกี่ยวข้องไปยังสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่หรือผู้ยื่นคำร้องภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันที่อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายสั่งการ ซึ่งกรณีนี้อธิบดีได้มีการมอบอำนาจให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับคำร้องขอขยายกำหนดเวลาดำเนินการพิจารณาคำร้อง เช่น คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.130/2546 ลงวันที่ 10 กันยายน 2546 มอบอำนาจให้สรรพากรภาค หรือคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.117/2545 ลงวันที่ 10 ตุลาคม 2545 มอบอำนาจให้ผู้อำนวยความสะดวกสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่สั่งและปฏิบัติราชการแทนอธิบดี

3.1.3 มูลเหตุในการขยายเวลา

1) มูลเหตุที่ทำให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจในการขยายเวลา ได้แก่

(1) ผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติ ได้แก่ ผู้มีหน้าที่เสียหรือนำส่งภาษีอากร รวมทั้งตัวแทนของผู้เสียหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าว อาทิ

ก. กรณีคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ได้แก่ ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการคณะบุคคลตามมาตรา 6 แห่งประมวลรัษฎากร

ข. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลต้องจัดทำรายการ รายงาน หรือเอกสารอื่น ให้กรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการเป็นผู้ลงลายมือชื่อตามมาตรา 7 แห่งประมวลรัษฎากร

ค. ผู้มีเงินได้พึงประเมินที่มีใช้ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร

ง. ผู้มีเงินได้พึงประเมินที่เป็นผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ เสมือนไร้ความสามารถ หรือผู้อยู่ในต่างประเทศ ผู้ที่ตั้งตัวแทน ได้แก่ ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการ อันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน ตัวแทน หรือทรัสต์ ตามมาตรา 57 และมาตรา 62 แห่งประมวลรัษฎากร

จ. ผู้ถึงแก่ความตายหรือกองมรดก ได้แก่ ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือ ผู้ครอบครองทรัพย์สิน ตามมาตรา 57 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ฉ. ลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ช. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82 ถึงมาตรา 82/2 แห่งประมวลรัษฎากร

ซ. ผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีแทนหรือร่วมกับผู้ประกอบการจดทะเบียน ตามมาตรา 83/3 แห่งประมวลรัษฎากร

ฅ. ผู้ประกอบกิจการที่มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/7 แห่งประมวลรัษฎากร

ญ. ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/10 แห่งประมวลรัษฎากร

ฎ. ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ตามมาตรา 104 แห่งประมวลรัษฎากร

ฏ. ผู้มีหน้าที่ออกใบรับหรือใบส่งของตามมาตรา 105 และมาตรา 105 จัตวา แห่งประมวลรัษฎากร

(2) เหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ อาทิ กรณีมีภัยพิบัติที่ไม่อาจควบคุมได้ เช่น อัคคีภัย ภัยพิบัติ เป็นต้น โดยผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรที่ประสงค์ จะขอขยายเวลาดังยื่นคำร้องเป็นหนังสือต่ออธิบดีกรมสรรพากร พร้อมทั้งอธิบายเหตุผลความจำเป็นในการขอขยายกำหนดเวลาออกไป¹⁶ สำหรับกรณีที่ไม่ถือว่ามีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดได้ อาทิ พนักงานลาออก พนักงานลาป่วย ลากลอค ลาป่วย

2) มูลเหตุที่ทำให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจในการขยายเวลานั้น ตามกฎหมายบัญญัติเปิดกว้างให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังสามารถขยายเวลาใดๆ ตามประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องอาศัยเหตุใด เพียงแต่ต้องคำนึงถึงหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรไว้เป็นสำคัญ ในบางกรณีรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอาจขยายเวลา

¹⁶ แหล่งเดิม. หน้า 96-97.

ที่ต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร โดยผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรที่ประสงค์จะขอขยายเวลาไม่ต้องยื่นคำร้องเป็นหนังสือ พร้อมทั้งอธิบายเหตุผลความจำเป็นในการขอขยายกำหนดเวลาออกไป ดังเช่นกรณีขอขยายเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพากร¹⁷

3.1.4 ผลของการได้รับการขยายเวลา

1) โทษทางอาญา ทั้งกรณีขยายกำหนดเวลาโดยอธิบดีกรมสรรพากรและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ผู้ต้องรับผิดไม่ต้องรับโทษทางอาญา ได้แก่ ค่าปรับ

ค่าปรับ ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับไว้ในมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า ถ้าเจ้าพนักงานดังต่อไปนี้เห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรต้องได้รับโทษจำคุกหรือไม่ควรถูกฟ้องร้อง ให้มีอำนาจเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับแต่สถานเดียวในความผิดดังต่อไปนี้ เว้นแต่ความผิดตามมาตรา 13 คือ

(1) ความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียว หรือมีโทษปรับหรือจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร ให้เป็นอำนาจอธิบดี ถ้าเกิดในจังหวัดอื่นให้เป็นอำนาจของผู้ว่าราชการจังหวัด

(2) ความผิดที่มีโทษปรับหรือโทษจำคุกเกินหกเดือนแต่ไม่เกินหนึ่งปี หรือทั้งปรับทั้งจำ ซึ่งโทษจำคุกเกินหกเดือนแต่ไม่เกินหนึ่งปี ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมการปกครอง และอธิบดีกรมตำรวจ หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย

ถ้าผู้ต้องหาใช้ค่าปรับตามที่เปรียบเทียบภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบปรับกำหนดแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันคุ้มผู้ต้องหามิให้ถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้น หรือถ้าผู้มีอำนาจเปรียบเทียบตามวรรคหนึ่งเห็นว่าไม่ควรใช้อำนาจเปรียบเทียบ หรือเมื่อเปรียบเทียบแล้วผู้ต้องหาไม่ยอมตามที่เปรียบเทียบหรือยอมแล้วแต่ไม่ชำระค่าปรับภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดให้ดำเนินการฟ้องร้องต่อไป และในกรณีนี้ห้ามมิให้ดำเนินการเปรียบเทียบตามกฎหมายอื่นอีก

สำหรับค่าปรับที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมีการกำหนดแตกต่างกันไป อาทิ

กรณีผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเพื่อประเมินตนเองตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้การยื่นรายการให้ยื่นภายในเวลาที่กำหนดไว้ในหมวดว่าด้วยภาษีอากรต่างๆ และตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนด หากฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าวจะมีความผิดตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

¹⁷ แหล่งเดิม.

กรณีการเปลี่ยนแปลงรายการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในสาระสำคัญตาม มาตรา 85/6 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดว่า ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงรายการที่ได้จดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มในสาระสำคัญ ซึ่งรวมถึงการเปลี่ยนแปลงชื่อสถานประกอบการ ประเภทกิจการ ประเภทสินค้าหรือบริการ ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนแจ้งการเปลี่ยนแปลงนั้น ณ สถานที่ที่ได้ จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ภายในสิบห้าวันนับจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นการแจ้งการ เปลี่ยนแปลงรายการตามวรรคหนึ่ง และการออกใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เปลี่ยนแปลงรายการ แล้วให้เป็นไปตามแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด หากมีการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติ ตามบทบัญญัติดังกล่าวจะมีความผิดตามมาตรา 90 (7) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งต้องระวางโทษ ปรับไม่เกินสองพันบาท

กรณีการเปิดและการปิดสถานประกอบการเพิ่มเติมตามมาตรา 85/7 แห่งประมวล รัษฎากร ซึ่งกำหนดว่า ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดประสงค์จะเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติมให้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้น แจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ก่อนวันเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติมไม่น้อยกว่าสิบห้าวัน เพื่อขอรับใบทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสถานประกอบการนั้น

ในการปิดสถานประกอบการบางแห่ง ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนแจ้งการเปลี่ยนแปลง ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ภายในสิบห้าวัน นับจากวันปิด สถานประกอบการ หากมีการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าวจะมีความผิดตามมาตรา 90/1(3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท

2) ผลของการได้รับอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาในส่วนของเบี้ยปรับตามประมวล รัษฎากร ทั้งกรณีขยายกำหนดเวลาโดยใช้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรและการขยายกำหนดเวลาโดย รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ผู้ได้รับอนุมัติไม่ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับแต่อย่างใด

3) ผลของการได้รับการขยายกำหนดเวลาเกี่ยวกับเงินเพิ่มภาษีอากร
กรณีขยายกำหนดเวลาโดยอธิบดีกรมสรรพากร

(1) กรณีภาษีเงินได้ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า บุคคลใดไม่เสีย หรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในมาตราต่างๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากร ประเมิน ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง โดยไม่รวมเบี้ยปรับ และในกรณีอธิบดีอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มี การชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

(2) กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นไปตามมาตรา 89/1 และมาตรา 91/21(6) ดังนี้

มาตรา 89/1 กำหนดว่า บุคคลใดไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายใน กำหนดเวลาตามบทบัญญัติในหมวดนี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน ของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ในกรณีที่อธิบดีอนุมัติให้ขยายเวลาเสีย ภาษีตามที่กำหนดในมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร และได้มีการชำระภาษีหรือนำส่งภาษี ภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือน หรือ เศษของเดือน สำหรับภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ให้นำบทบัญญัติ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร ไปใช้บังคับโดยอนุโลม

(3) กรณีอื่นนอกจาก (1) และ (2) ไม่ได้รับการลดเงินเพิ่มแต่อย่างใด

กรณีขยายกำหนดเวลาโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษี เงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ไม่ต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่ม¹⁸

4) การขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร เป็นผลให้เจ้าพนักงาน ประเมินขยายเวลาการออกหมายเรียกตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้ต้องกระทำ ภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ไต่ยื่นรายการไม่ว่าการยื่นรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่ กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใด จะเป็นวันหลัง ดังนี้

มาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณี ที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริง หรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และ ออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควร แก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ การออก หมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ไต่ยื่นรายการ ไม่ว่าการยื่นรายการนั้น จะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป หรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง

5) ขยายเวลาการขอคืนภาษีตามมาตรา 27 ตี แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า เว้นแต่ จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้ว

¹⁸ แหล่งเดิม. หน้า 98.

เป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีหรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เว้นแต่

(1) ในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนได้ยื่นรายการเมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือได้ยื่นรายการภายในเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ

6) กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้รับการขยายเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ เป็นผลให้ผู้มีเงินได้รับสิทธิขยายเวลาการผ่อนชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากรออกไป ดังนี้

มาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า เว้นแต่กรณีตามมาตรา 18 ทวิ ถ้าภาษีที่ต้องเสียตามบทบัญญัติแห่งส่วนนี้มีจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป ผู้ต้องเสียภาษีจะชำระเป็นสามงวดๆ ละเท่าๆ กันก็ได้ คือ

(1) ในกรณีที่ต้องเสียตามมาตรา 56 ตริ หรือมาตรา 57 จัตวา แห่งประมวลรัษฎากร งวดที่หนึ่งต้องชำระตามกำหนดในมาตราดังกล่าว งวดที่สองต้องชำระภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง และงวดที่สามต้องชำระภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง

7) ผลการขยายกำหนดเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร กรณีกำหนดเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบแสดงรายการหักภาษีและนำเงินภาษีส่งหรือแบบนำส่งภาษีวันสุดท้ายที่ขยายออกไปนั้น ตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้น เป็นวันสุดท้ายของระยะเวลาตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามข้อ 1 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.117/2545 ลงวันที่ 28 ตุลาคม 2545

โดยสรุป อำนวยการขยายเวลาดังกล่าว กรณีอธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้ใช้อำนาจอนุมัติให้ผู้เสียภาษีขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีออกไปตามความจำเป็นแก่กรณี โดยผู้เสียภาษีต้องทำคำร้องยื่นต่ออธิบดีกรมสรรพากรเป็นรายๆ ไป เมื่อได้รับอนุมัติ ผู้ได้รับอนุมัติได้ยื่นแบบแสดงรายการ และได้ชำระภาษีภายในเวลาที่ขยายให้แล้วจะได้รับยกเว้นเบี้ยปรับและไม่ต้องรับผิดทางอาญา ส่วนกรณีเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ในมาตรา 27 วรรคหนึ่ง ว่าบุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่บัญญัติไว้ในหมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมินให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ และมาตรา 27 วรรคสอง ได้กำหนดว่าในกรณีอธิบดี

อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

สำหรับกรณีตามมาตรา 3 อัญญา วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจขยายกำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรออกไปอีก ตามความจำเป็นและสมควรแก่กรณี โดยผู้เสียภาษีไม่ต้องยื่นคำร้องขอก็ได้¹⁹ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรออกไปอีก ตามความจำเป็น ผลของการอนุมัติให้ขยายเวลาทำให้ผู้ยื่นคำร้องไม่ต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่ม เบี้ยปรับ และค่าปรับตามประมวลรัษฎากร ถือเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษี ดังจะเห็นได้จาก

คำพิพากษาฎีกาที่ 8292/2540 ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องขยายเวลาขึ้นรายการชำระภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 28 พฤศจิกายน 2534 เป็นการนิรโทษกรรมให้แก่ผู้เสียภาษีไว้ไม่ต้องยื่นคำร้องขอขึ้นรายการชำระภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรให้ครบถ้วน หรือมิได้หักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งยังมิได้ยื่นรายการและชำระภาษีอากรไว้ไม่ครบถ้วน หรือมิได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ หรือหักไว้ไม่ครบถ้วน หรือมิได้นำส่งภาษีอากรให้ครบถ้วน ได้มีโอกาสยื่นรายการและชำระภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรให้เป็นการถูกต้องต่อไป โดยผู้ยื่นไม่ต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม และไม่ต้องรับผิดชอบทางอาญา สำหรับภาษีอากรส่วนที่ชำระหรือนำส่งเท่านั้น

คำพิพากษาฎีกานี้ได้แสดงให้เห็นถึงประโยชน์ของการขยายกำหนดเวลาขึ้นรายการชำระภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรว่า เป็นการนิรโทษกรรมให้แก่ผู้เสียภาษี และเปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่ยื่นรายการ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งไม่ได้ยื่นรายการและชำระภาษีอากรไว้ไม่ครบ หรือไม่ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ หรือหักไว้ไม่ครบถ้วน หรือมิได้นำส่งภาษีอากรให้ครบถ้วน ได้มีโอกาสยื่นรายการและชำระภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรให้เป็นการถูกต้องต่อไป โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่มและไม่ต้องรับผิดชอบทางอาญา สำหรับภาษีอากรส่วนที่ชำระหรือนำส่ง

จากการศึกษาและรวบรวมแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและแนวคำพิพากษาฎีกา ปราบกฏข้อสังเกตเกี่ยวกับการพิจารณาขยายกำหนดเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

¹⁹ แหล่งเดิม. หน้า 182-183.

แนวคำวินิจฉัยกรมสรรพากรสามารถจำแนกคำวินิจฉัยดังกล่าวได้ 2 ประเภท คือ

(1) แนวคำวินิจฉัยที่กรมสรรพากรไม่ถือว่าเหตุตามคำร้องขอเป็นเหตุจำเป็นที่จะอนุญาติให้ขยายกำหนดเวลาได้

หนังสือที่ กค 0811/6895 ลงวันที่ 15 กรกฎาคม 2542 ได้พิจารณาว่ากรณีธนาคารยื่นรายการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย สำหรับดอกเบี้ยเงินฝากล่าช้า ซึ่งควรนำส่งในวันที่ 7 เมษายน 2541 แต่ได้นำส่งในวันที่ 10 เมษายน 2541 โดยมีเหตุผลว่าในระยเวลานั้นเป็นช่วงวันหยุดติดต่อกัน 3 วัน ระหว่างวันที่ 4-6 เมษายน 2541 และธนาคารสาขาได้รับข้อมูลการเสียภาษีจากสำนักงานใหญ่เมื่อวันที่ 7 เมษายน 2541 ซึ่งเป็นวันแรกที่เปิดทำการตั้งไม่ทราบว่า การนำส่งล่าช้าต้องชำระเงินเพิ่มอีก 1.5% เงินเพิ่มนี้ธนาคารไม่มีงบประมาณให้พนักงาน ดังนั้น พนักงานผู้ปฏิบัติต้องชำระด้วยตนเอง ทั้งธนาคารไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือชำระภาษีล่าช้า จึงขอขยายเวลายื่นแบบและนำส่งจากข้อเท็จจริงดังกล่าว ยังไม่ถือว่าเป็นเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ตามมาตรา 3 วรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากร จึงขยายเวลาให้ตามที่ขอไม่ได้

จากคำวินิจฉัยดังกล่าว สามารถสรุปได้ว่าเหตุที่ธนาคารอ้างว่าธนาคารได้รับข้อมูลการเสียภาษีจากธนาคารสำนักงานใหญ่ล่าช้า เนื่องจากมีวันหยุดติดกันหลายวัน และไม่ทราบว่า การนำส่งล่าช้าต้องชำระเงินเพิ่ม โดยไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือชำระภาษีล่าช้า ไม่ถือเป็นเหตุจำเป็นที่ขยายเวลาได้

หนังสือที่ กค 0811/2677 ลงวันที่ 3 เมษายน 2543 กรณีบริษัทฯ ไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลพร้อมทั้งงบการเงิน สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 1 มกราคม 2541 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2541 ได้ทันภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด เนื่องจากกรรมการชุดเดิมของบริษัทฯ ยังไม่ได้มอบอำนาจการบริหารงานให้กับกรรมการชุดใหม่ทำให้กรรมการชุดใหม่ไม่สามารถดำเนินการใดๆ ได้ และกรรมการชุดใหม่ได้เป็นโจทก์ยื่นฟ้องกรรมการชุดเดิมในข้อหาชกขออกทรัพย์ ปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ ละเว้นที่จะกระทำการใดๆ ให้เป็นไปตามที่พระราชบัญญัติว่าด้วยบริษัทมหาชน จึงไม่อาจถือได้ว่ามีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ และไม่อยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะพิจารณาขยายเวลาตามมาตรา 3 วรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทยังคงต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน นับตั้งแต่วันที่พ้นกำหนดการยื่นแบบแสดงรายการจนถึงวันที่ชำระภาษีตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร รวมทั้งค่าปรับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

จากคำวินิจฉัยดังกล่าว ข้ออ้างของบริษัทที่ว่ากรรมการชุดเดิมของบริษัทฯ ยังไม่ได้มอบอำนาจให้กรรมการชุดใหม่ฯ จึงไม่สามารถดำเนินการใดๆ ได้ ซึ่งกรรมการชุดใหม่ได้เป็นโจทก์ยื่นฟ้องกรรมการชุดเดิม ในข้อหาชกขออกทรัพย์และปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ ละเว้นที่จะกระทำการใดๆ

ให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติว่าด้วยบริษัทมหาชน กรณีไม่ถือว่าเป็นเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้

หนังสือที่ กค 0706/พ./10984 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2547 เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการของคหรือลดเงินเพิ่มการนำเข้าวัตถุดิบ การที่บริษัทได้ยื่นคำร้องขออนุมัติขยายระยะเวลาการเสียภาษี โดยมีเหตุผลว่าบริษัทไม่ได้มีเจตนาหลบหลีกหรือหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีเป็นเพียงการเข้าใจผิดพลาดในเงื่อนไขที่บริษัทได้รับจากการส่งเสริมการลงทุนและการที่บริษัทจะต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มเป็นจำนวนมาก เนื่องจากการระงับการรับชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าหน้าที่ศุลกากรมาบตาพุดนั้น กรณีดังกล่าวยังถือไม่ได้ว่ามีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ จึงไม่อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจึงไม่มีอำนาจลดหรือลดเงินเพิ่มตามที่บริษัทร้องขอได้

กรณีนี้บริษัทอ้างว่าไม่มีเจตนาหลบหลีกหรือหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่เนื่องจากเข้าใจในเงื่อนไขที่บริษัทได้รับการส่งเสริมการลงทุนผิดพลาด ประกอบกับเจ้าหน้าที่ศุลกากรมาบตาพุดระงับการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นเหตุให้บริษัทต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มเป็นจำนวนมาก ไม่ถือว่าเป็นเหตุจำเป็นที่ทำให้บริษัทไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด

หนังสือที่ กค 0706/พ./2623 (ไม่ปรากฏวันเดือนปี) เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีขอขยายเวลาขึ้นแบบ ภ.พ.30 และของคหรือลดเบี้ยปรับ บริษัทได้ยื่นแบบเมื่อพ้นกำหนดเวลาตามกฎหมายเป็นกรณีที่บริษัทมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายในกำหนดเวลา ทำให้บริษัทต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 89 (2) และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการที่บริษัทมีความเข้าใจผิดพลาดคลาดเคลื่อนเกี่ยวกับประเด็นความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่เข้าลักษณะเป็นกรณีมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ จึงไม่อาจอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทตามที่ร้องขอได้

กรณีนี้บริษัทมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่ประมวลรัษฎากรกำหนด เนื่องจากเข้าใจคลาดเคลื่อนเกี่ยวกับประเด็นความรับผิดชอบ ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือสำคัญผิดหรือเข้าใจผิดในข้อกฎหมาย กรณีไม่ถือว่าเป็นเหตุจำเป็นที่จะได้รับการขยายกำหนดเวลา

หนังสือที่ กค 0706/พ./8568 ลงวันที่ 17 ตุลาคม 2548 เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีภาษีเนื่องจากการก่อสร้างโรงงาน บริษัทขอขยายกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการภาษี โดยอ้างว่าบริษัทนำประเด็นขึ้นมาหารือโดยสมัครใจ ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร อีกทั้งบริษัทได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม เพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่มและเงินเพิ่มไว้บางส่วนแล้ว เมื่อวันที่ 12 เมษายน 2548 กรณียังถือไม่ได้ว่ามีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ และจึงไม่อาจขยาย

กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 3 อนุวรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรได้

กรณีนี้บริษัทขอขยายเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี โดยให้เหตุผลว่าบริษัทได้นำประเด็นดังกล่าวขึ้นหารือด้วยความสมัครใจ ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี อีกทั้งบริษัทได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มรวมทั้งเงินเพิ่มไว้บางส่วนแล้ว กรณีไม่ถือว่ามีเหตุจำเป็นเนื่องจากบริษัทมิได้ยกเหตุผลว่าบริษัทมีเหตุจำเป็นอย่างไร จึงไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลา

หนังสือที่ กค 0706/7094 ลงวันที่ 23 สิงหาคม 2549 กรณีมหาวิทยาลัยได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายไม่ถูกต้อง เนื่องจากโปรแกรมคอมพิวเตอร์ประมวลผลผิดพลาด ไม่ถือว่ามีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ จึงไม่อาจขยายเวลาการยื่นรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 อนุวรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ตามที่มหาวิทยาลัยฯ ร้องขอ ดังนั้น มหาวิทยาลัยต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร และเงินเพิ่มดังกล่าว กรมสรรพากรไม่สามารถงดหรือลดให้ได้ เพราะไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้

คำวินิจฉัยนี้เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้อง เนื่องจากการประมวลผลของคอมพิวเตอร์ผิดพลาด กรณีไม่ถือว่ามีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้

(2) แนวคำวินิจฉัยที่กรมสรรพากรถือว่าเหตุตามคำร้องขอเป็นเหตุจำเป็นที่จะอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาได้

หนังสือที่ กค 0811/10537 ลงวันที่ 11 ตุลาคม 2542 ได้พิจารณาว่าบริษัทมีรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2541 – 30 มิถุนายน 2542 ต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.51 ภายในเดือนกุมภาพันธ์ 2542 จึงจะได้รับสิทธิขยายเวลาชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องขยายเวลาชำระภาษี แต่บริษัทสับสนและเข้าใจผิดว่าการขยายเวลาชำระภาษี หมายถึง การขยายเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีด้วย จึงมิได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 ภายในกุมภาพันธ์ 2542 เป็นเหตุให้บริษัทคิดเงื่อนไขของประกาศกระทรวงการคลัง เมื่อบริษัททราบว่าไม่ถูกต้องจึงได้รับยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.51 และชำระภาษีทั้งหมดในวันที่ 7 พฤษภาคม 2542 จึงอนุมัติให้ขยายเวลายื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.51 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2541 – 30 มิถุนายน 2542 ออกไปจนถึงวันที่ 7 พฤษภาคม 2542 ซึ่งได้ยื่นแบบและชำระภาษีไว้แล้ว โดยต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 0.75 ต่อเดือน ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เป็นการอนุมัติตามมาตรา 3 อนุวรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

จากคำวินิจฉัยดังกล่าว สามารถสรุปได้ว่าบริษัทได้รับสิทธิขยายเวลาชำระภาษีตามประกาศกระทรวงการคลัง แต่บริษัทฯ สับสนและเข้าใจผิดว่าประกาศดังกล่าว หมายถึง การขยายเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีด้วย จึงไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเป็นเหตุให้บริษัทกระทำผิดเงื่อนไขตามประกาศดังกล่าว ซึ่งภายหลังบริษัทได้ยื่นแบบและชำระภาษีแล้ว กรณีดังกล่าว กรมสรรพากรเห็นว่าเป็นเหตุจำเป็นของผู้เสียภาษี จึงอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการออกไป

หนังสือที่ กค 0811/10536 ลงวันที่ 11 ตุลาคม 2542 ได้พิจารณาว่ากรณีที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลา ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีหรือนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ สำหรับเดือนธันวาคม 2542 ที่ธนาคารสมาชิกของสมาคมมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีหรือนำส่งภาษีดังกล่าว โดยให้ขยายเวลาออกไปถึงวันที่ 31 มกราคม 2543 ตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีผลให้ธนาคารสมาชิกของสมาคมไม่ต้องชำระเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ถ้าได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ ซึ่งเหตุที่ขอขยายเนื่องมาจากธนาคารได้จัดเตรียมแผนรองรับเหตุฉุกเฉินปี ค.ศ.2000 เพื่อลดความเสี่ยงจากผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น โดยเห็นว่าระบบการสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์อาจมีผลกระทบต่อข้อมูลเกี่ยวกับภาษีดังกล่าว ซึ่งอาจดำเนินการไม่ทันภายในกำหนดเวลา

จากคำวินิจฉัยดังกล่าว เห็นว่าการที่ธนาคารได้จัดเตรียมแผนรองรับเหตุฉุกเฉินปี ค.ศ.2000 เพื่อลดความเสี่ยงจากผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นได้ โดยเห็นว่าระบบการสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์อาจมีผลกระทบต่อข้อมูลเกี่ยวกับภาษีดังกล่าว ซึ่งอาจดำเนินการไม่ทันภายในกำหนดเวลา จึงถือเป็นเหตุจำเป็นที่จะต้องอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลา

หนังสือที่ กค 0811/248 ลงวันที่ 17 มกราคม 2543 นาง ม. ได้รับหนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากรจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่ กรณีขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด.90 ปีภาษี 2537 และปีภาษี 2538 โดยนาง ม.ได้ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.90 ฉบับปกติและใช้แบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.90 เป็นแบบคำร้องขอคืนเงินภาษี ซึ่งเป็นการยื่นเกินกำหนดเวลาการขอคืนเนื่องจากไม่สบายต้องเลี้ยงดูตัวเองและบุตร ประกอบกับเศรษฐกิจยังไม่ดีขึ้นการกู้ยืมลำบาก จึงขอขยายเวลาการยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรนั้น กรณีดังกล่าวกรมสรรพากรได้เสนอเรื่องให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังพิจารณาสั่งการแล้ว และได้อนุมัติให้ขยายเวลาการยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทดอกเบี้ยตามแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.90 ปีภาษี 2537 และปีภาษี 2538 เป็นวันที่ 29 ตุลาคม 2542 ให้กับนาง ม. เป็นกรณีพิเศษเป็นการเฉพาะราย ซึ่งมีผลให้นาง ม. สามารถยื่นคำร้องขอคืนภาษี

เมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนดได้ตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร และมีสิทธิได้รับคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีชำระภาษีไว้เกินได้

การอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการขอคืนเงินภาษี ด้วยเหตุที่ว่าผู้ขอคืนไม่สบายต้องเลี้ยงดูตัวเองและบุตร ประกอบกับเศรษฐกิจยังไม่ดีขึ้นการกู้ยืมเงินลำบาก กรมสรรพากรถือว่ามีเหตุอันสมควรอนุมัติให้ขยายเวลาได้

หนังสือที่ กค 0811/2667 ลงวันที่ 27 เมษายน 2543 กรณีเงินประจำตำแหน่งที่นาย ก. มีสิทธิได้รับตั้งแต่ปี 2537 – 2541 แต่นาย ก. ได้รับในปี 2542 เนื่องจากต้องรอการพิจารณาอนุมัติให้ได้รับเงินประจำตำแหน่งจากคณะกรรมการพิจารณาเงินเดือนแห่งชาติ และรอการอนุมัติเบิกจ่ายนั้น เงินประจำตำแหน่งดังกล่าวให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของปีภาษี 2537 – 2541 ซึ่งนาย ก. ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2537 – 2541 และถือเป็นกรณีมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร จึงอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2537 – 2541 ของนาย ก. ออกไป อีก 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือฉบับนี้ ซึ่งมีผลทำให้นาย ก. ไม่ต้องรับผิดชอบค่าปรับในกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร และได้รับการลดเงินเพิ่มลงคงเสียในอัตราร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนตามมาตรา 27 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

จากคำวินิจฉัยดังกล่าว เห็นว่าการที่ต้องรอการพิจารณาอนุมัติเงินประจำตำแหน่งจากคณะกรรมการพิจารณาเงินเดือนแห่งชาติและรอการอนุมัติเบิกจ่ายนั้น กรมสรรพากรเห็นว่ากรณีดังกล่าวเป็นเหตุจำเป็นที่สามารถอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการได้

หนังสือที่ กค 0811/พ./1961 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2545 เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีขยายเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติม ได้มีการพิจารณาว่าผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) สำหรับการขายยาสูบให้แก่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร โดยได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ทำให้ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน จึงต้องชำระภาษีเพิ่มเติมพร้อมทั้งเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) มาตรา 89 (4) และเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตามเนื่องจากผู้ประกอบการสำคัญผิดในข้อกฎหมาย และมีความเข้าใจว่าการขายยาสูบให้แก่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรเป็นการส่งออกตามประมวลรัษฎากร จึงขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของโรงงานยาสูบออกไปอีก 6 เดือนนับแต่วันที่ผู้ประกอบการได้รับหนังสือแจ้งจากกรมสรรพากร ทั้งนี้ ตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวล

รชฎากร เป็นผลทำให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเพิ่มเติม โดยไม่ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

จากคำวินิจฉัยดังกล่าว การขยายเวลากฎนี้เป็นการใช้อำนาจตามมาตรา 3 อัญญุ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีสำคัญผิดในข้อกฎหมาย โดยเข้าใจว่าการขยายยาสูบให้แก่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร เป็นการส่งออกตามประมวลรัษฎากร ถือว่าเป็นเหตุจำเป็นที่สามารถอนุมัติให้ขยายเวลาได้

หนังสือที่ กค 0706/588 ลงวันที่ 20 มกราคม 2546 กรณีนาย ป. ไม่ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ งวดที่ 3 ภายในระยะเวลาที่ขอฟ่อน โดยให้เหตุผลว่าไปต่างจังหวัดในช่วงเทศกาลปีใหม่ ทำให้หมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวดต่อไปและต้องชำระภาษีพร้อมเงินเพิ่มเติมอัตรา แต่ตามข้อเท็จจริงของผู้ร้องขอ ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและสมัครใจเสียภาษีให้ถูกต้อง ทั้งยังให้ความร่วมมือในการตรวจสอบเป็นอย่างดี อีกทั้งได้ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะและเงินเพิ่มงวดสุดท้ายไว้เรียบร้อยแล้ว จึงอนุมัติให้ขยายเวลาการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีให้จนถึงวันที่ได้ชำระภาษีอากรแล้ว โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 อัญญุ แห่งประมวลรัษฎากร

จากคำวินิจฉัยดังกล่าว เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด เนื่องจากไปต่างจังหวัดในช่วงเทศกาลปีใหม่และตามข้อเท็จจริงผู้ร้องขอไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและมีความสมัครใจที่จะเสียภาษีให้ถูกต้องทั้งยังให้ความร่วมมือในการตรวจสอบเป็นอย่างดี ถือว่ามีเหตุจำเป็นที่จะอนุมัติให้ขยายเวลาการยื่นแบบและชำระภาษี ซึ่งคำวินิจฉัยนี้ได้นำพฤติกรรมการขอที่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบภาษีมาค่านึงประกอบ

หนังสือที่ กค 0811/7443 ลงวันที่ 1 สิงหาคม 2546 กรณีการขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะและการชำระอากรแสตมป์จากการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในอสังหาริมทรัพย์ โดยได้มีการพิจารณากรณีที่ผู้เสียภาษีเข้าใจว่าการขายที่ดินไม่มีสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แล้ว ดังนั้น ใบรับสำหรับจำนวนเงินที่ผู้ร้องขอต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงได้รับยกเว้นอากรแสตมป์ ตามลักษณะแห่งตราสาร 28 ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ต่อมาปรากฏว่าการขายที่ดินไม่มีสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวไม่เข้าลักษณะที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงทำให้ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องชำระค่าอากรแสตมป์ การที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระค่าอากรแสตมป์ขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ถือว่าผู้เสียภาษีปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมาย แต่การผิดพลาดดังกล่าวเกิดขึ้นโดยผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระค่าอากรแสตมป์ จึงอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระอากรแสตมป์เป็นตัวเงินให้ผู้เสียภาษีตามมาตรา 3 อัญญุ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ไปชำระอากรแสตมป์ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการ

อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการชำระค่าอากรแสตมป์เป็นตัวแทนจากสำนักงานสรรพากรภาคและไม่ต้องชำระเงินเพิ่มอากรตามมาตรา 113 และมาตรา 116 แห่งประมวลรัษฎากร

คำวินิจฉัยนี้เป็นกรณีอนุมัติให้ขยายเวลาชำระค่าอากรแสตมป์เป็นตัวแทน เนื่องจากผู้เสียหายเข้าใจผิดว่าการขายที่ดินไม่มีสิ่งปลูกสร้างต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงได้รับยกเว้นอากรแสตมป์ ต่อมาปรากฏว่าการขายที่ดินไม่มีสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวไม่เข้าลักษณะที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ผู้เสียหายจึงต้องเสียอากรแสตมป์ เนื่องจากผู้เสียหายปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมาย แต่การผิดพลาดดังกล่าวเกิดขึ้นโดยไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระค่าอากรแสตมป์

หนังสือที่ กค 0706/392 ลงวันที่ 17 มกราคม 2548 กรณีการให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรกล่าวคือ บริษัทได้ส่งชิ้นส่วนอุปกรณ์อากาศยานไปซ่อมในต่างประเทศ และได้นำกลับเข้ามาในประเทศไทย โดยบริษัทมิได้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการในต่างประเทศมีหน้าที่ต้องเสียภายในกำหนดเวลา บริษัทจึงมีหน้าที่ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม เนื่องจากบริษัทเข้าใจผิดว่าชิ้นส่วนอุปกรณ์ที่นำเข้าดังกล่าว เป็นสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร และได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทไม่ได้คำนึงว่าการจ่ายเงินสำหรับการซ่อมชิ้นส่วนอุปกรณ์อากาศยานดังกล่าว อยู่ในบังคับต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเมื่อบริษัททราบว่าบริษัทมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวแล้ว บริษัทประสงค์จะปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย และไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษี อีกทั้งบริษัทได้จัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนินการซ่อมอากาศยานของส่วนราชการต่างๆ ตามมติคณะรัฐมนตรี จึงต้องซ่อมอากาศยานให้ทันตามกำหนดระยะเวลาเพื่อนำไปปฏิบัติการกิจสำคัญของส่วนราชการ กรณีถือได้ว่ามีเหตุอันสมควร จึงอนุมัติให้ขยายเวลาการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มไปจนถึงวันที่ 28 มกราคม 2548 โดยบริษัทยังคงต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนถึงวันนำส่งภาษีตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

คำวินิจฉัยดังกล่าวเป็นกรณีที่บริษัทได้รับอนุมัติให้ขยายเวลานำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากบริษัทเข้าใจผิดว่าชิ้นส่วนอุปกรณ์ที่นำเข้าดังกล่าวเป็นสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรและได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยบริษัทประสงค์จะปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย อีกทั้งบริษัทได้จัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนินการซ่อมอากาศยานของส่วนราชการต่างๆ จึงต้องซ่อมอากาศยานให้ทันตามกำหนดระยะเวลาเพื่อนำไปปฏิบัติการกิจของส่วนราชการ ซึ่งกรมสรรพากรเห็นว่ากรณีดังกล่าวเป็นเหตุจำเป็น

หนังสือที่ กค 0706/6236 ลงวันที่ 28 กรกฎาคม 2548 เรื่องอากรแสตมป์ กรณีของค
เงินเพิ่มอากรได้มีการพิจารณากรณีทำหนังสือสัญญาให้ที่ดินโดยไม่มีค่าตอบแทน เข้าลักษณะ
เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 91/1 (4) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากการขาย
อสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำเกินห้าปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ จึงไม่ต้องเสียภาษี
ธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4 (6) แห่งพระราช
กฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือ
หากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ดังนั้น ใบรับสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว จึงไม่ได้รับ
ยกเว้นค่าอากรแสตมป์ ตามลักษณะแห่งตราสาร 28 (จ) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ เมื่อไม่ได้
ชำระอากรแสตมป์ขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม จึงเป็นการปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมาย
ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอากร 6 เท่า ของเงินอากรที่ต้องเสียตามมาตรา 114 (2) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร
ต่อมาเมื่อทราบที่ต้องชำระค่าอากรแสตมป์จึงไปชำระ เมื่อวันที่ 18 มีนาคม 2548 และยื่นคำร้อง
ของคเงินเพิ่มอากรแสตมป์ โดยไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระค่าอากรแสตมป์ กรณีมีเหตุอันสมควร
อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระค่าอากรแสตมป์เป็นตัวเงินให้ตามมาตรา 3 อัญญา วรรคหนึ่ง แห่ง
ประมวลรัษฎากร และไม่ต้องชำระเงินเพิ่มอากรแต่อย่างใดตามมาตรา 113 และมาตรา 116 แห่ง
ประมวลรัษฎากร

จากคำวินิจฉัยดังกล่าวเป็นกรณีผู้เสียภาษีของคเงินเพิ่มอากรแสตมป์ เนื่องจากเข้าใจผิด
ว่าการให้ที่ดินโดยไม่มีค่าตอบแทน ถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร ต้อง
เสียภาษีธุรกิจเฉพาะแต่ได้รับยกเว้นค่าอากร ต่อมาทราบภายหลังว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้
กระทำเกินห้าปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เมื่อใบรับ
สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไม่ได้รับยกเว้นค่าอากรแสตมป์ ดังนั้น ผู้ยื่นคำขอจึงต้อง
ชำระอากรแสตมป์และต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอากร 6 เท่า ของอากรที่ต้องเสีย ถือว่ามีเหตุอันสมควร
อนุมัติให้ขยายเวลาชำระค่าอากรแสตมป์

หนังสือที่ กค 0706/6996 ลงวันที่ 18 สิงหาคม 2549 กรณีนาย ก. และคณะได้มี
หนังสือขอความเป็นธรรม เพื่อขอคเงินเพิ่มในส่วนที่นำส่งไว้ไม่ครบถ้วนนั้น ตามมาตรา 27 ทวิ
แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้เงินเพิ่มถือเป็นเงินภาษีที่เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมาย มิได้เกิดจาก
ข้อสัญญาที่ลูกหนี้ให้ไว้แก่เจ้าหนี้ ซึ่งต่างจากเบี้ยปรับที่จะลดหรือลดได้ ทั้งนี้ กฎหมายได้กำหนดไว้
ชัดเจน และการที่จะลดหรือคเงินเพิ่มได้ต้องเป็นไปตามกฎหมายเช่นกัน เมื่อนาย ก. และคณะ
ต้องร่วมรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ของเงินภาษีที่ต้องชำระ
แต่การนำส่งภาษีไว้ไม่ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดดังกล่าว เกิดจากเจ้าพนักงานที่ดินคำนวณ
ราคาทุนทรัพย์สินผิดพลาด จึงถือเป็นความบกพร่องของเจ้าพนักงานที่ดินโดยมิได้เกิดจากเจตนาที่จะ

หลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษี ดังนั้น เพื่อความเป็นธรรมและบรรเทาภาระแก่นาย ก. และคณะอธิบดีกรมสรรพากรจึงอนุมัติให้ขยายเวลาการนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร แต่ต้องชำระเงินเพิ่มร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนตามมาตรา 27 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

คำวินิจฉัยดังกล่าวเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีนำส่งภาษีไม่ครบถ้วน เนื่องจากเจ้าพนักงานที่ดินคำนวณราคาทุนทรัพย์สินผิดพลาด ซึ่งกรมสรรพากรเห็นว่าการผิดพลาดดังกล่าว เป็นความบกพร่องของเจ้าพนักงานที่ดิน ไม่ได้เกิดจากเจตนาหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีของผู้เสียภาษี และเพื่อความ เป็นธรรม จึงอนุมัติให้ขยายเวลานำส่งภาษีได้

แนวคำพิพากษาฎีกา

คำพิพากษาฎีกาที่ 1627/2525 ตามความในบทบัญญัติมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร อำนาจการขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาการยื่นอุทธรณ์ภาษีเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ในอันที่จะใช้ดุลพินิจวินิจฉัยสั่งการโดยเฉพาะ เป็นคนละขั้นตอนกับการที่จะใช้สิทธิทางศาล เพื่อขอให้พิพากษาบังคับได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 55 และตามฟ้องโจทก์ไม่ปรากฏว่าคำสั่งของอธิบดีที่ไม่อนุญาตให้ โจทก์ขยายเวลาการอุทธรณ์กระทำโดยไม่ชอบหรือผิดกฎหมายอย่างไร อธิบดีกรมสรรพากรจึงมีอำนาจที่จะออกคำสั่งในเรื่องนี้ได้โดยชอบ

ศาลฎีกาได้พิพากษาโดยวางหลักกฎหมายไว้ว่า การใช้ดุลพินิจสั่งการให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เมื่อไม่ปรากฏว่าการใช้ดุลพินิจดังกล่าวกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ศาลจึงไม่อาจเข้าไปตรวจสอบการใช้ดุลพินิจดังกล่าวได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 1533/2540 กรณีที่ผู้รับการประเมินมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ย่อมมีสิทธิขอให้อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลา ในการยื่นคำอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ หากอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นว่าผู้รับการประเมินมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาการอุทธรณ์การประเมินได้ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร แต่กลับสั่งไม่อนุมัติให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาแก่ผู้รับการประเมินตามความจำเป็นแก่กรณีจึงเป็นการขัดขวางมิให้ผู้รับการประเมินได้รับสิทธิในการพิจารณาอุทธรณ์ และสิทธิในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล คำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้รับการประเมินมีสิทธิฟ้องขอให้ศาลภาษีอากรกลางเพิกถอนคำสั่งอันไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้นได้ เพื่อให้ศาลภาษีอากรแก้ไขคำสั่งของอธิบดี

กรมสรรพากรเสียใหม่ให้ถูกต้องตามเจตนารมณ์ของมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ต่อไป โดยถือว่าคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวเป็นคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร มิฉะนั้นผู้รับการประเมินย่อมไม่มีโอกาสที่จะได้รับสิทธิตามมาตรา 3 อัญญา และมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ดังนี้ได้

คำพิพากษาฎีกานี้ได้วินิจฉัยตามบทบัญญัติมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร และได้วางหลักกฎหมายเพิ่มเติมว่า

1) หากเป็นกรณีอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์จะขอขยายต่อศาลไม่ได้ เพราะไม่มีกฎหมายบัญญัติให้ศาลมีอำนาจสั่งขยายในชั้นนี้ได้

2) ถ้าผู้อุทธรณ์ขอขยายเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังแล้ว แต่อธิบดีหรือรัฐมนตรีไม่อนุมัติให้ขยาย คำสั่งดังกล่าวยังไม่ถือเป็นที่สุดเพราะคำสั่งของอธิบดีหรือรัฐมนตรีเป็นผู้ใช้อำนาจทางบริหาร ศาลซึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจตุลาการย่อมมีอำนาจตรวจสอบว่าคำสั่งไม่อนุมัตินั้นชอบด้วยกฎหมายหรือไม่

คำพิพากษาฎีกาที่ 6305/2540 การยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีบทบัญญัติกฎหมายบังคับให้ผู้อุทธรณ์ต้องกระทำเองทั้งมิใช่เป็นเรื่องเฉพาะตัว โจทก์จึงมอบอำนาจให้ผู้อื่นดำเนินการแทนได้ เมื่อโจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินก่อนผ่าตัดฉันทาถึง 18 วัน ซึ่งเพียงพอที่โจทก์จะยื่นอุทธรณ์ได้ทัน แต่โจทก์เพิ่งมายื่นอุทธรณ์หลังครบกำหนดเวลาอุทธรณ์แล้วเกือบ 2 เดือน กรณีจึงถือได้ว่าไม่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ดังนั้น การที่จำเลยทั้งสองมีคำสั่งไม่อนุมัติให้ขยายเวลาอุทธรณ์ให้แก่โจทก์ จึงชอบด้วยมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว และกรณีไม่มีเหตุที่ศาลจะสั่งขยายระยะเวลาการอุทธรณ์ให้แก่โจทก์ตามคำขอได้

กรณีนี้ศาลฎีกาได้นับระยะเวลาที่โจทก์รับหนังสือแจ้งการประเมินมาพิจารณาประกอบเหตุจำเป็นของโจทก์ เมื่อโจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินก่อน โจทก์ผ่าตัดฉันทาถึง 18 วัน เป็นระยะเวลาพอสมควรที่โจทก์จะทำอุทธรณ์ได้ทัน ประกอบกับการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โจทก์สามารถมอบอำนาจให้ผู้อื่นดำเนินการแทนได้ แต่โจทก์มายื่นอุทธรณ์หลังครบกำหนดเวลาอุทธรณ์เป็นเวลาเกือบ 2 เดือน จึงไม่มีเหตุที่จะให้โจทก์ขยายเวลายื่นอุทธรณ์

คำพิพากษาฎีกาที่ 8292/2540 ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องขยายเวลายื่นรายการชำระภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 28 พฤศจิกายน 2534 เป็นการให้โอกาสแก่ผู้มีหน้าที่ยื่นรายการ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งยังมีได้ยื่นรายการและชำระภาษีอากรไว้ไม่ครบถ้วน หรือมิได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ หรือหักไว้ไม่ครบถ้วน หรือมิได้นำส่งภาษีอากรให้ครบถ้วน ได้มีโอกาสยื่นรายการและชำระภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร

ให้เป็นการถูกต้องต่อไป โดยผู้ยื่นไม่ต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม และไม่ต้องรับผิดชอบทางอาญา สำหรับภาษีอากรส่วนที่ชำระหรือนำส่งเท่านั้น แต่ถ้าผู้ยื่นยังยื่นรายการและชำระภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรไม่ถูกต้องแล้ว ภาษีอากรในส่วนที่ไม่ถูกต้องจะไม่ได้รับประโยชน์ตามประกาศข้างต้น หากใช่เป็นการนิรโทษกรรมให้แก่ผู้เสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องก่อนหน้านี้ และได้ยื่นชำระภาษีเพิ่มเติมตามประกาศนี้แล้วก็เป็นอันพ้นผิดไม่ต้องถูกเรียกตรวจสอบประเมินภาษีใหม่ในภายหลังอีก ดังที่โจทก์อุทธรณ์แต่อย่างไร

จากคำพิพากษาฎีกาดังกล่าวได้วางหลักไว้ว่า เมื่ออธิบดีหรือรัฐมนตรีมีคำสั่งให้อนุมัติขยายกำหนดเวลา ตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม และค่าปรับ สำหรับภาษีอากรส่วนที่ชำระหรือนำส่งเท่านั้น แต่ถ้าผู้ยื่นยังยื่นรายการและชำระภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรไม่ถูกต้องแล้ว ภาษีอากรในส่วนที่ไม่ถูกต้องจะไม่ได้รับประโยชน์ดังกล่าวจากการขยายเวลานั้น

คำพิพากษาฎีกาที่ 4275/2543 ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องขยายเวลาขึ้นรายการชำระภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 2 และข้อ 5 ระบุว่า ถ้าได้ยื่นรายการและชำระภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรตั้งแต่วันที่ 1 ธันวาคม 2534 ถึงวันที่ 31 มกราคม 2535 ผู้ยื่นไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ฉะนั้น ผู้ที่จะได้รับประโยชน์โดยได้รับยกเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวจะต้องชำระหนี้ค่าภาษีอากรแก่เจ้าเลยจนครบถ้วนภายในระยะเวลาที่ประกาศกระทรวงการคลังกำหนด เมื่อโจทก์ทั้งสองยังมีได้ชำระหนี้ค่าภาษีอากรแก่เจ้าเลยจนครบถ้วนภายในระยะเวลาที่ประกาศกระทรวงการคลังกำหนด โจทก์ทั้งสองย่อมไม่ได้รับยกเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าว

คำพิพากษานี้เป็นกรณีที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง อาศัยอำนาจตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ออกประกาศกระทรวงการคลัง โดยมีเงื่อนไขว่าผู้ที่ได้รับอนุมัติให้ขยายเวลาต้องเป็นผู้ที่ชำระภาษีอากรให้กับกรมสรรพากรครบถ้วน เมื่อโจทก์ไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขจึงไม่ได้รับอนุมัติให้ขยายเวลาขึ้นแบบแสดงรายการ ชำระภาษี หรือนำส่งภาษี

คำพิพากษาฎีกาที่ 4819/2547 หากโจทก์เห็นว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่ชอบด้วยประมวลรัษฎากร โจทก์ต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร การที่โจทก์ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เกินกำหนดสามสิบวัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งขัดต่อประมวลรัษฎากรมาตรา 30 พร้อมกับยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์แล้ว

แต่ไม่ได้รับอนุญาตให้ขยายระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร เท่ากับว่าโจทก์ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลฎีกาชั้นอุทธรณ์ โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง

จากคำพิพากษาฎีกาดังกล่าวได้อธิบายหลักการฟ้องคดี โดยโจทก์ต้องอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน การที่โจทก์ยื่นอุทธรณ์เกินกำหนดเวลาอุทธรณ์ตามที่กฎหมายกำหนด และไม่ได้รับอนุมัติให้ขยายเวลาอุทธรณ์เป็นการขัดต่อมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่มีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาล

คำพิพากษาฎีกาที่ 1738/2548 บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญา วรรคหนึ่ง มีความหมายว่าอธิบดีกรมสรรพากรจะเห็นสมควรสั่งให้ขยายกำหนดเวลาหรือเลื่อนกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือการอุทธรณ์ หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรออกไปได้ เมื่อผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่อโจทก์เป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย จึงมิใช่ผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย จำเลยได้แจ้งการประเมินให้โจทก์ทราบรวม 7 ฉบับ โดยส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับในประเทศ จำหน่ายของระบุชื่อโจทก์เป็นผู้รับตามกฎหมายของโจทก์ที่จดทะเบียนไว้ต่อสำนักงานทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทจังหวัดตรัง โดยมี นาย พ. ซึ่งบรรณคดีภาวะและอยู่ที่นั่นรับไว้แล้ว จึงเป็นการแจ้งการประเมินที่ชอบและถือว่าโจทก์ได้รับทราบการแจ้งการประเมินแล้ว ตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีจึงมิใช่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ตามกำหนดเวลาได้ การที่อธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งไม่อนุญาตให้โจทก์ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ จึงชอบแล้ว²⁰

ในทางปฏิบัติการอนุมัติให้ขยายเวลาตามประมวลรัษฎากร จะมีอยู่ 2 ลักษณะ ดังนี้

1) ผู้มีอำนาจอนุมัติให้ขยายเวลาเป็นการเฉพาะเรื่องและเฉพาะราย โดยจะพิจารณาจากคำร้องขอของผู้ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาว่าเป็นผู้ที่ไม่ได้อยู่ในประเทศไทย มีเหตุจำเป็น หรือเหตุอันสมควรที่จะอนุมัติให้ขยายเวลาได้หรือไม่ ซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องยื่นคำร้องแสดงเหตุขัดข้องที่ไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดระยะเวลาได้ พร้อมแนบพยานหลักฐานสนับสนุนเหตุดังกล่าว

2) ผู้มีอำนาจอนุมัติให้ขยายเวลาอนุมัติ โดยออกเป็นประกาศกรมสรรพากรกำหนดเหตุจำเป็นหรือเหตุอันสมควรในแต่ละกรณีไว้ หากผู้ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาประสบเหตุดังกล่าวสามารถยื่นคำร้องขออนุมัติให้ขยายเวลาตามที่กฎหมายกำหนดในประกาศดังกล่าวได้ ซึ่งเมื่อยื่นคำร้องแล้ว เจ้าหน้าที่ที่รับคำร้องจะพิจารณาเพียงว่าข้ออ้างดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไข และ

²⁰ กัมปนาท บุณยรอด. (2552, มกราคม). “รู้หลักเกณฑ์ขยายกำหนดเวลา ไม่ผิดอาญา ไม่เสียเบี้ยปรับเงินเพิ่ม.” *สรรพากรศาสตร์*, 56(1) หน้า 14-37.

หลักเกณฑ์ที่ประกาศกำหนดไว้หรือไม่ หากเข้าลักษณะตามประกาศนั้นจะได้รับสิทธิประโยชน์จากการขยายดังกล่าว ดังนั้นในการออกประกาศเพื่อขยายกำหนดเวลานั้น จึงต้องเป็นเรื่องที่มีผลกระทบต่อประชาชนจำนวนมาก เช่น

ประกาศกรมสรรพากร เรื่องขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี และการนำส่งภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2546 เนื่องจากในปัจจุบันมีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษี โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษี ชำระภาษี หรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับภาษีแต่ละประเภท แต่การยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตอาจมีเหตุขัดข้องหรือข้อผิดพลาดของระบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์และระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต อันเป็นผลให้การยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษีดังกล่าวเกินกำหนดเวลาตามกฎหมาย โดยมีใช้ความผิดของผู้เสียภาษีแต่อย่างใด รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตออกไปอีกเจ็ดวันทำการ นับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต แล้วแต่กรณี หากมีเหตุการณ์ลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้

ข้อ 1 กรณีผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและสั่งโอนเงิน เพื่อชำระภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต แต่ระบบการโอนเงินของหน่วยรับชำระภาษีขัดข้อง โดยผู้เสียภาษีเข้าใจว่าได้โอนเงินชำระภาษีแล้ว

ข้อ 2 กรณีผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาและสามารถสั่งโอนเงิน เพื่อชำระภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตในวันถัดจากวันครบกำหนดเวลาแล้ว แต่ธนาคารไม่ปิดระบบการโอนเงิน เป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีเข้าใจว่าได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตแล้ว

ข้อ 3 กรณีระบบการรับแบบแสดงรายการภาษีของกรมสรรพากรขัดข้องในระหว่างที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและสั่งโอนเงิน

ข้อ 4 กรณีระบบเครือข่ายของกรมสรรพากรขัดข้องในระหว่างที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและสั่งโอนเงิน

ข้อ 5 กรณีมีเหตุอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกับข้อ 1 ถึงข้อ 4 โดยมีใช้เป็นการผิดของผู้เสียภาษี

และตามแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ มจ.7/2553 ลงวันที่ 25 สิงหาคม 2553 เรื่อง การรับแบบแสดงรายการและรับชำระภาษีทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ข้อ 11 ได้กำหนดว่า การที่ กรมสรรพากรจะพิจารณาขยายเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษี ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ต่อเมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นคำร้องขอขยายเวลาการยื่นแบบแสดง รายการภาษี การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษีผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตต่ออธิบดีกรมสรรพากร ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาท้องที่ สำนักบริหารการเสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์จะดำเนินการ ตรวจสอบและพิจารณาคำร้องว่า ผู้เสียภาษีไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการ ชำระภาษี หรือนำส่ง ภาษี สำหรับเหตุการณ์ที่กรมสรรพากรกำหนดหรือไม่ ถ้ามีให้แจ้งรายชื่อผู้เสียภาษีที่ได้รับการ ขยายเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเป็นหนังสือไปยังสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงาน สรรพากรพื้นที่สาขาสังกัด และให้มีหนังสือแจ้งผลการพิจารณาคำร้องให้แก่ผู้เสียภาษีทราบทุกราย

สำหรับกรณีที่มีการอนุมัติให้ขยายเวลาแล้ว และวันสุดท้ายที่ได้มีการขยายเวลาออกไป ตรงกับวันหยุดราชการตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 117/2545 ลงวันที่ 28 ตุลาคม 2545 เรื่องการ นับระยะเวลาเพื่อคำนวณเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตาม มาตรา 27 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 มาตรา 89/1 และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร กรณี กำหนดในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบแสดงรายการหักภาษีและนำเงิน หรือแบบนำส่งภาษี วันสุดท้ายตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการได้กำหนดเป็น 2 กรณี ดังนี้

(1) กรณีขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการตามที่บัญญัติไว้ในประมวล รัษฎากร โดยได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรตามมาตรา 3 อัญญา วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร และวันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่ขยายออกไปดังกล่าว ตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการให้นับ วันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้น เป็นวันสุดท้ายของระยะเวลาตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ แต่ต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง นับแต่พ้นกำหนดเวลายื่นแบบ แสดงรายการภาษีหรือแบบแสดงรายการหักภาษีและนำเงินภาษีส่ง หรือแบบนำส่งภาษีจนถึงวัน ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีตามมาตรา 27 หรือมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) กรณีขยายกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร โดยได้รับอนุมัติจาก รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังตามมาตรา 3 อัญญา วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และวันสุดท้าย แห่งระยะเวลาที่ขยายออกไปดังกล่าวตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ ให้นับวันที่เริ่มทำการ ใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้น เป็นวันสุดท้ายของระยะเวลาตามมาตรา 193/8 แห่งประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแต่อย่างใด

3.2 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการขยายเวลาตามกฎหมายต่างๆ ภายในประเทศ

3.2.1 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการขยายหรือยื่นระยะเวลาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

ในกรณีที่กฎหมายหรือศาลกำหนดเวลาให้คู่ความดำเนินกระบวนการพิจารณาไว้เฉพาะแล้ว คู่ความหรือผู้ที่เกี่ยวข้องต้องดำเนินการดังกล่าว ก่อนสิ้นระยะที่กำหนดตามมาตรา 22 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง หากคู่ความไม่ได้ดำเนินการภายในเวลาที่กำหนด อาจส่งผลให้คู่ความหมดสิทธิดำเนินกระบวนการพิจารณานั้น โดยไม่คำนึงถึงการจงใจหรือประมาท เลินเล่อของคู่ความที่ไม่ดำเนินการภายในกำหนดเวลา เช่น การยื่นอุทธรณ์หรือฎีกาต้องกระทำภายใน กำหนดหนึ่งเดือน หากพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวคู่ความย่อมหมดสิทธิในการอุทธรณ์หรือฎีกา เป็นต้น²¹ แต่การที่กฎหมายกำหนดระยะเวลาไว้หรือที่ศาลกำหนดเองเป็นการกำหนดโดยทั่วๆ ไป อาจ ไม่เหมาะสมแก่รูปคดีบางเรื่อง กฎหมายจึงผ่อนผันให้คู่ความยื่นคำร้องขอให้ศาลขยายหรือยื่น ระยะเวลาได้²² ตามมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งบัญญัติว่า

“เมื่อศาลเห็นสมควรหรือเมื่อคู่ความฝ่ายที่เกี่ยวข้องได้ยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้อง ให้ ศาลมีอำนาจที่จะออกคำสั่งขยายหรือยื่นระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายนี้หรือตาม ที่ศาลกำหนดไว้ หรือระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่งอันกำหนดไว้ในกฎหมายอื่น เพื่อให้ ดำเนินหรือมิให้ดำเนินกระบวนการใดๆ ก่อนสิ้นระยะเวลานั้น แต่การขยายหรือยื่นเวลา เช่นว่านี้ให้ฟังทำได้ต่อเมื่อมีพฤติการณ์พิเศษ และศาลได้มีคำสั่งหรือคู่ความมีคำขอขึ้นมาก่อน สิ้นระยะเวลานั้น เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุสุดวิสัย”

จากบทบัญญัติดังกล่าว ระยะเวลาตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง หมายถึง ระยะเวลา ที่กำหนดไว้ เพื่อให้ดำเนินหรือมิให้ดำเนินกระบวนการพิจารณานั้นภายในกำหนดเวลา เช่น กำหนด เวลาให้จำเลยยื่นคำให้การ กำหนดเวลายื่นคำอุทธรณ์ กำหนดเวลายื่นฎีกา กำหนดเวลายื่นคำร้องขอ พิจารณาคดีใหม่ หรือกำหนดเวลาร้องขอเพิกถอนการบังคับคดี หรือกำหนดเวลาในการร้องขอเฉลี่ย ทรัพย์ เป็นต้น ซึ่งกำหนดเวลาดังกล่าวอาจแบ่งได้ ดังนี้

(1) กำหนดเวลาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง หมายถึง กำหนดเวลาที่ บัญญัติไว้ตามมาตราต่างๆ ที่กำหนดให้คู่ความหรือผู้ที่เกี่ยวข้องในคดีต้องดำเนินการภายใน กำหนดเวลาที่บัญญัติไว้ในมาตรานั้น เช่น มาตรา 177 กำหนดให้จำเลยยื่นคำให้การภายในสิบห้าวัน

²¹ คณิต ฅ นคร. (2548). *กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งภาคการดำเนินคดี*. หน้า 209.

²² จักรพงษ์ เล็กสกุลไชย. (2549). *คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาค 1 ถึงภาค 3*. หน้า 187.

มาตรา 199 จัตวา คำขอพิจารณาคดีใหม่นั้นให้ยื่นภายในสิบห้าวัน นับจากวันที่ได้ส่งคำบังคับตามคำพิพากษาหรือคำสั่งให้แก่จำเลยที่ขาดนัดยื่นคำให้การ หรือมาตรา 229 กำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ภายในหนึ่งเดือน นับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่ง เป็นต้น

(2) กำหนดเวลาตามที่ศาลกำหนด หมายถึง เรื่องนั้นไม่มีบทบัญญัติในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกำหนดเวลาไว้ แต่ศาลกำหนดให้คู่ความฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดดำเนินกระบวนการพิจารณาภายในเวลาที่กำหนด โดยได้แจ้งให้คู่ความหรือผู้ที่ต้องปฏิบัติทราบคำสั่งศาลแล้ว เช่น กรณีคู่ความยื่นอุทธรณ์ ศาลอาจสั่งให้ผู้อุทธรณ์นำส่งสำเนาอุทธรณ์ให้แก่อีกฝ่ายหนึ่งภายในเวลา 7 วัน หรือ 15 วัน ซึ่งกำหนดเวลาเช่นนี้ เรียกว่า เป็นกำหนดเวลาที่เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาที่ศาลกำหนด หรือเมื่อคู่ความยื่นคำคู่ความมาไม่เรียบร้อยหรือไม่ถูกต้องตามรูปแบบ ศาลมีอำนาจตามมาตรา 18 วรรคสอง แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง อาจสั่งให้ผู้ยื่นไปแก้ไขมาให้เรียบร้อยภายในเวลาที่กำหนด ถือว่าเป็นระยะเวลาที่ศาลกำหนด

(3) ระยะเวลาที่เกี่ยวกับวิธีพิจารณาที่บัญญัติไว้ในกฎหมายอื่น หมายความว่า เป็นระยะเวลาที่ศาลไม่ได้กำหนดและประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งไม่ได้บัญญัติไว้ แต่บัญญัติในกฎหมายอื่นซึ่งเป็นระยะเวลาที่เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีในศาล และไม่ใช่อายุความ เช่น กำหนดเวลาที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ถือว่าเป็นระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมายอื่น กำหนดเวลาที่บัญญัติไว้ในกฎหมายอื่นถึงแม้เป็นกฎหมายสารบัญญัติ หากเป็นระยะเวลาที่เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาแล้ว ถือว่าเป็นกำหนดเวลาตามความหมายของมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เช่น กำหนดเวลาที่ให้นำคดีมาฟ้องตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร หรือกำหนดเวลาให้ผู้ที่ถูกเวนคืนอสังหาริมทรัพย์นำคดีมาฟ้องหลังจากที่ได้อุทธรณ์คำวินิจฉัยของรัฐมนตรีผู้รับผิดชอบในการเวนคืน ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ ถือเป็นกำหนดเวลาเกี่ยวกับวิธีพิจารณาเหมือนกัน หรือแม้แต่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้มีการกำหนดเวลาเกี่ยวกับวิธีพิจารณาเหมือนกัน เช่น การร้องขอให้เพิกถอนมติที่ประชุมใหญ่ซึ่งเป็นกำหนดเวลาที่ให้นำคดีมาสู่ศาล ดังนั้น กำหนดเวลาที่จะยื่นหรือขยายได้ต้องเป็นกำหนดเวลา 3 ประการ ตามที่กล่าวมาข้างต้น²³

หลักเกณฑ์การขยายหรือยื่นระยะเวลาตามมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง แบ่งได้ดังนี้

²³ อุดม เฟื่องฟูง. (2543). คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาค 1 ตอน 1. หน้า 153-154.

(1) การขยายหรือย่นระยะเวลาได้ทั้งในกรณีที่ศาลเห็นเองหรือคู่ความ ซึ่งหมายถึงบุคคลผู้ยื่นคำฟ้องหรือถูกฟ้องต่อศาล และเพื่อประโยชน์แห่งการดำเนินกระบวนการพิจารณา ให้รวมถึงบุคคลผู้มีสิทธิกระทำการแทนบุคคลนั้นๆ ตามกฎหมายหรือในฐานะทนายความยื่นคำขอให้ศาลมีคำสั่ง แต่บุคคลภายนอกซึ่งมิใช่คู่ความไม่มีสิทธิยื่นคำขอ²⁴

(2) เหตุผลที่คู่ความขอขยายหรือย่นระยะเวลา ต้องมีพฤติการณ์พิเศษหรือเหตุสุดวิสัยจนไม่สามารถดำเนินการได้ภายในเวลาที่กำหนดไว้

คำว่า พฤติการณ์พิเศษ หมายถึง กรณีที่มีเหตุใดเหตุหนึ่งเกิดขึ้น อันจะทำให้เป็นการขัดขวางหรือเหนี่ยวรั้งการดำเนินกระบวนการพิจารณาที่ต้องทำนั้น ให้ไม่สามารถกระทำได้ภายในกำหนดเวลา หรือถ้าหากรอให้ครบกำหนดเวลาแล้วมีพฤติการณ์พิเศษที่ก่อเหตุให้เกิดเป็นความเสียหาย ฉะนั้น การขอขยายหรือย่นเวลา จึงต้องมีพฤติการณ์พิเศษ และพฤติการณ์พิเศษดังกล่าวต้องมีจนถึงสิ้นระยะเวลาตามที่กฎหมายหรือศาลกำหนด ถ้าหากพฤติการณ์พิเศษหมดไปก่อนและมีเวลาที่จะปฏิบัติได้หรือยังมีเวลาเหลือพอจะปฏิบัติได้ ไม่สามารถนำพฤติการณ์พิเศษนั้นมาอ้างขอขยายหรือขยายระยะเวลาได้²⁵ สำหรับคำพิพากษาฎีกาที่กำหนดไว้เป็นบรรทัดฐาน กรณีที่ศาลอนุญาตให้ขยายเวลาเนื่องจากมีพฤติการณ์พิเศษ ดังนี้

คำพิพากษาฎีกาที่ 678/2532 การที่ศาลจะสั่งขยายระยะเวลายื่นฎีกาให้หรือไม่นั้น อยู่ในดุลพินิจของศาล การที่โจทก์ยื่นคำร้องขอขยายก่อนครบกำหนดยื่นฎีกา และอ้างเหตุว่าโจทก์ได้ย้ายที่ทำการแห่งใหม่และได้แต่งตั้งทนายโจทก์คนใหม่แล้ว โดยทนายโจทก์คนใหม่ได้แจ้งให้ศาลทราบด้วยว่า การส่งหมายนัดฟังคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ให้โจทก์ขอให้แจ้งไปที่ทำการแห่งใหม่ปรากฏว่าเจ้าพนักงานศาลได้ส่งหมายนัดไปยังทนายโจทก์คนเดิม โจทก์จึงไม่ทราบคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ อันถือได้ว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษและมีเหตุสมควร คำสั่งของศาลชั้นต้นที่ได้ขยายระยะเวลายื่นฎีกาจึงชอบแล้ว

จากเหตุผลของโจทก์ในการยื่นคำร้องขอขยายเวลายื่นฎีกา คือ โจทก์ย้ายที่ทำการใหม่และได้แจ้งการเปลี่ยนแปลงที่อยู่ของที่ทำการใหม่ให้ศาลทราบแล้ว แต่เจ้าพนักงานศาลยังคงส่งหมายนัดไปยังที่ทำการแห่งเดิม ทำให้โจทก์ไม่ทราบคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ กรณีนี้ศาลถือว่ามีพฤติการณ์พิเศษและมีเหตุสมควรที่จะขยายเวลายื่นฎีกา โดยอาจเป็นเพราะศาลเห็นว่าความผิดพลาดหรือความบกพร่องที่เป็นเหตุให้โจทก์ยื่นฎีกาล่าช้ามิได้เกิดจากความผิดโจทก์

²⁴ ไพโรจน์ วายุภาพ. (2551). คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาค 1 บททั่วไป. หน้า 122.

²⁵ อุดม เพ็ญพุ่ม. เล่มเดิม. หน้า 156-157.

คำพิพากษาฎีกาที่ 3762/2537 โจทก์ยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาวางเงินค่าขึ้นศาลชั้นอุทธรณ์ก่อนสิ้นระยะเวลาอุทธรณ์ต่อศาลชั้นต้น โดยอ้างเหตุว่าเป็นเงินส่วนที่โจทก์มิได้ตั้งงบประมาณไว้และไม่มีเงินอื่นใดจึงต้องยืมเงินสะสม ซึ่งการยืมเงินดังกล่าวจะต้องดำเนินการตามระเบียบโดยขอความเห็นชอบจากสภาเทศบาล และต้องได้รับอนุมัติจากผู้ว่าราชการจังหวัด ถือว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษ ศาลชั้นต้นมีอำนาจขยายระยะเวลาตามคำร้องของโจทก์ได้

คดีนี้โจทก์เป็นหน่วยงานราชการอ้างเหตุในการขอขยายเวลาวางเงินค่าขึ้นศาลว่าโจทก์ไม่ได้ตั้งงบประมาณในส่วนที่เป็นค่าธรรมเนียมศาลไว้ และกระบวนการยืมเงินส่วนอื่นต้องเสนอผู้บังคับบัญชาหลายชั้น ศาลถือว่ากรณีนี้เป็นพฤติการณ์พิเศษโดยอาจคำนึงถึงสภาพการปฏิบัติงานของหน่วยงานราชการที่ต้องดำเนินการ โดยมีระเบียบและขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้

คำพิพากษาฎีกาที่ 2679/2544 การเรียงอุทธรณ์จะต้องตรวจดูข้อความในคำพิพากษาศาลชั้นต้น เพื่อหาข้อโต้แย้งทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่ศาลชั้นต้นนำมาวินิจฉัย ผู้อุทธรณ์จึงจำเป็นต้องมีสำเนาคำพิพากษาศาลชั้นต้นไว้ประกอบการเรียงอุทธรณ์ โจทก์ยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ในวันสุดท้ายของระยะเวลาอุทธรณ์ และอ้างเหตุว่าโจทก์ได้ขอคัดคำพิพากษาไว้แล้ว เพิ่งพิมพ์แล้วเสร็จและได้รับในวันนั้น จึงเป็นเรื่องนอกเหนือการบังคับของโจทก์ ศาลฎีกาถือเป็นกรณีที่มีพฤติการณ์พิเศษที่ศาลจะขยายเวลายื่นอุทธรณ์ให้โจทก์ได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23

คำพิพากษาฎีกาที่ 2602/2548 สำเนาคำพิพากษาศาลชั้นต้น เป็นสิ่งจำเป็นที่จะใช้ในการเรียงอุทธรณ์ เพราะผู้เรียงอุทธรณ์ต้องตรวจดูข้อความในคำพิพากษาศาลชั้นต้น เพื่อหาข้อโต้แย้งทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่ศาลชั้นต้นนำมาวินิจฉัย มิฉะนั้น อาจไม่เป็นคำฟ้องอุทธรณ์ตามกฎหมาย ดังนั้น การที่โจทก์ยังไม่ได้รับสำเนาคำพิพากษาศาลชั้นต้น จึงถือเป็นกรณีที่มีพฤติการณ์พิเศษ ศาลชอบที่จะขยายเวลายื่นอุทธรณ์ให้โจทก์ได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 23 ประกอบด้วยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 15

จากคำพิพากษาฎีกาทั้งสองข้างต้น ศาลฎีกาถือว่าเหตุที่โจทก์ขอขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ในวันสุดท้ายของระยะเวลาอุทธรณ์ เนื่องจากโจทก์ขอคัดคำพิพากษาไว้แล้ว แต่เจ้าหน้าที่ศาลเพิ่งคัดให้เสร็จในวันที่ยื่นคำขอ กล่าวคือ วันสุดท้ายของระยะเวลาอุทธรณ์ ซึ่งศาลถือว่าข้ออ้างดังกล่าวเป็นพฤติการณ์พิเศษ โดยศาลนำเอาขั้นตอนการจัดทำคำอุทธรณ์มาประกอบการพิจารณา เนื่องจากการเรียงอุทธรณ์จะต้องตรวจดูข้อความในคำพิพากษาศาลชั้นต้น เพื่อหาข้อโต้แย้งทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่ศาลชั้นต้นนำมาวินิจฉัย จึงจำเป็นต้องมีสำเนาคำพิพากษาศาลชั้นต้นที่ขอคัดจากเจ้าหน้าที่ศาลประกอบการเรียงอุทธรณ์ การที่โจทก์ได้รับสำเนาคำพิพากษาจากเจ้าหน้าที่ในวันสุดท้ายของระยะเวลายื่นอุทธรณ์ จึงเป็นเรื่องนอกเหนือการบังคับของโจทก์

ส่วนกรณีที่ศาลฎีกาได้มีการพิจารณาเหตุที่ผู้ขอขยายเวลากว่าอ้างแล้ว และพิพากษาว่า เหตุที่ผู้ร้องขอกล่าวอ้างไม่ถือว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษ เช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 2188/2530 การที่จำเลยที่ 2 ยื่นอุทธรณ์และคำร้องขอขยายเวลาออกไปอีก 10 วัน โดยอ้างว่ากรรมการผู้จัดการของบริษัทจำเลยที่ 2 ผู้มีอำนาจสั่งจ่ายเงินต้องเดินทางไปต่างประเทศกะทันหันเกี่ยวกับธุรกิจสำคัญของบริษัทก่อนครบกำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์ 2 วัน และนายจำเลยที่ 2 ไม่ได้เตรียมเบิกเงินค่าธรรมเนียมศาลไว้ก่อน จึงไม่สามารถชำระค่าธรรมเนียมศาลในวันยื่นอุทธรณ์ได้นั้น ถือว่าเป็นความบกพร่องของจำเลยที่ 2 เอง มิใช่พฤติการณ์พิเศษ อันพึงมีคำสั่งขยายเวลาการชำระค่าธรรมเนียมให้จำเลยที่ 2 ได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23

ศาลฎีกาเห็นว่ากรณีที่กรรมการผู้จัดการผู้มีอำนาจของจำเลยต้องเดินทางไปต่างประเทศกะทันหัน ซึ่งเป็นเวลาก่อนครบกำหนดยื่นอุทธรณ์ 2 วัน และนายความของจำเลยไม่ได้เตรียมเบิกเงินค่าธรรมเนียมศาลไว้ ศาลถือว่าเป็นความบกพร่องของจำเลยเอง มิใช่พฤติการณ์พิเศษที่จะขยายเวลาชำระค่าธรรมเนียมให้กับจำเลยได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 3192/2532 นายจำเลยเป็นผู้รับว่าความมาตั้งแต่ต้น มีรายละเอียดคำเบิกความของพยานโจทก์และพยานจำเลยทั้งหมด พร้อมคำพิพากษาและเอกสารในคดีตามที่นายจำเลยได้ยื่นคำร้องขอคัดสำเนาไว้ เพื่อใช้ศึกษาประกอบการอุทธรณ์ อีกทั้งรูปคดีไม่ได้มีความสลับซับซ้อนเป็นพิเศษถึงกับเป็นเหตุให้นายจำเลยศึกษารายละเอียดและข้อเท็จจริงไม่ทัน โดยนับแต่จำเลยแจ้งความประสงค์จะอุทธรณ์ นายจำเลยยังมีเวลาอีก 3 วันที่จะทำอุทธรณ์ได้ทัน ข้ออ้างของนายจำเลยตามคำร้องขอขยายระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์ออกไปอีก 7 วัน โดยให้เหตุผลว่าจำเลยเพิ่งติดต่อนายความได้ และแจ้งความประสงค์จะอุทธรณ์ จึงถือไม่ได้ว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษอันศาลพึงขยายระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์ให้จำเลยได้

กรณีนี้ศาลฎีกาได้ใช้ดุลพินิจโดยนำเอาเนื้อหาของคดีมาประกอบการพิจารณาด้วยว่าคดีของนายจำเลยมิได้มีความซับซ้อนเป็นพิเศษถึงกับเป็นเหตุให้นายจำเลยทำการศึกษารายละเอียดและข้อเท็จจริงไม่ทัน อีกทั้งนายจำเลยยังเป็นผู้รับว่าความตั้งแต่ต้นย่อมรู้เรื่องดี กรณีจึงไม่ถือเป็นพฤติการณ์พิเศษที่ศาลจะขยายเวลาการยื่นอุทธรณ์ให้จำเลยได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 3214/2533 ศาลชั้นต้นอนุญาตให้จำเลยขยายระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์ออกไป 7 วัน ครั้นถึงวันครบกำหนดยื่นอุทธรณ์ นายจำเลยยื่นคำร้องขอถอนตัวจากการเป็นทนายและจำเลยยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์ออกไปอีก 10 วัน โดยอ้างว่า ทนายจำเลยถอนตัวไม่อาจหาทนายใหม่ได้ทัน เป็นพฤติการณ์ที่ส่อไปในทางประวิงคดี ถือไม่ได้ว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษอันจะ

เป็นเหตุให้ศาลมีอำนาจขยายระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์ให้จำเลย ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23

กรณีนี้ศาลฎีกาได้นำเอาพฤติการณ์ของจำเลยมาคํานึงประกอบ โดยเห็นว่ากรณีที่จำเลยยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์ เนื่องจากนายจำเลยถอนตัวจากการเป็นทนายและไม่สามารถหาทนายความใหม่ได้ทัน ถือเป็นพฤติการณ์ที่ส่อไปในทางประวิงคดี ไม่ถือเป็นพฤติการณ์พิเศษที่จะได้รับการขยายเวลา

คำพิพากษาฎีกาที่ 4855/2539 แม้พนักงานอัยการซึ่งเป็นทนายความคนเดิมของจำเลยที่ 2 และจำเลยที่ 3 จะย้ายไปดำรงตำแหน่งที่อื่น แต่พนักงานอัยการคนเดิมก็ยังเป็นทนายความของจำเลยที่ 2 และจำเลยที่ 3 มีสิทธิที่จะดำเนินคดีต่อไปได้ ฉะนั้น การที่พนักงานอัยการซึ่งเป็นทนายความคนใหม่ของจำเลยที่ 2 และจำเลยที่ 3 ยื่นคำร้องขอคัดค้านคำพิพากษาศาลอุทธรณ์และขอขยายระยะเวลาขึ้นฎีกาก่อนครบกำหนดขึ้นฎีกา 1 วัน โดยอ้างว่าเพิ่งได้รับแต่งตั้งให้เป็นทนายความของจำเลยที่ 2 และจำเลยที่ 3 เนื่องจากทนายความคนเดิมย้ายไปดำรงตำแหน่งที่อื่น จึงยังถือไม่ได้ว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษที่ศาลจะสั่งขยายระยะเวลาขึ้นฎีกาได้

กรณีนี้ศาลฎีกาเห็นว่าพนักงานอัยการซึ่งเป็นทนายความคนเดิมของจำเลยย้ายไปดำรงตำแหน่งที่อื่น แต่พนักงานอัยการคนเดิมยังเป็นทนายความของจำเลย และสามารถดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีที่จำเป็นได้ต่อไป จนกว่าจะแต่งตั้งพนักงานอัยการคนใหม่เป็นทนายความจำเลย การที่ทนายความคนเดิมย้ายไปจึงไม่ถือว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษที่ได้รับการขยายระยะเวลาขึ้นฎีกาได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 1960/2539 จำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 3 ยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ศาลชั้นต้นอนุญาตให้ขยายระยะเวลา ต่อมาจำเลยที่ 2 และจำเลยที่ 3 ยื่นอุทธรณ์และยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาวางเงินค้ำประกันศาลและค่าฤชาธรรมเนียมในวันสุดท้ายที่จำเลยที่ 1 มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ โดยอ้างเหตุว่าเป็นความบกพร่องของเจ้าหน้าที่ศาลที่คำนวณค่าธรรมเนียมส่วนที่จำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 3 จะต้องใช้แทนโจทก์ไม่ทัน จำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 3 ไม่ได้เตรียมเงินสดเฉพาะค้ำประกันในชั้นอุทธรณ์มา จึงไม่สามารถวางค้ำประกันศาลส่วนนี้ได้ ข้อกล่าวอ้างดังกล่าวเป็นเรื่องที่จำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 3 ต้องชวนขยายดำเนินการ ทั้งค่าธรรมเนียมใช้แทนโจทก์เป็นเรื่องที่ผู้แพ้คดีซึ่งต้องปฏิบัติตามคำพิพากษาต้องตรวจสอบกับเจ้าหน้าที่ศาลเอง หาใช่เรื่องที่เจ้าหน้าที่ศาลต้องแจ้งให้ทราบเพื่อจะได้เตรียมเงินมาวางให้ทันไม่ กรณีถือไม่ได้ว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ไม่เป็นเหตุที่จะขยายเวลาการวางเงินค้ำประกันค่าธรรมเนียมใช้แทนโจทก์และค้ำประกันศาลในชั้นอุทธรณ์

คำพิพากษาศาลฎีกานี้ศาลฎีกาได้พิจารณาว่า หน้าที่ในการตรวจสอบและชำระค่าธรรมเนียมศาล เป็นของคู่ความฝ่ายที่แพ้คดี เมื่อจำเลยแพ้คดีจึงต้องชำระค่าธรรมเนียมศาลแทนโจทก์ตาม

คำพิพากษาของศาล ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของจำเลยที่ต้องขวนขวายที่จะปฏิบัติตามคำพิพากษา กล่าวคือ จำเลยจะต้องตรวจสอบกับเจ้าหน้าที่ของศาลเองว่า จำเลยต้องชำระค่าธรรมเนียมศาลเท่าไร ไม่ใช่เป็นเรื่องที่เจ้าหน้าที่ศาลต้องแจ้งให้จำเลยทราบ ข้ออ้างของจำเลยจึงไม่ถือว่าเป็นพฤติการณ์ พิเศษที่ศาลจะขยายเวลาให้

คำพิพากษาฎีกาที่ 7466/2540 การขอขยายหรือยื่นระยะเวลา ตามประมวลกฎหมาย วิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 15 กระทำ ได้ต่อเมื่อมีพฤติการณ์พิเศษ และศาลได้มีคำสั่งหรืออุทธรณ์คดีมีคำขอขึ้นมาก่อนสิ้นระยะเวลานั้น เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุสุดวิสัย แต่ตามคำร้องขอขยายระยะเวลายื่นฎีกาของโจทก์อ้างเหตุแต่เพียงว่า โจทก์ได้ส่งสำนวนไปให้อัยการสูงสุดรับรองฎีกา แต่ยังไม่ได้รับสำนวนคืนมา โจทก์เกรงว่าจะพ้น กำหนดเวลาในการยื่นฎีกาจึงขอขยายระยะเวลาออกไป คำร้องของโจทก์ไม่ปรากฏเหตุผลหรือ ข้อขัดข้องที่ทำให้ อัยการสูงสุดไม่สามารถส่งสำนวนคืนให้แก่โจทก์ได้ เหตุตามคำร้องดังกล่าวคงเป็น เพียงข้ออ้างจากการคาดคะเนตามลำพังของโจทก์เท่านั้น ทั้งปรากฏว่าคดีนี้เป็นคดีที่ไม่มีข้อเท็จจริง ยุ่งยากซับซ้อน อีกทั้งจำเลยยังให้การรับสารภาพ ระยะเวลาหนึ่งเดือนจึงเพียงพอที่โจทก์สามารถ ดำเนินการเสนอให้อัยการสูงสุดรับรองฎีกาได้ทัน ข้ออ้างของโจทก์จึงถือไม่ได้ว่ามีพฤติการณ์ พิเศษ อันเป็นเหตุให้โจทก์ขอขยายเวลายื่นฎีกาได้

การอ้างเหตุขอขยายเวลายื่นฎีกาว่า โจทก์ยังไม่ได้สำนวนที่ส่งให้อัยการสูงสุดรับรองฎีกา และเกรงว่าจะพ้นกำหนดเวลาในการยื่นฎีกา เหตุดังกล่าวเป็นเพียงการคาดคะเนตามลำพังของโจทก์ กรณีนี้ศาลได้พิจารณาเนื้อหาแห่งคดีประกอบว่า คดีไม่มีข้อเท็จจริงยุ่งยาก ซับซ้อน และจำเลยให้ การรับสารภาพ อีกทั้งคำร้องดังกล่าวยังไม่มียข้ออ้างหรือเหตุขัดข้องอันทำให้ อัยการสูงสุดไม่สามารถ ส่งสำนวนคืนให้แก่โจทก์ได้ จึงไม่ถือว่ามีพฤติการณ์พิเศษ ซึ่งต่อมาได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 8139/2543 พิพากษาในทำนองเดียวกันว่า กรณีที่โจทก์ยื่นคำขอขยายระยะเวลายื่นฎีกาออกไป โดย ให้เหตุผลว่าโจทก์ยังไม่ได้รับสำนวนที่ให้อัยการสูงสุดรับรองฎีกาคืนมานั้น ไม่ถือว่าเป็นพฤติการณ์ พิเศษ จึงไม่มีเหตุขอขยายระยะเวลายื่นฎีกาให้แก่โจทก์ได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 801/2540 ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษายกฟ้องโจทก์ในวันที่ 5 มีนาคม 2539 โจทก์ยื่นคำร้องขอถ่ายคำเบิกความพยานและคำพิพากษาในวันรุ่งขึ้น โดยศาลชั้นต้นสั่งอนุญาต วันที่ 15 เดือนเดียวกัน และเมื่อวันที่ 4 เมษายน 2539 โจทก์ยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ 30 วัน โดยอ้างเหตุว่ายังไม่ได้รับเอกสารที่ขอถ่าย ศาลชั้นต้นมีคำสั่งอนุญาตให้ขยายระยะเวลา อุทธรณ์ถึงวันที่ 23 เดือนเดียวกัน ซึ่งเมื่อนับแต่วันพิพากษาถึงวันครบกำหนดยื่นอุทธรณ์ของ ระยะเวลาที่ศาลชั้นต้นขยายให้มีเวลาถึงประมาณ 50 วัน โจทก์มีอาชีพเป็นทนายความสามารถทำ อุทธรณ์ได้เอง และยังแต่งตั้งทนายความอีกคน หากโจทก์หรือทนายโจทก์ตั้งใจจริงย่อมสามารถ

ยื่นอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดทั้งรูปคดีของโจทก์ไม่มีความสลับซับซ้อน การที่โจทก์ปล่อยเวลาจนกระทั่งถึงวันครบกำหนดอุทธรณ์ที่ขยายให้แล้ว จึงมายื่นขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ออกไปอีก 10 วัน โดยอ้างเหตุว่านับแต่ต้นเดือนเมษายน 2539 มีวันหยุดราชการและวันหยุดตามประเพณีหลายวัน พนักงานพิมพ์ดีดและพนักงานอื่นในสำนักงานของโจทก์ขอลาหยุดต่อเนื่องกันหลายวัน ทำให้คดีที่ต้องเตรียมและจัดพิมพ์ค้างอยู่หลายคดีเป็นเหตุให้โจทก์ไม่สามารถทำอุทธรณ์ยื่นต่อศาลได้ ภายในระยะเวลาดังกล่าว เป็นการกล่าวอ้างลอยๆ แม้ไม่มีพนักงานพิมพ์ดีดพิมพ์อุทธรณ์ให้ โจทก์สามารถเขียนอุทธรณ์ด้วยหมึกตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ประกอบกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 15

คำพิพากษาศาลฎีกานี้ศาลมีคำสั่งอนุญาตให้โจทก์ขยายเวลายื่นอุทธรณ์มาแล้วครั้งหนึ่ง เป็นเวลา 30 วัน การที่โจทก์มาขอขยายเวลาอุทธรณ์อีก 10 วัน โดยอ้างว่าพนักงานพิมพ์ดีดและพนักงานอื่นในสำนักงานของโจทก์ลาหยุดต่อเนื่องกันหลายวันทำให้โจทก์ไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ภายในเวลาที่กำหนด ศาลฎีกาเห็นว่าข้ออ้างดังกล่าวเป็นการกล่าวอ้างลอยๆ แม้ไม่มีพนักงานพิมพ์ดีด โจทก์สามารถเขียนอุทธรณ์ด้วยหมึกได้ ประกอบกับโจทก์มีอาชีพทนายความสามารถทำอุทธรณ์ได้เอง อีกทั้งรูปคดีของโจทก์ไม่ได้มีความสลับซับซ้อน จึงไม่ขยายเวลายื่นอุทธรณ์ให้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 271/2543 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 23 บัญญัติว่าการขยายระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายนี้ให้ฟังทำได้ต่อเมื่อมีพฤติการณ์พิเศษ ทนายโจทก์อ้างในคำร้องขอขยายเวลาวางเงินว่าโจทก์อยู่ต่างประเทศ และทนายโจทก์ได้พยายามติดต่อโจทก์ให้นำหลักประกันมาวางตามคำสั่งศาลหลายครั้ง ครั้งสุดท้ายที่ติดต่อกัน โจทก์แจ้งว่ายังไม่สามารถหาเงินมาวางศาลได้ โดยโจทก์ขอเวลารวบรวมและหาเงินประมาณ 2 เดือน โจทก์ประสงค์จะดำเนินคดีต่อไป หากแต่เกิดปัญหาด้านเศรษฐกิจทำให้ไม่อาจจัดหาเงินได้ ข้ออ้างดังกล่าวถือไม่ได้ว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1255/2546 การที่จำเลยอ้างว่าเงินค่าธรรมเนียมศาลมีจำนวนสูงมากไม่สามารถหาเงินได้ทันและได้ติดต่อขอกู้ยืมเงินจากบุคคลอื่นไว้แล้ว แต่มีเหตุขัดข้องผู้ให้กู้ไม่สามารถนำเงินมาให้แก่จำเลยในขณะนี้ได้นั้น ยังถือไม่ได้ว่าเป็นกรณีมีพฤติการณ์พิเศษตามความหมายของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 23 ที่ศาลจะมีอำนาจสั่งขยายระยะเวลาการวางเงินค่าฤชาธรรมเนียมให้ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3293/2546 นับแต่วันที่ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษาจนถึงวันครบกำหนดยื่นอุทธรณ์ประมาณ 2 เดือน โดยศาลชั้นต้นพิพากษาให้จำเลยชำระหนี้ต้นเงินตามจำนวนที่โจทก์ฟ้องขอให้บังคับคงปรับลดเฉพาะอัตราดอกเบี้ย ดังนั้น โจทก์ย่อมมีเวลาเพียงพอที่จะทำอุทธรณ์พร้อมคำนวณค่าธรรมเนียมศาลรวมทั้งขออนุมัติจากผู้มีอำนาจของโจทก์ เพื่อนำมาชำระในเวลาที่ยื่น

อุทธรณ์ได้โดยไม่ยาก การที่โจทก์ปล่อยปลดละเลยจนกระทั่งถึงวันครบกำหนดอุทธรณ์ที่ขยายให้แล้ว จึงมายื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาวางเงินค่าธรรมเนียมศาลชั้นอุทธรณ์ออกไปอีก 20 วัน โดยอ้างเหตุว่าเจ้าหน้าที่ศาลยังคำนวณค่าธรรมเนียมไม่แล้วเสร็จ โจทก์ไม่สามารถรายงานเสนออนุมัติเงินค่าธรรมเนียมเพื่อนำมาชำระได้นั้น เป็นความบกพร่องผิดพลาดของโจทก์เอง เพราะโจทก์สามารถคำนวณและขออนุมัตินำมาวางศาลได้อยู่แล้ว ซึ่งหากไม่ถูกต้องหรือขาดไป ศาลชั้นต้นย่อมสั่งให้นำมาชำระให้ถูกต้องได้ และแม้ศาลชั้นต้นสั่งยกคำร้องภายหลังวันยื่นคำร้องหลายวัน ก็หาเป็นเหตุสมควรที่จะขยายเวลาให้ จึงถือไม่ได้ว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษที่ศาลจะอนุญาตให้ขยายระยะเวลาวางเงินค่าธรรมเนียมศาลให้ได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23

คำพิพากษาฎีกาทิ้งสามข้างต้น เห็นได้ว่าศาลฎีกามีความเห็นเกี่ยวกับการที่คู่ความ ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งขอขยายเวลาวางเงินค่าธรรมเนียมศาล ไม่ว่าจะด้วยเหตุปัญหาทางด้านเศรษฐกิจที่ทำให้ไม่สามารถจัดหาเงินได้ทัน หรือเจ้าหน้าที่ศาลยังคำนวณค่าธรรมเนียมไม่แล้วเสร็จทำให้โจทก์ไม่สามารถรายงานเสนออนุมัติเงินค่าธรรมเนียม เพื่อนำมาชำระได้นั้นถือเป็นการบกพร่องผิดพลาดของโจทก์เอง เพราะโจทก์สามารถคำนวณและขออนุมัตินำเงินมาวางศาลได้อยู่แล้ว ซึ่งหากไม่ถูกต้องหรือขาดไป ศาลชั้นต้นย่อมสั่งให้โจทก์นำมาชำระให้ถูกต้องได้ กรณีดังกล่าวจึงถือไม่ได้ว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษ

คำพิพากษาฎีกาที่ 2752/2548 ศาลชั้นต้นอ่านคำพิพากษาศาลอุทธรณ์เมื่อวันที่ 14 มิถุนายน 2545 แต่วันครบกำหนดฎีกาตรงกับวันอาทิตย์ที่ 14 กรกฎาคม 2545 จำเลยจึงมีสิทธิยื่นฎีกาในวันจันทร์ที่ 15 กรกฎาคม 2545 และแม้จำเลยยื่นคำแถลงขอถ่ายคำพิพากษาศาลอุทธรณ์เมื่อวันที่ 17 มิถุนายน 2545 และได้รับเอกสารที่ขอถ่ายในวันที่ 27 มิถุนายน 2545 ก็ตาม แต่เมื่อนับระยะเวลาตั้งแต่วันที่จำเลยได้รับเอกสารที่ขอถ่ายจนถึงวันที่จำเลยมีสิทธิยื่นฎีกาแล้ว ปรากฏว่ายังมีเวลาเหลืออยู่อีก 18 วัน ซึ่งอยู่ในวิสัยที่จะทำคำฟ้องฎีกายื่นต่อศาลได้ทัน ที่จำเลยอ้างเหตุในการขยายระยะเวลายื่นฎีกาว่า ทนายจำเลยได้ศึกษาข้อวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์แล้ว ปรากฏว่ามีหลายประเด็นที่แตกต่างไปจากข้อวินิจฉัยของศาลชั้นต้นซึ่งทนายจำเลยต้องทำรายงานเสนอคณะกรรมการบริษัทของจำเลยพิจารณาอนุมัติยื่นฎีกา ระยะเวลาที่เหลืออยู่ไม่เพียงพอที่คณะกรรมการบริษัทของจำเลยจะพิจารณาอนุมัติยื่นฎีกา และทนายจำเลยไม่สามารถจัดทำฎีกายื่นต่อศาลได้ทันนั้น ไม่ปรากฏว่านับแต่วันที่จำเลยได้รับเอกสารที่ขอถ่ายจนถึงวันที่ยื่นคำร้องขอขยายเวลายื่นฎีกา ทนายจำเลยได้ดำเนินการไปถึงไหน เรื่องอยู่ในขั้นตอนใด และมีข้อขัดข้องอย่างไรที่ทำให้ทนายจำเลยไม่สามารถยื่นฎีกาภายในเวลาที่เหลืออยู่อีก 6 วันได้ทัน ถือไม่ได้ว่ามีพฤติการณ์พิเศษที่จะขยายระยะเวลายื่นฎีกาให้ได้

การที่ทนายจำเลยขอขยายเวลายื่นฎีกาโดยอ้างว่าคดีมีหลายประเด็นที่แตกต่างไปจากข้อวินิจฉัยของศาลชั้นต้น และทนายจำเลยต้องทำรายงานเสนอคณะกรรมการบริษัทเพื่อพิจารณา

อนุมัติยื่นฎีกานั้น จำเลยไม่ได้ชี้แจงว่านายจำเลยได้ดำเนินการจัดทำฎีกาไปถึงไหน เรื่องอยู่ชั้นตอนใด และมีข้อขัดข้องอย่างไรที่ทำให้ไม่สามารถยื่นฎีกาภายในเวลาที่เหลืออยู่ได้ทัน ไม่ถือว่ามีพฤติการณ์พิเศษ

คำพิพากษาฎีกาที่ 1927/2551 ผู้ร้องยื่นคำร้องขอขยายเวลาอุทธรณ์ในวันสุดท้ายที่ครบกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ เมื่อศาลชั้นต้นมีคำสั่งยกคำร้องของผู้ร้องแล้ว ผู้ร้องมีสิทธิยื่นอุทธรณ์คัดค้านคำสั่งของศาลชั้นต้นภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันอ่านคำสั่งให้คู่ความฟัง เมื่อคดีของผู้ร้องรูปคดีไม่ซับซ้อน อีกทั้งผู้ร้องมีทนายความคนเดิมซึ่งมีอำนาจอุทธรณ์ได้ข้อมอบอยู่ในวิสัยที่จะยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดอายุอุทธรณ์ได้ และหากผู้ร้องประสงค์จะแต่งตั้งทนายความคนใหม่แทนทนายความคนเดิม เพื่อยื่นอุทธรณ์ผู้ร้องต้องติดต่อและแต่งตั้งให้เป็นทนายความแต่เนิ่นๆ เพื่อจะได้มีระยะเวลาเพียงพอที่จะยื่นอุทธรณ์ได้ แต่ผู้ร้องกลับปล่อยปละละเลยเพิ่งแต่งตั้งทนายความคนใหม่ เพื่อดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นอุทธรณ์ในวันสุดท้ายที่ครบกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ และการที่ผู้ร้องยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ออกไป โดยอ้างในคำร้องว่าผู้ร้องเพิ่งติดต่อให้ยื่นอุทธรณ์และคดีมีรายละเอียดเกี่ยวกับเอกสารจำนวนมาก อันเป็นความบกพร่องของผู้ร้องเอง กรณีของผู้ร้องยังถือไม่ได้ว่ามีพฤติการณ์พิเศษที่จะขยายระยะเวลาอุทธรณ์ได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 15

ศาลฎีกาเห็นว่ากรณีนี้ผู้ร้องปล่อยปละละเลยเพิ่งแต่งตั้งทนายความคนใหม่ เพื่อดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นอุทธรณ์ในวันสุดท้ายที่ครบกำหนดอุทธรณ์ และยื่นคำร้องขอขยายเวลาอุทธรณ์ออกไป โดยอ้างว่าผู้ร้องเพิ่งติดต่อให้ยื่นอุทธรณ์และคดีมีรายละเอียดเกี่ยวกับเอกสารจำนวนมาก แต่ศาลเห็นว่าคดีของผู้ร้องรูปคดีไม่ซับซ้อน จึงถือว่าการดังกล่าวเป็นความบกพร่องของผู้ร้องเอง ไม่ถือว่ามีพฤติการณ์พิเศษ

(3) ระยะเวลาในการยื่นคำขอขยายเวลา คู่ความต้องยื่นคำขอก่อนครบกำหนดระยะเวลาหรือก่อนสิ้นระยะเวลานั้น เว้นแต่มีเหตุสุดวิสัยที่ไม่สามารถยื่นคำขอได้ก่อนครบกำหนดระยะเวลาหรือก่อนสิ้นระยะเวลาได้ กล่าวคือ ถ้าไม่สามารถดำเนินกระบวนการพิจารณาในกำหนดเพราะความจำเป็นอย่างหนึ่งอย่างใดที่มาขัดขวาง ซึ่งกฎหมายถือว่าความจำเป็นอย่างหนึ่งอย่างใดที่เข้ามาขัดขวางนั้น เป็นพฤติการณ์พิเศษต้องขอขยายก่อนครบกำหนดเวลา แต่ถ้าหากมีความจำเป็นมากขึ้นกว่านั้น และขอขยายก่อนไม่ได้ กฎหมายได้เปิดโอกาสให้ขอขยายได้เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลา กรณีนี้ต้องมีเหตุสุดวิสัยมาขัดขวางให้ไม่สามารถขอขยายได้ก่อนสิ้นระยะเวลานั้น กรณีนี้จึงสามารถขอขยายภายหลังได้

มาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งใช้ถ้อยคำว่า “มีเหตุสุดวิสัย” อย่างเดียวกับที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 8 บัญญัติว่า

คำว่า “เหตุสุดวิสัย” หมายความว่า เหตุใดๆ อันจะเกิดขึ้นก็ดี จะให้ผลพิบัติก็ดี เป็นเหตุที่ไม่อาจป้องกันได้ แม้ทั้งบุคคลผู้ต้องประสบหรือใกล้จะต้องประสบเหตุ นั้น จะได้จัดการระมัดระวังตามสมควร อันพึงคาดหมายได้จากบุคคลในฐานะและภาวะเช่นนั้น แต่การแปลความหมายของกฎหมายในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งเป็นกฎหมายสารบัญญัติกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ซึ่งเป็นกฎหมายวิธีสบัญญัติ มีวัตถุประสงค์ต่างกัน จึงมีการกำหนดคำจำกัดความของคำว่า “เหตุสุดวิสัย” ในมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ให้มีกว้างกว่าความหมายที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 8 ที่กำหนดให้เหตุสุดวิสัยนั้น ต้องเป็นเหตุที่ไม่มีใครสามารถขัดขวางได้ ส่วนเหตุสุดวิสัยตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ศาลฎีกากำหนดแนวทางในการวินิจฉัยไว้ หมายถึงเหตุที่มีความจำเป็นที่ไม่สามารถยื่นคำขอได้ภายในกำหนดเวลานั้น ดังจะเห็นได้จากแนวคำพิพากษาฎีกา ดังต่อไปนี้

คำพิพากษาฎีกาที่ 51/2489 ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ศาลจะสั่งขยายเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ต่อเมื่อมีพฤติการณ์พิเศษและจะสั่งได้ก่อนสิ้นระยะเวลานั้นๆ เว้นแต่มีเหตุสุดวิสัย การที่ผู้อุทธรณ์ไม่วางเงินค่าธรรมเนียมที่ต้องเสียแทนอีกฝ่ายหนึ่งภายในอายุความอุทธรณ์โดยรู้เท่าไม่ถึงการณ์นั้น ไม่นับว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษที่ศาลจะสั่งขยายเวลาวางเงินค่าธรรมเนียมได้

ศาลฎีกาได้อธิบายหลักกฎหมายเกี่ยวกับการขยายเวลาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ว่า การที่ศาลจะสั่งขยายเวลาที่กฎหมายกำหนดได้ ต่อเมื่อมีพฤติการณ์พิเศษและจะสั่งได้ก่อนสิ้นระยะเวลานั้นๆ เว้นแต่มีเหตุสุดวิสัย สำหรับในคดีนี้ข้ออ้างของผู้อุทธรณ์ที่ไม่วางเงินค่าธรรมเนียมที่ต้องเสียแทนอีกฝ่ายหนึ่งภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด คือ ผู้อุทธรณ์รู้เท่าไม่ถึงการณ์ซึ่งศาลเห็นว่าไม่ใช่พฤติการณ์พิเศษที่ศาลจะสั่งให้ขยายเวลาวางเงินค่าธรรมเนียมได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 695/2509 “เหตุสุดวิสัย” ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 หมายถึง เหตุที่ทำให้ศาลไม่สามารถมีคำสั่งให้ขยายระยะเวลา หรือคู่ความมีคำขอเช่นนั้น ขึ้นมาก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายได้ดำเนินกระบวนการพิจารณาอย่างใดอย่างหนึ่งได้ มิได้หมายถึงว่า “พฤติการณ์พิเศษ” ที่ทำให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาไม่อาจกระทำได้ภายในกำหนดนั้นต้องเป็นเหตุสุดวิสัย ดังนั้น คำว่าเหตุสุดวิสัยตามมาตรานี้จึงไม่จำเป็นต้องเป็นเหตุอันเกิดจากภัยธรรมชาติซึ่งไม่มีใครป้องกันได้ตามความในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 8 หากมีพฤติการณ์นอกเหนือที่ศาลไม่อาจมีคำสั่งขยายเวลาให้ ก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ในการดำเนินกระบวนการพิจารณา ย่อมนับได้ว่าเป็นเหตุสุดวิสัยและการสั่งขยายเวลา ศาลมีอำนาจสั่งเองได้โดยคู่ความไม่ต้องร้องขอ

และคำพิพากษาฎีกาที่ 898-899/2540 ได้ให้ความหมายของเหตุสุดวิสัยไว้ในทำนองเดียวกันว่า “เหตุสุดวิสัย” ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 หมายถึง เหตุที่ทำให้ศาลไม่สามารถมีคำสั่งให้ขยายระยะเวลา หรือคู่ความมีคำขอเช่นนั้นขึ้นมาก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายให้ดำเนินกระบวนการพิจารณาอย่างใดอย่างหนึ่งได้ ซึ่งเป็นพฤติการณ์นอกเหนือที่จะกระทำให้ได้ก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้

คำพิพากษาฎีกาข้างต้น ศาลฎีกาได้ให้ความหมายของคำว่า “เหตุสุดวิสัย” คือ เหตุที่ทำให้ศาลไม่สามารถมีคำสั่งให้ขยายระยะเวลา หรือคู่ความไม่สามารถมีคำขอก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดได้ และเหตุที่จะถือว่าเป็นเหตุสุดวิสัยได้ไม่จำเป็นต้องเกิดจากภัยธรรมชาติที่ไม่อาจป้องกันได้ตามมาตรา 8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

กรณีที่ศาลฎีกาพิจารณาแล้วไม่ถือว่าเหตุที่คู่ความกล่าวอ้างเป็นเหตุสุดวิสัยที่จะ ขยายเวลาได้ โดยส่วนใหญ่เป็นกรณีที่เกี่ยวข้องว่าเป็นความผิดหรือความบกพร่องของผู้ร้องขอเองหรือความหลงลืมไม่ดำเนินการ หรือเป็นเรื่องส่วนตัวระหว่างตัวความกับทนายความ ย่อมไม่ถือว่าเป็นเหตุสุดวิสัย²⁶ เช่น การที่ทนายจำเลยได้รับหมายนัดอ่านคำพิพากษาศาลแล้ว ไม่แจ้งจำเลยและไม่ยื่นฎีกา ทนายจำเลยนับระยะเวลาผิดพลาด หรืออ้างว่ามีกิจธุระจำเป็นต้องไปต่างจังหวัดและกลับไม่ทันเพราะน้ำท่วมทางขาด ดังคำพิพากษาฎีกาต่อไปนี้

คำพิพากษาฎีกาที่ 1775/2530 จำเลยยื่นอุทธรณ์ในวันสุดท้ายเมื่อพ้นกำหนดเวลาทำการไปแล้ว 10 นาที โดยอ้างเหตุว่าการจราจรติดขัดเกินความคาดหมาย เนื่องจากมีการขุดฝังท่อระบายน้ำในถนน และสภาพของถนนแคบมากไม่สามารถทำให้จำเลยถอยรถยนต์ออกได้ เหตุที่จำเลยอ้างดังกล่าวไม่ใช่เหตุสุดวิสัยตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23

ศาลฎีกาเห็นว่ากรณีที่จำเลยอ้างว่าไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา เพราะจราจรติดขัดเกินความคาดหมาย เนื่องจากมีการขุดฝังท่อระบายน้ำในถนน ไม่ถือว่ามีเหตุสุดวิสัยเพราะระยะเวลาที่จะยื่นฎีกา คู่ความสามารถยื่นฎีกาได้ภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันที่ศาลได้อ่านคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ให้คู่ความฟัง การที่ศาลฎีกาเห็นว่าไม่ใช่เหตุสุดวิสัยอาจเป็นเพราะไม่มีความจำเป็นที่ผู้ฎีกาจะมายื่นฎีกาในวันสุดท้ายของระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด²⁷

คำพิพากษาฎีกาที่ 2551/2534 ทนายจำเลยห่อคำฟ้องอุทธรณ์ แล้วส่งให้จำเลยทางรถยนต์โดยสารประจำทาง ไม่ปรากฏว่ามีเหตุการณ์ผิดปกติวิสัยเกิดขึ้น ในระหว่างการขนส่งที่จำเลย

²⁶ ฤทธิชัย จงงาม. (2544). *เปรียบเทียบกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งและกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา*. หน้า 85.

²⁷ อุดม เพ็ญพุ่ม. เล่มเดิม. หน้า 174.

ไม่ได้รับห่อคำฟ้องอุทธรณ์ภายในกำหนด โดยอ้างเป็นความผิดของพนักงานบริษัทรถยนต์โดยสารที่ค้นหาหรือส่งห่อคำฟ้องอุทธรณ์ให้ล่าช้า พฤติการณ์ดังกล่าวอาจเกิดขึ้นได้เสมอในการขนส่งทั่วไป ถือไม่ได้ว่าเป็นเหตุสุดวิสัยที่ศาลจะอนุญาตให้ขยายเวลายื่นอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดแล้ว

ศาลฎีกาเห็นว่ากรณีที่นายจำเลยส่งห่อคำฟ้องอุทธรณ์มาทางรถยนต์โดยสารประจำทาง และไม่ได้รับห่อคำฟ้องอุทธรณ์ภายในกำหนด เป็นเรื่องที่จะเกิดขึ้นได้เสมอในการขนส่งทั่วไป ไม่ถือว่าเป็นเหตุสุดวิสัย

คำพิพากษาฎีกาที่ 2569/2535 เหตุสุดวิสัยตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 หมายถึง เหตุที่ทำให้ศาลไม่สามารถมีคำสั่งขยายเวลา หรือเหตุที่คู่ความไม่สามารถมีคำขอขึ้นมาก่อนครบกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายหรือศาลกำหนดได้ การที่นายจำเลยหลงลืมไม่ได้ยื่นใบแต่งตั้งทนายความ พร้อมกับคำร้องคัดค้านการขยายทอดตลาดนั้น เป็นเพราะนายจำเลยขาดความรอบคอบหรือไม่ได้ใช้ความระมัดระวังตามสมควร จึงไม่ใช่เหตุสุดวิสัยตามมาตราดังกล่าว

คำพิพากษาฎีกาที่ 7032/2539 การที่นายโจทก์อ้างว่าหลงลืมวันนัดฟังคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ภาค 3 จึงมิได้ยื่นฎีกาภายในกำหนดเวลายื่นฎีกานั้น มิใช่เหตุสุดวิสัย

คำพิพากษาฎีกาที่ 4639/2543 เสมียนทนายจำเลยจดและจำวันครบกำหนดอุทธรณ์ที่ได้รับอนุญาตให้ขยายเวลาผิดพลาดไป เป็นความผิดพลาดที่เกิดจากความไม่รอบคอบ เป็นการประมาทเลินเล่อของเสมียนทนายจำเลยเอง ไม่ใช่เหตุสุดวิสัยอันทำให้จำเลยมีสิทธิยื่นคำร้องขอขยายเวลาอุทธรณ์ได้เมื่อสิ้นระยะเวลาอุทธรณ์แล้ว ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ประกอบกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 15 ศาลชั้นต้นมีคำสั่งอนุญาตให้ขยายระยะเวลาอุทธรณ์ครั้งแรกออกไปภายหลังจากพ้นกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ โดยไม่ปรากฏมีพฤติการณ์พิเศษ กรณีจึงไม่มีเหตุที่จะขยายระยะเวลาอุทธรณ์ให้จำเลยได้

ข้ออ้างของคู่ความที่ยื่นคำขอตามคำพิพากษาฎีกาทั้งสามข้างต้น เป็นเรื่องที่ยื่นคำขออ้างเหตุว่าหลงลืมยื่นเอกสารสำคัญในคดี เช่น หลงลืมยื่นใบแต่งตั้งทนายความ หรือหลงลืมที่จะมาดำเนินกระบวนการพิจารณา เช่น หลงลืมวันนัดฟังคำพิพากษาศาล หรือจำวันครบกำหนดยื่นอุทธรณ์ผิดพลาด ศาลฎีกาเห็นว่ากรณีดังกล่าวไม่ใช่เหตุสุดวิสัย เนื่องจากศาลเห็นว่ามีความผิดพลาดหรือบกพร่องของผู้ยื่นคำขอที่ขาดความรอบคอบหรือไม่ได้ใช้ความระมัดระวังตามสมควร

คำพิพากษาฎีกาที่ 2012/2536 โจทก์อ้างว่าโจทก์ได้ย้ายไปรับราชการที่จังหวัดอื่นโดยไม่ปรากฏหลักฐานว่าโจทก์ได้ย้ายทะเบียนบ้านและครอบครัวไปด้วย ดังนั้น ตราใบที่โจทก์ยังมีได้แจ้งย้ายภูมิลำเนา ย่อมต้องถือว่าโจทก์มีถิ่นที่อยู่หลายแห่ง ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 45 (เดิม) ให้ถือเอาแห่งใดแห่งหนึ่งเป็นภูมิลำเนา บ้านเลขที่ตามฟ้องจึงเป็นภูมิลำเนาแห่งหนึ่งของโจทก์ การที่พนักงานเดินหมายนำหมายนัดฟังคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ไปส่งแล้วพบว่าบ้านปิด

ใส่กุญแจ จึงได้ปิดหมายนัดไว้ ณ บ้านเลขที่ตามฟ้องอันเป็นภูมิลำเนาของโจทก์ จึงเป็นการส่งหมายนัดที่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว เมื่อโจทก์ยื่นคำร้องขอขยายเวลาต่อศาลชั้นต้นเมื่อสิ้นระยะเวลาฎีกาแล้ว การที่โจทก์ได้ย้ายไปปรับราชการจังหวัดอื่น ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2532 และมีได้อาศัยอยู่บ้านเลขที่ตามฟ้องโจทก์จึงไม่ทราบวันนัดฟังคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ ไม่ใช่เหตุสุดวิสัยอันจะทำให้โจทก์มีสิทธิยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาฎีกาได้ เมื่อสิ้นระยะเวลาฎีกาแล้วตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 15

ศาลฎีกาได้พิจารณาถึงภูมิลำเนาของโจทก์ เพื่อชี้ให้เห็นว่าการที่โจทก์ไม่ได้ยื่นฎีกาเป็นเพราะความผิดของโจทก์เอง เมื่อไม่มีหลักฐานว่าโจทก์ได้ย้ายทะเบียนบ้านและครอบครัวไปด้วยซึ่งก็ต้องถือว่าโจทก์มีถิ่นที่อยู่หลายแห่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ให้ถือเอาแห่งใดแห่งหนึ่งเป็นภูมิลำเนา บ้านเลขที่ตามฟ้องจึงเป็นภูมิลำเนาแห่งหนึ่งของโจทก์ เมื่อพนักงานเดินหมายนำหมายนัดฟังคำพิพากษาไปส่งแล้ว พบว่าบ้านปิดใส่กุญแจและปิดหมายนัดไว้ จึงเป็นการส่งหมายนัดโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว เมื่อโจทก์ไม่ทราบวันนัดฟังคำพิพากษา จึงไม่ใช่เหตุสุดวิสัย

คำพิพากษาฎีกาที่ 1119/2537 ทนายจำเลยขอขยายเวลายื่นอุทธรณ์ เมื่อพ้นเวลาอุทธรณ์โดยอ้างว่าเขียนอุทธรณ์เสร็จในเช้าของวันสุดท้ายที่มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ แต่ทนายจำเลยต้องร่ว่งกะทันหันแพทย์ให้รักษาตัว 2 วัน จึงไม่สามารถติดต่อเสมียนทนายหรือจำเลยได้ อย่างไรก็ตามทนายจำเลยยังมีเวลาอีกเต็มวันที่จะยื่นอุทธรณ์หรือขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ได้ โดยอาการป่วยของทนายจำเลยไม่ถึงกับต้องนอนพัก ประกอบกับจำเลยมีทนายความซึ่งอยู่ในสำนักงานเดียวกันกับทนายจำเลยที่ป่วยอีกคนหนึ่ง จึงสามารถดำเนินกระบวนการพิจารณาแทนได้ และเมื่อพิจารณาคำร้องไม่ปรากฏสำเนาอุทธรณ์แนบมาเพื่อแสดงว่าทำอุทธรณ์แล้ว ทั้งคำร้องขอขยายเวลาอีก 3 วัน นับแต่วันที่ครบกำหนดอุทธรณ์แทนที่จะขออนุญาตยื่นในวันนั้น แสดงว่าทนายจำเลยยังทำอุทธรณ์ไม่เสร็จในวันครบกำหนดจึงฟังไม่ได้ว่ากรณีมีเหตุสุดวิสัย

คำพิพากษาฎีกานี้ศาลได้พิพากษาโดยนำพฤติการณ์ของทนายจำเลยมาประกอบการพิจารณาว่าการที่จำเลยยื่นอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดเวลา โดยอ้างว่าเขียนอุทธรณ์เสร็จในเช้าของวันสุดท้าย ศาลเห็นว่าข้ออ้างดังกล่าวไม่เป็นความจริง เพราะหากทนายจำเลยเขียนเสร็จตามที่กล่าวอ้างจริงจะต้องแนบสำเนาอุทธรณ์มาพร้อมกับคำร้องขอขยายเวลา เพื่อแสดงว่าทำอุทธรณ์เสร็จแล้ว ประกอบกับการที่ทนายจำเลยอ้างว่าต้องร่ว่งกะทันหันอาการป่วยของทนายจำเลยไม่ถึงกับต้องนอนพัก และจำเลยยังมีทนายความที่อยู่ในสำนักงานเดียวกันที่สามารถให้ดำเนินกระบวนการพิจารณาแทนได้จากพฤติการณ์ข้างต้นศาลจึงพิพากษาว่าเหตุดังกล่าวไม่ใช่เหตุสุดวิสัยและไม่อนุญาตให้ขยายระยะเวลาอุทธรณ์

คำพิพากษาฎีกาที่ 4979/2537 คำร้องขออนุญาตยื่นฎีกาเมื่อพ้นกำหนดเวลาขึ้นฎีกาของจำเลย ซึ่งอ้างว่าจำเลยย้ายจากบ้านที่เจ้าพนักงานศาลไปปิดหมายโดยให้ญาติเป็นผู้ดูแลบ้านดังกล่าว แต่จำเลยไม่ได้โต้แย้งว่าการส่งหมายนัดไม่ชอบ จึงเป็นการยอมรับว่าการส่งหมายนัดโดยวิธีปิดหมายชอบแล้ว เพียงแต่จำเลยไม่ได้อยู่บ้านจำเลยจึงไม่ทราบนัดและไม่ได้มาฟังคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ภาค 2 จำเลยเพิ่งทราบการอ่านคำพิพากษาดังกล่าวเมื่อพ้นกำหนดเวลาขึ้นฎีกา เป็นการอ้างในเรื่องส่วนตัวของจำเลยเองไม่ใช่เหตุสุดวิสัย ศาลชอบที่ยกคำร้องโดยไม่มีความจำเป็นที่จะต้องไต่สวนคำร้องของจำเลยก่อนแต่อย่างใด

กรณีนี้จำเลยไม่ได้ยื่นฎีกาภายในกำหนด โดยอ้างว่าจำเลยย้ายจากบ้านที่เจ้าพนักงานศาลไปปิดหมาย แต่จำเลยไม่ได้โต้แย้งว่าการส่งหมายนัดไม่ชอบอย่างไร จึงถือว่าจำเลยยอมรับว่าการส่งหมายนัดดังกล่าวชอบด้วยกฎหมายแล้ว เพียงแต่จำเลยไม่อยู่บ้านจึงไม่ทราบนัดและไม่ได้มาฟังคำพิพากษาศาล ข้ออ้างดังกล่าวเป็นการกล่าวอ้างในเรื่องส่วนตัวของจำเลยเองไม่ใช่เหตุสุดวิสัย

สำหรับกรณีที่ผู้อุทธรณ์ขอคัดสำเนาคำพิพากษาจากเจ้าหน้าที่ศาล แม้ศาลฎีกาจะเห็นความสำคัญของสำเนาคำพิพากษาว่าเป็นสิ่งจำเป็นที่ใช้ในการเรียงอุทธรณ์ เนื่องจากเพราะผู้เรียงอุทธรณ์ต้องตรวจดูข้อความในคำพิพากษา เพื่อหาข้อโต้แย้ง ข้อเท็จจริง และข้อกฎหมายที่ศาลชั้นต้นนำมาวินิจฉัย มิฉะนั้น อาจไม่เป็นคำฟ้องอุทธรณ์ตามกฎหมาย เมื่อมีเหตุที่ได้รับสำเนาคำพิพากษาจากเจ้าหน้าที่ศาลล่าช้า ศาลจึงถือว่าเหตุนี้ เป็นพฤติการณ์พิเศษ แต่คำพิพากษาฎีกาดังต่อไปนี้ศาลไม่ถือว่าเหตุดังกล่าวเป็นเหตุสุดวิสัย เนื่องจากการที่ผู้ร้องขอยื่นคำแถลงของคัดเอกสารต่างๆ ล่าช้าเอง อันเป็นความผิดหรือความบกพร่องของผู้ร้องที่ไม่ใส่ใจหรือปล่อยปละละเลยในการดำเนินคดี

คำพิพากษาฎีกาที่ 296/2540 ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษาเมื่อวันที่ 20 กรกฎาคม 2538 ครอบกำหนดอุทธรณ์ 1 เดือน ในวันที่ 20 สิงหาคม 2538 โจทก์ยื่นคำร้องขอขยายเวลาขึ้นอุทธรณ์ครั้งที่ 1 อ้างว่าทนายโจทก์ยื่นคำแถลงขอคัดเอกสารต่างๆ เมื่อวันที่ 17 สิงหาคม 2538 แต่ยังไม่ได้รับเอกสารที่ขอคัดแสดงว่าโจทก์ปล่อยให้เวลาล่วงเลยไปนานถึง 27 วัน จึงเพิ่งมาขอคัดเอกสารและเมื่อศาลชั้นต้นอนุญาตให้ขยายระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์ครั้งที่ 1 ออกไป 15 วันแล้ว โจทก์น่าจะใช้ประโยชน์จากเวลาที่ศาลชั้นต้นขยายให้ นั่นคือการคัดเอกสารต่างๆ ให้เรียบร้อยเสียแต่เนิ่นๆ ตามคำร้องขอขยายเวลาขึ้นอุทธรณ์ครั้งที่ 2 การที่โจทก์อ้างว่าเพิ่งได้รับสำเนาคำพิพากษาศาลชั้นต้นในวันที่ 5 กันยายน 2538 ซึ่งเป็นวันยื่นคำร้องแสดงว่า โจทก์เพิกเฉยไม่ดำเนินการตามที่ได้รับอนุญาตให้ขยายเวลา มาแต่ต้นรวมเป็นเวลา 42 วัน การที่โจทก์เพิ่งได้รับสำเนาคำพิพากษาศาลชั้นต้นในวันยื่นคำร้อง จึงเป็นผลเนื่องมาจากการเพิกเฉยของโจทก์ถือไม่ได้ว่าเป็นเหตุสุดวิสัย

คำพิพากษาฎีกาที่ 371/2545 จำเลยปล่อยเวลาล่วงเลยไปถึง 25 วัน นับแต่วันที่ศาลชั้นต้นอ่านคำพิพากษาแล้ว จึงไปขอถ่ายสำเนาคำพิพากษาแสดงให้เห็นว่าจำเลยมิได้เอาใจใส่ ในเรื่องนี้อย่างจริงจัง จึงไม่ใช่กรณีที่มีพฤติการณ์พิเศษหรือเหตุสุดวิสัยตามกฎหมายที่อนุญาตให้ จำเลย ขยายระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์ได้ เมื่อทนายจำเลยยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์ในวันครบ กำหนดขึ้นอุทธรณ์เวลา 15.35 นาฬิกา เจ้าพนักงานศาลต้องปฏิบัติหน้าที่ไปตามระบบงานที่เป็นอยู่ แต่เป็นที่รู้กันอยู่ว่าในแต่ละวันมีคู่ความหรือประชาชนไปติดต่อกับเจ้าพนักงานศาลเป็นจำนวนมาก การที่เจ้าพนักงานศาลนำคำร้องดังกล่าวเสนอต่อศาลและศาลมีคำสั่งในวันรุ่งขึ้น จึงเป็นเรื่องปกติ ธรรมดา ทั้งไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายใดระบุว่าศาลต้องมีคำสั่งคำร้องในวันที่คู่ความยื่นคำร้อง แต่อย่างใดด้วย สาเหตุที่ทำให้จำเลยเสียสิทธิในการยื่นอุทธรณ์มาจากจำเลยและทนายจำเลยปล่อย ปลดละเลยไม่ได้เอาใจใส่รับยื่นคำแถลงขอถ่ายเอกสารเสียแต่เนิ่น อีกทั้งเมื่อยื่นแล้วก็ไม่ได้เอาใจใส่ ประการใด ศาลชั้นต้นจึงสั่งยกคำร้องขอขยายระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์ในวันถัดจากวันครบกำหนดอุทธรณ์ จึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว

คำพิพากษาฎีกาที่ 1335/2544 การที่โจทก์ยังไม่ได้รับสำเนาคำพิพากษาเป็นเหตุให้ไม่อาจ ทำอุทธรณ์ขึ้นได้ภายในกำหนด ถือได้ว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความ แพ่ง มาตรา 23 แต่ต้องยื่นขอก่อนสิ้นระยะเวลาที่กำหนด โจทก์เพิกเฉยมิได้ยื่นคำขอขยายระยะเวลา เสียก่อนสิ้นระยะเวลา โดยอ้างว่าเข้าใจผิดอันเกิดจากความประมาทเลินเล่อในการตรวจดูคำสั่งศาล ชั้นต้นของเสมียนทนายโจทก์ เหตุดังกล่าวนี้เป็นเรื่องความบกพร่องภายในของโจทก์เอง ยังไม่อาจ ถือได้ว่าเป็นเหตุสุดวิสัย

คำพิพากษาฎีกานี้ โจทก์ไม่ได้รับสำเนาคำพิพากษาจึงไม่อาจทำอุทธรณ์ได้ภายในกำหนด ถือเป็นพฤติการณ์พิเศษ แต่เมื่อโจทก์สามารถยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์ได้ก่อนสิ้นระยะเวลา ที่กำหนดได้ แต่ไม่ยื่นโดยอ้างว่าเข้าใจผิด ศาลฎีกาเห็นว่ากรณีดังกล่าวเป็นความบกพร่องภายในของ โจทก์ ไม่ถือว่าเป็นเหตุสุดวิสัย

คำพิพากษาฎีกาที่ 5923/2545 เหตุสุดวิสัย ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 หมายความว่า มีเหตุใดๆ เกิดขึ้น ซึ่งจำเลยไม่สามารถป้องกันได้ ทำให้จำเลยไม่สามารถ ยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ได้ การที่จำเลยอ้างเหตุในคำร้องว่าจำเลยเพิ่งทราบคำพิพากษา ของศาลชั้นต้นเมื่อล่วงเลยเวลาที่จำเลยยื่นอุทธรณ์แล้ว ข้ออ้างของจำเลยถือเป็นความบกพร่องของ จำเลยเองไม่อาจถือว่าเป็นกรณีเหตุสุดวิสัยได้ ส่วนข้ออ้างที่ว่าเมื่อทราบคำพิพากษาแล้วได้ไปติดต่อ ขอคัดสำนวนกว่าจะคัดได้เป็นเวลา 2 เดือน อันเป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังเมื่อพ้นกำหนดเวลา อุทธรณ์แล้ว จึงไม่ใช่เหตุสุดวิสัยเช่นกัน

คำพิพากษานี้ ผู้ยื่นคำร้องขออ้างว่าเพิ่งทราบคำพิพากษาของศาลชั้นต้น เมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์แล้ว เป็นความบกพร่องของจำเลยไม่ถือว่าเป็นเหตุสุดวิสัย การที่ภายหลังได้มีการขอคัดสำนวนจากเจ้าหน้าที่ศาลกว่าจะคัดได้เป็นเวลา 2 เดือน เป็นเหตุที่เกิดขึ้นภายหลังจากเหตุที่เกิดจากความบกพร่องของผู้ร้อง ไม่ถือว่าเป็นเหตุสุดวิสัยเช่นกัน

คำพิพากษานี้ที่ 8340/2547 ศาลชั้นต้นอ่านคำพิพากษาศาลอุทธรณ์เมื่อวันที่ 13 กุมภาพันธ์ 2545 หากจำเลยมีความประสงค์ที่จะยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาขึ้นฎีกา จำเลยต้องยื่นคำร้องต่อศาลก่อนสิ้นระยะเวลาฎีกา เว้นแต่กรณีมีเหตุสุดวิสัยตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 เมื่อการนับระยะเวลาขึ้นฎีกาต้องเริ่มนับตั้งแต่วันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2545 เป็นวันแรก และครบกำหนด 1 เดือน ในวันที่ 13 มีนาคม 2545 ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/2 วรรคสอง และมาตรา 193/5 วรรคสอง จำเลยยื่นคำร้องขอขยายเวลายื่นฎีกา เมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2545 จึงเกินกำหนดระยะเวลาขึ้นฎีกาแล้ว แม้ขณะที่จำเลยยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาขึ้นฎีกา จำเลยยังไม่ได้รับสำเนาคำพิพากษาศาลอุทธรณ์และไม่มีเจตนาที่จะไม่ยื่นฎีกา กรณีจึงไม่ใช่เหตุสุดวิสัยที่จำเลยจะยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาฎีกา เมื่อสิ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าวได้

คำพิพากษานี้ที่ 6668/2547 โจทก์ยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 229 โดยอ้างแต่เพียงว่าคดีนี้มีปัญหาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายจำนวนมาก โจทก์ไม่สามารถจัดทำอุทธรณ์ได้ทัน แม้พอจะถือได้ว่ามีพฤติการณ์พิเศษ แต่ก็ไม่ปรากฏว่ามีเหตุสุดวิสัยที่ทำให้โจทก์ไม่สามารถยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์ก่อนสิ้นระยะเวลานั้นได้ ศาลชั้นต้นชอบที่จะมีคำสั่งยกคำร้อง แม้ศาลชั้นต้นมีคำสั่งรับอุทธรณ์นั้นไว้ ต้องถือว่าศาลชั้นต้นมีคำสั่งอนุญาตไปโดยผิดพลาด ซึ่งหาเป็นการถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายไม่ ทั้งจะถือว่าศาลชั้นต้นใช้ดุลพินิจสั่งขยายระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์ก็ไม่ได้ เพราะการใช้ดุลพินิจของศาลนั้นต้องอยู่บนความถูกต้องตามกฎหมาย อุทธรณ์ของโจทก์ดังกล่าวจึงยื่นเกินกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์อันเป็นอุทธรณ์ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เมื่อปรากฏแก่ศาลอุทธรณ์ย่อมเป็นอำนาจของศาลอุทธรณ์ที่จะสั่งให้เพิกถอนการพิจารณาที่ผิดระเบียบนั้นเสียตามมาตรา 27 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ทั้งไม่มีบทกฎหมายใดบัญญัติให้คำสั่งของศาลชั้นต้นดังกล่าวเป็นที่สุด การที่ศาลอุทธรณ์ไม่รับวินิจฉัยอุทธรณ์ของโจทก์และพิพากษายกอุทธรณ์จึงชอบแล้ว

การที่โจทก์ยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์ โดยอ้างว่าคดีมีปัญหาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายจำนวนมาก ศาลเห็นว่าเหตุดังกล่าวมีความจำเป็นและถือว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษ แต่ไม่ใช่เหตุสุดวิสัยที่ทำให้โจทก์ไม่สามารถยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์ก่อนสิ้นระยะเวลานั้น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 680/2548 “เหตุสุดวิสัย” ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 หมายความว่า มีเหตุการณ์ใดๆ เกิดขึ้น ซึ่งจำเลยที่ 1 และที่ 2 ไม่สามารถป้องกันได้และทำให้จำเลยที่ 1 และที่ 2 ไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ แต่เมื่อทนายจำเลยที่ 1 และที่ 2 ทราบคืออยู่แล้วว่ามีหน้าที่ต้องยื่นอุทธรณ์ภายในวันที่ 18 มีนาคม 2547 ตามที่ศาลชั้นต้นอนุญาตให้ขยายระยะเวลา หากทนายจำเลยที่ 1 และที่ 2 ทำอุทธรณ์เสร็จแล้วน่าจะดำเนินการยื่นอุทธรณ์หรือมอบหมายให้บุคคลอื่นไปดำเนินการแทนให้เรียบร้อยเสียก่อนที่จะเดินทางไปทำธุระที่ต่างจังหวัดการที่ทนายจำเลยที่ 1 และที่ 2 มิได้ดำเนินการดังกล่าว แต่กลับเดินทางไปปฏิบัติภารกิจอื่นที่ต่างจังหวัดในวันครบกำหนดยื่นอุทธรณ์และกลับมายื่นอุทธรณ์ไม่ทัน เนื่องจากรถยนต์ที่ใช้เดินทางเสีย จึงเป็นความผิดหรือความบกพร่องของทนายจำเลยที่ 1 และที่ 2 เอง กรณีถือไม่ได้ว่ามีเหตุสุดวิสัยที่ทำให้จำเลยที่ 1 และที่ 2 ไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ในระยะเวลาที่ศาลชั้นต้นกำหนด การที่ทนายจำเลยเดินทางไปทำธุระที่ต่างจังหวัดในวันครบกำหนดยื่นอุทธรณ์และมายื่นอุทธรณ์ไม่ทัน เนื่องจากรถยนต์ที่ใช้เดินทางเสียไม่ถือว่าเป็นเหตุสุดวิสัย เนื่องจากศาลฎีกาเห็นว่าหากทนายจำเลยทำอุทธรณ์เสร็จจริงน่าจะดำเนินการยื่นอุทธรณ์หรือมอบหมายให้บุคคลอื่นไปดำเนินการแทนก่อนจะเดินทางไปทำธุระต่างจังหวัด กรณีดังกล่าวจึงเป็นความผิดหรือความบกพร่องของทนายจำเลยเอง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5419/2550 โจทก์ยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์หลังจากที่ครบกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์แล้ว จึงเป็นกรณีที่โจทก์มิได้ยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ก่อนสิ้นระยะเวลาอุทธรณ์ โจทก์จะยื่นคำร้องดังกล่าวได้ต้องเป็นกรณีที่มีเหตุสุดวิสัย ซึ่งเหตุสุดวิสัยตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 15 นั้น หมายถึง เหตุที่ทำให้ศาลไม่สามารถมีคำสั่งให้ขยายระยะเวลาหรือคู่ความไม่สามารถมีคำขอเช่นนั้นขึ้นมาก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายให้ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งเป็นพฤติการณ์นอกเหนือที่จะกระทำได้ก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ หากโจทก์เจ็บป่วยจนไม่สามารถช่วยเหลือตนเองได้จริง โจทก์อาจให้ภริยาของโจทก์ซึ่งเป็นผู้ดูแลโจทก์ในขณะที่เจ็บป่วยตามที่โจทก์อ้างในฎีกาเป็นผู้ติดต่อทนายความของโจทก์ซึ่งมีอำนาจอุทธรณ์ เพื่อยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ก่อนสิ้นระยะเวลายื่นอุทธรณ์ เพราะระยะเวลาดังกล่าวมีเวลาถึง 1 เดือน นับแต่วันที่ศาลชั้นต้นได้อ่านคำพิพากษาให้โจทก์ฟัง ซึ่งเป็นระยะเวลาอันพอสมควรที่โจทก์จะดำเนินการได้ทันทีตามกำหนด ข้ออ้างในฎีกาของโจทก์จึงมิใช่เหตุสุดวิสัย ส่วนข้ออ้างตามคำร้องของโจทก์ที่ว่าโจทก์ถูกฟ้องจับได้และทนายความของโจทก์อยู่ต่างจังหวัดมิใช่เหตุสุดวิสัยเช่นกัน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3535/2533 ทนายจำเลยยื่นอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์แล้ว 1 วัน โดยยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ว่า ในวันสุดท้ายของกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ทนายจำเลยป่วยเป็นโรคท้องร่วงอย่างแรงไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าการที่ทนาย

จำเลยเจ็บป่วยไม่ใช่เป็นกรณีมีเหตุสุดวิสัย ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 23 ศาลจึงไม่อาจขยายเวลายื่นอุทธรณ์ได้

ศาลฎีกาเห็นว่า การเจ็บป่วยของผู้ร้องขอขยายเวลาไม่ใช่เหตุสุดวิสัย เนื่องจากหากเจ็บป่วยจนไม่สามารถช่วยเหลือตนเองได้จริง ผู้ร้องขออาจจะขอให้บุคคลอื่นเป็นผู้ติดต่อทนายความ ซึ่งมีอำนาจดำเนินคดีได้ หรือหากผู้ร้องขอเป็นทนายความควรสามารถมอบหมายให้ทนายความคนอื่นมายื่นอุทธรณ์แทนได้

การอ้างพฤติการณ์พิเศษ หรือเหตุสุดวิสัย ฝ่ายที่นำมาอ้างจะต้องไม่ใช่ผู้ที่ก่อให้เกิดเหตุ นั้นๆ หรืออาจจะสรุปได้ว่าเหตุทั้งหลายที่เข้ามาขัดขวางให้ไม่สามารถดำเนินการภายในกำหนดเวลา ได้ หรือไม่สามารถขอขยายระยะเวลาได้ภายในกำหนดเวลานั้น หากเป็นเหตุที่เกิดจากความบกพร่อง ของคู่ความฝ่ายใดแล้ว คู่ความฝ่ายนั้นจะนำเหตุหรือนำข้ออ้างที่เกิดจากความบกพร่องนั้น มาเป็น เหตุเพื่อใช้สิทธิตามมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งไม่ได้ ไม่ว่าในขั้นตอน ของการขยายเวลาภายในกำหนดเวลาหรือขั้นตอนของการขยายเวลาเมื่อพ้นกำหนดเวลาแล้ว รวมทั้ง ความผิดของ “ผู้ทำการแทนโดยอำนาจแห่งกฎหมาย” หรือ “ผู้ทำการแทนโดยการมอบอำนาจ” โดยเฉพาะอย่างยิ่งของทนายความถือว่าเป็นความผิดของคู่ความหรือตัวความ ทั้งนี้ บทบัญญัติ มาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายดังกล่าว ต้องการแก้ไขปัญหาเมื่อคู่ความมีความจำเป็นอย่าง แท้จริง ไม่ใช่เอาการละเลยของคู่ความมาเป็นเหตุให้ไม่ต้องดำเนินกระบวนการพิจารณาภายใน กำหนดเวลา ในกรณีเมื่อศาลมีคำสั่งเกิดขึ้นภายหลังจากระยะเวลาได้ผ่านไปแล้ว ถือว่าการขยาย ระยะเวลาอันนั้นมีผลย้อนหลัง และทำให้คู่ความกลับเข้าสู่ฐานะเดิม²⁸

3.2.2 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการขยายเวลาตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้กำหนดเกี่ยวกับระยะเวลา และการขยายเวลาไว้ดังนี้

มาตรา 64 บัญญัติว่า “กำหนดเวลาเป็น วัน สัปดาห์ เดือน หรือปีนั้น มิให้นับวันแรก แห่งระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วย เว้นแต่จะได้เริ่มการในวันนั้นหรือมีการกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น โดยเจ้าหน้าที่

ในกรณีที่เจ้าหน้าที่มีหน้าที่ต้องกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่ กำหนดให้นับวันสิ้นสุดของระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วย แม้ว่าวันสุดท้ายเป็นวันหยุดทำการงาน สำหรับเจ้าหน้าที่

²⁸ แหล่งเดิม. หน้า 158.

ในกรณีที่บุคคลใดต้องการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กำหนดโดยกฎหมาย หรือโดยคำสั่งของเจ้าหน้าที่ ถ้าวันสุดท้ายเป็นวันหยุดทำการงานสำหรับเจ้าหน้าที่หรือวันหยุดตาม ประเพณีของบุคคลผู้รับคำสั่ง ให้ถือว่าระยะเวลานั้นสิ้นสุดในวันทำงานที่ถัดจากวันหยุดนั้น เว้นแต่กฎหมายหรือเจ้าหน้าที่ที่มีคำสั่งจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น”

การพิจารณาออกคำสั่งทางปกครองและการบังคับตามคำสั่งทางปกครองจำเป็นต้องมี เรื่องระยะเวลาเข้ามาเกี่ยวข้อง การนับระยะเวลาหากกำหนดเป็นวัน สัปดาห์ เดือน หรือปี มิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลารวมเข้าไปด้วย เว้นแต่จะได้เริ่มทำการในวันนั้นหรือมีกำหนดไว้เป็น อย่างอื่นโดยเจ้าหน้าที่ สำหรับกรณีกำหนดเวลาที่สั้นกว่าวัน พระราชบัญญัตินี้มีได้กล่าวถึง กรณี คงต้องนำหลักเกณฑ์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับ กล่าวคือ ต้องนับระยะเวลา โดยละเอียดเป็นชั่วโมง นาที ตามความเป็นจริงในกรณีที่วันสุดท้ายของกำหนดเวลาเป็นวันหยุด และเป็นเรื่องที่เจ้าหน้าที่มีหน้าที่ต้องกระทำการนั้น ให้นับวันหยุดนั้นรวมเข้ากับระยะเวลาด้วย เพื่อมิให้ขยายเวลาการปฏิบัติให้แก่เจ้าหน้าที่ ซึ่งมีหน้าที่ต้องปฏิบัติอยู่เสมอแม้จะเป็นวันหยุด แต่ถ้าหากเป็นกรณีที่เอกชนมีหน้าที่ต้องกระทำการ หากไม่มีกฎหมายหรือคำสั่งของเจ้าหน้าที่ กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ให้ถือว่าระยะเวลานั้นสิ้นสุดในวันทำงานที่ถัดจากวันหยุดนั้นๆ เนื่องจากในวันหยุดย่อมไม่มีเจ้าหน้าที่อยู่ปฏิบัติงาน ทำให้เอกชนไม่สามารถติดต่อด้วยได้²⁹

มาตรา 65 บัญญัติว่า “ระยะเวลาที่กำหนดไว้ในคำสั่งของเจ้าหน้าที่อาจมีการขยายอีกได้ และถ้าระยะเวลานั้นได้สิ้นสุดลงแล้ว เจ้าหน้าที่อาจขยายโดยกำหนดให้มีผลย้อนหลังได้เช่นกัน ถ้าการสิ้นสุดตามระยะเวลาเดิมจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมที่จะให้สิ้นสุดลงตามนั้น”

ระยะเวลาที่กำหนดไว้ในคำสั่งของเจ้าหน้าที่นั้น เจ้าหน้าที่อาจพิจารณาขยายให้อีกได้ ซึ่งโดยปกติต้องนับเวลาที่ขยายต่อไปจากกำหนดเวลาเดิม แต่อย่างไรก็ดี ถ้าระยะเวลาเดิมได้ สิ้นสุดลงแล้ว และการสิ้นสุดเช่นนั้นจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม เช่น การที่เจ้าหน้าที่ใช้ เวลานานในการพิจารณาต่ออายุใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ และได้มีคำสั่งให้ต่ออายุใบอนุญาต ภายหลังจากสิ้นสุดใบอนุญาตเดิม เจ้าหน้าที่อาจขยายกำหนดเวลาการอนุญาตให้มีผลย้อนหลัง ไปถึง วันที่ใบอนุญาตเดิมสิ้นอายุ เพื่อให้ผู้รับใบอนุญาตได้รับสิทธิประโยชน์ต่อเนื่องกันได้³⁰

มาตรา 66 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้ใดไม่อาจกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลา ที่กำหนดในกฎหมายได้ เพราะมีพฤติการณ์ที่จำเป็นอันมิได้เกิดขึ้นจากความผิดของผู้นั้น ถ้าผู้นั้นมี

²⁹ ชาญชัย แสงศักดิ์ ข (2549). คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง. หน้า 357-358.

³⁰ แหล่งเดิม. หน้า 358.

คำขอเจ้าหน้าที่อาจขยายระยะเวลาและดำเนินการส่วนหนึ่งส่วนใดที่ล่วงมาแล้วเสียใหม่ก็ได้ ทั้งนี้ ต้องยื่นคำขอภายในสิบห้าวันนับแต่เหตุการณ์เช่นว่านั้นได้สิ้นสุดลง”

การขยายกำหนดเวลาโดยปกติจะนับเวลาต่อไปจากเดิม ในกรณีคำนวณเป็นวันให้นับวันที่ต่อจากวันสุดท้ายของระยะเวลาเดิมเป็นวันเริ่มต้นตามมาตรา 193/7 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในกรณีที่มีใช้เวลาที่กำหนดโดยกฎหมาย แต่เป็นเวลาที่กำหนดโดยคำสั่งทางปกครอง เวลาจึงเป็นองค์ประกอบหนึ่งของคำสั่งนั้น การขยายเวลาจะไม่ต่อเนื่องและไม่เป็นกรรมก็ได้โดยเฉพาะในคำสั่งทางปกครองที่เป็นการให้ประโยชน์ เช่น ได้รับใบอนุญาตให้ประกอบวิชาชีพเป็นเวลา 1 ปี และได้ยื่นคำขอต่อใบอนุญาตในเดือนที่ 11 แต่เจ้าหน้าที่พิจารณาเสร็จเมื่อผ่านไปหลายเดือน เช่นนี้เจ้าหน้าที่ที่จะขยายกำหนดเวลาและกำหนดให้ใบอนุญาตมีผลต่อเนื่องจากใบอนุญาตเดิม แต่การออกใบอนุญาตให้ไม่ต่อเนื่องอาจทำให้ผู้นั้นเสียสิทธิบางประการได้ เช่น ในการเลื่อนระดับอาวุโสขึ้นมีหลักเกณฑ์กำหนดให้ต้องประกอบวิชาชีพนั้นในระดับหนึ่งติดต่อกันไม่น้อยกว่า 5 ปี การขาดช่วงจะทำให้ไม่ได้คุณสมบัติ กรณีนี้มาตรา 65 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงกำหนดให้เจ้าหน้าที่อาจขยายกำหนดเวลาโดยให้มีการย้อนหลังได้³¹

นอกจากนี้มาตรา 66 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ยังได้วางหลักไว้ด้วยว่าการที่บุคคลใดต้องทำการภายในเวลาที่กำหนดนั้น อาจมีเหตุการณ์จำเป็นบังคับให้ไม่อาจกระทำการนั้นภายในเวลาที่กำหนด ซึ่งมีได้เกิดจากความผิดของผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครอง ผู้นั้นอาจมีคำขอให้เจ้าหน้าที่ขยายระยะเวลาได้ ภายใน 15 วัน นับแต่เหตุการณ์เช่นว่านั้นสิ้นสุดลง³² เช่น เจ้าหน้าที่มีคำสั่งให้เจ้าของโรงงานรายงานข้อเท็จจริงภายใน 15 วันปรากฏว่าขณะนั้นโรงงานถูกโจรกรรมเอกสารเกี่ยวกับข้อเท็จจริงนั้นหายไป ตำรวจจับผู้ร้ายได้อีก 1 เดือนต่อมา พร้อมของกลางซึ่งรวมเอกสารนั้นด้วย การพ้นกำหนดมาเช่นนี้ย่อมขอขยายเวลาต่อเจ้าหน้าที่ได้ หรือถ้าเป็นกรณีอยู่ในระหว่างการดำเนินการพิจารณาทางปกครองผู้ที่มีสิทธินำพิสูจน์แสดงพยานหลักฐานของตนภายในเวลาที่กำหนดอาจขอให้เจ้าหน้าที่ย้อนกลับไปดำเนินการพิจารณาส่วนหนึ่งส่วนใดที่ผ่านมาใหม่ได้ เช่น ให้โอกาสนำพยานหลักฐานมาแสดงและเรียกฝ่ายตรงข้ามมาคอยรับฟังด้วย เป็นต้น³³

³¹ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนสานต์. (2540). *กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง*. หน้า 358.

³² จิตติพร ลิ้มแหลมทอง. (2548). *กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองและความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่*. หน้า 77-78.

³³ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนสานต์. เล่มเดิม. หน้า 359.

3.3 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการขยายเวลาทางปกครองตามกฎหมายต่างประเทศ

3.3.1 หลักกฎหมายของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

รัฐบัญญัติวิธีพิจารณาเรื่องทางปกครอง (Verwaltungsverfahrensgesetz-VwVfG) ว่าด้วย “การรื้อฟื้นฐานะเดิม” (Wiedereinsetzung in den vorigen Stand) มาตรา 32³⁴ บัญญัติว่า

(1) ในกรณีที่ผู้ใดไม่อาจกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมายเพราะมีเหตุการณ์ที่มีโชคร้ายของผู้นั้น ถ้าผู้นั้นมีคำขออาจมีการรื้อฟื้นฐานะเดิม ให้ได้ ทั้งนี้ กรณีที่เป็นความผิดของผู้แทนของผู้นั้น ให้ถือว่าเป็นความผิดของผู้นั้นเอง

(2) ผู้นั้นต้องยื่นคำขอภายในสองสัปดาห์นับแต่เหตุการณ์เช่นนั้นสิ้นสุดลง โดยระบุข้อเท็จจริงที่เป็นเหตุผลของคำขอในการยื่นคำขอหรือในกระบวนการพิจารณาที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งต้องกระทำการที่ล่วงเลยระยะเวลาแล้วนั้นเสียใหม่ภายในระยะเวลาการยื่นคำขอด้วย หากได้กระทำเช่นนั้น แม้ไม่มีการยื่นคำขอ ก็ถือว่าได้มีการกระทำการที่ล่วงเลยมาแล้วโดยถูกต้อง

(3) ในกรณีที่ล่วงพ้นหนึ่งปีนับแต่วันสิ้นสุดกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดให้กระทำการแล้วจะยื่นคำขอรื้อฟื้นฐานะเดิมไม่ได้ เว้นแต่เป็นกรณีมีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจยื่นคำขอภายในระยะเวลาหนึ่งปีนั้นได้

³⁴ Verwaltungsverfahrensgesetz-VwVfG

Section 32 Restoration of the status quo ante

(1) Where a person has through no fault of his own been prevented from observing a statutory time limit, he shall, upon request, be granted a restoration of his original legal position. The fault of a representative shall be deemed to be that of the person he represents.

(2) Such an application must be made within two weeks of the removal of the obstacle. The facts justifying the application must be substantiated when the application is made or during the proceedings connected with the application. The action which the person has failed to carry out must be effected within the application period. If this is done, restoration may be granted even without application.

(3) After one year has elapsed from the end of the time limit which was not observed, no application for restoration may be made and the action not carried out cannot be made good, except where it was impossible for this to be done within the period of a year for reasons of force majeure.

(4) The application for restoration shall be decided upon by the authority responsible for deciding on the matter of the action not carried out.

(5) Restoration shall not be permitted when this is excluded by legal provision.

(4) การพิจารณามีคำสั่งรื้อฟื้นฐานะเดิมให้เป็นอำนาจของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาเรื่องที่มีได้มีการดำเนินการภายในระยะเวลา

(5) มิให้เจ้าหน้าที่รื้อฟื้นฐานะเดิมในกรณีที่มีบทบัญญัติกฎหมายกำหนดห้ามไว้

“การรื้อฟื้นฐานะเดิม” ตามมาตรานี้ เป็นแนวคิดที่มุ่งหมายให้ความยุติธรรมแก่ผู้ที่มีหน้าที่กระทำการในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง ซึ่งได้แก่ คู่กรณี ผู้แทนของคู่กรณี หรือบุคคลอื่นที่มีหน้าที่กระทำการภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมาย แต่ผู้นั้นมีปัญหาอุปสรรคทำให้ไม่สามารถกระทำการได้ภายในระยะเวลา โดยปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวมิได้เกิดขึ้นจากความผิดของผู้นั่นเอง กรณีเช่นนี้ หากถือว่าระยะเวลาสิ้นสุดลงเป็นที่ยุติ ย่อมไม่เป็นธรรมแก่ผู้นั้น ดังนั้น เพื่อความเป็นธรรม จึงสมควรผ่อนผันให้ผู้นั้นได้มีโอกาสกระทำการที่ล่วงเลยระยะเวลามาแล้วเสียใหม่ในภายหลังเมื่อปัญหาอุปสรรคได้สิ้นสุดลงแล้ว กล่าวคือ หากผู้นั้นได้กระทำการที่ล่วงมาแล้วภายใน 2 สัปดาห์ นับแต่ปัญหาอุปสรรคสิ้นสุดลง และยื่นคำขอต่อเจ้าหน้าที่โดยชี้แจงถึงปัญหาอุปสรรคที่ทำให้ไม่อาจกระทำการได้ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด เจ้าหน้าที่ก็อาจรื้อฟื้นฐานะเดิมให้ได้ หมายถึง ทำให้กลับคืนฐานะเดิมก่อนที่ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดจะสิ้นสุดลง เสมือนหนึ่งว่าระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้นั้นยังไม่เคยสิ้นสุดลงเลย และถือว่าการกระทำการที่ล่วงมาแล้วเสียใหม่นั้น เป็นไปโดยถูกต้องภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้ว

ตัวอย่างเช่น กฎหมายบัญญัติให้การยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองต้องกระทำภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่ง นายเก่งได้รับแจ้งคำสั่งเมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2549 จึงต้องยื่นอุทธรณ์ภายในวันที่ 16 มีนาคม 2549 แต่ปรากฏว่าวันที่ 8 มีนาคม 2549 นายเก่งป่วยเป็นไข้หวัดใหญ่ จึงไปโรงพยาบาลแต่เคราะห์ร้ายพยาบาลหีบเข็มฉีดยาผิดฉีดยาสารเคมีอันตรายให้นายเก่ง นายเก่งหมดสติ ระบบประสาทได้รับการกระทบกระเทือนอย่างรุนแรงไม่สามารถสื่อสารหรือแสดงเจตนาใดๆ ได้ ต้องพักรักษาตัวในห้องผู้ป่วยวิกฤตเป็นเวลา 2 เดือน จนกระทั่งวันที่ 8 พฤษภาคม 2549 จึงหายจากอาการเจ็บป่วย นายเก่งจึงรับจัดทำคำอุทธรณ์ที่ค้างไว้จนเสร็จ และยื่นอุทธรณ์ในวันที่ 15 พฤษภาคม 2549 พร้อมกับชี้แจงเหตุผลที่ไม่อาจยื่นอุทธรณ์ได้ทันภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่พิจารณาแล้วเห็นว่า นายเก่งประสบปัญหาอุปสรรคที่ทำให้ไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดได้ โดยปัญหาอุปสรรคนั้นมิได้เกิดขึ้นจากความผิดของนายเก่งเอง และเมื่อปัญหาและอุปสรรคได้สิ้นสุดลงแล้ว นายเก่งได้จัดทำคำอุทธรณ์และยื่นอุทธรณ์ภายใน 2 สัปดาห์ นับแต่วันที่ปัญหาและอุปสรรคสิ้นสุดลง กรณีจึงชอบที่จะรื้อฟื้นฐานะเดิมให้นายเก่ง โดยถือว่าการยื่นอุทธรณ์เป็นไปภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด เจ้าหน้าที่จึงรับคำอุทธรณ์ของนายเก่งไว้พิจารณาและมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป ในระบบกฎหมายเยอรมัน การรื้อฟื้นฐานะเดิมเป็นแนวคิดในการให้ความยุติธรรมที่มีได้ปรากฏเฉพาะในกฎหมายวิธีพิจารณา

เรื่องทางปกครองเท่านั้น แต่ยังมีบัญญัติไว้ในกฎหมายวิธีพิจารณาในเรื่องอื่นๆ ด้วย เช่น มาตรา 60 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครอง มาตรา 233 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 44 ถึงมาตรา 46 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

3.3.2 หลักกฎหมายของประเทศสาธารณรัฐออสเตรเลีย

รัฐบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของสาธารณรัฐออสเตรเลีย (General Administrative Procedure Act) ได้บัญญัติโดยถือว่าการยื่นอุทธรณ์เป็นไปภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด เจ้าหน้าที่จึงรับคำอุทธรณ์ของนายเก่งไว้พิจารณาและมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เกี่ยวกับ “การรื้อฟื้นฐานะเดิม” (reinstatement into the previous legal position) ไว้ในมาตรา 71 วางหลักไว้ว่า การรื้อฟื้นฐานะเดิม

(1) ในกรณีที่ไม่สามารถกระทำภายในกำหนดเวลาได้ คู่กรณีที่เกี่ยวข้องอาจยื่นคำร้องขอรื้อฟื้นฐานะเดิมได้ ถ้า

1. ถ้าคู่กรณีฝ่ายนั้นมีพยานหลักฐานยืนยันว่าการไม่ปฏิบัติตามกำหนดเวลา เนื่องจากมีพฤติการณ์ที่ไม่อาจคาดเห็นได้ หรือไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ซึ่งมีได้เกิดขึ้นจากความผิดของคู่กรณีเอง หรือเป็นความผิดที่ไม่ร้ายแรง

(2) คำร้องขอรื้อฟื้นฐานะเดิมต้องยื่นภายใน 2 สัปดาห์ นับแต่พฤติการณ์เช่นนั้นสิ้นสุด

(3) คู่กรณีอาจยื่นคำร้องขอรื้อฟื้นฐานะเดิมพร้อมกับกระทำที่ไม่ได้กระทำภายในกำหนดระยะเวลาก็ได้³⁵

³⁵ General Administrative Procedure Act

Section 71 Reinstatement into the previous legal position

(1) In case of failure to respect a deadline, the request of a party, having suffered a legal detriment by such failure, for reinstatement into the previous legal position shall be granted if :

1. such party furnishes evidence that it had been prevented from respecting the due date by an unforeseen or unavoidable event and it is not at fault or only at fault to a minor degree

(2) The request for reinstatement shall be filed within a period of two weeks after The reason ceases to exist

(3) In case a deadline has not been respected, the party shall perform the action it failed to perform simultaneously with the request for reinstatement.

และมาตรา 72³⁶ วางหลักไว้ว่า (1) เมื่อได้รับอนุมัติให้รื้อฟื้นฐานะเดิม โดยให้คู่กรณี กระทำสิ่งที่ล่วงมาแล้วเสียใหม่นั้นถือเป็นการกระทำโดยถูกต้องภายในกำหนดเวลา

สรุปความได้ว่า ในกรณีที่คู่กรณีไม่อาจกระทำการภายในกำหนดเวลาเพราะมีพฤติการณ์ ที่ไม่อาจคาดเห็นได้หรือไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ซึ่งมีได้เกิดขึ้นจากความผิดของคู่กรณีเองหรือเป็น ความผิดที่ไม่ร้ายแรง หากคู่กรณีมีคำขอโดยพิสูจน์ให้เชื่อได้ว่ามีพฤติการณ์ดังกล่าวจริง พร้อมกับ ได้กระทำการที่ล่วงมาแล้วภายในสองสัปดาห์ นับแต่พฤติการณ์เช่นนั้นสิ้นสุดลง เจ้าหน้าที่อาจ รื้อฟื้นฐานะเดิมให้คู่กรณี โดยถือว่าการกระทำสิ่งที่ล่วงมาแล้วเสียใหม่นั้นเป็นไปโดยถูกต้อง ภายในกำหนดเวลา และเจ้าหน้าที่มีหน้าที่ดำเนินกระบวนการพิจารณาที่ค้างอยู่เดิมก่อนหน้านั้นต่อไป

3.4 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการขยายเวลาทางภาษี

3.4.1 หลักกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลียมีการปกครองในระบอบประชาธิปไตยแบบรัฐสภา มีรูปแบบ รัฐบาลเป็นสหพันธรัฐ โดยแบ่งออกเป็น 6 รัฐ ได้แก่ รัฐนิวเซาท์เวลส์ รัฐควีนส์แลนด์ รัฐเซาท์ ออสเตรเลีย รัฐแทสเมเนีย รัฐวิกตอเรีย และรัฐเวสเทิร์นออสเตรเลีย ซึ่งหลักกฎหมายเกี่ยวกับการ ขยายกำหนดเวลาทางภาษีของรัฐต่างๆ ในประเทศออสเตรเลียได้มีการตราเป็นพระราชบัญญัติไว้ ซึ่งในการนี้ผู้เขียนขอหยิบยกมาเพียง 2 รัฐ ดังนี้

(1) รัฐควีนส์แลนด์ ได้มีการตราพระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บภาษีอากร (Taxation Administration Act 2001) กำหนดเรื่องการขยายระยะเวลาไว้ โดยให้มีคณะกรรมการรายได้ของรัฐ ซึ่งได้รับการแต่งตั้งโดยผู้ว่าการในสภาและแต่งตั้งผู้บริหารระดับสูงของหน่วยงาน ซึ่งเป็น คณะกรรมการ³⁷ เป็นผู้พิจารณาอนุมัติให้ขยายระยะเวลา โดยมีบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับ กำหนดระยะเวลาที่อาจขยายได้ ดังนี้

³⁶ General Administrative Procedure Act

Section 72 : (1) Upon approval of the reinstatement into the previous legal position, the proceeding resumes the position as it was before the deadline had expired.

³⁷ Taxation Administration Act 2001

Section 7 Appointment of commissioner

(1) There is to be a Commissioner of State Revenue.

(2) The Governor in Council must, by gazette notice, appoint a senior executive of the department to be the commissioner.

กำหนดเวลาในการชำระภาษี

มาตรา 34 ได้วางหลักเกี่ยวกับการขยายระยะเวลาการชำระภาษีไว้ว่า

(1) ถ้าคณะกรรมการเห็นว่า การชำระภาษีของผู้เสียภาษีตามความรับผิดชอบในการเสียภาษีตามกฎหมายภาษีจะเป็นสาเหตุให้ผู้เสียภาษีต้องประสบปัญหาความยากลำบากในทางการเงินเป็นอย่างมาก คณะกรรมการก็จะพิจารณาขยายเวลาให้

(6) ผลคำวินิจฉัยของคณะกรรมการเกี่ยวกับการขยายหรือไม่ขยายระยะเวลาการชำระภาษี ให้เป็นที่สุด³⁸

กำหนดเวลาคัดค้านการประเมินภาษี

มาตรา 65³⁹ การทำคำคัดค้าน

(1) การคัดค้านต้อง

(ก) ทำเป็นหนังสือ

(ข) แสดงรายละเอียดของเรื่องที่จะคัดค้าน

³⁸ Taxation Administration Act 2001

Section 34 Payment arrangements

(1) If the commissioner is satisfied payment of a taxpayer's tax law liability would cause the taxpayer significant financial hardship, the commissioner may, on the taxpayer's written application, extend the time for paying an amount under a tax law

(6) The commissioner's decision about extending the time for paying a tax law liability or to terminate a payment arrangement is a non-reviewable decision.

³⁹ Taxation Administration Act 2001

Section 65 Making objection

(1) An objection must-

(a) be in writing; and

(b) state in detail the grounds on which the objection is made; and

(c) be accompanied by copies of all material relevant to decide the objection; and

(d) be lodged within 60 days after the assessment notice for the assessment to which the objection relates is given to the taxpayer.

(2) The commissioner may extend the time for lodging an objection if the commissioner is satisfied it would be unreasonable in particular circumstances for the objection to be lodged within the 60 days.

(3) The commissioner's decision to refuse to extend the time for lodging an objection is a non-reviewable decision.

(ค) พร้อมสำเนาพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการคัดค้าน

(ง) ยื่นต่อคณะกรรมการภายใน 60 วัน นับแต่วันแจ้งการประเมินที่เกี่ยวกับเรื่องที่คัดค้านให้กับผู้เสียภาษี

(2) คณะกรรมการเห็นว่ามีความผิดปกติพิเศษไม่อาจจะคาดเห็นได้ อาจจะขยายระยะเวลาการยื่นคำคัดค้านไปอีก 60 วัน

(3) คำวินิจฉัยของคณะกรรมการที่ปฏิเสธการขยายกำหนดเวลาสำหรับการคัดค้านให้อธิบายที่สุด

(2) รัฐสภาที่ออสเตรเลียได้มีการตราพระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บภาษีอากร (Taxation Administration Act 1996) กำหนดเรื่องการขยายระยะเวลาไว้ โดยให้มีคณะกรรมการภาษีของรัฐ ซึ่งในพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวได้ให้ความหมายว่าหมายถึงบุคคลที่ได้รับแต่งตั้งหรือกระทำการเป็นคณะกรรมการภาษีของรัฐ และให้รวมถึงบุคคลที่ได้รับแต่งตั้งหรือกระทำการในฐานะผู้แทนคณะกรรมการภาษีของรัฐ⁴⁰ และมีบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกำหนดเวลาที่สามารถขยายได้ ดังนี้

กำหนดเวลาในการชำระภาษี

มาตรา 45⁴¹ ได้วางหลักเกี่ยวกับการขยายกำหนดเวลาการชำระภาษีไว้ว่า

(1) คณะกรรมการอาจจะขยายกำหนดเวลาเพื่อให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีหรืออาจจะอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีได้

(2) เมื่อคณะกรรมการขยายกำหนดเวลาเพื่อให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีแล้วคณะกรรมการอาจจะขยายกำหนดเวลา สำหรับการยื่นคำร้องที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่ต้องชำระนี้

(3) คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภายใต้บทบัญญัตินี้ อาจจะมีเงื่อนไขก็ได้ อาทิเช่น อาจจะมีการให้ชำระดอกเบี้ยตามที่คณะกรรมการกำหนด

⁴¹ Taxation Administration Act 1996

Section 45 Arrangements for payment of tax

(1) The Commissioner may extend the time for payment of tax by a taxpayer and may accept the payment of tax by instalments.

(2) When the Commissioner extends the time for payment of tax by a taxpayer, the Commissioner may also extend the time for lodging a return relating to the matters in respect of which the tax is payable.

(3) A decision of the Commissioner under this section may be made subject to conditions (for example, as to the payment of interest) determined by the Commissioner.

และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการในส่วนนี้ให้เป็นที่สุดตามมาตรา 46⁴²
กำหนดเวลาการคัดค้านการประเมินภาษี
มาตรา 82⁴³ บุคคลที่ไม่พอใจกับ

(ก) ผลการประเมิน (กรณีอื่นที่เกี่ยวกับผลการประเมิน) หรือ
(ข) ผลคำวินิจฉัยภายใต้ส่วน 4 ที่เกี่ยวกับการคืนภาษี หรือคำร้องขอคืนภาษี หรือ
(ค) คำวินิจฉัยอย่างอื่นของคณะกรรมการภายใต้กฎหมายที่ไม่ได้มีการทบทวน
ผลของคำวินิจฉัยอาจยื่นคำคัดค้านเป็นหนังสือต่อรัฐมนตรีก็ได้

สำหรับกำหนดเวลาการยื่นคำคัดค้านตามมาตรา 86⁴⁴ ได้กำหนดไว้ให้คำคัดค้านจะต้อง
ยื่นต่อรัฐมนตรีไม่เกิน 60 วัน นับแต่

(ก) ในกรณีคัดค้านการประเมินก็คือวันที่ได้แจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษี หรือ
(ข) กรณีคัดค้านคำวินิจฉัยอื่นก็คือวันที่ผู้เสียภาษีได้รับแจ้งผลคำวินิจฉัย
ในกรณีที่มีการยื่นคำคัดค้านเมื่อพ้นกำหนดเวลามาตรา 87 ได้กำหนดไว้ให้ ดังนี้

(1) รัฐมนตรีอาจมีดุลพินิจอนุญาตให้ยื่นคำคัดค้านภายหลังจากครบกำหนดเวลา 60 วัน
แต่ไม่เกิน 12 เดือน นับจาก

⁴² Taxation Administration Act 1996

Section 46: A decision under this Part is a non-reviewable decision.

⁴³ Taxation Administration Act 1996

Section 82 Objections

A person who is dissatisfied with-

(a) an assessment (other than a compromise assessment); or

(b) a decision under Part 4 concerning a refund or an application for a refund of tax; or

(c) any other decision of the Commissioner under a taxation law that is not declared to be a non-reviewable decision, may lodge a written notice of objection with the Minister.

⁴⁴ Taxation Administration Act 1996

Section 86 Time for lodging objection

An objection must be lodged with the Minister not later than 60 days after—

(a) in the case of an objection to an assessment—the date of service of the assessment on the taxpayer; or

(b) in the case of an objection to some other decision—the date on which the taxpayer was notified of the decision.

- (ก) ในกรณีการคัดค้านการประเมิน คือ วันที่ได้มีการประเมินภาษีไปยังผู้เสียภาษี หรือ
- (ข) ในกรณีการคัดค้านคำวินิจฉัยอื่น คือ วันที่ผู้เสียภาษีได้รับแจ้งผลของการวินิจฉัย
- (2) บุคคลที่จะทำคำคัดค้านจะต้องชี้แจงและแสดงรายละเอียดเพื่อให้ทราบถึงพฤติการณ์ที่เกี่ยวข้องและเหตุผลที่บุคคลนั้นไม่สามารถยื่นคำคัดค้านภายในกำหนดเวลา 60 วัน ได้
- (3) การปฏิเสธของรัฐมนตรีที่ไม่อนุญาตให้ยื่นคำคัดค้านภายใต้อนุมาตรา (1) เป็นที่สุด⁴⁵ สรุปรพระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บภาษีอากรของทั้งสองรัฐนั้น ได้มีการกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับการขยายกำหนดเวลาโดยให้คณะกรรมการเป็นผู้พิจารณาขยายระยะเวลา ในกรณีดังต่อไปนี้
- 1) กำหนดเวลาการชำระภาษี เมื่อคณะกรรมการเห็นสมควร เนื่องจากผู้เสียภาษี มีฐานะยากจนขึ้นแค้น โดยผลของคำวินิจฉัยของคณะกรรมการไม่ว่าจะขยายหรือไม่ขยายระยะเวลาการชำระภาษี เป็นที่สุด
 - 2) กำหนดเวลาคัดค้านการประเมินภาษี คณะกรรมการเห็นว่า มีพฤติการณ์พิเศษไม่อาจจะคาดเห็นได้ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการที่ปฏิเสธการขยายกำหนดเวลา ให้ถือเป็นที่สุด

⁴⁵ Taxation Administration Act 1996

Section 87 Objections lodged out of time

(1) The Minister has a discretion to permit a person to lodge an objection after the end of the 60-day period but not to do so later than 12 months after—

(a) in the case of an objection to an assessment—the date of service of the assessment on the taxpayer; or

(b) in the case of an objection to some other decision—the date on which the taxpayer was notified of the decision.

(2) The person seeking to so lodge the objection must state fully and in detail in the notice of objection the circumstances concerning and the reasons for the failure to lodge the objection within the 60-day period.

(3) A failure or refusal of the Minister to grant permission under subsection (1) is a non-reviewable decision.

3.4.2 หลักกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา

ตามประมวลกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา (United States Code) ได้วางหลักเกี่ยวกับการขยายกำหนดเวลาการชำระภาษีไว้ในตามมาตรา 6161⁴⁶ ดังนี้

(ก) จำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องชำระ

(1) บททั่วไป

เว้นแต่จะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น รัฐมนตรีอาจขยายกำหนดเวลา สำหรับการชำระภาษีได้ตามสมควร แต่ไม่เกิน 6 เดือน นับจากกำหนดระยะเวลาเดิม หรือไม่เกิน 12 เดือน สำหรับภาษีกองมรดก เว้นแต่กรณีและผู้เสียภาษีอยู่ต่างประเทศอาจใช้อำนาจขยายระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือนก็ได้

สำหรับผู้เสียภาษีกองมรดก หากมีเหตุอันสมควร รัฐมนตรีอาจขยายกำหนดเวลาการชำระได้ดังต่อไปนี้

1. กรณีที่ผู้จัดการมรดกชำระภาษีตามที่กำหนดไว้ในหมวดที่ 11 หรือ

2. กรณีการผ่อนชำระภาษีภายใต้มาตรา 6166 อาจขยายกำหนดเวลาได้

ตามที่เห็นสมควร แต่ไม่เกิน 10 ปี นับจากวันที่กำหนดในมาตรา 6151 (a)

⁴⁶ United States Code

Section 6161 Extension of time for paying tax :

(a) Amount determined by taxpayer on return

(1) General Rule

The Secretary, except as otherwise provided in this title, may extend the time for payment of the amount of the tax shown, or required to be shown, on any return or declaration required under authority of this title (or any installment thereof), for a reasonable period not to exceed 6 months (12 months in the case of estate tax) from the date fixed for payment thereof. Such extension may exceed 6 months in the case of a taxpayer who is abroad.

(2) Estate tax

The Secretary may, for reasonable cause, extend the time for payment of -

(A) any part of the amount determined by the executor as the tax imposed by chapter 11, or

(B) any part of any installment under section 6166 (including any part of a deficiency prorated to any installment under such section). for a reasonable period not in excess of 10 years from the date prescribed by section 6151(a) for payment of the tax.

(3) No extension for certain deficiencies

No extension shall be granted under this subsection for any deficiency if the deficiency is due to negligence, to intentional disregard of rules and regulations, or to fraud with intent to evade tax.

(ข) จำนวนภาษีที่ชำระไม่ครบ

1. กรณีภาษีเงินได้ ของขวัญ และภาษีอื่นๆ

ภายใต้ระเบียบที่กำหนดโดยรัฐมนตรี รัฐมนตรีอาจจะขยายระยะเวลาให้ชำระภาษีที่ชำระไม่ครบตามที่กำหนดไว้ในหมวด 1, 12, 41, 42, 43 หรือ 44 ได้ไม่เกิน 18 เดือน นับจากกำหนดระยะเวลาเดิม และในกรณีพิเศษอาจจะขยายได้อีกไม่เกิน 12 เดือน...

2. ภาษีกองมรดก

ภายใต้ระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด ถ้ามีเหตุสมควร รัฐมนตรีอาจขยายระยะเวลาชำระภาษีที่ชำระไม่ครบในหมวด 11 ได้ ตามที่เห็นสมควร แต่ไม่เกิน 4 ปี นับจากกำหนดระยะเวลาเดิม

3. ห้ามมิให้มีการขยายระยะเวลาที่ชำระภาษีภายใต้อนุมาตรานี้ ถ้าจำนวนภาษีที่ขาดไปเกิดจากความสะเพร่า หรือไม่ใส่ใจในกฎและข้อบังคับหรือทุจริตมีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษี

สรุปประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการขยายเวลาการชำระภาษีไว้ในประมวลกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยทั่วไปแล้วรัฐมนตรีสามารถขยายกำหนดเวลาการชำระภาษีได้ตามสมควร แต่ไม่เกิน 6 เดือน นับจากกำหนดระยะเวลาเดิมหรือไม่เกิน 12 เดือน สำหรับภาษีกองมรดก เว้นแต่ผู้เสียภาษีอยู่ต่างประเทศอาจจะขยายได้เกินกว่า 6 เดือนได้ สำหรับการผ่อนชำระภาษีกองมรดกอาจจะขยายเวลาได้ตามที่เห็นสมควร แต่ไม่เกิน 10 ปี และการชำระภาษีในส่วนที่ยังขาดอยู่โดยทั่วไปรัฐมนตรีจะขยายได้ไม่เกิน 18 เดือน นับจากกำหนดระยะเวลาเดิม และในกรณีพิเศษอาจจะขยายได้อีกไม่เกิน 12 เดือน สำหรับภาษีกองมรดกขยายได้ตามที่เห็นสมควร แต่ไม่เกิน 4 ปี นับจากกำหนดเวลาเดิม ทั้งนี้ หากถ้าภาษีที่ขาดไปเกิดจากความสะเพร่า หรือไม่ใส่ใจในกฎและข้อบังคับหรือทุจริตมีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษี ห้ามมีการขยายระยะเวลาการชำระภาษีดังกล่าว

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการขยายเวลา ตามมาตรา 3 วรรค ๓ แห่งประมวลรัษฎากร

หลักการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมายนั้น เป็นหลักการพื้นฐานที่สำคัญของประเทศที่ยึดมั่นในหลักนิติรัฐและหลักนิติธรรม ซึ่งรวมทั้งประเทศไทยที่ให้ความสำคัญกับหลักการดังกล่าวและได้บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย กำหนดให้การปฏิบัติหน้าที่ของรัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล รวมทั้งองค์กรตามรัฐธรรมนูญและหน่วยงานของรัฐ ต้องเป็นไปตามหลักนิติธรรม กล่าวคือ จะต้องยอมตนอยู่ภายใต้กฎหมาย องค์กรและเจ้าหน้าที่ของรัฐ ฝ่ายปกครองจะกระทำการใดๆ ต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อรักษาไว้ซึ่งประโยชน์สาธารณะ หากการกระทำใดของเจ้าหน้าที่ของรัฐไปกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนจะต้องมีกฎหมายให้อำนาจไว้โดยชัดแจ้ง ดังนั้น หลักความชอบด้วยกฎหมายจึงเป็นหลักการที่ใช้ในการตรวจสอบการกระทำทางปกครองไม่ให้ขัดต่อกฎหมาย โดยองค์กรฝ่ายปกครองจะต้องผูกพันอยู่กับกฎหมาย และจะกระทำการใด ต่อเมื่อมีกฎหมายมอบอำนาจให้แก่องค์กรฝ่ายปกครองในการกระทำการนั้น กล่าวคือ การกระทำขององค์กรฝ่ายปกครองที่แสดงออกโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องมีฐานทางกฎหมายรองรับ ซึ่งรวมทั้งการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการพิจารณาขยายเวลาตามมาตรา 3 วรรค ๓ แห่งประมวลรัษฎากร โดยบัญญัติว่า

“กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ ก็ดี กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

กำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

4.1 วิเคราะห์ปัญหาการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการขยายเวลา ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อกฎหมายให้อำนาจดุลพินิจแก่ฝ่ายปกครองในการเลือกกระทำการใดหรือไม่กระทำการอย่างใดแล้ว ฝ่ายปกครองต้องใช้ดุลพินิจอย่างรอบคอบภายใต้กรอบแห่งกฎหมายที่ให้อำนาจตามหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง อีกทั้งยังต้องใช้ความรอบรู้ ความเชี่ยวชาญ และประสบการณ์ในด้านต่างๆ เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายของฝ่ายปกครองมีความยืดหยุ่น คล่องตัว สอดคล้องกับข้อเท็จจริงเฉพาะราย รวมทั้งไม่ขัดต่อหลักการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย¹ โดยดุลพินิจของฝ่ายปกครองได้มีนักวิชาการหลายท่านทั้งในประเทศและต่างประเทศได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “ดุลพินิจของฝ่ายปกครอง” โดยสรุปได้ว่าดุลพินิจของฝ่ายปกครอง หมายถึง การที่กฎหมายให้ทางเลือกฝ่ายปกครองโดยอิสระในการใช้อำนาจตัดสินใจว่าจะกระทำการใดหรือไม่กระทำการใด หรือเลือกกระทำการใดในหลายทางเลือกที่กฎหมายกำหนดไว้² เมื่อฝ่ายปกครองเลือกกระทำการใด เพื่อให้บรรลุเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายของกฎหมายที่กำหนดไว้โดยมีเหตุผลอันสมควรแล้ว การกระทำนั้นเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายทั้งสิ้น³ สำหรับการใช้อำนาจดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการขยายเวลาการดำเนินการต่างๆ ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากรนั้น กฎหมายได้กำหนดเงื่อนไขในการพิจารณาอนุมัติให้ขยายเวลา โดยผู้ยื่นคำร้องจะต้องมีเหตุจำเป็น หรือเป็นผู้ที่ไม่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งการพิจารณาว่าบุคคลใดมีเหตุจำเป็นจนไม่อาจปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้หรือไม่ ตามแนวความคิดของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี เหตุจำเป็นถือเป็นถ้อยคำที่ไม่มีมีความหมายเฉพาะจึงต้องอาศัยความเห็นของผู้ตีความที่จะพิจารณาจากเหตุการณ์ตามที่ต้องปฏิบัติกล่าวอ้างว่า เหตุการณ์ใดเป็นเหตุจำเป็นที่สมควรได้รับอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลา⁴ ดังนั้น การใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองจึงต้องชอบด้วยกฎหมายและมีความเหมาะสม เนื่องจากการอนุมัติให้ขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร นั้นก่อให้เกิดผลสำคัญหลายประการ ดังนี้

1) โทษทางอาญา ผู้เสียหายที่ได้รับอนุมัติให้ขยายเวลา ไม่ว่าจะเป็นการอนุมัติโดยอธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ผู้เสียหายไม่ต้องรับโทษทางอาญาซึ่งได้แก่ค่าปรับ

¹ ฤทัย หงส์ศิริ. (2543). *คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง*. หน้า 312.

² แหล่งเดิม. หน้า 306.

³ จินนิตี หะวานนท์. (2554). *คำอธิบายกฎหมายปกครอง (ภาคทั่วไป)*. หน้า 123-124.

⁴ กมลชัย รัตนสากววงษ์ (2544). *หลักกฎหมายปกครองเยอรมัน*. หน้า 273.

2) เบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร ผู้เสียภาษีไม่ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ ไม่ว่าจะได้รับอนุมัติให้ขยายเวลาโดยอธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

3) เงินเพิ่มภาษีอากร ในกรณีอธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งให้ขยายเวลา ผลของการขยายเวลาทำให้เงินเพิ่มลดลงจากร้อยละ 1.5 เป็นร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นผู้ขยายเวลา ผู้ได้รับอนุมัติไม่ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่ม เบี้ยปรับ และค่าปรับตามประมวลรัษฎากร ซึ่งถือเป็นการนิรโทษกรรมทางภาษี และถือเป็นการให้โอกาสผู้เสียภาษีหรือผู้หักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งยังมีได้ยื่นรายการและชำระภาษีหรือมิได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ได้มีโอกาสยื่นรายการและชำระภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรให้ถูกต้องต่อไป⁵

จากการพิจารณาหลักการควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองแล้ว จะเห็นได้ว่าในการพิจารณาเหตุการณ์ที่ผู้ยื่นคำร้องกล่าวอ้างว่าเป็นเหตุจำเป็นตามมาตรา 3 วรรค ๓ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น โดยสภาพแล้วเหตุการณ์ที่มีความจำเป็นของแต่ละบุคคลย่อมแตกต่างกัน เหตุการณ์ที่จำเป็นของบุคคลหนึ่งอาจจะไม่ใช่เหตุการณ์ที่จำเป็นของอีกบุคคลหนึ่งก็ได้ หรือในทางกลับกันเหตุการณ์ที่ไม่จำเป็นของบุคคลหนึ่งอาจจะเป็นเหตุการณ์ที่จำเป็นของอีกบุคคลหนึ่งได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความรู้ ความสามารถ และประสบการณ์ของบุคคลนั้น และเมื่อคำว่า “เหตุจำเป็น” เป็นถ้อยคำที่ไม่อาจกำหนดความหมายเฉพาะได้ อีกทั้งถ้อยคำดังกล่าวไม่อาจเทียบเคียงผลการพิจารณาหรือคำพิพากษาเกี่ยวกับการขยายเวลาในบทบัญญัติกฎหมายอื่นได้ เนื่องจากบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการขยายเวลาอื่นมิได้มีบัญญัติถ้อยคำเช่นเดียวกันนี้ จึงเป็นเหตุให้การใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองอาจเป็นไปได้หลายแนวทาง ผู้เขียนจึงเห็นว่ากรณีที่ฝ่ายนิติบัญญัติตรากฎหมายมาตราดังกล่าวโดยเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจมากเกินไป อันอาจทำให้การใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองเกิดความไม่เป็นธรรม และนำไปสู่การเอื้อประโยชน์แก่พวกพ้องของตนได้ ประกอบกับหลักการควบคุมและตรวจสอบการใช้ดุลพินิจนั้น หากฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจอยู่ในขอบเขตของกฎหมาย องค์กฤษฎีกาหรือศาลไม่อาจตรวจสอบความเหมาะสมของการกระทำของฝ่ายปกครองได้ ดังจะเห็นได้จากความเห็นของนักวิชาการที่กล่าวเกี่ยวกับขอบเขตของการควบคุมการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองโดยองค์กฤษฎีกาไว้ ดังนี้

รองศาสตราจารย์มานิตย์ จุมปา ได้อธิบายว่า การควบคุมดุลพินิจของฝ่ายปกครอง โดยองค์กฤษฎีกาจะควบคุมตรวจสอบได้เฉพาะ ในเรื่องความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองเท่านั้น ศาลไม่อาจก้าวล่วงเข้าไปควบคุมความเหมาะสมหรือความเป็นธรรมของ

⁵ คำพิพากษาฎีกาที่ 8292/2540

การใช้อำนาจได้ กล่าวคือ ศาลจะตรวจสอบว่าการใช้อำนาจดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่ ถ้าเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ศาลจะสั่งเพิกถอนการใช้ดุลพินิจดังกล่าวนั้นเสีย แต่ถ้าไม่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด หากแต่เป็นการใช้ดุลพินิจที่ไม่เหมาะสม ศาลจะไม่เข้าไปตรวจสอบความเหมาะสมในการใช้ดุลพินิจนั้น เพราะหากให้ศาลเข้าไปพิจารณาในเรื่องความเหมาะสมได้ ศาลจะกลายเป็นผู้บังคับบัญชาของฝ่ายปกครองไป⁶

ศาสตราจารย์ ดร.บวรศักดิ์ อุวรรณโณ ได้ให้ความเห็นว่า การควบคุมของศาลเป็นการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการตีความกฎหมายโดยฝ่ายปกครองเท่านั้น ศาลไม่ก้าวล่วงเข้าไปชี้ความเหมาะสมของการตีความกฎหมายได้⁷

โดยสรุปแล้วขอบเขตของการควบคุมและตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองในส่วนของความเหมาะสมในการใช้ดุลพินิจนั้น องค์กรภายในของฝ่ายปกครองเท่านั้นที่สามารถควบคุมตรวจสอบได้ โดยการตรวจสอบแบบบังคับบัญชา ผู้บังคับบัญชาสามารถตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายและความเหมาะสมของการกระทำต่างๆ ของผู้ใต้บังคับบัญชา ส่วนองค์กรตุลาการหรือศาลสามารถควบคุมได้เฉพาะความชอบด้วยกฎหมายของการใช้อำนาจดุลพินิจนั้น ศาลไม่สามารถเข้าไปควบคุมตรวจสอบความเหมาะสมของการใช้ดุลพินิจได้ อีกทั้งการควบคุมตรวจสอบโดยองค์กรตุลาการหรือศาลจำต้องมีผู้ที่ได้รับความเดือดร้อน เสียหาย หรือถูกกระทบสิทธิยื่นฟ้องการกระทำดังกล่าวเป็นคดีพิพาทต่อศาล ดังนั้น จากหลักการดังกล่าว จึงทำให้องค์กรตุลาการหรือศาลไม่อาจตรวจสอบการกระทำของฝ่ายปกครองที่ไม่เป็นธรรมได้ทั้งหมด

สำหรับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ผู้เขียนขอนำมาเฉพาะหลักการที่เกี่ยวข้องกับปัญหาการขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร เท่านั้น ซึ่งได้แก่

1) หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี (Equality of taxation) เป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญที่ทำให้ผู้ถูกจัดเก็บภาษีอากรยอมรับการจัดเก็บภาษีอากรของฝ่ายปกครองและถือปฏิบัติได้ ซึ่ง N.Gregory Mankiw ได้กล่าวไว้ว่า ความเป็นธรรม หมายถึง การกระจายหรือแบ่งเฉลี่ยภาระภาษีในหมู่ประชาชนอย่างเป็นธรรม ซึ่งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีหรือการแบ่งสัดส่วนหรือส่วนเฉลี่ยของภาระภาษีอย่างเป็นธรรม คือ การให้ประชาชนจ่ายเงินให้แก่รัฐบาลเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาลในจำนวนที่แตกต่างกันตามสถานการณ์ของพวกเขา กล่าวคือ บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์

⁶ มานิตย์ จุมปา. (2554). คำอธิบายกฎหมายปกครอง เล่ม 3 ว่าด้วยการกระทำทางปกครองและการควบคุมการกระทำทางปกครอง ตอนที่ 1. หน้า 586.

⁷ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. (2538). ที่มาและนิติวิธีในกฎหมายมหาชน เล่ม 3. หน้า 206.

ที่แตกต่างกันควรแบกรับภาษีที่แตกต่างกัน และบุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรแบกรับภาระภาษีที่เท่ากัน⁸ ดังหลักการต่อไปนี้

หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเท่ากัน (horizontal equity of taxation) คือ บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มีรายได้เท่ากันจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง (vertical equity of taxation) คือ บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควรแบกรับภาระภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มีรายได้มากจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากคนที่มีรายได้น้อย หรือคนรวยจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนจน⁹

ผู้เขียนเห็นว่าจากหลักการดังกล่าว เมื่อคำนึงถึงเจตนารมณ์ของมาตรา 3 รัฐธรรมนูญแห่งประมุขแล้ว มาตรานี้เป็นบทบัญญัติที่ให้โอกาสผู้เสียภาษีที่มีได้มีเจตนาทุจริตหลีกเลี่ยงภาษีปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย อันเป็นการช่วยบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้เสียภาษี ประกอบกับในบางกรณีหน่วยงานของรัฐฝ่ายปกครองได้มีการนำบทบัญญัตินี้ดังกล่าวมาแก้ไขปัญหา และบรรเทาความเดือดร้อนเสียหายให้กับกลุ่มบุคคลที่ได้รับผลกระทบจากเหตุจำเป็นอย่างเดียวกัน โดยกรมสรรพากรได้ออกประกาศหรือคำชี้แจง เช่น ประกาศกรมสรรพากร เรื่องขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี และการนำส่งภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2546 สำหรับเหตุจำเป็นที่เกิดจากเหตุขัดข้องหรือข้อผิดพลาดของระบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์และระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต อันเป็นผลให้การยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษีดังกล่าวเกินกำหนดเวลาตามกฎหมาย โดยมีใช้ความผิดของผู้เสียภาษี เช่น สั่งโอนเงินเพื่อชำระภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต แต่ระบบการโอนเงินของหน่วยรับชำระภาษีขัดข้องโดยผู้เสียภาษีเข้าใจว่าได้โอนเงินชำระภาษีแล้ว หรือระบบการรับแบบแสดงรายการภาษีของกรมสรรพากรขัดข้อง ในระหว่างที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและสั่งโอนเงิน หรือระบบเครือข่ายของกรมสรรพากรขัดข้องในระหว่างที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและสั่งโอนเงิน เป็นต้น หรือคำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่องการขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากรให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีในท้องถิ่นที่ติดขัดทุกภัย ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2554 โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีที่อยู่ในเขตท้องที่ประสบภัยพิบัติทุกภัยให้ได้รับการขยายเวลาออกไป รวมทั้งกรณีเหตุจำเป็นมิได้เกิดกับผู้เสียภาษีโดยตรง แต่มีการขยาย

⁸ จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์. หน้า 20-21.

⁹ แหล่งเดิม. หน้า 29.

กำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการภาษีทางอินเทอร์เน็ต เนื่องจากประสงค์จะให้ลดการใช้กระดาษ เพื่อสนับสนุนโครงการร่วมชดเชยการปลดปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ของกรมสรรพากร อันเป็นการปลูกจิตสำนึกให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมี่ส่วนร่วมทั้งกับสังคมในการลดภาวะโลกร้อน ตามคำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง การขยายกำหนดเวลาการขึ้นแบบแสดงรายการภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ลงวันที่ 16 มีนาคม 2555 จากเจตนารมณ์ของกฎหมายและการดำเนินการแก้ไขปัญหาต่างๆ ที่ผ่านมามีเห็นว่า บทบัญญัตินี้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน (horizontal equity of taxation) กล่าวคือ บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันหรือประสบเหตุจำเป็นเดียวกันได้ถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน

2) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty) หมายความว่า ภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนต้องรับภาระจ่ายควรที่จะแน่นอนชัดเจนโดยไม่มีการใช้อำนาจอำเภอใจ เวลาในการจ่ายภาษี วิธีการจ่าย จำนวนภาษีที่จะต้องจ่าย ทั้งหมดนี้ควรที่จะชัดเจนและง่ายแก่ผู้จ่ายภาษีและต่อผู้อื่นทุกๆ คน¹⁰ จากหลักการดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่า เมื่อคำว่า “เหตุจำเป็น” ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร เป็นถ้อยคำซึ่งตามแนวความคิดของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี เห็นว่าเป็นถ้อยคำที่ไม่มีความหมายเฉพาะ จึงต้องอาศัยการตีความของฝ่ายปกครองเป็นกรณีๆ ไป รวมทั้งยังเป็นถ้อยคำที่วิญญูชนอาจมีความเห็นแตกต่างกันว่า ข้อเท็จจริงใดอยู่ในความหมายของถ้อยคำนั้นหรือไม่¹¹ เมื่อฝ่ายนิติบัญญัติตรากฎหมายโดยเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจในการตีความและการปรับบทกฎหมายมากเกินไปจนสมควร ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวมิได้กำหนดหลักเกณฑ์และขอบเขตของการตีความไว้ จึงอาจทำให้การใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการพิจารณาเหตุจำเป็นแต่ละกรณีไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน ซึ่งอาจเกิดความไม่แน่นอนในการบังคับใช้กฎหมาย โดยเห็นได้จากหนังสือกรมสรรพากรแจ้งผลการพิจารณาขยายกำหนดเวลา ในกรณีที่ผู้ร้องขออ้างเหตุที่ว่าไม่รู้กฎหมาย สับสน หรือเข้าใจผิดในข้อกฎหมาย ในกรณีดังต่อไปนี้

หนังสือที่ กค 0706/392 ลงวันที่ 17 มกราคม 2548 การที่บริษัทเข้าใจว่าขึ้นส่วนอุปกรณ์อากาศยานที่นำเข้าเป็นสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิธีการศุลกากรและยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทไม่ได้คำนึงว่าการจ่ายเงินสำหรับการซ่อมชิ้นส่วนอุปกรณ์อากาศยานดังกล่าวอยู่ในบังคับต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเมื่อบริษัททราบว่าบริษัทมีหน้าที่ต้องนำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวแล้ว บริษัทประสงค์จะปฏิบัติให้ถูกต้องตาม

¹⁰ แหล่งเดิม. หน้า 7.

¹¹ สมยศ เชื้อไทย. (2530, กันยายน) “การกระทำทางปกครอง.” *วารสารนิติศาสตร์*, 17(3) หน้า 54.

กฎหมาย โดยไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษี อีกทั้งบริษัทได้จัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนินการซ่อมแซมอากาศยานของส่วนราชการต่างๆ ตามมติคณะรัฐมนตรี จึงต้องซ่อมอากาศยานให้ทันตามกำหนดเวลาเพื่อนำไปปฏิบัติการกิจที่สำคัญของส่วนราชการ กรณีถือได้ว่ามีเหตุอันสมควร จึงอนุมัติให้ขยายเวลาการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

หนังสือที่ กค 0811/พ./1961 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2545 กรณีขยายเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากผู้ประกอบการสำคัญผิดในข้อกฎหมาย โดยมีความเข้าใจว่าการขายยาสูบให้แก่คลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร เป็นการส่งออกตามประมวลรัษฎากร จึงขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้

หนังสือที่ กค 0706/6236 ลงวันที่ 28 กรกฎาคม 2548 เรื่องอากรแสตมป์ เนื่องจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำเกินห้าปีนับแต่วันที่ได้ออกรับอสังหาริมทรัพย์ ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ดังนั้น ใบรับสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว จึงไม่ได้รับการยกเว้นอากรแสตมป์ ตามลักษณะแห่งตราสาร 28 (ข.) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ เมื่อไม่ได้ชำระอากรแสตมป์ขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม จึงเป็นการปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมาย บริษัทไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระอากรแสตมป์ กรณีมีเหตุอันสมควรอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระอากรแสตมป์เป็นเงินสด

หนังสือที่ กค 0811/7443 ลงวันที่ 1 สิงหาคม 2546 เรื่องอากรแสตมป์ กรณีผู้เสียภาษีเข้าใจว่าการขายที่ดินไม่มีสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้และใบรับสำหรับจำนวนเงินที่ผู้รับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงได้รับการยกเว้นอากรแสตมป์ ตามลักษณะแห่งตราสาร 28 แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ต่อมาปรากฏว่าการขายที่ดินไม่มีสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวไม่เข้าลักษณะที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงทำให้ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องชำระอากรแสตมป์ การที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระอากรแสตมป์ขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ถือว่าผู้เสียภาษีปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมาย แต่การผิดพลาดดังกล่าวเกิดขึ้นโดยไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระอากรแสตมป์ จึงอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระอากรแสตมป์เป็นเงินสดให้ผู้เสียภาษี

หนังสือที่ กค 0706/5616 ลงวันที่ 7 มิถุนายน 2550 เรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีขอใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ที่ได้จ่ายเป็นค่าครองชีพพิเศษให้แก่ลูกจ้าง ได้พิจารณากรณีพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 438) พ.ศ. 2548 เป็นกฎหมายที่เริ่มออกมาใช้บังคับ ต่อมาบริษัทและห้างหุ้นส่วนได้มีการจ่ายเงินเพิ่มค่าครองชีพพิเศษให้แก่ลูกจ้าง โดยไม่เข้าใจในรายละเอียดของกฎหมายเป็นเหตุให้บริษัทและห้างหุ้นส่วนไม่ได้ยื่นแบบแจ้งการใช้สิทธิยกเว้นเงินได้ฯ ภายในเวลาที่กำหนดไว้ โดยมีได้

มีเจตนาหลีกเลี่ยงกฎหมาย จึงอนุมัติให้ขยายเวลาการยื่นแบบแจ้งการใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ผู้เขียนเห็นว่าจากหนังสืออนุมัติให้ขยายเวลาข้างต้นนั้น เหตุผลที่ใช้ในการขออนุมัติให้ขยายเวลา คือ ผู้เสียภาษีเข้าใจผิดหรือสำคัญผิดในข้อกฎหมายและไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงกฎหมาย จึงมีข้อสังเกตว่าการอ้างเหตุผลดังกล่าว เป็นการทำลายหลักที่ว่า “ความไม่รู้กฎหมายจะอ้างเป็นข้อแก้ตัวไม่ได้” หรือไม่ หรือหากจะอ้างว่าการอนุมัติให้ผู้เสียภาษีขยายกำหนดเวลา เนื่องจากโดยสภาพประมวลรัษฎากรมีกฎหมายและกฎหมายลำดับรองเป็นจำนวนมาก ยากต่อการทำความเข้าใจของผู้เสียภาษี แต่จากการศึกษาหนังสือแจ้งผลการพิจารณาขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร มีบางกรณีผู้ยื่นคำร้องใช้เหตุผลเดียวกันนี้ แต่ฝ่ายปกครองไม่อนุมัติให้ขยายเวลาดังนั้น การพิจารณาขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ของฝ่ายปกครอง จึงยังไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty) ดังเห็นได้จาก

หนังสือที่ กค 0706/พ./10984 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2547 เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการของดหรือลดเงินเพิ่มการนำเข้าวัตถุดิบ โดยพิจารณากรณีบริษัทได้ยื่นคำร้องขออนุมัติขยายระยะเวลาการเสียภาษีโดยมีเหตุผลว่าบริษัทไม่ได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นเพียงการเข้าใจผิดพลาดในเงื่อนไขที่บริษัทได้รับจากการส่งเสริมการลงทุน กรณีดังกล่าวยังถือไม่ได้ว่ามีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ จึงไม่อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม

หนังสือที่ กค 0706/พ./2623 (ไม่ปรากฏวันเดือนปี) เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีขอขยายเวลายื่นแบบ ภ.พ.30 เนื่องจากบริษัทมีความเข้าใจคลาดเคลื่อนเกี่ยวกับประเด็นความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีไม่เข้าลักษณะมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ จึงไม่อาจอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากรให้แก่บริษัทตามที่ร้องขอได้

หนังสือที่ กค 0706/พ./8568 ลงวันที่ 17 ตุลาคม 2548 เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีภาษีซื้อจากการก่อสร้างโรงงาน ได้พิจารณากรณีบริษัทขอขยายเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี โดยอ้างว่าบริษัทนำประเด็นขึ้นมาหารือโดยสมัครใจ และไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร รวมทั้งบริษัทได้ยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติม โดยชำระภาษีมูลค่าเพิ่มและเงินเพิ่มไว้บางส่วนแล้ว กรณีดังกล่าวยังถือไม่ได้ว่ามีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ จึงไม่อาจขยายเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 3 อัญญา วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรได้

หนังสือที่ กค 0811/5210 ลงวันที่ 12 มิถุนายน 2545 เรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการพิจารณาทบทวนการขยายกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.54 และนำส่งภาษีเงินได้

นิติบุคคล โดยได้พิจารณากรณีบริษัทมิได้หักและนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา เนื่องจากเข้าใจผิดว่าบริษัท P Inc. จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น เพื่อการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการหลีกเลี่ยงรัฐฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ กรณีดังกล่าวยังถือมิได้ว่ามีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามแบบแสดงรายการและนำส่งภาษีตามที่บริษัทร้องขอ

จากผลการพิจารณาคำร้องขอดังกล่าว ทำให้เห็นว่าการวินิจฉัยของฝ่ายปกครองเป็นไปในหลายแนวทาง อันเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีไม่อาจทราบได้แน่ชัดว่า หากตนประสบเหตุอย่างเดียวกันนี้ เหตุการณ์ดังกล่าวจะเป็นเหตุจำเป็นที่ได้รับอนุมัติให้ขยายเวลาหรือไม่ ซึ่งทำให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจนแก่ผู้เสียภาษี อีกทั้งแม้การที่ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจสองมาตรฐานจะเป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย และองค์การตุลาการจะมีอำนาจควบคุมตรวจสอบการกระทำดังกล่าว แต่การตรวจสอบขององค์การตุลาการจะกระทำได้ ต่อเมื่อการนำข้อพิพาทดังกล่าวมาฟ้องเป็นคดีพิพาทเท่านั้น จึงไม่อาจตรวจสอบการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้ทั้งหมด อีกทั้งพยานหลักฐานที่ใช้อ้างอิงส่วนใหญ่อยู่กับทางราชการ จึงเป็นการยากที่ผู้เสียภาษีจะทราบได้ว่า ผลของคำวินิจฉัยของตนไม่เป็นมาตรฐานเดียวกับของผู้อื่น ดังนั้น การนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลจึงมีจำนวนน้อยมาก นอกจากนี้การอ้างเหตุผลในการขยายเวลาว่าผู้ยื่นคำร้องไม่เข้าใจบทบัญญัติแห่งกฎหมายหรือเข้าใจผิด รวมทั้งการอ้างว่าสับสนหลงผิด ไม่อาจนำมาเป็นข้ออ้างได้และฝ่าฝืนกับหลักการที่ว่า “ความไม่รู้กฎหมายจะอ้างเป็นข้อแก้ตัวไม่ได้” กรณีดังกล่าวจึงควรถือเป็นความผิดของผู้ยื่นคำร้องเอง

3) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีควรมีความยืดหยุ่นได้ ตามภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงได้ เช่น เศรษฐกิจดีขึ้นรัฐควรมีรายได้จากภาษีอากรเพิ่มขึ้น ตามหลักความยืดหยุ่นและการเพิ่มขึ้นของรายได้ประชาชาติ¹² หรือกรณีเศรษฐกิจตกต่ำควรมีความยืดหยุ่นตามสภาวะการณ์ของเศรษฐกิจ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีอัตราส่วนที่เหมาะสมกับรายได้ของประชาชนในแต่ละสถานการณ์ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้ฝ่ายปกครองพิจารณาเหตุจำเป็นของผู้ยื่นคำร้องนั้น เป็นบทบัญญัติที่มีความยืดหยุ่น และสามารถปรับเปลี่ยนให้มีความเหมาะสมกับสถานการณ์ที่เกิดขึ้นตามหลักความยืดหยุ่น ดังจะเห็นได้จากผู้มีอำนาจพิจารณาสามารถพิจารณาอนุมัติให้กับผู้เสียภาษีได้ตามแต่สถานการณ์เป็นรายกรณี หรือพิจารณาตามวัตถุประสงค์ของประกาศหรือคำสั่งชี้แจงกรมสรรพากรที่อนุมัติให้ขยายเวลา กรณีมีบุคคลจำนวนมากประสบภัยจากเหตุการณ์และเวลาที่ใกล้เคียงกัน อาทิ กรณีประสบภัย

¹² ศุภลักษณ์ พินิจภูวนทล. เล่มเดิม. หน้า 70.

พื้บิตที่ไม้อาจควบคุมได้ เช่น อักคีภัย วาดภัย เป็นต้น¹³ หรือกรณีคำชี้แจงกรมสรรพากรที่ขยายเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยลดการใช้กระดาษและเป็นการสนับสนุนโครงการร่วมชดเชยการปลดปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ของกรมสรรพากร (RD Carbon Credit) อันเป็นการปลูกจิตสำนึกให้ผู้เสียภาษีให้มีส่วนร่วมกับสังคมในการลดภาวะโลกร้อน ตามคำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่องการขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ลงวันที่ 16 มีนาคม 2555 หรือขยายกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากรให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีในท้องที่ที่เกิดภัยพิบัติอุทกภัย อันเป็นการช่วยบรรเทาความเดือดร้อนหรือเสียหายให้แก่ผู้ประสบอุทกภัยได้อย่างทันท่วงที

จากการพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีทั้งสามหลักการแล้ว เห็นว่าแม้บทบัญญัติมาตรา 3 อัญฎแห่งประมวลรัษฎากร จะไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนชัดเจน แต่ยังคงสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีและหลักความยืดหยุ่น จึงควรคงหลักการของบทบัญญัติดังกล่าวไว้ในประมวลรัษฎากร และเพื่อให้เกิดความชัดเจนแน่นอนในการพิจารณาขยายกำหนดเวลาตามมาตราดังกล่าวของฝ่ายปกครอง จึงเห็นควรแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวให้มีความชัดเจนและสามารถเข้าใจได้โดยง่าย

ในส่วนการศึกษากฎหมายเกี่ยวกับการขยายเวลาภายในประเทศ เห็นว่าบทบัญญัติต่างๆ มีการกำหนดขอบเขตการใช้ดุลพินิจขยายเวลาโดยมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันออกไป ดังนี้

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งได้กำหนดการขยายหรือย่นระยะเวลาการดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นศาลไว้ในมาตรา 23 โดยได้กำหนดให้ศาลมีอำนาจออกคำสั่งขยายหรือย่นเวลาที่กำหนดในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งหรือตามที่ศาลกำหนด หรือระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่งที่กำหนดไว้ในกฎหมายอื่น โดยผู้ร้องขอขยายหรือย่นเวลานั้น จะต้องมิพุดติการณพิเศหรือเหตุสุควิสังจนไม่สามารถดำเนินการได้ภายในเวลาที่กำหนดไว้ ซึ่งศาลฎีกาได้กำหนดความหมายของคำว่า “พุดติการณพิเศ” ไว้เป็นบรรทัดฐานว่า กรณีที่มีเหตุใดเหตุหนึ่งเกิดขึ้น อันเป็นการขัดขวางหรือเหนี่ยวรั้งการดำเนินกระบวนการพิจารณาที่จะต้องทำนั้น ให้ไม่สามารถกระทำได้ภายในกำหนดเวลา หรือถ้าหากรอให้ครบกำหนดเวลาแล้วมีพุดติการณพิเศที่ก่อเหตุให้เกิดความเสียหายอาจขอย่นระยะเวลาได้ ฉะนั้น ไม่ว่าจะขอขยายหรือย่นเวลาต้องมีพุดติการณพิเศและพุดติการณพิเศที่นำมากล่าวอ้างจะต้องมีจนถึงสิ้นระยะเวลาตามที่กฎหมายหรือศาลกำหนด แต่หากพุดติการณพิเศสิ้นสุดลงก่อนและยังมีเวลาเหลือที่จะปฏิบัติได้ จะนำเอาพุดติการณพิเศนั้น

¹³ สุเทพ พงษ์พิทักษ์. เล่มเดิม. หน้า 96-97.

มาอ้างเพื่อขอย่นหรือขยายระยะเวลาไม่ได้¹⁴ สำหรับคำพิพากษาฎีกาที่ศาลฎีกาพิพากษาไว้เป็นบรรทัดฐาน ในกรณีที่ศาลอนุญาตให้ขยายเวลาเนื่องจากมีพฤติการณ์พิเศษ ดังนี้

คำพิพากษาฎีกาที่ 678/2532 การที่ศาลจะสั่งขยายระยะเวลายื่นฎีกาให้หรือไม่นั้น อยู่ในดุลพินิจของศาล เมื่อโจทก์ยื่นคำร้องขอขยายเวลาก่อนครบกำหนดยื่นฎีกา โดยอ้างว่าโจทก์ได้ย้ายที่ทำการแห่งใหม่และได้แต่งตั้งทนายโจทก์คนใหม่แล้ว โดยทนายโจทก์คนใหม่ได้แจ้งให้ศาลทราบแล้วว่า การส่งหมายนัดฟังคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ให้โจทก์ขอให้แจ้งไปที่ทำการแห่งใหม่ แต่ปรากฏว่าเจ้าพนักงานศาลยังส่งหมายนัดไปยังทนายโจทก์คนเดิม โจทก์จึงไม่ทราบคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ อันถือได้ว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษและมีเหตุสมควร คำสั่งของศาลชั้นต้นที่ได้ขยายระยะเวลายื่นฎีกาจึงชอบแล้ว

จากเหตุผลดังกล่าว โจทก์อ้างว่าโจทก์ได้ย้ายที่ทำการใหม่และได้แจ้งการเปลี่ยนแปลงที่อยู่ของทำการใหม่ให้ศาลทราบแล้ว แต่เจ้าพนักงานศาลยังคงส่งหมายนัดไปยังที่ทำการแห่งเดิม ทำให้โจทก์ไม่ทราบคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ กรณีนี้ศาลถือว่ามีความผิดปกติพิเศษและมีเหตุสมควรที่จะขยายระยะเวลายื่นฎีกา โดยเห็นว่าความผิดพลาดหรือความบกพร่องที่เป็นเหตุให้โจทก์ยื่นฎีกาล่าช้า มิได้เกิดจากความผิดของโจทก์

คำพิพากษาฎีกาที่ 2679/2544 การเรียงอุทธรณ์จะต้องตรวจดูข้อความในคำพิพากษาศาลชั้นต้น เพื่อหาข้อโต้แย้งทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่ศาลชั้นต้นนำมาวินิจฉัย ผู้อุทธรณ์จึงจำเป็นต้องมีสำเนาคำพิพากษาศาลชั้นต้นไว้ประกอบการเรียงอุทธรณ์ การที่โจทก์ยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ในวันสุดท้ายของระยะเวลาอุทธรณ์ โดยอ้างว่าโจทก์ได้ขอคัดคำพิพากษาไว้แล้ว เพิ่งพิมพ์แล้วเสร็จและได้รับในวันนั้น จึงเป็นเรื่องนอกเหนือการบังคับของโจทก์ ศาลฎีกาถือว่าเป็นกรณีที่มีพฤติการณ์พิเศษที่ศาลจะขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ให้โจทก์ได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 และ

คำพิพากษาฎีกาที่ 2602/2548 สำเนาคำพิพากษาศาลชั้นต้น เป็นสิ่งจำเป็นที่จะใช้ในการเรียงอุทธรณ์ เพราะผู้เรียงอุทธรณ์ต้องตรวจดูข้อความในคำพิพากษาศาลชั้นต้น เพื่อหาข้อโต้แย้งทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่ศาลชั้นต้นนำมาวินิจฉัย มิฉะนั้นอาจไม่เป็นคำฟ้องอุทธรณ์ตามกฎหมาย ดังนั้น การที่โจทก์ยังไม่ได้รับสำเนาคำพิพากษาศาลชั้นต้น จึงถือเป็นกรณีที่มีพฤติการณ์พิเศษ ศาลชอบที่จะขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ให้โจทก์ได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 15

¹⁴ อุดม เฟื่องฟูง. (2543). *คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาค 1* ตอน 1. หน้า 156-157.

จากคำพิพากษาฎีกาทั้งสองข้างต้น ศาลฎีกาถือว่าเหตุที่โจทก์ขอขยายระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์ในวันสุดท้ายของเวลาอุทธรณ์ เนื่องจากโจทก์ขอคัดคำพิพากษาไว้แล้ว แต่เจ้าหน้าที่ศาลเพิ่งคัดให้เสร็จในวันสุดท้ายของระยะเวลาอุทธรณ์ ซึ่งศาลถือว่าข้ออ้างดังกล่าวเป็นพฤติการณ์พิเศษ โดยนำเอาขั้นตอนการจัดทำอุทธรณ์หรือฎีกามาประกอบการพิจารณา เนื่องจากการจัดทำคำอุทธรณ์หรือฎีกามีความจำเป็นต้องตรวจดูคำพิพากษาศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์ เพื่อหาข้อโต้แย้ง ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่ศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์นำมาวินิจฉัย การที่โจทก์ได้รับสำเนาคำพิพากษาจากเจ้าหน้าที่ศาลในวันสุดท้ายของระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์ จึงเป็นเรื่องนอกเหนือการบังคับของโจทก์ ศาลฎีกาถือว่ากรณีดังกล่าวเป็นพฤติการณ์พิเศษที่โจทก์สมควรได้รับอนุมัติให้ขยายเวลาและคำพิพากษาฎีกาที่ 3062/2544 ได้วินิจฉัยในทำนองเดียวกันว่า จำเลยต้องขังในเรือนจำในระหว่างพิจารณามาตลอด และยังไม่ได้รับอนุญาตให้คัดสำเนาคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ในวันที่จำเลยยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาฎีกาต่อศาลชั้นต้น จำเลยย่อมไม่อาจทราบเหตุผลในคำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์โดยละเอียดถี่ถ้วนในข้อที่จำเลยอุทธรณ์คัดค้านว่า ศาลชั้นต้นรับฟังข้อเท็จจริงผิดพลาดไปจากสำนวนความเป็นเหตุให้ใช้ดุลพินิจกำหนดโทษจำคุกของจำเลยในสถานหนัก จำเลยจึงไม่อาจจัดทำฎีกาได้ กรณีถือได้ว่ามีพฤติการณ์พิเศษที่มีเหตุสมควรขยายเวลาฎีกาให้จำเลย ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 15 ซึ่งอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า ศาลอนุญาตให้ขยายเวลาโดยพิจารณาจากเหตุการณ์ที่ผู้ร้องกล่าวอ้างว่า เหตุการณ์ดังกล่าวเป็นพฤติการณ์พิเศษหรือไม่ โดยหลักแล้วจะต้องมิใช่เป็นความผิดพลาดหรือความบกพร่องของคู่ความฝ่ายที่ร้องขอ ผู้แทน หรือตัวแทนของคู่ความฝ่ายนั้น ประกอบกับศาลได้พิจารณาด้วยว่า เหตุผลที่กล่าวอ้างว่า มีความสำคัญหรือจำเป็นในการดำเนินกระบวนการพิจารณาหรือไม่ เช่น กรณีที่ต้องจัดทำอุทธรณ์หรือฎีกา จำต้องมีสำเนาคำพิพากษาศาลชั้นต้นหรือชั้นอุทธรณ์แล้วแต่กรณี เพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง สำหรับกรณีที่ศาลฎีกาพิจารณาว่า เหตุที่ผู้ร้องขอขยายเวลาไม่เป็นพฤติการณ์พิเศษที่จะอนุมัติขยายเวลาให้กับผู้ร้องขอ ดังนี้

คำพิพากษาฎีกาที่ 2188/2530 การที่จำเลยที่ 2 ยื่นอุทธรณ์และคำร้องขอขยายเวลาออกไปอีก 10 วัน โดยอ้างว่ากรรมการผู้จัดการของบริษัทจำเลยที่ 2 ที่มีอำนาจสั่งจ่ายเงินต้องเดินทางไปต่างประเทศกะทันหันเกี่ยวกับธุรกิจสำคัญของบริษัท เป็นเวลาก่อนครบกำหนดยื่นอุทธรณ์ 2 วัน ซึ่งนายจำเลยที่ 2 ไม่ได้เตรียมเบิกเงินค่าธรรมเนียมศาลไว้ก่อน จึงไม่สามารถชำระค่าธรรมเนียมศาลในวันยื่นอุทธรณ์ได้นั้น ถือว่าเป็นความบกพร่องของจำเลยที่ 2 เอง มิใช่พฤติการณ์พิเศษอันพึงมีคำสั่งขยายเวลาการชำระค่าธรรมเนียมให้จำเลยที่ 2 ได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23

กรณีนี้ศาลฎีกาเห็นว่ากรณีที่กรรมการผู้จัดการที่มีอำนาจของจำเลยต้องเดินทางไปต่างประเทศก่อนครบกำหนดยื่นอุทธรณ์ 2 วัน โดยที่ทนายความของจำเลยไม่ได้เตรียมเบิกเงินค่าธรรมเนียมศาลไว้ เป็นความบกพร่องของจำเลยเอง ไม่ใช่พฤติการณ์พิเศษที่จะขยายเวลาชำระค่าธรรมเนียมศาลให้กับจำเลยได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3192/2532 ทนายจำเลยเป็นผู้รับว่าความมาตั้งแต่ต้น และมีรายละเอียดคำเบิกความของพยาน โจทก์และพยานจำเลยทั้งหมด พร้อมคำพิพากษาและเอกสารในคดีตามที่ทนายจำเลยได้ยื่นคำร้องขอคัดสำเนาไว้ เพื่อใช้ศึกษาประกอบการอุทธรณ์ ประกอบกับรูปคดีไม่ได้มีความสลับซับซ้อนเป็นพิเศษถึงกับเป็นเหตุให้ทนายจำเลยศึกษารายละเอียดและข้อเท็จจริงไม่ทันและนับแต่จำเลยแจ้งความประสงค์จะอุทธรณ์ ทนายจำเลยยังมีเวลาอีก 3 วัน ในการทำอุทธรณ์ ข้ออ้างของทนายจำเลยตามคำร้องขอขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ออกไปอีก 7 วัน โดยให้เหตุผลว่าจำเลยเพิ่งติดต่อกับทนายความได้ จึงถือไม่ได้ว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษ อันศาลพึงขยายระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์ให้จำเลยได้

กรณีนี้ศาลฎีกาได้ใช้ดุลพินิจโดยนำเอาเนื้อหาของคดีมาประกอบการพิจารณาด้วยว่าคดีของจำเลยมิได้มีความซับซ้อนเป็นพิเศษถึงกับเป็นเหตุให้ทนายจำเลยต้องใช้เวลาทำการศึกษารายละเอียดและข้อเท็จจริงตามที่กล่าวอ้าง จึงไม่ถือเป็นพฤติการณ์พิเศษที่ศาลจะขยายเวลาการยื่นอุทธรณ์ให้จำเลยได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3214/2533 ศาลชั้นต้นอนุญาตให้จำเลยขยายเวลายื่นอุทธรณ์ออกไป 7 วัน ครั้นถึงวันครบกำหนดยื่นอุทธรณ์ ทนายจำเลยยื่นคำร้องขอถอนตัวจากการเป็นทนายความซึ่งจำเลยได้ยื่นคำร้องขอขยายเวลายื่นอุทธรณ์ออกไปอีก 10 วัน โดยอ้างว่าทนายความของจำเลยถอนตัวไม่อาจหาทนายความใหม่ได้ทัน เป็นพฤติการณ์ที่ส่งไปในทางประวิงคดี ถือไม่ได้ว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษอันจะเป็นเหตุให้ศาลมีอำนาจขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ให้จำเลยตาม มาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

กรณีนี้ศาลฎีกาได้นำเอาพฤติการณ์ของจำเลยในทางคดีมาค่านึงประกอบ โดยเห็นว่ากรณีที่จำเลยยื่นคำร้องขอขยายเวลายื่นอุทธรณ์ เนื่องจากทนายจำเลยถอนตัวจากการเป็นทนายความและไม่สามารถหาทนายความใหม่ได้ทัน ถือเป็นพฤติการณ์ที่ส่งไปในทางประวิงคดี ไม่ถือเป็นพฤติการณ์พิเศษที่จะได้รับการขยายเวลา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4855/2539 แม้พนักงานอัยการซึ่งเป็นทนายความคนเดิมของจำเลยที่ 2 และจำเลยที่ 3 จะย้ายไปดำรงตำแหน่งที่อื่น แต่พนักงานอัยการคนเดิมนั้นก็ยังเป็นทนายความของจำเลยที่ 2 และจำเลยที่ 3 มีสิทธิดำเนินคดีต่อไปได้ ฉะนั้น การที่พนักงานอัยการซึ่งเป็นทนายความคนใหม่ของจำเลยที่ 2 และจำเลยที่ 3 ยื่นคำร้องขอคัดสำเนาคำพิพากษาศาลอุทธรณ์และขอขยาย

ระยะเวลาขึ้นฎีกาก่อนครบกำหนดขึ้นฎีกา 1 วัน โดยอ้างว่าเพิ่งได้รับแต่งตั้งให้เป็นทนายความของจำเลยที่ 2 และจำเลยที่ 3 เนื่องจากทนายความคนเดิมย้ายไปดำรงตำแหน่งที่อื่น จึงยังถือไม่ได้ว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษที่ศาลจะสั่งขยายเวลาขึ้นฎีกาได้

กรณีนี้ศาลฎีกาเห็นว่า แม้วพนักงานอัยการซึ่งเป็นทนายความคนเดิมของจำเลยย้ายไปดำรงตำแหน่งที่อื่น แต่คงยังเป็นทนายความของจำเลยที่สามารถดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีที่จำเป็นได้ต่อไป จนกว่าจะแต่งตั้งพนักงานอัยการคนใหม่เป็นทนายความจำเลย การที่ทนายความคนเดิมย้ายไปจึงไม่ถือว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษที่ได้รับการขยายเวลาขึ้นฎีกาได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 1960/2539 จำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 3 ยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ ศาลชั้นต้นอนุญาตให้ขยายเวลา ต่อมาจำเลยที่ 2 และจำเลยที่ 3 ยื่นอุทธรณ์และยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาวางเงินค้ำประกันศาลและค่าฤชาธรรมเนียมในวันสุดท้ายที่จำเลยที่ 1 มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ โดยอ้างเหตุว่าเป็นความบกพร่องของเจ้าหน้าที่ศาลที่คำนวณค่าธรรมเนียมส่วนที่จำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 3 จะต้องใช้แทนโจทก์ได้ไม่ทัน จำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 3 ไม่ได้เตรียมเงินสดเฉพาะค่าขึ้นศาลในชั้นอุทธรณ์มา จึงไม่สามารถวางค่าขึ้นศาลส่วนนี้ได้ ข้อกล่าวอ้างดังกล่าว เป็นเรื่องที่จำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 3 ต้องขวนขวายดำเนินการ ทั้งค่าธรรมเนียมที่ต้องใช้แทนโจทก์เป็นเรื่องที่ผู้แพ้อคดีซึ่งต้องปฏิบัติตามคำพิพากษาต้องตรวจสอบกับเจ้าหน้าที่ศาลเอง หากใช่เป็นเรื่องที่เจ้าหน้าที่ศาลต้องแจ้งให้ทราบ เพื่อจะได้เตรียมเงินมาวางให้ทันแต่อย่างไรไม่ กรณีถือไม่ได้ว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 จึงไม่เป็นเหตุที่ขยายเวลาการวางเงินค่าธรรมเนียมใช้แทนโจทก์และค่าขึ้นศาลในชั้นอุทธรณ์

คำพิพากษาฎีกานี้ ศาลฎีกาได้พิจารณาหน้าที่ในการตรวจสอบและชำระค่าธรรมเนียมศาลว่าเป็นหน้าที่ของคู่ความฝ่ายที่แพ้อคดี มิใช่เป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ศาลจะต้องแจ้งให้คู่กรณีทราบเมื่อจำเลยแพ้อคดีจำเลยจึงต้องชำระค่าธรรมเนียมศาลแทนโจทก์ตามคำพิพากษาของศาล ดังนั้น จำเลยจึงต้องขวนขวายที่จะปฏิบัติตามคำพิพากษา ดังนั้น ข้ออ้างของจำเลยจึงไม่ถือว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษที่ศาลจะขยายเวลาให้

คำพิพากษาฎีกาที่ 7466/2540 การขอขยายหรือยื่นระยะเวลาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ประกอบกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 15 กระทำได้ต่อเมื่อมีพฤติการณ์พิเศษ และศาลได้มีคำสั่งหรือคู่ความได้มีคำขอขึ้นมาก่อนสิ้นระยะเวลานั้น เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุสุดวิสัย แต่ตามคำร้องขอขยายเวลาขึ้นฎีกาของโจทก์ อ้างเหตุแต่เพียงว่า โจทก์ได้ส่งสำนวนไปให้อัยการสูงสุดรับรองฎีกาและยังไม่ได้รับสำนวนคืนมา โจทก์เกรงว่าจะพ้นกำหนดเวลาในการยื่นฎีกาจึงขอขยายระยะเวลาออกไป คำร้องของโจทก์ไม่ปรากฏเหตุผลหรือข้อขัดข้องที่ทำให้อัยการสูงสุดไม่สามารถส่งสำนวนคืนให้แก่โจทก์ เพื่อให้โจทก์สามารถยื่น

ฎีกาได้ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด เหตุตามคำร้องดังกล่าวคงเป็นเพียงข้ออ้างจากการคาดคะเนตามลำพังของโจทก์เท่านั้น ทั้งคดีนี้ไม่มีข้อเท็จจริงยุ่งยากซับซ้อนและจำเลยยังให้การรับสารภาพระยะเวลาหนึ่งเดือนจึงเพียงพอที่โจทก์สามารถดำเนินการเสนอให้อัยการสูงสุดรับรองฎีกาได้ทันข้ออ้างของโจทก์จึงถือไม่ได้ว่ามีพฤติการณ์พิเศษอันเป็นเหตุให้โจทก์ขอขยายเวลายื่นฎีกาได้

เหตุขอขยายเวลายื่นฎีกาโดยอ้างว่า โจทก์ยังไม่ได้รับสำนวนที่ส่งให้อัยการสูงสุดรับรองฎีกา ซึ่งโจทก์เกรงว่าจะพ้นกำหนดเวลาในการยื่นฎีกา เหตุดังกล่าวเป็นเพียงการคาดคะเนตามลำพังของโจทก์ และกรณีนี้ศาลได้พิจารณาถึงเนื้อหาแห่งคดีประกอบว่า คดีดังกล่าวไม่มีข้อเท็จจริงยุ่งยากซับซ้อนและจำเลยยังให้การรับสารภาพ ข้ออ้างของโจทก์จึงถือไม่ได้ว่ามีพฤติการณ์พิเศษซึ่งต่อมาได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 8139/2543 พิพากษาในทำนองเดียวกันว่า กรณีที่โจทก์ยื่นคำขอขยายเวลาที่ยื่นฎีกาออกไป โดยให้เหตุผลว่าโจทก์ยังไม่ได้รับสำนวนที่ให้อัยการสูงสุดรับรองฎีกากินมานั้น ไม่ถือว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษ จึงไม่มีเหตุขอขยายระยะเวลายื่นฎีกาให้แก่โจทก์ได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 801/2540 ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษายกฟ้องโจทก์ในวันที่ 5 มีนาคม 2539 โจทก์ยื่นคำร้องขอคัดถ่ายคำเบิกความพยานและคำพิพากษาในวันรุ่งขึ้น โดยศาลชั้นต้นสั่งอนุญาตในวันที่ 15 เดือนเดียวกัน และเมื่อวันที่ 4 เมษายน 2539 โจทก์ได้ยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ 30 วัน โดยอ้างเหตุว่ายังไม่ได้รับเอกสารที่ขอถ่าย ศาลชั้นต้นจึงมีคำสั่งอนุญาตให้ขยายเวลาอุทธรณ์ถึงวันที่ 23 เดือนเดียวกัน ซึ่งเมื่อนับแต่วันพิพากษาจนถึงวันครบกำหนดยื่นอุทธรณ์ของเวลาที่ศาลชั้นต้นขยายให้มีเวลาถึงประมาณ 50 วัน หากโจทก์หรือทนายโจทก์ตั้งใจจริงย่อมสามารถยื่นอุทธรณ์ได้ภายในกำหนด ทั้งรูปคดีของโจทก์ไม่มีความสลับซับซ้อน การที่โจทก์ปล่อยเวลาจนกระทั่งถึงวันครบกำหนดอุทธรณ์ที่ขยายให้แล้ว จึงมาขึ้นขอขยายเวลาอุทธรณ์ออกไปอีก 10 วัน โดยอ้างเหตุว่า นับแต่ต้นเดือนเมษายน 2539 มีวันหยุดราชการและวันหยุดตามประเพณีหลายวัน พนักงานพิมพ์ดีดและพนักงานอื่นในสำนักงานของโจทก์ขอลาหยุดต่อเนื่องกันหลายวัน ทำให้คดีที่ต้องเตรียมและจัดพิมพ์ค้างอยู่หลายคดี เป็นเหตุให้โจทก์ไม่สามารถทำอุทธรณ์ยื่นต่อศาลได้ภายในระยะเวลาดังกล่าว กรณีเป็นการกล่าวอ้างลอยๆ การที่โจทก์อ้างว่าไม่มีพนักงานพิมพ์ดีดพิมพ์อุทธรณ์ให้ โจทก์สามารถเขียนอุทธรณ์ด้วยหมึกตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ประกอบกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 15

คำพิพากษาฎีกานี้ศาลมีคำสั่งอนุญาตให้โจทก์ขยายเวลายื่นอุทธรณ์มาแล้วครั้งหนึ่ง เป็นเวลา 30 วัน การที่โจทก์มาขอขยายเวลาอุทธรณ์อีก 10 วัน โดยอ้างว่าพนักงานพิมพ์ดีดและพนักงานอื่นในสำนักงานของโจทก์ลาหยุดต่อเนื่องกันหลายวัน ทำให้โจทก์ไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ภายในเวลาที่กำหนด ศาลฎีกาเห็นว่าข้ออ้างดังกล่าวเป็นการกล่าวอ้างลอยๆ แม้โจทก์ไม่มีพนักงานพิมพ์ดีด โจทก์ยังสามารถเขียนอุทธรณ์ด้วยหมึกได้เนื่องจากโจทก์มีอาชีพเป็นทนายความสามารถ

ทำอุทธรณ์ได้เองอยู่แล้ว อีกทั้งรูปคดีของโจทก์ไม่ได้มีความสลับซับซ้อน จึงไม่อนุญาตให้ขยายเวลายื่นอุทธรณ์

คำพิพากษาฎีกาที่ 271/2543 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 บัญญัติว่าการขยายระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายนี้ให้ฟังทำได้ต่อเมื่อมีพฤติการณ์พิเศษ การที่นายโจทก์อ้างในคำร้องขอขยายเวลาวางเงินว่า โจทก์อยู่ต่างประเทศ และนายโจทก์ได้พยายามติดต่อโจทก์ให้นำหลักประกันมาวางตามคำสั่งศาลหลายครั้ง ครั้งสุดท้ายที่ติดต่อกันโจทก์แจ้งว่ายังไม่สามารถหาเงินมาวางศาลได้ โดยโจทก์ขอเวลารวบรวมและหาเงินประมาณ 2 เดือน โจทก์ประสงค์จะดำเนินคดีต่อไป หากแต่เกิดปัญหาด้านเศรษฐกิจทำให้ไม่อาจจัดหาเงินได้ ข้ออ้างดังกล่าวถือไม่ได้ว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษ

คำพิพากษาฎีกาที่ 1255/2546 การที่จำเลยอ้างว่าเงินค่าธรรมเนียมศาลมีจำนวนสูงมากไม่สามารถหาเงินได้ทัน และได้ติดต่อขอกู้ยืมเงินจากบุคคลอื่นไว้แล้ว แต่มีเหตุขัดข้องผู้ให้กู้ไม่สามารถนำเงินมาให้แก่จำเลยในขณะนี้ได้นั้น ยังถือไม่ได้ว่าเป็นกรณีมีพฤติการณ์พิเศษตามความหมายของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ที่ศาลจะมีอำนาจสั่งขยายระยะเวลาการวางเงินค่าธรรมเนียมให้ได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 3293/2546 นับแต่วันที่ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษาจนถึงวันครบกำหนดยื่นอุทธรณ์ประมาณ 2 เดือน โดยศาลชั้นต้นพิพากษาให้จำเลยชำระหนี้ต้นเงินตามจำนวนที่โจทก์ฟ้องขอให้บังคับปรับลดเฉพาะอัตราดอกเบี้ย ดังนั้น โจทก์ย่อมมีเวลาเพียงพอที่จะทำอุทธรณ์พร้อมคำนวณค่าธรรมเนียมศาล รวมทั้งขออนุมัติจากผู้มีอำนาจของโจทก์ เพื่อนำมาชำระในเวลาที่ยื่นอุทธรณ์ได้โดยไม่ยาก การที่โจทก์ปล่อยปละละเลยจนกระทั่งถึงวันครบกำหนดอุทธรณ์ที่ขยายให้แล้ว จึงมายื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาวางเงินค่าธรรมเนียมศาลชั้นอุทธรณ์ออกไปอีก 20 วัน โดยอ้างเหตุว่าเจ้าหน้าที่ศาลยังคำนวณค่าธรรมเนียมศาลไม่แล้วเสร็จ โจทก์ไม่สามารถรายงานเสนออนุมัติเงินค่าธรรมเนียมเพื่อนำมาชำระได้นั้น เป็นความบกพร่องผิดพลาดของโจทก์เอง เพราะโจทก์สามารถคำนวณและขออนุมัตินำเงินมาวางศาลได้อยู่แล้ว ซึ่งหากไม่ถูกต้องหรือขาดไป ศาลชั้นต้นย่อมสั่งให้นำมาชำระให้ถูกต้องได้ และแม้ศาลชั้นต้นสั่งยกคำร้องภายหลังวันยื่นคำร้องหลายวันหาเป็นเหตุสมควรที่จะขยายเวลาให้ จึงถือไม่ได้ว่าเป็นพฤติการณ์พิเศษที่ศาลจะอนุญาตให้ขยายระยะเวลาวางเงินค่าธรรมเนียมศาลให้ได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23

คำพิพากษาฎีกาทั้งสามข้างต้น ศาลฎีกามีความเห็นว่าการที่คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งขอขยายเวลาวางเงินค่าธรรมเนียมศาล ไม่ว่าจะด้วยเหตุปัญหาทางด้านเศรษฐกิจที่ทำให้ไม่สามารถจัดหาเงินได้ทัน หรือเจ้าหน้าที่ศาลยังคำนวณค่าธรรมเนียมไม่แล้วเสร็จ ทำให้โจทก์ไม่สามารถรายงานเสนออนุมัติเงินค่าธรรมเนียมเพื่อนำมาชำระได้นั้น ถือเป็นความบกพร่องผิดพลาดของ

โจทก์เอง เพราะโจทก์สามารถคำนวณและขออนุมัตินำเงินมาวางศาลได้อยู่แล้ว ซึ่งหากไม่ถูกต้อง หรือขาดไป ศาลชั้นต้นย่อมสั่งให้โจทก์นำมาชำระให้ถูกต้องได้ กรณีดังกล่าวจึงถือไม่ได้ว่าเป็น พฤติการณ์พิเศษ

คำพิพากษาฎีกาที่ 2752/2548 ศาลชั้นต้นอ่านคำพิพากษาศาลอุทธรณ์เมื่อวันที่ 14 มิถุนายน 2545 แต่วันครบกำหนดฎีกาตรงกับวันอาทิตย์ที่ 14 กรกฎาคม 2545 จำเลยจึงมีสิทธิยื่นฎีกาในวัน จันทร์ที่ 15 กรกฎาคม 2545 และแม้จำเลยยื่นคำแถลงขอถ่ายคำพิพากษาศาลอุทธรณ์เมื่อวันที่ 17 มิถุนายน 2545 และได้รับเอกสารที่ขอถ่ายในวันที่ 27 มิถุนายน 2545 ก็ตาม แต่เมื่อนับระยะเวลา ตั้งแต่วันที่จำเลยได้รับเอกสารที่ขอถ่ายจนถึงวันที่จำเลยมีสิทธิยื่นฎีกาแล้ว ปรากฏว่ายังมีเวลาเหลืออยู่ อีก 18 วัน ซึ่งอยู่ในวิสัยที่จะทำคำฟ้องฎีกายื่นต่อศาลได้ทันที ที่จำเลยอ้างเหตุในการขยายระยะเวลาขึ้น ฎีกาว่า นายจำเลยได้ศึกษาข้อวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์แล้ว ปรากฏว่ามีหลายประเด็นที่แตกต่างไป จากข้อวินิจฉัยของศาลชั้นต้นซึ่งนายจำเลยต้องทำรายงานเสนอคณะกรรมการบริษัทของจำเลย พิจารณานุมัติยื่นฎีกา ระยะเวลาที่เหลืออยู่ไม่เพียงพอที่คณะกรรมการบริษัทของจำเลยจะพิจารณา นุมัติยื่นฎีกา และนายจำเลยไม่สามารถจัดทำฎีกายื่นต่อศาลได้ทันทีนั้น ไม่ปรากฏว่านับแต่วันที่ จำเลยได้รับเอกสารที่ขอถ่ายจนถึงวันที่ยื่นคำร้องขอขยายเวลาขึ้นฎีกา นายจำเลยได้ดำเนินการไป ถึงไหน เรื่องอยู่ในชั้นตอนใด และมีข้อขัดข้องอย่างไรที่ทำให้นายจำเลยไม่สามารถยื่นฎีกาภายใน เวลาที่ยังเหลืออยู่อีก 6 วัน ได้ทันที ถือไม่ได้ว่ามีพฤติการณ์พิเศษที่จะขยายระยะเวลาขึ้นฎีกาให้ได้

การที่นายจำเลยขอขยายเวลาขึ้นฎีกา โดยอ้างว่าคดีมีหลายประเด็นที่แตกต่างไปจาก ข้อวินิจฉัยของศาลชั้นต้น และนายจำเลยต้องทำรายงานเสนอคณะกรรมการบริษัท เพื่อพิจารณา นุมัติยื่นฎีกานั้น จำเลยไม่ได้ชี้แจงว่านายจำเลยได้ดำเนินการจัดทำฎีกาไปถึงไหน เรื่องอยู่ ชั้นตอนใด และมีข้อขัดข้องอย่างไรที่ทำให้ไม่สามารถยื่นฎีกาภายในเวลาที่เหลืออยู่ได้ทันที ไม่ถือว่ามี พฤติการณ์พิเศษ

คำพิพากษาฎีกาที่ 1927/2551 ผู้ร้องยื่นคำร้องขอขยายเวลาอุทธรณ์ในวันสุดท้ายที่ครบ กำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ เมื่อศาลชั้นต้นมีคำสั่งยกคำร้องของผู้ร้องแล้ว ผู้ร้องมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ คัดค้านคำสั่งของศาลชั้นต้นภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันอ่านคำสั่งให้คู่ความฟัง เมื่อคดีนี้รูปคดี ไม่ซับซ้อน อีกทั้งผู้ร้องมีทนายความคนเดิมซึ่งมีอำนาจอุทธรณ์ได้ ย่อมอยู่ในวิสัยที่จะยื่นอุทธรณ์ ภายในกำหนดอายุอุทธรณ์ได้ และหากผู้ร้องประสงค์จะแต่งตั้งทนายความคนใหม่แทนทนายความ คนเดิม เพื่อยื่นอุทธรณ์ผู้ร้องต้องติดต่อและแต่งตั้งให้เป็นทนายความแต่เนิ่นๆ เพื่อจะได้มีระยะเวลา เพียงพอที่จะยื่นอุทธรณ์ได้ แต่ผู้ร้องกลับปล่อยปละละเลยเพิ่งแต่งตั้งทนายความคนใหม่ เพื่อ ดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นอุทธรณ์ในวันสุดท้ายที่ครบกำหนดเวลาอุทธรณ์และการที่ผู้ร้องยื่น คำร้องขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ออกไป โดยอ้างในคำร้องว่าผู้ร้องเพิ่งติดต่อให้ยื่นอุทธรณ์และคดีมี

รายละเอียดเกี่ยวกับเอกสารจำนวนมาก อันเป็นความบกพร่องของผู้ร้องเอง กรณีของผู้ร้องยังถือไม่ได้ว่า มีพฤติการณ์พิเศษที่จะขยายเวลาอุทธรณ์ได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 15

ศาลฎีกาเห็นว่ากรณีนี้ผู้ร้องปล่อยปละละเลยเพิ่งแต่งตั้งทนายความคนใหม่ เพื่อดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นอุทธรณ์ในวันสุดท้ายที่ครบกำหนดอุทธรณ์ และยื่นคำร้องขอขยายเวลาอุทธรณ์ออกไป โดยอ้างว่าผู้ร้องเพิ่งติดต่อทนายความให้ยื่นอุทธรณ์และคดีมีรายละเอียดเกี่ยวกับเอกสารจำนวนมาก แต่กรณีนี้ศาลเห็นว่าคดีของผู้ร้องรูปคดีไม่ซับซ้อน จึงถือว่ากรณีดังกล่าวเป็นความบกพร่องของผู้ร้องเองและไม่ถือว่ามีพฤติการณ์พิเศษ

สำหรับกรณีที่คู่ความไม่สามารถยื่นคำขอได้ก่อนครบกำหนดระยะเวลาหรือก่อนสิ้นระยะเวลาได้ คู่กรณีจะต้องมีเหตุสุดวิสัย ซึ่งคำว่า “เหตุสุดวิสัย” มาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ได้บัญญัติเช่นเดียวกับมาตรา 8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า

คำว่า “เหตุสุดวิสัย” หมายความว่า เหตุใดๆ อันจะเกิดขึ้นก็ดี จะให้ผลพิบัติก็ดี เป็นเหตุที่ไม่อาจป้องกันได้ แม้ทั้งบุคคลผู้ต้องประสบหรือใกล้จะต้องประสบเหตุนั้น จะได้จัดการระมัดระวังตามสมควร อันพึงคาดหมายได้จากบุคคลในฐานะและภาวะเช่นนั้น แต่การแปลความหมายบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งเป็นกฎหมายสารบัญญัติกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ซึ่งเป็นกฎหมายวิธีสบัญญัติ ย่อมมีวัตถุประสงค์ต่างกัน ดังนั้น แนวคำพิพากษาศาลฎีกาจึงได้กำหนดความหมายของคำว่า “เหตุสุดวิสัย” ในมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ให้มีความหมายกว้างขึ้นโดยให้ความหมายว่าเหตุสุดวิสัยเป็นเหตุที่มีความจำเป็นที่ไม่สามารถยื่นคำขอได้ภายในกำหนดเวลาเท่านั้น ดังจะเห็นได้จากแนวคำพิพากษาศาลฎีกา ดังต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 695/2509 “เหตุสุดวิสัย” ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 หมายถึง เหตุที่ทำให้ศาลไม่สามารถมีคำสั่งให้ขยายระยะเวลา หรือคู่ความมีคำขอเช่นนั้น ขึ้นมาก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายให้ดำเนินกระบวนการพิจารณาอย่างใดอย่างหนึ่งได้ มิได้หมายถึงว่า “พฤติการณ์พิเศษ” ที่ทำให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาไม่อาจกระทำได้ภายในกำหนดนั้นต้องเป็นเหตุสุดวิสัย ดังนั้น คำว่าเหตุสุดวิสัยตามมาตรานี้ จึงไม่จำเป็นต้องเป็นเหตุอันเกิดจากภัยธรรมชาติ ซึ่งไม่มีใครป้องกันได้ตามความในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 8 หากมีพฤติการณ์นอกเหนือที่ศาลไม่อาจมีคำสั่งขยายเวลาให้ ก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ในการดำเนินกระบวนการพิจารณา ย่อมนับได้ว่าเป็นเหตุสุดวิสัยและการสั่งขยายเวลาศาลมีอำนาจสั่งเองได้โดยคู่ความไม่ต้องร้องขอ และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 898-899/2540 ได้ให้ความหมายของเหตุสุดวิสัยไว้ในทำนองเดียวกันว่า “เหตุสุดวิสัย” ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 23 หมายถึง

เหตุที่ทำให้ศาลไม่สามารถมีคำสั่งให้ขยายระยะเวลา หรือคู่ความมีคำขอเช่นนั้นขึ้นมาก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายให้ดำเนินกระบวนการพิจารณาอย่างใดอย่างหนึ่งได้ ซึ่งเป็นพฤติการณ์นอกเหนือที่จะกระทำให้ได้ก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้

จากคำพิพากษาฎีกาดังกล่าว ศาลฎีกาได้ให้ความหมายของคำว่า “เหตุสุดวิสัย” โดยอาจสรุปได้ว่าหมายถึง เหตุที่ทำให้ศาลไม่สามารถมีคำสั่งให้ขยายระยะเวลา หรือคู่ความไม่สามารถมีคำขอก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดได้ และเหตุที่จะถือว่าเป็นเหตุสุดวิสัยได้ไม่จำเป็นต้องเกิดจากภัยธรรมชาติที่ไม่อาจป้องกันได้ ตามมาตรา 8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และในกรณีที่ศาลฎีกาพิจารณาแล้วไม่ถือว่าเป็นเหตุสุดวิสัยที่จะขอขยายเวลาได้ โดยส่วนใหญ่เป็นกรณีที่ไม่ถือว่าเป็นความผิดหรือความบกพร่องของผู้ร้องขอเองหรือความหลงลืมไม่ดำเนินการ หรือเป็นเรื่องส่วนตัวระหว่างคู่ความกับทนายความ ย่อมไม่ถือว่าเป็นเหตุสุดวิสัย¹⁵ เช่น การที่นายจำเลยได้รับหมายนัดอ่านคำพิพากษาศาลแล้วไม่แจ้งจำเลยและไม่ยื่นฎีกา หรือกรณีทนายจำเลยนับระยะเวลาผิดพลาด หรืออ้างว่ามีกิจธุระจำเป็นต้องไปต่างจังหวัดและกลับไม่ทันเพราะน้ำท่วมทางขาด ดังคำพิพากษาฎีกาต่อไปนี้

คำพิพากษาฎีกาที่ 1775/2530 จำเลยยื่นอุทธรณ์ในวันสุดท้ายเมื่อพ้นกำหนดเวลาทำการไปแล้ว 10 นาที โดยอ้างเหตุว่าการจราจรติดขัดเกินความคาดหมาย เนื่องจากมีการขุดฝังท่อระบายน้ำในถนน และสภาพของถนนแคบมากไม่สามารถทำให้จำเลยถอยรถยนต์ออกได้ เหตุที่จำเลยอ้างดังกล่าวไม่ใช่เหตุสุดวิสัยตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23

ศาลฎีกาเห็นว่ากรณีนี้จำเลยอ้างว่าไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา เพราะจราจรติดขัดเกินความคาดหมาย เนื่องจากมีการขุดฝังท่อระบายน้ำในถนน กรณีนี้ไม่ถือว่าเป็นเหตุสุดวิสัย เพราะระยะเวลาที่จะยื่นฎีกา คู่ความสามารถยื่นฎีกาได้ภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันที่ศาลได้อ่านคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ให้คู่ความฟัง การที่ศาลฎีกาเห็นว่าไม่ใช่เหตุสุดวิสัยอาจเป็นเพราะไม่มีความจำเป็นที่ผู้ฎีกาจะมายื่นฎีกาในวันสุดท้ายของระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด¹⁶

คำพิพากษาฎีกาที่ 2551/2534 ทนายจำเลยห่อคำฟ้องอุทธรณ์แล้ว ส่งให้จำเลยทางรถยนต์โดยสารประจำทาง ไม่ปรากฏว่ามีเหตุการณ์ผิดปกติวิสัยเกิดขึ้นในระหว่างการขนส่งการที่จำเลยไม่ได้รับห่อคำฟ้องอุทธรณ์ภายในกำหนด โดยอ้างเป็นความผิดของพนักงานบริษัทรถยนต์โดยสารที่ค้นหาหรือส่งห่อคำฟ้องอุทธรณ์ให้จำเลยล่าช้า ศาลเห็นว่าพฤติการณ์ดังกล่าวอาจเกิดขึ้น

¹⁵ ฤทธิชัย งดงาม. (2544). *เปรียบเทียบกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งและกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา*. หน้า 85.

¹⁶ อุดม เฟื่องฟูง. เล่มเดิม. หน้า 174.

ได้เสมอในการขนส่งทั่วไป ถือไม่ได้ว่าเป็นเหตุสุดวิสัยที่ศาลจะอนุญาตให้ขยายเวลายื่นอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดแล้ว

ศาลฎีกาเห็นว่ากรณีที่นายจำเลยส่งห่อคำฟ้องอุทธรณ์มาทางรถยนต์โดยสารประจำทาง และไม่ได้รับห่อคำฟ้องอุทธรณ์ภายในกำหนด เป็นเรื่องที่น่าจะเกิดขึ้นได้เสมอในการขนส่งทั่วไป ไม่ถือว่าเป็นเหตุสุดวิสัย

คำพิพากษาฎีกาที่ 2569/2535 เหตุสุดวิสัยตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 หมายถึง เหตุที่ทำให้ศาลไม่สามารถมีคำสั่งขยายเวลาหรือเหตุที่คู่ความไม่สามารถมีคำขอขึ้นมาก่อนครบกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายหรือศาลกำหนดได้ การที่นายจำเลยหลงลืมไม่ได้ยื่นใบแต่งทนายความ พร้อมกับคำร้องคัดค้านการขายทอดตลาดนั้น เป็นเพราะนายจำเลยขาดความรอบคอบหรือไม่ได้ใช้ความระมัดระวังตามสมควร จึงไม่ใช่เหตุสุดวิสัยตามมาตราดังกล่าว

คำพิพากษาฎีกาที่ 7032/2539 การที่นายโจทก์อ้างว่าหลงลืมวันนัดฟังคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ภาค 3 จึงมิได้ยื่นฎีกาภายในกำหนดเวลายื่นฎีกานั้น มิใช่เหตุสุดวิสัย

คำพิพากษาฎีกาที่ 4639/2543 เสมียนทนายจำเลยจดและจำวันครบกำหนดอุทธรณ์ที่ได้รับอนุญาตให้ขยายเวลาผิดพลาดไป เป็นความผิดพลาดที่เกิดจากความไม่รอบคอบ เป็นการประมาทเลินเล่อของเสมียนทนายจำเลยเองไม่ใช่เหตุสุดวิสัย อันทำให้จำเลยมีสิทธิยื่นคำร้องขอขยายเวลาอุทธรณ์ได้เมื่อสิ้นระยะเวลาอุทธรณ์แล้ว ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ประกอบกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 15 ศาลชั้นต้นมีคำสั่งอนุญาตให้ขยายระยะเวลาอุทธรณ์ครั้งแรกออกไปภายหลังจากพ้นกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ โดยไม่ปรากฏว่ามีพฤติการณ์พิเศษ กรณีจึงไม่มีเหตุที่จะขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ให้จำเลยได้

ข้ออ้างของคู่ความที่ยื่นคำขอตามคำพิพากษาฎีกาทั้งสามข้างต้น เป็นเรื่องที่ยื่นคำขออ้างเหตุว่า หลงลืมยื่นเอกสารสำคัญในคดี เช่น หลงลืมยื่นใบแต่งทนายความ หรือหลงลืมที่จะมาดำเนินกระบวนการพิจารณา เช่น หลงลืมวันนัดฟังคำพิพากษาศาล หรือจำวันครบกำหนดยื่นอุทธรณ์ผิดพลาด ศาลฎีกาเห็นว่ากรณีดังกล่าวไม่ใช่เหตุสุดวิสัย เนื่องจากศาลเห็นว่าเป็นความผิดพลาดหรือบกพร่องของผู้ยื่นคำขอที่ขาดความรอบคอบหรือไม่ได้ใช้ความระมัดระวังตามสมควร

จากการศึกษาแนวคำพิพากษาฎีกาแล้ว อาจจะสรุปได้ว่า การอ้างพฤติการณ์พิเศษ หรือเหตุสุดวิสัย ฝ่ายที่นำมาอ้างจะต้องไม่ใช่ผู้ที่ก่อให้เกิดเหตุขึ้นๆ หรือเหตุทั้งหลายที่เข้ามาขัดขวางให้ไม่สามารถดำเนินการภายในกำหนดเวลาได้ หรือไม่สามารถขอขยายเวลาได้ภายในกำหนดเวลานั้น หากเป็นเหตุที่เกิดจากความบกพร่องของคู่ความฝ่ายใดแล้ว คู่ความฝ่ายนั้นจะนำเหตุหรือนำข้ออ้างที่เกิดจากความบกพร่องนั้น มาเป็นเหตุเพื่อใช้สิทธิตามมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งไม่ได้ ไม่ว่าในขั้นตอนของการขยายเวลาภายในกำหนดเวลาหรือขั้นตอนของ

การขยายเวลาเมื่อพ้นกำหนดเวลาแล้ว รวมทั้งความผิดของผู้ทำการแทนโดยอำนาจแห่งกฎหมาย หรือผู้ทำการแทนโดยการมอบอำนาจ โดยเฉพาะความผิดหรือความบกพร่องของทนายความให้ ถือว่าเป็นความผิดของกลุ่มหรือตัวความ ทั้งนี้ บทบัญญัติมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายดังกล่าว ต้องการแก้ไขปัญหาเมื่อคู่ความจำเป็นอย่างแท้จริง ไม่ใช่เอาการละเลยของกลุ่มความมาเป็นเหตุให้ไม่ต้องดำเนินกระบวนการพิจารณาภายในกำหนดเวลา ในกรณีเมื่อศาลมีคำสั่งเกิดขึ้นภายหลังจากระยะเวลาได้ผ่านไปแล้ว ถือว่าการขยายระยะเวลานั้นมีผลย้อนหลัง และทำให้คู่ความกลับเข้าสู่ฐานะเดิม¹⁷

ส่วนพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของการขยายกำหนดเวลาไว้ในมาตรา 66 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้ใดไม่อาจกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กำหนดในกฎหมายได้ เพราะมีเหตุการณ์ที่จำเป็นอันมิได้เกิดขึ้นจากความผิดของผู้นั้น ถ้าผู้นั้นมีคำขอเจ้าหน้าที่อาจขยายระยะเวลาและดำเนินการส่วนหนึ่งส่วนใดที่ล่วงมาแล้วเสียใหม่ก็ได้ ทั้งนี้ ต้องยื่นคำขอภายในสิบห้าวันนับแต่เหตุการณ์ เช่นว่านั้นได้สิ้นสุดลง” มาตราดังกล่าวได้กำหนดว่า การที่บุคคลใดต้องทำการใดภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดนั้น หากมีเหตุการณ์ที่จำเป็นทำให้ไม่อาจกระทำการนั้นภายในเวลาที่กำหนดได้ และมีได้เกิดจากความผิดของผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครอง ผู้นั้นอาจมีคำขอให้เจ้าหน้าที่ขยายเวลาได้ ภายใน 15 วัน นับแต่เหตุการณ์เช่นว่านั้นสิ้นสุดลง¹⁸ เช่น กรณีที่เจ้าหน้าที่มีคำสั่งให้เจ้าของโรงงานรายงานข้อเท็จจริงภายใน 15 วัน ปรากฏว่าขณะนั้นโรงงานถูกโจรกรรมเอกสารเกี่ยวกับข้อเท็จจริงนั้นหายไป ตำรวจจับผู้ร้ายได้อีก 1 เดือนต่อมา พร้อมของกลางซึ่งรวมเอกสารนั้นด้วย การพ้นกำหนดเวลานี้ย่อมขอขยายเวลาต่อเจ้าหน้าที่ได้ หรือถ้าเป็นกรณีอยู่ในระหว่างการดำเนินกระบวนการพิจารณาทางปกครอง ผู้ที่มีสิทธินำพิสูจน์แสดงพยานหลักฐานของตนภายในเวลาที่กำหนดอาจขอให้เจ้าหน้าที่ย้อนกลับไปดำเนินการพิจารณาส่วนหนึ่งส่วนใดที่ผ่านมาใหม่ก็ได้¹⁹

สำหรับหลักกฎหมายเกี่ยวกับการขยายเวลาในต่างประเทศ จากการศึกษาบทบัญญัติกฎหมายทั้งทางภายในและทางปกครองปรากฏว่า กฎหมายเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน เรียกการขยายเวลาการดำเนินการว่าการรื้อฟื้นฐานะเดิม โดยมีการกำหนดบทบัญญัติดังกล่าวไว้ในรัฐบัญญัติวิธีพิจารณาเรื่องทางปกครองของสหพันธ์สาธารณรัฐ

¹⁷ แหล่งเดิม, หน้า 158.

¹⁸ จูดีพร ลิมแหลมทอง. (2548). *กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองและความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่*. หน้า 77-78.

¹⁹ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนสานต์. (2540). *กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง*. หน้า 359.

เยอรมนี (Verwaltungsverfahrensgesetz-VwVfG) ว่าด้วย “การรื้อฟื้นฐานะเดิม” (Wiedereinsetzung in den vorigen Stand)

มาตรา 32²⁰ บัญญัติว่า

(1) ในกรณีที่ผู้ใดไม่อาจกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมาย เพราะมีพฤติการณ์ที่มีใช้ความผิดของผู้นั้น ถ้าผู้นั้นมีคำขออาจมีการรื้อฟื้นฐานะเดิมให้ได้ ทั้งนี้ กรณีที่เป็นความผิดของผู้แทนของผู้นั้น ให้ถือว่าเป็นความผิดของผู้นั้นเอง

(3) ในกรณีที่ล่วงพ้นหนึ่งปีนับแต่วันสิ้นสุดกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดให้กระทำการแล้วจะยื่นคำขอรื้อฟื้นฐานะเดิมไม่ได้ เว้นแต่เป็นกรณีมีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจยื่นคำขอภายในระยะเวลาหนึ่งปีนั้นได้

จากบทบัญญัติดังกล่าว เห็นได้ว่าการรื้อฟื้นฐานะเดิมหรือการขยายเวลา เป็นการผ่อนผันให้ผู้มีหน้าที่กระทำการในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง เช่น คู่กรณี ผู้แทนของคู่กรณี หรือบุคคลอื่นที่มีหน้าที่กระทำการภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยยื่นคำร้องอ้างปัญหาหรืออุปสรรคที่ทำให้ไม่สามารถกระทำการได้ภายในระยะเวลาดังกล่าว ปัญหาหรืออุปสรรคที่ผู้ร้องนำมากล่าวอ้างในการขอขยายเวลา กฎหมายดังกล่าวได้กำหนดไว้ชัดเจนว่า จะต้องเป็นพฤติการณ์ที่มีใช้ความผิดของผู้นั้นหรือผู้แทนของผู้นั้น และหากพ้นหนึ่งปีนับแต่วันสิ้นสุดเวลาที่กฎหมายกำหนดให้กระทำการแล้ว ผู้ร้องจะต้องมีเหตุสุดวิสัย ส่วนสาธารณรัฐออสเตรียได้มีการกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับการรื้อฟื้นฐานะเดิมหรือการขยายเวลาที่ต้องกระทำการในกระบวนการพิจารณาทางปกครองเช่นกัน โดยได้กำหนดไว้ในรัฐบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของสาธารณรัฐออสเตรีย (General Administrative Procedure Act) ดังนี้

มาตรา 71²¹ วางหลักไว้ว่า การรื้อฟื้นฐานะเดิม

(1) ในกรณีที่ไม่สามารถกระทำภายในกำหนดเวลาได้ คู่กรณีที่เสียหายอาจจะยื่นคำร้องขอรื้อฟื้นฐานะเดิมได้ ถ้า

1. ถ้าคู่กรณีฝ่ายนั้นมีพยานหลักฐานยืนยันว่าการไม่ปฏิบัติตามกำหนดเวลา เนื่องจากมีพฤติการณ์ที่ไม่อาจคาดเห็นได้หรือไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ซึ่งมีได้เกิดขึ้นจากความผิดของคู่กรณีเองหรือเป็นความผิดที่ไม่ร้ายแรง

จากบทบัญญัติดังกล่าว เห็นได้ว่า กฎหมายได้กำหนดให้คู่กรณีที่ไม่สามารถกระทำการภายในกำหนดเวลาได้ จะขอรื้อฟื้นฐานะเดิมหรือขอขยายเวลาการดำเนินการจะต้องมีพฤติการณ์ที่

²⁰ Verwaltungsverfahrensgesetz-VwVfG Section 32

²¹ General Administrative Procedure Act Section 71

ไม่อาจคาดเห็นได้หรือไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ซึ่งพฤติการณ์เหล่านั้นจะต้องมิได้เกิดจากความผิดของ คู่กรณีเองหรือเป็นความผิดที่ไม่ร้ายแรง เช่นเดียวกับมาตรา 32 แห่งรัษฎบัญญัติวิธีพิจารณาเรื่องทาง ปกครองของเยอรมนี ว่าด้วยการรื้อฟื้นฐานะเดิม และมาตรา 66 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติ ราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 นอกจากนี้หลักกฎหมายเกี่ยวกับการขยายกำหนดเวลาทางภาษี ในประเทศออสเตรเลีย รัฐเซาท์ออสเตรเลียได้ตราพระราชบัญญัติการบริหารจัดเก็บภาษีอากร (Taxation Administration Act 1996) กำหนดเรื่องการขยายระยะเวลาไว้ ในกรณีที่มีการยื่นคำคัดค้าน การประเมิน เมื่อพ้นกำหนดเวลา มาตรา 87 ได้กำหนดไว้ดังนี้

(1) รัฐมนตรีอาจมีดุลพินิจอนุญาตให้ยื่นคำคัดค้านภายหลังจากครบกำหนดเวลา 60 วัน แต่ไม่เกิน 12 เดือน นับจาก

(ก) ในกรณีการคัดค้านการประเมิน คือ วันที่ได้มีการประเมินภาษีไปยังผู้เสียภาษีหรือ

(ข) ในกรณีการคัดค้านคำวินิจฉัยอื่น คือวันที่ผู้เสียภาษีได้รับแจ้งผลของการวินิจฉัย

(2) บุคคลที่จะทำคำคัดค้านจะต้องชี้แจงและแสดงรายละเอียดเพื่อให้ทราบถึงพฤติการณ์ ที่เกี่ยวข้อง และเหตุผลที่บุคคลนั้นไม่สามารถยื่นคำคัดค้านภายในกำหนดเวลา 60 วันได้

(3) การปฏิเสธของรัฐมนตรีที่ไม่อนุญาตให้ยื่นคำคัดค้านภายใต้อนุมาตรา (1) เป็นที่สุด²²

บทบัญญัติข้างต้นเป็นกรณีการยื่นคำร้องขอขยายเวลาคัดค้านการประเมินภาษี ซึ่ง บุคคลที่ยื่นคำขอจะต้องชี้แจงพฤติการณ์และเหตุผลที่ไม่สามารถยื่นคำคัดค้านภายในเวลาที่กำหนดได้ และบทบัญญัติเกี่ยวกับการขยายเวลาการชำระภาษีไว้ในมาตรา 6161 แห่งประมวลกฎหมายของ ประเทศสหรัฐอเมริกา (United States Code)²³ ซึ่งได้กำหนดไว้ชัดเจนเช่นกันว่า ห้ามมิให้มีการขยาย ระยะเวลาที่ชำระภาษีที่ชำระไม่ครบภายในอนุมาตรานี้ ถ้าจำนวนภาษีที่ขาดไปเกิดจากความ สะเพร่า หรือไม่ใส่ใจในกฎและข้อบังคับหรือทุจริตมีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษี

จากการศึกษาบทบัญญัติกฎหมายและแนวคำพิพากษาที่เกี่ยวข้องกับการขยายเวลาทั้ง ภายในประเทศและต่างประเทศ เห็นได้ว่าบทบัญญัตินี้ดังกล่าวได้กำหนดถ้อยคำอันเป็นเงื่อนไขใน การให้อำนาจดุลพินิจฝ่ายปกครองแตกต่างกันออกไป อาทิ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ได้กำหนดว่า ผู้ที่จะขอขยายเวลาดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นศาลจะต้องมีพฤติการณ์ พิเศษหรือเหตุสุดวิสัย ซึ่งความหมายและขอบเขตในการพิจารณาว่าเหตุใดเป็นพฤติการณ์หรือเหตุ สุดวิสัยหรือไม่ ได้มีคำพิพากษาของศาลฎีกาวางไว้เป็นบรรทัดฐานซึ่งผ่านการตรวจสอบและ ถ่วงดุลภายในองค์กรตุลาการ ส่วนพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มาตรา 66 ได้

²² Taxation Administration Act 1996 Section 87.

²³ United States Code Section 6161

กำหนดว่า ผู้ใดที่ไม่อาจกระทำการอย่างใดภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด จะต้องมีความผิดที่จำเป็น และกำหนดไว้ชัดเจนว่าพฤติกรรมที่จำเป็นอย่างกล่าวดังกล่าวจะต้องไม่ได้เกิดขึ้นจากความผิดของผู้นั้น สำหรับบทบัญญัติกฎหมายต่างประเทศ อาทิ รัฐบัญญัติวิธีพิจารณาเรื่องทางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ว่าด้วยการรื้อฟื้นฐานะเดิม มาตรา 32 กำหนดไว้ว่า ผู้ใดไม่อาจกระทำการอย่างใดภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดได้ ผู้นั้นอาจมีคำขอรื้อฟื้นฐานะเดิมหรือขยายกำหนดเวลา โดยต้องมีพฤติกรรมและกำหนดไว้ชัดเจนว่า พฤติกรรมดังกล่าวจะต้องไม่ใช่ความผิดของผู้นั้นหรือผู้แทนผู้หนึ่งหรือมีเหตุสุดวิสัย สำหรับรัฐบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของสาธารณรัฐออสเตรเลีย (General Administrative Procedure Act) ได้บัญญัติเกี่ยวกับการขยายเวลาไว้ในมาตรา 71 กำหนดว่า ผู้ใดที่จะยื่นคำขอขยายเวลาได้จะต้องมีพฤติกรรมที่ไม่อาจคาดเห็นได้หรือไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ อีกทั้งได้กำหนดไว้ด้วยว่าพฤติกรรมดังกล่าวจะต้องมิได้เกิดขึ้นจากความผิดของคู่กรณีเองหรือเป็นความผิดที่ไม่ร้ายแรง ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร จากผู้ขอขยายเวลาต้องมีเหตุจำเป็น เห็นควรกำหนดให้ผู้ขอขยายเวลาจะต้องมีพฤติกรรมพิเศษหรือเหตุสุดวิสัยแล้วแต่กรณี ตามมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เนื่องจากมาตราดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการขยายเวลาเช่นเดียวกับมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอาจจะใช้เทียบเคียงกับการใช้ดุลพินิจในการพิจารณาขยายเวลาให้มีความเหมาะสมและเป็นธรรมยิ่งขึ้น ประกอบกับการขยายเวลาตามมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เป็นการขยายเวลาในการดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นศาล ซึ่งผลการพิจารณาได้ผ่านการตรวจสอบถ่วงดุลโดยองค์กรตุลาการ รวมทั้งเห็นควรให้เพิ่มเติมในส่วนของพฤติกรรมพิเศษที่ได้รับอนุมัติให้ขยายเวลา จะต้องมิใช่เกิดจากความผิดหรือความบกพร่องของผู้ที่ยื่นคำขอ

4.2 วิเคราะห์ปัญหาการพิจารณาขยายเวลาในระดับกระทรวง

การขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ผู้ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาสามารถยื่นขอขยายเวลาได้ทั้งในระดับกรมสรรพากรตามมาตรา 3 อัญญา วรรคแรก โดยผู้มีอำนาจพิจารณาคำร้องขอขยายเวลาในระดับกรม คือ อธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งการพิจารณาอนุมัตินั้น อธิบดีกรมสรรพากรได้มอบอำนาจให้หัวหน้าหน่วยงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอนุมัติ เช่น กรณีการอนุมัติขยายเวลาการชำระอากรเป็นตัวเงิน หรือการอนุมัติขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร อธิบดีกรมสรรพากรได้มอบอำนาจให้สรรพากรภาคตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.130/2546 เรื่องมอบอำนาจให้สรรพากรภาคสั่งและปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากร ลงวันที่ 10 กันยายน 2546 หรือผู้อำนวยการสำนัก

บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 117/2545 เรื่องมอบอำนาจให้ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่สั่งและปฏิบัติราชการแทนอธิบดี ลงวันที่ 10 ตุลาคม 2545 โดยสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เป็นผู้พิจารณาและออกคำสั่ง เมื่อมีคำสั่งอย่างใดแล้วจะแจ้งไปยังผู้ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลา หรือกรณีการขอขยายเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี กรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.631/2549 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2549 กำหนดให้สรรพากรพื้นที่ ผู้อำนวยการสำนักกฎหมาย ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายพิจารณาคำร้องแล้ว เสนอความเห็นต่ออธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งหากผู้ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาไม่พอใจ ผู้นั้นสามารถยื่นคำร้องต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เพื่อพิจารณามีคำสั่งอีกครั้งหนึ่งหรืออาจจะเลือกยื่นคำร้องครั้งแรกในระดับกระทรวง ตามมาตรา 3 อัญญาแห่งประมวลรัษฎากร

การบัญญัติกฎหมายที่ให้ผู้มีอำนาจทั้งในระดับกรมสรรพากรและในระดับกระทรวงเป็นผู้พิจารณาขยายเวลานั้น ผู้เขียนเห็นว่าโดยเจตนารมณ์ของกฎหมายมาตรานี้กำหนดขึ้น เพื่อต้องการให้มีการทบทวนการใช้ดุลพินิจภายในของฝ่ายปกครอง แต่ในทางปฏิบัติกระบวนการพิจารณาคำร้องขอขยายเวลาในระดับกระทรวงนั้น จากการสอบถามเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องปรากฏว่ากระบวนการพิจารณาคำร้องระดับกระทรวง เมื่อมีผู้ยื่นคำร้อง คำร้องดังกล่าวจะถูกส่งไปยังกรมสรรพากร เพื่อพิจารณาทำความเข้าใจในเบื้องต้น โดยหน่วยงานที่พิจารณาคำร้องเมื่อครั้งยื่นคำร้องในระดับกรมจะเป็นผู้เสนอความเห็นในเบื้องต้นก่อนแล้ว จึงส่งให้ผู้มีอำนาจในระดับกระทรวงพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งกระบวนการเสนอความเห็นมีลักษณะเช่นเดียวกับการเสนอความเห็นในระดับกรม ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.631/2549 เรื่องการขอขยายเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2549 กำหนดให้สรรพากรพื้นที่ สรรพากรภาค ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือผู้อำนวยการสำนักกฎหมาย เป็นผู้พิจารณาเสนอความเห็นในเบื้องต้นต่ออธิบดีกรมสรรพากร จึงเห็นได้ว่ากระบวนการพิจารณาขยายเวลาในระดับกระทรวงนั้น การพิจารณาคำร้องมิได้พิจารณาเฉพาะผู้มีอำนาจในระดับกระทรวง หรือมอบอำนาจให้ข้าราชการในกระทรวงเป็นผู้พิจารณาทั้งหมด แต่กลับส่งคำร้องเพื่อให้หน่วยงานในระดับกรมเป็นผู้พิจารณาคำร้องในเบื้องต้นก่อน โดยผู้พิจารณาคำร้องในระดับกรมจะมีส่วนพิจารณาเสนอความเห็นเบื้องต้นในระดับกระทรวงอีกครั้งหนึ่ง เพื่อให้ผู้มีอำนาจในระดับกระทรวงใช้ประกอบการพิจารณา เห็นได้ว่าการพิจารณาคำร้องขอขยายเวลาไม่ว่าในระดับกรมหรือในระดับกระทรวง ผู้มีอำนาจพิจารณาระดับกรมยังคงมีส่วนร่วมในการพิจารณาอยู่ และแม้คำร้องดังกล่าวจะถูกส่งไปให้ผู้มีอำนาจในระดับกระทรวงพิจารณาอีกชั้นหนึ่งเพื่อมีคำสั่ง แต่การที่ผู้มีอำนาจระดับกรมมีส่วนร่วมในการพิจารณานั้น เป็นเสมือนการชี้ช่องโดยผู้เชี่ยวชาญทางกฎหมายภาษี จึงเห็นได้ว่าในทางปฏิบัติแล้ว

การที่ผู้ยื่นคำร้องในระดับกรมแล้ว ไม่พอใจในผลการพิจารณาและต้องการยื่นคำร้องในระดับกระทรวงนั้น โดยสภาพไม่อาจเป็นการตรวจสอบถ่วงดุลการใช้อำนาจภายในของฝ่ายปกครองตามเจตนารมณ์ของกฎหมายนี้อย่างแท้จริง ดังนั้น เพื่อมิให้เกิดความล่าช้าในการพิจารณาคำร้อง จึงเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้อำนาจพิจารณาคำร้องทั้งหมดอยู่ที่ผู้มีอำนาจในระดับกระทรวง สำหรับกระบวนการพิจารณานั้นให้คงเดิม กล่าวคือ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในระดับกรมทำความเห็นในเบื้องต้นแล้ว ส่งความเห็นไปให้ผู้มีอำนาจระดับกระทรวงพิจารณาสั่งการอีกชั้นหนึ่ง ซึ่งผลการอนุมัติให้ขยายเวลาทำให้ผู้ยื่นคำร้องไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าปรับ และเห็นควรให้มีการยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้กรณีที่อยู่ติดกรมสรรพากรอนุมัติให้ขยายเวลา ผู้ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มกึ่งหนึ่ง ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเมื่อมีการอนุมัติให้ขยายเวลาให้กับผู้ยื่นคำร้องแล้ว ต้องถือว่าผู้ยื่นคำร้องปฏิบัติตามกฎหมายแล้ว จึงไม่ควรบัญญัติกฎหมายเพื่อเรียกเก็บเงินเพิ่ม อันเป็นการลงโทษผู้ยื่นคำร้องอีก

4.3 วิเคราะห์ปัญหาการบัญญัติกฎหมายโดยไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาบทบัญญัติมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร มิได้มีการกำหนดระยะเวลาในการใช้สิทธิยื่นคำร้องขอขยายเวลาไว้ ดังนั้น ผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาจึงสามารถยื่นคำร้องขอได้ตลอดเวลา แม้แนวปฏิบัติการกรมสรรพากรที่ มจ.7/2553 ลงวันที่ 25 สิงหาคม 2553 เรื่องการรับแบบแสดงรายการและรับชำระภาษีทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการ ชำระภาษี หรือนำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตภายในเวลาตามที่กฎหมายกำหนด โดยผู้เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการ ชำระภาษี หรือนำส่งภาษี ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาท้องที่ภายใน 7 วันทำการ นับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต แต่แนวปฏิบัติดังกล่าวเป็นเพียงแนวทางปฏิบัติงานภายในของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเท่านั้น มิได้มีผลทางกฎหมายบังคับกับบุคคลภายนอก และการยื่นคำร้องขอขยายเวลาโดยส่วนใหญ่แล้ว เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการไปแล้ว แต่ได้ยื่นหรือแจ้งล่าช้าจึงยื่นคำร้องขอให้มีการขยายกำหนดเวลาไปถึงวันที่ผู้เสียภาษีต้องยื่นหรือแจ้งล่าช้า หากมีการยื่นคำร้องขอในภายหลังจากการยื่นหรือแจ้งล่าช้าเป็นเวลานาน อาจเกิดปัญหาทางด้านพยานหลักฐานที่ใช้ประกอบการพิจารณาคำร้องดังกล่าว เนื่องจากบางกรณีกรมสรรพากรจำเป็นต้องขอข้อมูลจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

เช่น กรณีที่ผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษีผ่านทางระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ข้อมูลจากธนาคารพาณิชย์ที่รับชำระภาษีจึงเป็นสิ่งสำคัญ ในกรณีที่ผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการภาษีและตั้งโอนเงินเพื่อชำระภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต แต่ระบบการโอนเงินของหน่วยรับชำระภาษีขัดข้อง โดยผู้เสียหายเข้าใจว่าได้โอนเงินชำระภาษีแล้ว หรือกรณีที่ผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลา และสามารถตั้งโอนเงินเพื่อชำระภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตในวันถัดจากวันครบกำหนดเวลาแล้ว แต่ธนาคารไม่ปิดระบบโอนเงินเป็นเหตุให้ผู้เสียหายเข้าใจว่าได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตแล้ว ดังนั้น ในการพิจารณาอนุมัติให้ขยายเวลา กรมสรรพากรจึงจำเป็นต้องทำการตรวจสอบข้อมูลที่บ้านทึกในระบบคอมพิวเตอร์ของธนาคาร ซึ่งข้อมูลดังกล่าวเมื่อระยะเวลาผ่านไปนานอาจสูญหายหรือถูกทำลายได้ แม้เหตุผลที่ผู้ยื่นคำร้องอ้างในคำร้องจะเป็นเหตุจำเป็น แต่เนื่องจากไม่มีพยานหลักฐานเพียงพอ จึงอาจทำให้ไม่สามารถอนุมัติขยายเวลาให้ผู้ยื่นคำร้องได้ ประกอบกับเมื่อเปรียบเทียบกฎหมายทั้งภายในประเทศและต่างประเทศที่เกี่ยวกับการขยายเวลาแล้ว กฎหมายดังกล่าวต่างมีการกำหนดระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอขยายเวลาไว้ ทั้งนี้ผู้เขียนขอเสนอบทบัญญัติกฎหมายเพียงบางฉบับ เพื่อให้เห็นความแตกต่างของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการขยายเวลาตามกฎหมายต่างๆ กับมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

บทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการขยายเวลาภายในประเทศ อาทิ มาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งบัญญัติว่า “เมื่อศาลเห็นสมควรหรือเมื่อคู่ความฝ่ายที่เกี่ยวข้องได้ยื่นคำขอ โดยทำเป็นคำร้อง ให้ศาลมีอำนาจที่จะออกคำสั่งขยายหรือย่นระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายนี้หรือตามที่ศาลกำหนดไว้ หรือระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่งอันกำหนดไว้ในกฎหมายอื่น เพื่อให้ดำเนินหรือมิให้ดำเนินกระบวนการพิจารณาใดๆ ก่อนสิ้นระยะเวลานั้น แต่การขยายหรือย่นเวลาเช่นนี้ให้ฟังทำได้ต่อเมื่อมีพฤติการณ์พิเศษ และศาลได้มีคำสั่งหรือคู่ความมีคำขอขึ้นมาก่อนสิ้นระยะเวลานั้น เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุสุดวิสัย” โดยหลักเกณฑ์ตามมาตรานี้การยื่นคำร้องขอขยายเวลาดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นศาล คู่ความต้องมีคำขอก่อนครบกำหนดเวลาหรือก่อนสิ้นเวลานั้นในกรณีที่มีพฤติการณ์พิเศษ เว้นแต่มีเหตุสุดวิสัยที่ไม่สามารถยื่นคำขอก่อนครบกำหนดเวลาหรือก่อนสิ้นระยะเวลานั้นได้ กล่าวคือ ถ้าไม่สามารถดำเนินกระบวนการพิจารณาได้ภายในเวลาที่กำหนด เพราะความจำเป็นอย่างหนึ่งอย่างใดที่มาขัดขวาง ซึ่งกฎหมายถือว่าความจำเป็นอย่างหนึ่งอย่างใดที่เข้ามาขัดขวางนั้น เป็นพฤติการณ์พิเศษที่ต้องยื่นคำขอขยายก่อนครบกำหนดเวลา แต่ถ้าหากมีความจำเป็นมากขึ้นกว่านั้น แต่ผู้ยื่นคำขอไม่อาจขอขยายเวลาได้ก่อนครบกำหนดเวลาให้ดำเนินการนั้นๆ กฎหมายได้เปิดโอกาสให้ขอขยายเวลาโดยต้องมีเหตุสุดวิสัยมาขัดขวางให้ไม่สามารถขอขยายได้ก่อนสิ้นระยะเวลานั้นได้ ประกอบกับ

มาตรา 66 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งบัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้ใดไม่อาจกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กำหนดในกฎหมายได้ เพราะมีเหตุการณ์ที่จำเป็นอันมิได้เกิดขึ้นจากความผิดของผู้นั้น ถ้าผู้นั้นมีคำขอเจ้าหน้าที่อาจขยายระยะเวลาและดำเนินการส่วนหนึ่งส่วนใดที่ล่วงมาแล้วเสียใหม่ก็ได้ ทั้งนี้ต้องยื่นคำขอภายในสิบห้าวันนับแต่เหตุการณ์เช่นว่านั้นได้สิ้นสุดลง” ภาษานี้ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องระยะเวลาของการยื่นคำร้องขอขยายเวลาไว้เช่นกัน โดยได้กำหนดว่าบุคคลใดต้องทำการภายในเวลาที่กำหนดนั้น เมื่อมีเหตุการณ์จำเป็นบังคับให้ไม่อาจกระทำการนั้นภายในเวลาที่กำหนดได้ และมีได้เกิดจากความผิดของผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครอง ผู้ผู้นั้นอาจมีคำขอให้เจ้าหน้าที่ขยายระยะเวลาได้ ภายใน 15 วัน นับแต่เหตุการณ์เช่นว่านั้นสิ้นสุดลง²⁴ อีกทั้งจากการศึกษากฎหมายต่างประเทศทั้งทางภายในและทางปกครองได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเงื่อนไขในการยื่นคำร้องขอขยายเวลาไว้ทั้งสิ้น อาทิ มาตรา 32²⁵ แห่งรัฐบัญญัติวิธีพิจารณาเรื่องทางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ว่าด้วยการรื้อฟื้นฐานะเดิม บัญญัติว่า

(1) ในกรณีที่ผู้ใดไม่อาจกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมายเพราะมีเหตุการณ์ที่มีใช้ความผิดของผู้นั้น ถ้าผู้ผู้นั้นมีคำขออาจมีการรื้อฟื้นฐานะเดิมให้ได้ ทั้งนี้ กรณีที่เป็นความผิดของผู้แทนของผู้ผู้นั้น ให้ถือว่าเป็นความผิดของผู้ผู้นั้นเอง

(2) ผู้ผู้นั้นต้องยื่นคำขอภายในสองสัปดาห์ นับแต่เหตุการณ์เช่นว่านั้นสิ้นสุดลง โดยระบุข้อเท็จจริงที่เป็นเหตุผลของคำขอในการยื่นคำขอหรือในกระบวนการพิจารณาที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งต้องกระทำสิ่งที่ล่วงเลยระยะเวลาไปแล้วนั้นเสียใหม่ ภายในระยะเวลาการยื่นคำขอด้วย หากได้กระทำเช่นนั้น แม้ไม่มีการยื่นคำขอก็ถือว่าได้มีการกระทำสิ่งที่ล่วงมาแล้วโดยถูกต้อง

(3) ในกรณีที่ล่วงพ้นหนึ่งปีนับแต่วันสิ้นสุดกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดให้กระทำการแล้วจะยื่นคำขอหรือฟื้นฐานะเดิมไม่ได้ เว้นแต่เป็นกรณีมีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจยื่นคำขอภายในระยะเวลาหนึ่งปีนั้นได้... และมาตรา 71 แห่งรัฐบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของสาธารณรัฐออสเตรียได้บัญญัติว่า การรื้อฟื้นฐานะเดิม

(1) ในกรณีที่ไม่สามารถกระทำการภายในกำหนดเวลาได้ คู่กรณีที่เกี่ยวข้องอาจจะมายื่นคำร้องขอหรือฟื้นฐานะเดิมได้ ถ้า

²⁴ จูดีพร ลิมแหลมทอง. (2548). *กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองและความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่*. หน้า 77-78.

²⁵ *Verwaltungsverfahrensgesetz-VwVfG Section 32*

1. ถ้าคู่กรณีฝ่ายนั้นมิพยานหลักฐานยืนยันว่าการไม่ปฏิบัติตามกำหนดเวลา เนื่องจากมีพฤติการณ์ที่ไม่อาจคาดเห็นได้หรือไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ซึ่งมีได้เกิดขึ้นจากความผิดของคู่กรณีเอง หรือเป็นความผิดที่ไม่ร้ายแรง

(2) คำร้องขอหรือพื้นฐานเดิมต้องยื่นภายใน 2 สัปดาห์ นับแต่พฤติการณ์เช่นว่านั้นสิ้นสุด

(3) คู่กรณีอาจจะยื่นคำร้องขอหรือพื้นฐานเดิม พร้อมกับกระทำการที่ไม่ได้กระทำภายในกำหนดระยะเวลาก็ได้²⁶

ผู้เขียนเห็นว่า จากการเปรียบเทียบการขยายเวลาตามกฎหมายภายในประเทศ เช่น ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ได้กำหนดระยะเวลาในการยื่นคำขอไว้ก่อนสิ้นระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุสุดวิสัย และพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มาตรา 66 ได้กำหนดระยะเวลาในการยื่นคำขอโดยให้ยื่นภายใน 15 วัน นับแต่พฤติการณ์เช่นว่านั้นได้สิ้นสุด หรือตามกฎหมายต่างประเทศในทางปกครอง เช่น รัฐบัญญัติวิธีพิจารณาเรื่องทางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ได้กำหนดระยะเวลาในการยื่นคำขอ โดยต้องยื่นภายใน 2 สัปดาห์ นับแต่พฤติการณ์เช่นว่านั้นสิ้นสุดลง หรือภายใน 1 ปี นับแต่วันสิ้นสุดกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดให้กระทำการ เว้นแต่เป็นกรณีที่มีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจยื่นคำร้องภายในระยะเวลาหนึ่งปีนั้นได้ อีกทั้งรัฐบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของสาธารณรัฐออสเตรียได้กำหนดให้การยื่นคำร้องขอขยายเวลาให้ยื่นภายใน 2 สัปดาห์ นับแต่พฤติการณ์เช่นว่านั้นสิ้นสุดลง จึงเห็นได้ว่ากฎหมายเกี่ยวกับการขยายระยะเวลาทั้งกฎหมายภายในประเทศหรือต่างประเทศต่างมีการกำหนดเวลาในการยื่นคำขอไว้ทั้งหมด เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและเป็นการชี้ให้เห็นถึงเจตนาของผู้ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลา แตกต่างกับการขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ที่มีได้กำหนดระยะเวลาในการยื่นคำร้องไว้ ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงยื่นคำร้องเมื่อใดก็ได้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยกำหนดระยะเวลาในการยื่นคำร้องไว้ในมาตราดังกล่าว โดยกำหนดให้ผู้ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลายื่นคำร้องภายในหนึ่งปีนับแต่วันสิ้นสุดเวลาที่กฎหมายกำหนด เว้นแต่เป็นกรณีที่มีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจยื่นคำขอภายในระยะเวลาหนึ่งปีนั้นได้ โดยเปรียบเทียบกับกรขยายเวลายื่นคำขอหรือพื้นฐานเดิม ตามรัฐบัญญัติวิธีพิจารณาเรื่องทางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

เหตุที่ผู้เขียนเห็นว่าระยะเวลาหนึ่งปีเหมาะสมที่สุด เนื่องจากกฎหมายภาษีบางส่วนมีความซับซ้อนและมีจำนวนมาก อีกทั้งภายในระยะเวลาหนึ่งปีอยู่ในวิสัยที่กรมสรรพากร สามารถขอความร่วมมือหน่วยงานเอกชนที่เกี่ยวข้องให้เก็บรักษาฐานข้อมูลไว้เป็นพยานหลักฐาน โดยไม่

²⁶ General Administrative Procedure Act Section 71

ก่อให้เกิดภาระกับหน่วยงานเอกชนเกินสมควร ประกอบกับเมื่อมีกำหนดเวลาจำกัดจึงเป็นผลให้คำร้องที่เข้ามาที่กรมสรรพากรมีจำนวนน้อยลง เจ้าหน้าที่สามารถพิจารณาได้อย่างรวดเร็ว และสามารถเยียวยาความเสียหายแก่ผู้ที่ต้องปฏิบัติที่มีเจตนาสุจริตได้อย่างทันที่ อันเป็นการสร้างความเป็นธรรมในสังคม ส่งผลให้เกิดภาพลักษณ์ที่ดีให้กับกรมสรรพากร และในกรณีที่ผู้ต้องปฏิบัติไม่สามารถยื่นคำร้องได้ทันภายในกำหนดหนึ่งปี หากมีเหตุสุดวิสัยอาจจะได้รับการขยายกำหนดเวลาได้ โดยความหมายของคำว่าพฤติการณ์พิเศษหรือเหตุสุดวิสัยอาจกำหนดให้สอดคล้องกับคำพิพากษาฎีกาเกี่ยวกับการขยายหรือย่นระยะเวลาตามมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงเห็นว่าควรคงหลักการของมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากรไว้ในประมวลรัษฎากร แต่ควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในบางส่วน เนื่องจากยังขาดความชัดเจนและเป็นถ้อยคำสำนวนที่กระชับจนเกินไป รวมทั้งไม่ได้ให้รายละเอียดว่าเหตุใดเป็นเหตุจำเป็นที่ผู้เสียภาษีควรได้รับอนุมัติให้ขยายเวลาตามมาตราดังกล่าวได้ เพื่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติดังกล่าว และเมื่อพิจารณาประกอบกับลักษณะของกฎหมายภาษีที่ดีและมีประสิทธิภาพนั้น กฎหมายภาษีอากรควรเป็นกฎหมายที่ง่ายและแน่นอนชัดเจน ซึ่งลักษณะของกฎหมายภาษีอากรที่ง่ายและแน่นอนชัดเจน ความง่ายของกฎหมายภาษี ควรหมายถึงถ้อยคำของบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีต้องใช้ภาษาที่ง่ายๆ ซึ่งเป็นภาษาที่ใช้กันตามปกติ เป็นภาษาที่สามารถเข้าใจได้ ใช้ภาษาที่ไม่อ้อมค้อมวกวน และสอดคล้องกัน ส่วนความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษีอากรนั้น ควรหมายถึงถ้อยคำของบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีต้องชัดเจนและไม่กำกวม²⁷ ซึ่งควรมีการแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

“รัฐมนตรีอาจจะขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ กำหนดเวลาการอุทธรณ์ กำหนดเวลาการเสียภาษีอากร หรือกำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีพฤติการณ์พิเศษที่มีใช้ความผิดของผู้นั้นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ โดยผู้ยื่นต้องยื่นคำร้องต่อกรมสรรพากรภายในหนึ่งปีนับแต่วันสิ้นสุดเวลาที่กฎหมายกำหนด เว้นแต่ในกรณีมีเหตุสุดวิสัย”

ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนแน่นอนในบทบัญญัติดังกล่าวยิ่งขึ้น ผู้ออกกฎหมายควรมีการกำหนดพฤติการณ์ที่เป็นพฤติการณ์พิเศษหรือเหตุการณ์ที่เป็นเหตุสุดวิสัยไว้ในวรรคถัดไป

²⁷ จิรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 221.

เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถทราบและเข้าใจบทบัญญัติดังกล่าวโดยง่ายตามหลักความแน่นอนชัดเจน
ที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นแล้ว



บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

การขยายเวลาตามมาตรา 3 วรรค 3 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 แต่จากการศึกษาผู้เขียนพบว่าในทางปฏิบัติการขยายเวลาตามมาตรา 3 วรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากร ยังมีปัญหาบางประการที่อาจจะกระทบความเป็นธรรมในการพิจารณาของฝ่ายปกครองได้ ดังนี้

ประการแรก ปัญหาการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองในการขยายเวลาตามมาตรา 3 วรรค 3 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 องค์กรภายนอก อาทิ องค์กรตุลาการไม่อาจเข้าไปตรวจสอบความเหมาะสมในการใช้ดุลพินิจของ ฝ่ายปกครองได้ อีกทั้งการควบคุมตรวจสอบโดยองค์กรตุลาการหรือศาลจำเป็นต้องมีผู้ที่ได้รับความ เดือดร้อน เสียหาย หรือถูกกระทบสิทธิหน้าที่พิพาทยื่นฟ้องต่อศาล ศาลไม่สามารถตรวจสอบ การกระทำของฝ่ายปกครองที่ไม่เป็นธรรมทั้งหมดได้

ประการที่สอง ปัญหาการพิจารณาขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ในระดับกระทรวง กรณีผู้เสียหายไม่พอใจผลการพิจารณาคำร้องในระดับกรม จึงยื่นคำร้องเพื่อ ให้ระดับกระทรวงพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง จากการปฏิบัติงานและจากการสอบถามจากเจ้าหน้าที่ ที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาคำร้องนั้น ปรากฏว่ากระบวนการพิจารณาดังกล่าว คำร้องดังกล่าวจะถูกส่งไปยังกรมสรรพากรพิจารณาทำความเข้าใจในเบื้องต้นก่อน ซึ่งกระบวนการ ทำความเข้าใจในเบื้องต้นภายในกรมสรรพากร กำหนดให้หน่วยงานที่ได้รับมอบอำนาจในการ พิจารณาคำร้องในครั้งที่ยื่นคำร้องให้กรมพิจารณา เป็นหน่วยงานที่เสนอความเห็นในเบื้องต้นแล้ว จึงส่งความเห็นพร้อมกับคำร้องเสนอกระทรวงพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง จากกระบวนการดังกล่าว เห็นได้ว่าการพิจารณาคำร้องในระดับกระทรวงนั้น รัฐมนตรีไม่ได้พิจารณาคำร้องทั้งหมดเองหรือ มอบให้ข้าราชการในระดับกระทรวงเป็นผู้พิจารณา แต่ให้ผู้มีอำนาจในระดับกรมเป็นผู้พิจารณา คำร้องในเบื้องต้นก่อน ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรได้มอบหมายให้หัวหน้าหน่วยงานต่างๆ เป็น ผู้พิจารณาคำร้องในครั้งแรกพิจารณาอีกครั้งหนึ่งแล้วเสนอความเห็นไปยังระดับกระทรวง อำนาจ พิจารณาคำร้องนี้ไม่ว่าคำร้องดังกล่าวจะยื่นในระดับกรมหรือในระดับกระทรวง ผู้ใช้อำนาจ พิจารณาคำร้องเดิมจะมีส่วนในการพิจารณาด้วยเสมอ จึงเห็นได้ว่าการที่ผู้มีอำนาจพิจารณาใน ระดับกรมมีส่วนร่วมในการพิจารณานั้น ถือเสมือนเป็นการชี้ช่องโดยผู้เชี่ยวชาญทางกฎหมาย ภายใต้อาณาสิทธิ์ที่ผู้มีอำนาจในระดับกระทรวงไม่เห็นด้วยกับความเห็นเบื้องต้นของกรมสรรพากร 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

ผู้เสียหายที่มีได้มีเจตนาทุจริตหลักเล็งภาษีปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย 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 เห็นว่า เป็นถ้อยคำที่ไม่มีความหมายเฉพาะ จึงต้องอาศัยการตีความของฝ่ายปกครองเป็นกรณีๆ ไป รวมทั้งยังเป็นถ้อยคำที่วิญญูชนอาจมีความเห็นแตกต่างกันว่าข้อเท็จจริงใดอยู่ในความหมายของถ้อยคำนั้นหรือไม่ เมื่อฝ่ายนิติบัญญัติตรากฎหมายโดยเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองให้ดุลพินิจในการตีความและการปรับบทกฎหมายมากเกินไปก็ยิ่งบดบังเจตนาของบทบัญญัติดังกล่าวมิได้กำหนดหลักเกณฑ์และขอบเขตของการตีความไว้ 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” กรณีดังกล่าวควรจะต้องเป็นความผิดของผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามระยะเวลาเอง อีกทั้งจากการศึกษาบทบัญญัติกฎหมายและแนวคำพิพากษาที่เกี่ยวข้องกับการขยายเวลาทั้งภายในประเทศและต่างประเทศ เห็นได้ว่าบทบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดถ้อยคำอันเป็นเงื่อนไขในการให้อำนาจดุลพินิจฝ่ายปกครองแตกต่างกันออกไป อาทิ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ได้กำหนดว่า ผู้ที่จะขอขยายเวลาดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นศาลจะต้องมีพฤติการณ์พิเศษหรือเหตุสุดวิสัย ซึ่งความหมายและขอบเขตในการพิจารณาว่าเหตุใดเป็นพฤติการณ์หรือเหตุสุดวิสัยหรือไม่ ได้มีคำพิพากษาของศาลฎีกาวางไว้เป็นบรรทัดฐานซึ่งผ่านการตรวจสอบและถ่วงดุลภายในองค์กรตุลาการ ส่วนพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มาตรา 66 ได้กำหนดว่า ผู้ใดที่ไม่อาจกระทำการอย่างใดภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด จะต้องมียุติการที่จำเป็น และได้กำหนดชัดเจนว่าพฤติการณ์ที่จำเป็นดังกล่าวจะต้องไม่ได้เกิดขึ้นจากความผิดของผู้นั้น สำหรับบทบัญญัติกฎหมายต่างประเทศ อาทิ รัฐบัญญัติวิธีพิจารณาเรื่องทางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ว่าด้วยการรื้อฟื้นฐานะเดิม มาตรา 32 กำหนดไว้ว่า ผู้ใดไม่อาจกระทำการอย่างใดภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดได้ ผู้นั้นอาจมีคำขอรื้อฟื้นฐานะเดิมหรือการขยายกำหนดเวลา โดยจะต้องมีพฤติการณ์และกำหนดไว้ชัดเจนว่า พฤติการณ์ดังกล่าวจะต้องไม่ใช่ความผิดของผู้นั้นหรือผู้แทนของผู้นั้นหรือมีเหตุสุดวิสัย

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

กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เป็นการขยายเวลาในการดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นศาล ซึ่งผลการพิจารณาได้ผ่านการตรวจสอบถ่วงดุลโดยองค์กรตุลาการ อีกทั้งเห็นควรให้เพิ่มเติมในส่วนของพฤติการณ์พิเศษที่ได้รับอนุมัติให้ขยายเวลา จะต้องมิใช่เกิดจากความผิดของผู้ที่ยื่นคำขอ จนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้

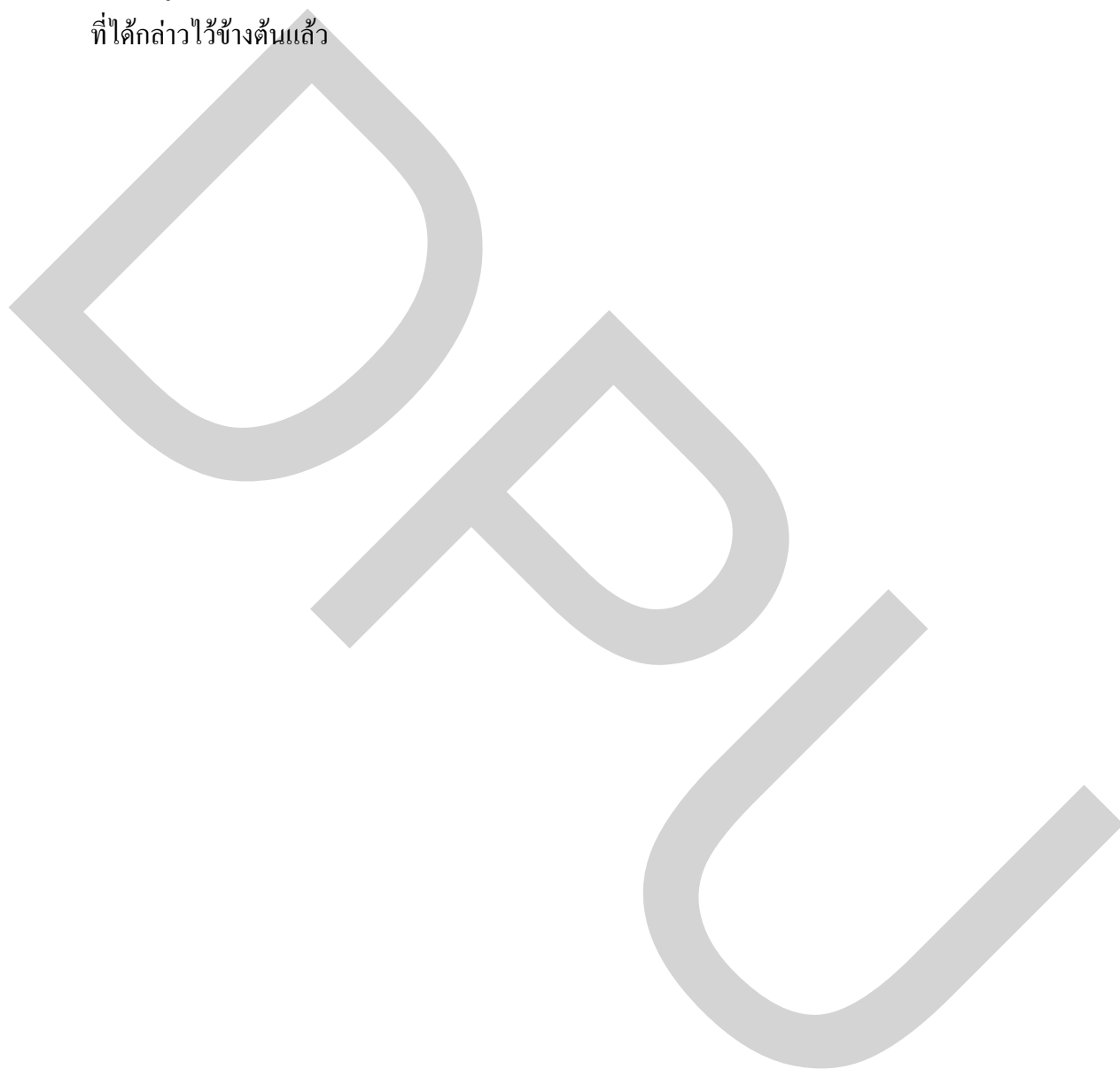
2) ปัญหาการพิจารณาขยายกำหนดเวลาในระดับกระทรวง กรณีผู้เสียหายยื่นคำร้องขอขยายเวลาในระดับกรมแล้วไม่พอใจผลการพิจารณา จึงยื่นคำร้องให้ผู้มีอำนาจพิจารณาในระดับกระทรวงพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง ผู้เขียนเห็นว่าโดยเจตนารมณ์ของกฎหมายมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ผู้มีอำนาจทั้งในระดับกรมสรรพากรและในระดับกระทรวงเป็นผู้พิจารณาขยายกำหนดเวลานั้น 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

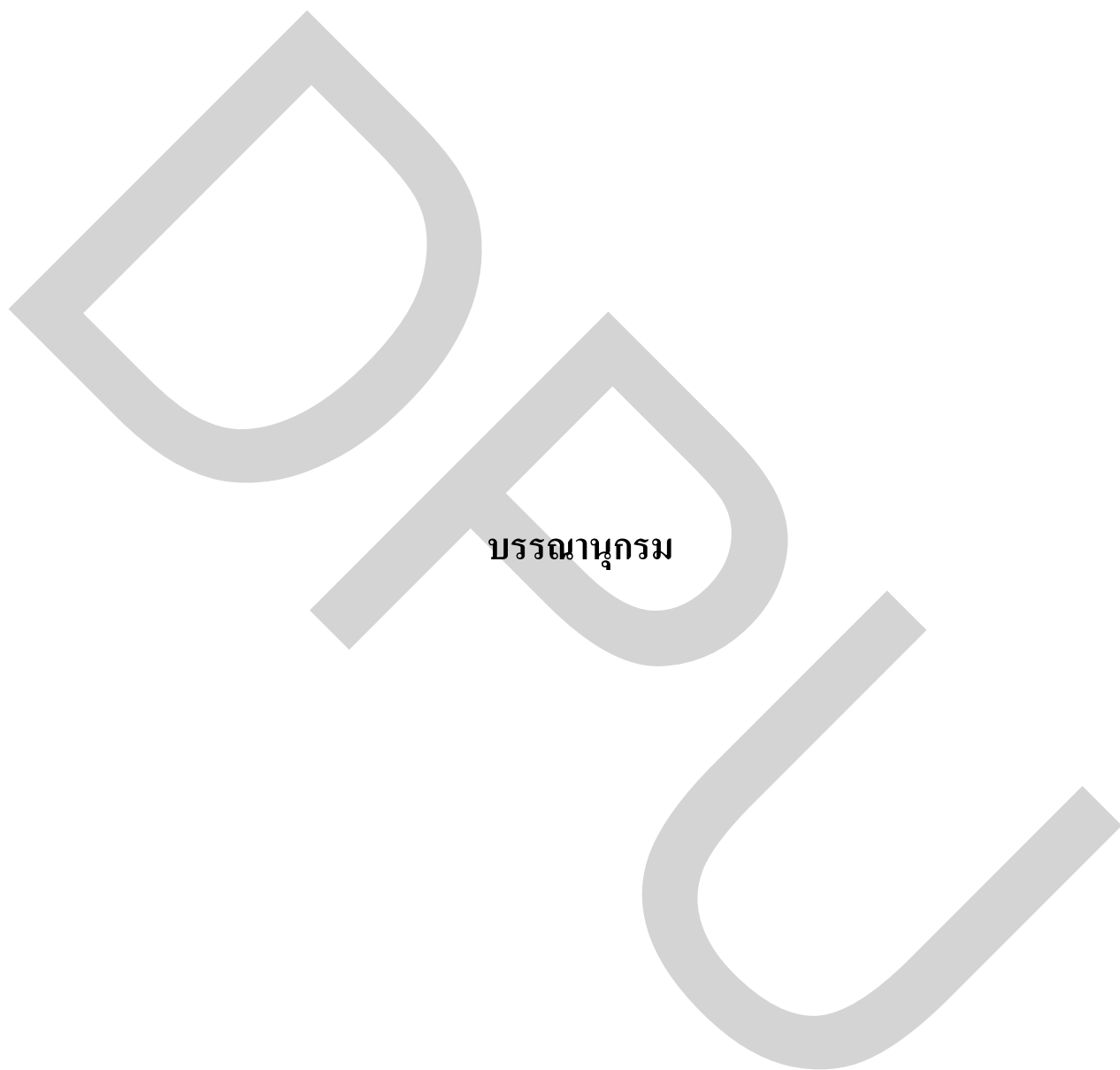
3) ปัญหาการบัญญัติกฎหมายโดยมิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร มิได้มีการกำหนดระยะเวลาในการใช้สิทธิยื่นคำร้องขอ ซึ่งหากมีการยื่นคำร้องขอดังกล่าวภายหลังเป็นเวลานานอาจเกิดปัญหาทางด้านพยานหลักฐานที่ใช้ประกอบการพิจารณาคำร้อง ผู้เขียนจึงเห็นควรเพิ่มหลักเกณฑ์ในมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอให้ขยายระยะเวลา กล่าวคือ จะต้องยื่นคำร้องต่อกรมสรรพากรภายในหนึ่งปี นับแต่วันสิ้นสุดเวลาที่กฎหมายกำหนด เว้นแต่ในกรณีมีเหตุสุดวิสัย โดยเปรียบเทียบกับกำหนดระยะเวลายื่นคำขอให้รื้อฟื้นฐานะเดิมตามรัฐบัญญัติวิธีพิจารณาเรื่องทางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี เหตุที่ผู้เขียนเห็นว่าระยะเวลาหนึ่งปีเหมาะสม เพราะกฎหมายภาษีมักมีความซับซ้อนยากที่จะทำความเข้าใจได้โดยง่าย และภายในระยะเวลาหนึ่งปีอยู่ในภาวะที่กรมสรรพากรสามารถขอความร่วมมือกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องให้จัดเก็บรักษาฐานข้อมูลไว้ เพื่อเป็นพยานหลักฐานโดยไม่ก่อให้เกิดภาระกับหน่วยงานต่างๆ เหล่านั้นมากเกินไป ประกอบกับเมื่อมีกำหนดเวลามาจำกัดจะเป็นผลให้คำร้องที่เข้ามาที่กรมสรรพากรมีจำนวนน้อยลง เจ้าหน้าที่สามารถพิจารณาคำร้องได้อย่างรวดเร็ว และสามารถเยียวยาความเสียหายแก่ผู้ที่ต้องปฏิบัติที่มีเจตนาที่สุจริตได้อย่างทันท่วงที อันเป็นการสร้างความเป็นธรรมในสังคม 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





บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

- กมลชัย รัตนสกวาวงศ์. (2546). *กฎหมายปกครอง* (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพฯ : วิญญูชน.
- _____. (2544). *หลักกฎหมายปกครองเยอรมัน* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- _____. (2537). *พื้นฐานความรู้ทั่วไปหลักกฎหมายปกครองเยอรมัน*. กรุงเทพฯ : นิติธรรม.
- กาญจนา นิมมานเหมินทร์. (2533). *วิชาภาษีอากร*. กรุงเทพฯ : คณะนิติศาสตร์จุฬา.
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2552). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร* (ฉบับปรับปรุงแก้ไข). กรุงเทพฯ : กรมสรรพากร.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2543). *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย* (พิมพ์ครั้งที่ 7). กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- คณิต ฌ นคร. (2548). *กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาคการดำเนินคดี*. กรุงเทพฯ : วิญญูชน.
- จักรพงษ์ เล็กสกุลไชย. (2549). *คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาค 1 ถึงภาค 3* (พิมพ์ครั้งที่ 9). กรุงเทพฯ : วิญญูชน.
- จิรนิติ หะวานนท์. (2554). *คำอธิบายกฎหมายปกครอง (ภาคทั่วไป)* (พิมพ์ครั้งที่ 6). กรุงเทพฯ : พลสยาม พรินดี (ประเทศไทย).
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์*. กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ชาญชัย แสวงศักดิ์. (2549). *คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง*. กรุงเทพฯ : วิญญูชน.
- _____. (2552). *คำอธิบายกฎหมายปกครอง* (พิมพ์ครั้งที่ 15). กรุงเทพฯ : วิญญูชน.
- ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนสานต์. (2540). *กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง*. กรุงเทพฯ : จีระรัชการพิมพ์.
- ฐิติพร ลิ่มแหลมทอง. (2548). *กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองและความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่*. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- ฤทธิชัย งดงาม. (2544). *เปรียบเทียบกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งและกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา*. กรุงเทพฯ : วิญญูชน.

- ฤทัย หงส์ศิริ. (2543). *นิติกรรมทางปกครอง* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- นัยนา เกิดวิชัย. (2542). *กฎหมายปกครอง* (พิมพ์ครั้งที่ 3). นครปฐม : นิติไณย.
- บรรเจิด สิงคะเนติ. (2547). *หลักการพื้นฐานของสิทธิเสรีภาพและศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ตามรัฐธรรมนูญ*. กรุงเทพฯ : วิญญูชน.
- บวรศักดิ์ อูวรรณโณ. (2538). *กฎหมายมหาชน เล่ม 3* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ : นิติธรรม.
- ประยูร กาญจนดุล. (2518). *กฎหมายปกครองเปรียบเทียบ*. กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ปรีดา นาคเนาวิทิม. (2535). *เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1* (พิมพ์ครั้งที่ 7). กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- ไพจิตร โรจนวานิช. (2541). *ภาษีสรรพากร* (ฉบับปรับปรุงแก้ไข). กรุงเทพฯ : อักษรสาส์น.
- ไพโรจน์ วายุภาพ. (2551). *คำอธิบายกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาค 1 บททั่วไป*. กรุงเทพฯ : จีระรัชการพิมพ์.
- ภูริชญา วัฒนรุ่ง. (2550). *หลักกฎหมายมหาชน* (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- มานิตย์ จุมปา. (2546). *คู่มือศึกษาวิชากฎหมายปกครอง*. กรุงเทพฯ : วิญญูชน.
- _____. (2554). *คำอธิบายกฎหมายปกครอง เล่ม 3 ว่าด้วยการกระทำทางปกครอง ตอนที่ 1* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. (2516). *ทฤษฎีภาษีอากร*. กรุงเทพฯ : เคล็ดไทย.
- วรเจตน์ ภาคีรัตน์. (2549). *หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ : วิญญูชน.
- วรพจน์ วิสสุตพิชญ์. (2542). *สิทธิ เสรีภาพตามรัฐธรรมนูญ*. กรุงเทพฯ : ม.ป.ท.
- วีระศักดิ์ เครือเทพ. (2547). *เอกสารประกอบการสอนวิชา การบริหารภาษีอากร (Taxation)*. กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ศุภรัตน์ ควิวัฒน์กุล. (2527). *เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ : สุโขทัยธรรมมาธิราช.
- ศุภลักษณ์ พิณีจิวาดล. (2542). *คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร*. กรุงเทพฯ : วิญญูชน.
- สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. (2535). *กฎหมายปกครอง*. กรุงเทพฯ : ม.ป.ท.
- _____. (2551). *คำรากฎหมายปกครองว่าด้วยกฎหมายปกครองทั่วไป*. กรุงเทพฯ : ดอกเบี๋ย.
- สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา. (2543). *คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง*. กรุงเทพฯ : จีระรัชการพิมพ์.

- สำนักอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร. (2547). *คู่มือการพิจารณาคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์*. กรุงเทพฯ : กรมสรรพากร.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2553). *คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาค 1 ว่าด้วยความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร*. กรุงเทพฯ : 프리เมียร์โพร.
- ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล. (2547). *หลักและวิธีปฏิบัติในการบังคับใช้รัฐธรรมนูญในกรณีที่มีบัญญัติว่า "ทั้งนี้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ"* (รายงานการวิจัย). กรุงเทพฯ : สำนักงานศาลรัฐธรรมนูญ.
- อิสสระ นิตินันท์ประภาส. (2527). *กฎหมายปกครองเปรียบเทียบ (พิมพ์ครั้งที่ 4)*. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- อุดม เฟื่องฟุ้ง. (2543). *คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาค 1 ตอน 1*. กรุงเทพฯ : จีรรัชการพิมพ์.
- เอกบุญ วงศ์สวัสดิ์กุล. (2534). *การควบคุมอำนาจดุลพินิจของฝ่ายปกครองโดยศาลไทย(วิทยานิพนธ์ปริญญาโท)*. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

บทความ

- กมลชัย รัตนสกาวงศ์. (2529, มีนาคม). "ความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับดุลพินิจฝ่ายปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน." *บทบัญญัติ*, 42(1) หน้า 53.
- กัมปนาท บุญรอด. (2552, มกราคม). "รู้หลักเกณฑ์ขยายกำหนดเวลา ไม่ผิดอาญา ไม่เสียเบี้ยปรับเงินเพิ่ม." *สรรพากรศาสตร์*, 56(1) หน้า 14-45.
- โกคิน พลกุล. (2524, มิถุนายน). "รูปแบบและวิธีการควบคุมฝ่ายปกครอง." *วารสารนิติศาสตร์*, 12(1) หน้า 71.
- วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. (2532, เมษายน). "การควบคุมการใช้ดุลพินิจทางปกครองโดยองค์กรตุลาการ." *วารสารกฎหมายปกครอง*, 8(1) หน้า 33-34, 196-198.
- สมยศ เชื้อไทย. (2530, กันยายน). "การกระทำทางปกครอง." *วารสารนิติศาสตร์*, 17(3) หน้า 57.
- ศุภวัฒน์ สิงห์สุวรรณ. (2551, ธันวาคม). "ปัญหาการขยายระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมายตามมาตรา 66 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539." *วารสารกฎหมายปกครอง*, 25(3) หน้า 93.
- บรรศักดิ์ อูวรรณโณ. (2538, เมษายน). "ระบบการควบคุมการใช้อำนาจหน้าที่ของรัฐ." *วารสารกฎหมายปกครอง*, 13(2) หน้า 14-16.

กฎหมาย

ประมวลรัษฎากร.

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง.

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539.

ภาษาต่างประเทศ

BOOK

A.V.Dicey (1959). *Introduction to the Study of the Law of constitution*. (10 th ed). London: Macmillan.

LAWS

Administrative Procedure Act (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVfG) in Germany.

General Administrative Procedure Act in Republic of Austria.

Taxation Administration Act 1996 in South Australia.

Taxation Administration Act 2001 in Queensland.

United States Code.

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-นามสกุล	นางสาวสิริมาพร เจริญจิตร
ที่อยู่	48/106 หมู่บ้านกลางเมือง-โยธินพัฒนา ถนนประดิษฐ์มนูธรรม แขวง ลาดพร้าว เขตลาดพร้าว กรุงเทพมหานคร
วุฒิการศึกษา	ปีการศึกษา 2542 นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ ปีการศึกษา 2547 เนติบัณฑิตไทย
ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน	เจ้าหน้าที่ศาลปกครองชำนาญการ สำนักงานศาลปกครอง