

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการขยายกำหนดเวลาตามประมวลรัษฎากร¹

อนิรุทธิ์ เนติโกศล²

ขอบเขตอำนาจในการขยายกำหนดระยะเวลา ตามประมวลรัษฎากร ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 3 วรรคสอง เป็นทั้งการขยายระยะเวลาและเป็นเสมือนการนิรโทษกรรมแก่ผู้กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร อันมีผลทำให้ผู้เสียภาษีสามารถขยายระยะเวลาการเสียภาษีออกไปชั่วระยะเวลาหนึ่ง และในบางกรณียังมีผลให้ผู้กระทำความผิดทางภาษีอากร ไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม หรือค่าปรับ หรือมีผลให้พ้นจากความผิดทั้งปวงทั้งทางแพ่งและทางอาญาจากเหตุที่ได้ชำระหรือส่งภาษีอากรครบถ้วน ซึ่งบทบัญญัติมาตรา 3 วรรคสอง ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังขยายกำหนดเวลาต่างๆ ในประมวลรัษฎากรได้หากเห็นสมควรหรือมีอำนาจเลื่อนกำหนดเวลานั้นๆ ออกไปอีกตามความจำเป็นและต้องเป็นเหตุสุดวิสัย ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 3 (1) ซึ่งการขยายระยะเวลาตามประมวลรัษฎากรไม่สามารถนำบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 22 และมาตรา 23 ซึ่งให้อำนาจศาลมีอำนาจในการยื่นหรือขยายระยะเวลาก่อนครบกำหนดเท่านั้น โดยต้องพิจารณาจากเหตุสุดวิสัย ตามมาตรา 8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาบังคับใช้กับการขยายระยะเวลาตามประมวลรัษฎากรได้ในทุกกรณี แต่ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 วรรคสอง กำหนดให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจขยายกำหนดระยะเวลาใดๆ ตามประมวลรัษฎากรได้ทั้งสิ้น โดยไม่มีขอบเขตการใช้อำนาจบัญญัติไว้เลย หากดูลยพิจารณาการขยายกำหนดระยะเวลาในเรื่องที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังใช้บังคับเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายตามหลักนิติธรรม และใช้อำนาจตามครรลองของกฎหมายไม่ช่วยเหลือเอื้อประโยชน์แก่ผู้ใด บัญญัติในมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรย่อมก่อให้เกิดประโยชน์อย่างมากในทางรัษฎากร แต่หากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังใช้อำนาจโดยฝืนครรลองของกฎหมายไม่เป็นไปตามหลักนิติธรรมย่อมส่งผลเสียต่อระบบรัษฎากรเป็นอย่างมาก

การศึกษาในส่วนของปัญหาเกี่ยวกับการใช้อำนาจขยายระยะเวลา ตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 15345/2558 ระหว่าง บริษัท เอ็นเอ็มบี-มินิแบไทย จำกัด โจทก์ กับ กรมสรรพากร จำเลย ซึ่งปรากฏข้อเท็จจริงภายหลังศาลมีคำพิพากษาดังกล่าว ว่ารัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ใช้อำนาจตามมาตรา 3 วรรคสอง ออกประกาศกระทรวงการคลังฯ ฉบับลงวันที่ 16 มิถุนายน 2559 อันส่งผลต่อสภาพบังคับตามกฎหมายแห่งคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 15345/2558 ที่ผูกพันคู่ความ คือ

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการขยายกำหนดเวลาตามประมวลรัษฎากร โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.พัชรา เอื้อวรรณกิจ และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปภาศรี บัวสุวรรณ และรองศาสตราจารย์ ดร.ปวีตร เลิศธรรมเทวี

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต สาขาภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

กรมสรรพากร กับ บริษัท เอ็นเอ็มบี-มินิแบไทย จำกัด ซึ่งศาลฎีกามีคำพิพากษาว่าบริษัท เอ็นเอ็มบี-มินิแบไทย จำกัด ยื่นเสียภาษีไม่ถูกต้องตามกฎหมายและต้องเสียเบี้ยปรับเงินเพิ่มให้แก่กรมสรรพากรและมีความรับผิดในหนี้ภาษีอากร จำนวน 28,063,303.96 บาท แต่ประกาศกระทรวงการคลังฯ ฉบับลงวันที่ 16 มิถุนายน 2559 กลับประกาศกำหนดให้กรณีมีการยื่นเสียภาษีผิดพลาดตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ซึ่งตรงตามกรณีของบริษัท เอ็นเอ็มบี-มินิแบไทย จำกัด สามารถยื่นเสียภาษีใหม่ให้ถูกต้องได้และสามารถยื่นขอคืนจากกรมสรรพากรในภาษีที่ได้ชำระมาแล้วได้ อันเป็นการขัดต่อหลักคำพิพากษาผูกพันคู่ความตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 145 และมีผลให้ประกาศกระทรวงการคลังฯ ซึ่งใช้อำนาจโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเพียงผู้เดียวมีผลบดล้างคำพิพากษาของศาลฎีกาและบริษัท เอ็นเอ็มบี-มินิแบไทย จำกัด สามารถยื่นภาษีใหม่ได้อีกครั้งแม้จะล่วงเลยกำหนดไปหลายสิบปี ทั้งยังมีผลให้บริษัท เอ็นเอ็มบี-มินิแบไทย จำกัด ไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอีกด้วย แต่ในด้านความรับผิดชอบของการใช้อำนาจขยายระยะเวลา ตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการยื่นรายการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ฉบับลงวันที่ 16 มิถุนายน พ.ศ.2559 หากเป็นการใช้อำนาจเพื่อบุคคลใดหรือแก่ผู้ใดเป็นการเฉพาะเจาะจงจนทำให้รัฐเสียประโยชน์ในทางภาษีอากร รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังผู้ซึ่งใช้อำนาจย่อมต้องมีความรับผิดชอบทางอาญา แต่สำหรับกรณีที่ได้ศึกษามีหัวหน้าคณะรักษาความสงบแห่งชาติได้ใช้อำนาจตามมาตรา 44 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) ออกคำสั่งหัวหน้าคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ที่ 45/2559 เรื่อง การขยายกำหนดเวลาการยื่นรายการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร เพื่อความเป็นธรรมแก่นักลงทุน ซึ่งเป็นการให้อำนาจของรัฐบาลรับรองให้ประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวให้มีความชอบด้วยกฎหมายและเป็นการปกป้องเจ้าหน้าที่ของรัฐไม่จำเป็นต้องรับผิดชอบในทางอาญา หากพิจารณาข้ออ้างของบริษัท เอ็นเอ็มบี-มินิแบไทย จำกัด หรือนิติบุคคลอื่นๆ ที่ว่า รัฐมีนโยบายให้สิทธิประโยชน์แก่นิติบุคคลที่เข้าร่วมโครงการส่งเสริมการลงทุนมีสิทธิไม่ต้องเสียภาษีนิติบุคคล และมีสิทธิเลือกยื่นเสียภาษีอากรเป็นรายโครงการได้ล้วนเป็นข้ออ้างที่ฟังไม่ขึ้น เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 ไม่ได้มีข้อความบัญญัติรองรับไว้ แต่เกิดจากความเข้าใจผิดของหน่วยงานรัฐ เช่น สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ประชาสัมพันธ์โดยทำให้นิติบุคคลต่างๆ เข้าใจผิดว่าได้รับการยกเว้นภาษีอากรทุกกรณี แต่อย่างไรก็ตามการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังใช้อำนาจในการขยายระยะเวลาการยื่นภาษีให้นิติบุคคลเหล่านั้นสามารถยื่นเสียภาษีใหม่อีกครั้งภายหลังครบถ้วนเลยกำหนดมาหลายสิบปีและให้สิทธิไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มดังกล่าวจึงเข้าลักษณะความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 154 หรือมาตรา 155 รวมถึงมาตรา 157 เป็นต้น อีกทั้งประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวยังมีผลทำให้บริษัท เอ็นเอ็มบี-มินิแบไทย จำกัด สามารถไปปรับคืนภาษีอากรที่ได้ชำระให้แก่กรมสรรพากรได้อีกด้วย ซึ่งนิติบุคคลที่เข้าร่วมโครงการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มิได้มีเพียงบริษัท เอ็นเอ็มบี-มินิแบไทย จำกัด เพียงนิติบุคคล

เดียว หากนับจากปี 2520 ซึ่งเป็นปีที่ประกาศใช้พระราชบัญญัติดังกล่าวจนถึงปี 2559 นับได้รวม 30 กว่าปี ย่อมต้องมีนิติบุคคลหลายร้อยรายที่ได้ยื่นภาษีอากรผิดพลาดเอาไว้และมีภาระภาษีอากรที่ค้างรวมถึงเบี้ยปรับเงินเพิ่มที่ต้องชำระให้แก่กรมสรรพากรรวมกันกว่าล้าน ซึ่งเมื่อมีประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวจึงทำให้รัฐต้องสูญรายได้จากการจัดเก็บภาษีมากมายและหากไม่มีคำสั่งหัวหน้าคณะรักษาความสงบแห่งชาติที่ 45/2559 มารับรองให้ประกาศกระทรวงการคลังยอมทำให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังต้องถูกดำเนินคดีหรือถูกตรวจสอบการใช้อำนาจดังกล่าว ซึ่งผู้ศึกษาเห็นว่า การใช้มาตรการให้ขยายระยะเวลาต่างๆ ตามประมวลรัษฎากร เพื่อไม่ให้เกิดความรับผิดชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและคณะทำงาน เช่น กระทรวงการคลัง และกรมสรรพากร ควรจะมีการออกระเบียบหรือข้อหารือเกี่ยวกับการใช้อำนาจในการขยายกำหนดระยะเวลาตามประมวลรัษฎากรให้ชัดเจน และควรกำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังใช้อำนาจขยายระยะเวลาต่างๆ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญา ต้องเป็นกรณีอนุญาตให้ขยายก่อนครบกำหนดระยะเวลาที่จะขอขยาย หรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเห็นสมควรให้ขยายระยะเวลาใดๆ ออกไปก่อนครบกำหนดระยะเวลาเท่านั้น ดังเช่นบทบัญญัติตามมาตรา 22 ถึงมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งได้บัญญัติไว้แล้ว

จากการศึกษาปัญหาพบว่าการใช้อำนาจในการขยายกำหนดระยะเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร ควรมีขอบเขตในการใช้ดุลยพินิจและขอบเขตของอำนาจให้ชัดเจนและแน่นอนตามหลักภาษีอากรที่ดี

ประการที่ ๑ ปัญหาขอบเขตอำนาจในการขยายกำหนดระยะเวลาตามมาตรา 3 อัญญา วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากการใช้อำนาจในมาตรานี้เป็นเสมือนการนิรโทษกรรมแก่ผู้กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร ผู้ศึกษาเห็นว่า การใช้อำนาจนิรโทษกรรมควรเป็นอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติโดยการตราเป็นกฎหมายที่มีสถานะเป็นพระราชบัญญัติมิใช่การนิรโทษกรรมผ่านการออกประกาศกระทรวงการคลัง โดยใช้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเพียงผู้เดียว ซึ่งกระทรวงการคลังควรออกระเบียบหรือกฎกระทรวงเพื่อกำหนดขอบเขตการใช้อำนาจให้ชัดเจนมากขึ้น โดยให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังขยายกำหนดเวลาต่างๆ ในประมวลรัษฎากรได้หากเห็นสมควรหรือมีอำนาจเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นและต้องเป็นเหตุสุดวิสัย ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 3 (1) ประกอบมาตรา 8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาบังคับใช้ และต้องนำบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 22 และมาตรา 23 ซึ่งกำหนดสาระสำคัญแห่งการให้ขยาย คือ ต้องขยายก่อนครบกำหนดระยะเวลาหรือก่อนครบกำหนดระยะเวลาเท่านั้น เพื่อให้การใช้อำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายตามหลักนิติธรรม และใช้อำนาจตามครรลองของกฎหมายไม่ช่วยเหลือเอื้อประโยชน์แก่ผู้ใด เพื่อสร้างมาตรฐานระบบรัษฎากรที่มีคุณภาพและให้เกิดความเชื่อมั่นแก่ผู้เสียภาษี

ประการที่ ๒ ปัญหาเกี่ยวกับการใช้อำนาจขยายระยะเวลา ตามมาตรา 3 รัฐธรรมนูญ แห่ง ประมวลรัษฎากร กับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 15345/2558 ระหว่าง บริษัท เอ็นเอ็มบี-มินิแบไทย จำกัด โจทก์ กับ กรมสรรพากร จำเลย ตามประกาศกระทรวงการคลังฯ ฉบับลงวันที่ 16 มิถุนายน 2559 ตามกรณีของ ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีบัญญัติให้อำนาจเจ้าหน้าที่มีสิทธิหรือพื้นฐานเดิมของผู้เสียภาษีใน กรณีมีความผิดจากการชำระภาษีโดยพฤติการณ์ไม่ใช่ความผิดของผู้นั้นให้ผู้เสียภาษีกลับสู่สถานะเดิม ซึ่ง แตกต่างจากประเทศไทยที่ไม่ได้ขอบเขตกำหนดอย่างชัดเจน แต่กลับให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการ กระทรวงการคลังในการใช้ดุลยพินิจได้อย่างอิสระโดยไม่มีระเบียบหรือกฎหมายมาควบคุมแต่ประการใด ซึ่งผู้ศึกษาเห็นว่าหากเกิดปัญหาการตีความกฎหมายผิดพลาดระหว่างหน่วยงานของรัฐดังเช่นกรณีของ บริษัท เอ็นเอ็มบี-มินิแบไทย จำกัด อีกครั้ง กระทรวงการคลังไม่ควรใช้อำนาจตามมาตรา 3 รัฐธรรมนูญ แห่งประมวลรัษฎากร แต่ควรใช้วิธีการเสนอประเด็นปัญหาดังกล่าวเข้าสู่ที่ประชุมของคณะรัฐมนตรีเพื่อขง เรื่องให้มีการตรากฎหมายระดับพระราชบัญญัติผ่านรัฐสภาออกเป็นกฎหมายนิรโทษกรรมให้แก่นิติบุคคลที่ ยื่นภาษีอากรผิดพลาดจากกรณีที่ไม่ใช่ความผิดของนิติบุคคลนั้นๆ ซึ่งแม้จะใช้ระยะเวลานานแต่ก็จะผ่านการ กลั่นกรองจากผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญและไม่ขัดต่อหลักความได้สัดส่วนของกฎหมายดังเช่นปัญหาตาม กรณีข้างต้นเลย ซึ่งเป็นแนวทางที่เหมาะสมกว่าการใช้อำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเพียงผู้ เดียว

ประการที่ ๓ ปัญหาความรับผิดชอบของการใช้อำนาจขยายระยะเวลา ตามมาตรา 3 รัฐธรรมนูญ แห่ง ประมวลรัษฎากร ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการยื่นรายการชำระภาษีเงินได้นิติ บุคคลตามประมวลรัษฎากร ฉบับลงวันที่ 16 มิถุนายน พ.ศ.2559 และคำสั่งหัวหน้าคณะรักษาความสงบ แห่งชาติ ที่ 45/2559 เรื่อง การขยายกำหนดเวลาการยื่นรายการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวล รัษฎากร เพื่อความเป็นธรรมแก่นักลงทุน ซึ่งเป็นการให้อำนาจของรัฐบาลิบัติย์เพื่อรับรองให้ประกาศ กระทรวงการคลังมีความชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งหากเป็นสถานการณ์ปกติที่ประเทศไม่ได้ปกครองด้วยรัฐบาลิบัติย์แนวทางแก้ไขหานี้คงจะเกิดความเลื่องแก่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นอย่างมาก ซึ่งผู้ศึกษา เห็นว่าหากจะมีการแก้ไขหรือกำหนดขอบเขตการใช้อำนาจในการขยายกำหนดระยะเวลาตามมาตรา 3 รัฐธรรมนูญ แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว นอกจากนี้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรออกกฎหมายนิรโทษกรรมการ ใช้อำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในอดีตให้ชอบด้วยกฎหมายเพื่อป้องกันการถูกฟ้องร้อง ดำเนินคดีและประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวที่ให้อำนาจโดยให้ประโยชน์เป็นการเฉพาะเจาะจงต่อ บุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือกลุ่มบุคคลใดอาจถูกฟ้องเพิกถอนและทำให้เกิดปัญหาเป็นลูกโซ่ต่อกิจการทาง รัษฎากรที่ดำเนินการในภาคส่วนอื่นได้

เอกสารอ้างอิง

- เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์. คำอธิบายกฎหมายอาญา ภาค 1. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2540.
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ บริษัทกรุงสยาม พับลิชชิง จำกัด, 2559.
- ชาญชัย แสวงศักดิ์. คำอธิบายกฎหมายปกครอง. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549.
- รังสรรค์ ชนะพรพันธ์. ทฤษฎีการภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516.
- วรพจน์ วิสชุดพิชญ์. สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญ. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2538.
- สิริมาพร เจริญจิตร. “ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการขยายกำหนดเวลาตามมาตรา 3 อัญชู แห่งประมวลรัษฎากร.” วิทยานิพนธ์ปริญามหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2556.