

บันทึกคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง
เรื่อง สถานะของคำสั่งทางปกครองกรณีสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน
เพิกถอนสิทธิและประโยชน์ของผู้ได้รับการส่งเสริมที่สิ้นสภาพนิติบุคคล
เพราะนายทะเบียนชื้อออกจากทะเบียน*

กรมศุลกากรมีหนังสือ ที่ กค ๐๕๐๓/๓๔๔๐ ลงวันที่ ๓ มีนาคม ๒๕๖๘ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า กรมศุลกากรประสงค์หารือเกี่ยวกับการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่ในการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ กรณีสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออก โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๕๔ และมาตรา ๕๕ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ และแจ้งคำสั่งดังกล่าวภายหลังจากนายทะเบียนได้ชื้อบริษัทออกจากทะเบียนตามมาตรา ๑๒๗๓/๓ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว บริษัทจึงไม่มีสภาพนิติบุคคลในขณะที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนออกและแจ้งคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ทั้งหมดที่ได้ให้แก่บริษัท โดยมีข้อเท็จจริงสรุปได้ ดังนี้

กรมศุลกากร โดยสำนักงานศุลกากรตรวจสินค้าท่าอากาศยานสุวรรณภูมิขอให้กองกฎหมาย กรมศุลกากร ยื่นคำร้องขอต่อศาลเพื่อมีคำสั่งให้นายทะเบียนชื้อบริษัท ราย บริษัท อ. กลับคืนสู่ทะเบียน เนื่องจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีหนังสือแจ้งมายังกรมศุลกากรว่า สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ออกคำสั่ง ลงวันที่ ๒๙ มีนาคม ๒๕๖๔ เพิกถอนสิทธิและประโยชน์ที่ได้ให้แก่บริษัท อ. ทำให้มีภาระภาษีอากรเกิดขึ้นนับแต่วันที่ทราบคำสั่งดังกล่าว และจากการตรวจสอบแนวทางการรับดำเนินคดีของสำนักงานอัยการสูงสุดพบว่า สำนักงานอัยการสูงสุด สำนักงานอัยการสูงสุด เคยมีหนังสือแจ้งไม่รับดำเนินคดีรายบริษัท ค. โดยเห็นว่าในวันที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนปิดคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์นั้น นายทะเบียนได้มีคำสั่งให้ชื้อบริษัท ค. ออกจากทะเบียน ส่งผลให้บริษัท ค. ไม่มีสภาพนิติบุคคลตามมาตรา ๑๒๗๓/๓ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว เมื่อคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ฯ และการแจ้งคำสั่งดังกล่าวได้ดำเนินการภายหลังจากที่บริษัท ค. สิ้นสภาพนิติบุคคลแล้ว จึงถือไม่ได้ว่าบริษัท ค. ได้รับทราบคำสั่งนั้นและย่อมมีผลทำให้ภาระภาษีอากรยังไม่เกิดขึ้นตามมาตรา ๕๕ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ดังนั้น สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนต้องแจ้งคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ฯ ให้บริษัท ค. ทราบ โดยชอบเสียก่อน หน้าที่ของบริษัท ค. ผู้ได้รับการส่งเสริมในการแจ้งขอชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มต่อกรมศุลกากรจึงจะเกิดขึ้น เมื่อถือว่าบริษัท ค. ไม่ได้รับทราบคำสั่งดังกล่าว หน้าที่ในการแจ้งขอชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มต่อกรมศุลกากรจึงยังไม่เกิดขึ้น ทำให้การประเมินอากรและการออกแบบแจ้งการประเมินของพนักงานศุลกากรเป็นการดำเนินการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ตลอดจนการแจ้งการประเมินอากรแก่บริษัท ค. ทางไปรษณีย์ตอบรับ ก็ถือไม่ได้ว่าบริษัท ค. ได้รับแจ้งโดยชอบ เนื่องจากขณะนั้นบริษัท ค. สิ้นสภาพนิติบุคคลอยู่ แม้ต่อมานายทะเบียนจะได้มีคำสั่งชื้อบริษัท ค. กลับคืนสู่ทะเบียนและให้ถือว่าบริษัท ค. ยังคงอยู่ตลอดมาเสมือนมิได้มีการชื้อออกจากทะเบียนตามมาตรา ๑๒๗๓/๔ แห่งประมวลกฎหมาย

*ส่งพร้อมหนังสือ ที่ นร ๐๙๑๑/๕๑ ลงวันที่ ๒๐ พฤษภาคม ๒๕๖๘ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

แพ่งและพาณิชย์ก็ตาม แต่การที่พนักงานตุลาการได้ดำเนินการส่งแบบแจ้งการประเมินอากรทางไปรษณีย์ตอบรับให้บริษัท ค. ทราบอีกครั้ง โดยไม่ปรากฏว่าบริษัท ค. ได้รับทราบคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ดังกล่าวแล้ว หน้าที่ในการแจ้งขอชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มต่อกรมตุลาการจึงยังไม่เกิดขึ้น กรมตุลาการจึงยังไม่มีอำนาจประเมินอากรและออกแบบแจ้งการประเมิน การประเมินอากรและการส่งแบบแจ้งการประเมินของพนักงานตุลาการภายหลังนายทะเบียนได้จัดซื้อบริษัท ค. กลับคืนสู่ทะเบียนจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย แม้บริษัท ค. จะไม่ได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย กรมตุลาการและกรมสรรพากรก็ยังไม่อาจใช้สิทธิเรียกร้องให้บริษัท ค. ชำระค่าภาษีอากรตามแบบแจ้งการประเมินอากรได้ ในการนี้ กรมตุลาการพิจารณาแล้วเห็นว่าข้อเท็จจริงรายบริษัท อ. มีลักษณะเดียวกันกับบริษัท ค. จึงมีหนังสือลงวันที่ ๒ ตุลาคม ๒๕๖๖ จัดส่งหนังสือของสำนักงานอัยการสูงสุดข้างต้น และขอให้สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนดำเนินการร้องขอให้พนักงานอัยการยื่นคำร้องขอต่อศาลเพื่อมีคำสั่งให้นายทะเบียนจัดซื้อบริษัท อ. กลับคืนสู่ทะเบียนและมีสภาพนิติบุคคล ก่อนที่จะมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ทั้งหมดที่ได้ให้แก่บริษัท อ. และแจ้งให้บริษัท อ. รับทราบโดยชอบด้วยกฎหมาย เพื่อให้เป็นไปตามบทนิยามคำว่า “คำสั่งทางปกครอง” ตามมาตรา ๕ ประกอบกับมาตรา ๔๒ วรรคหนึ่งแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้มีหนังสือลงวันที่ ๒๑ ธันวาคม ๒๕๖๖ แจ้งความเห็นแย้งสรุปความได้ว่า คำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรเป็นคำสั่งทางปกครองที่ออกตามมาตรา ๕๔ และมาตรา ๕๕ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ และสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ส่งคำสั่งดังกล่าวให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมทุกรายทราบ คำสั่งทางปกครองดังกล่าวถือเป็นบ่อเกิดแห่งหนี้ของมูลหนี้ภาษีอากร และทำให้กรมตุลาการมีสถานะเป็นเจ้าหนี้ กรมตุลาการจึงมีอำนาจตามกฎหมายในการเรียกเก็บภาษีอากรที่ค้างชำระ จากบริษัท ซึ่งเป็นลูกหนี้ได้ตามกฎหมายว่าด้วยตุลาการ และสถานะความเป็นเจ้าหนี้ในมูลหนี้ภาษีอากรของกรมตุลาการยังคงมีอยู่ดังเดิมมิได้สูญหายไป แม้จะได้แจ้งคำสั่งดังกล่าวในขณะที่บริษัทผู้ได้รับการส่งเสริมสิ้นสภาพนิติบุคคล โดยสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นเพียงผู้ออกคำสั่งทางปกครองเพื่อแจ้งให้บริษัทต้องไปชำระภาษีอากร และแจ้งให้กรมตุลาการดำเนินการตามกฎหมายต่อไปเท่านั้น ดังนั้น กรมตุลาการในฐานะเจ้าหนี้ที่ได้รับความเสียหายจากการที่บริษัทถูกยึดซื้อออกจากทะเบียน ย่อมสามารถยื่นขอให้นายทะเบียนจัดซื้อบริษัทกลับคืนสู่ทะเบียนได้ตามมาตรา ๑๒๗๓/๔ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และเมื่อศาลมีคำสั่งคืนสภาพนิติบุคคลแล้ว สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงจะแจ้งคำสั่งโดยวิธีการปิดคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ฯ ให้บริษัททราบ เพื่อให้กรมตุลาการมีอำนาจในการประเมินอากรและออกแบบแจ้งการประเมินให้บริษัทเพื่อชำระภาษีอากรโดยชอบด้วยกฎหมายต่อไป ประกอบกับทางปฏิบัติที่ผ่านมา กรมตุลาการได้ดำเนินการยื่นคำร้องขอต่อศาลเพื่อมีคำสั่งให้นายทะเบียนจัดซื้อบริษัทกลับคืนสู่ทะเบียนมาโดยตลอด ดังนั้น การดำเนินการดังกล่าวจึงอยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมตุลาการ จึงขอให้กรมตุลาการเป็นผู้ดำเนินการเช่นเดิมต่อไป เพราะสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนไม่สามารถดำเนินการได้เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติกฎหมายให้อำนาจไว้

กรมตุลาการพิจารณาความเห็นของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนแล้ว เห็นว่า การดำเนินการดังกล่าวของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นเพียงการจัดทำคำสั่งทางปกครองเท่านั้น เมื่อยังไม่มีแจ้งคำสั่งให้แก่บริษัท อ. โดยชอบด้วยกฎหมาย หน้าที่ของ บริษัท อ. ในการแจ้งขอชำระหนี้ค่าภาษีอากรจึงยังไม่เกิดขึ้น กรมตุลาการจึงยังไม่มีอำนาจประเมิน

อาคารและออกแบบแจ้งการประเมิน เนื่องจากความเป็นเจ้าหนี้ของกรมศุลกากรยังไม่เกิดขึ้น และคำสั่งไม่มีผลใช้ยันต่อบุคคลได้ตามความในมาตรา ๔๒ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ และการดำเนินการออกคำสั่งดังกล่าวย่อมไม่เป็นคำสั่งทางปกครองเพราะไม่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นหรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ประกอบกับการที่บริษัท อ. ถูกซื้อออกจากทะเบียน บริษัท อ. ย่อมสิ้นสภาพนิติบุคคลไปแล้ว และไม่สามารถก่อนนิติสัมพันธ์ตามกฎหมายได้ ดังนั้น คำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ฯ และการปิดคำสั่งดังกล่าวซึ่งได้ดำเนินการภายหลังจากที่บริษัท อ. สิ้นสภาพนิติบุคคลไปแล้ว จึงไม่อาจเป็นบ่อเกิดแห่งหนี้ค่าภาษีอากรของกรมศุลกากร อีกทั้งหากการดำเนินการของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนชอบด้วยกฎหมายแล้ว ก็ไม่จำเป็นต้องรอให้ศาลมีคำสั่งให้นายทะเบียนจดทะเบียนซื้อบริษัท อ. กลับคืนสู่ทะเบียนก่อนแล้วจึงจะแจ้งคำสั่งให้บริษัท อ. ทราบอีกครั้งหนึ่ง

เพื่อให้การปฏิบัติราชการเป็นไปด้วยความถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายต่อไป กรมศุลกากรจึงขอหารือคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในประเด็น ดังนี้

(๑) การที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ดำเนินการเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ทั้งหมดที่ได้ให้แก่บริษัท อ. ตามมาตรา ๕๕ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ โดยออกคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ฯ และแจ้งคำสั่งดังกล่าวในขณะที่บริษัท อ. มีสถานะ “ร้าง” ซึ่งถือว่าบริษัท อ. ไม่มีสภาพนิติบุคคลในขณะที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนออกและแจ้งคำสั่งนั้น เนื่องจากนายทะเบียนได้ซื้อบริษัท อ. ออกจากทะเบียนตามความในมาตรา ๑๒๗๓/๓ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การดำเนินการดังกล่าวถือเป็นคำสั่งทางปกครองตามมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ หรือไม่ อย่างไร

(๒) หากผลการพิจารณาตามข้อ (๑) เห็นว่า การออกคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ดังกล่าวถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครองแล้วนั้น จะมีผลใช้ยันต่อบริษัท อ. ที่นายทะเบียนซื้อออกจากทะเบียนตามมาตรา ๔๒ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ หรือไม่ และจะถือว่าการดำเนินการเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ดังกล่าว มีผลทำให้กรมศุลกากรเป็นเจ้าหนี้หรือไม่ อย่างไร

(๓) เมื่อนายทะเบียนได้ซื้อบริษัท อ. ออกจากทะเบียนแล้ว สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนในฐานะผู้ออกและแจ้งคำสั่งทางปกครองสามารถดำเนินการส่งเรื่องให้สำนักงานอัยการสูงสุด เพื่อยกฟ้องให้พนักงานอัยการยื่นคำร้องขอต่อศาลเพื่อมีคำสั่งให้นายทะเบียนจดทะเบียนซื้อบริษัท อ. กลับคืนสู่ทะเบียนตามมาตรา ๑๒๗๓/๔ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เพื่อแจ้งคำสั่งทางปกครองดังกล่าวได้หรือไม่ อย่างไร

(๔) ภายหลังจากที่ศาลมีคำสั่งให้นายทะเบียนจดทะเบียนซื้อบริษัท อ. กลับคืนสู่ทะเบียนแล้วนั้น สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะต้องดำเนินการยกเลิกคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ฯ เดิม และออกคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ฯ ใหม่ พร้อมแจ้งให้บริษัท อ. ทราบอีกครั้งหรือไม่ อย่างไร

คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ได้พิจารณาข้อหารือของกรมศุลกากร โดยมีผู้แทนสำนักนายกรัฐมนตรี (สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน) ผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมศุลกากร) ผู้แทนกระทรวงพาณิชย์ (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า) และผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว ปราบกฏข้อเท็จจริงเพิ่มเติม ดังนี้

๑. ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้าชี้แจงว่า ก่อนที่นายทะเบียนจะซื้อบริษัทออกจากทะเบียน กรมพัฒนาธุรกิจการค้าจะมีหนังสือแจ้งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบเสียก่อน เพื่อให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องแจ้งระงับการซื้อบริษัทออกจากทะเบียนได้ และยังสามารถตรวจสอบสถานะของบริษัทที่จะถูกซื้อออกจากทะเบียนได้ทางเว็บไซต์ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า

๒. ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนชี้แจงว่า ในการดำเนินการตามปกติ ได้ตรวจสอบสถานะของบริษัทก่อนจะมีการออกคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ฯ แต่มีความเป็นไปได้ที่อาจเกิดความผิดพลาดในการตรวจสอบดังกล่าว เพราะมีบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเป็นจำนวนมาก

คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้พิจารณาข้อหาหรือประกอบกับข้อเท็จจริงเพิ่มเติมดังกล่าวแล้ว เห็นสมควรกำหนดประเด็นที่ต้องพิจารณาเป็นสามประเด็น และมีความเห็นในแต่ละประเด็น ดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง การที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนออกคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ทั้งหมดที่ได้ให้แก่บริษัท อ. ตามมาตรา ๕๕ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ในขณะที่บริษัท อ. มีสถานะ “ร้าง” ซึ่งถือว่าบริษัท อ. ไม่มีสภาพนิติบุคคล เนื่องจากนายทะเบียนได้ขีดชื่อบริษัท อ. ออกจากทะเบียนตามความในมาตรา ๑๒๗๓/๓ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นการออกคำสั่งทางปกครองตามมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ หรือไม่ และคำสั่งดังกล่าวเป็นคำสั่งที่มีผลใช้บังคับต่อบริษัท อ. ได้หรือไม่ เห็นว่า คำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกที่ได้ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมตามมาตรา ๕๕^๒ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างผู้ออกคำสั่งกับบริษัทซึ่งเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชน ในอันที่จะเปลี่ยนแปลง สงวน ระวัง หรือมีผลกระทบ

^๒มาตรา ๕๕ ในกรณีที่คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกทั้งหมด ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้น และให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียภาษีอากรโดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าหรือส่งออกเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร สำหรับกรณีที่ได้รับลดหย่อนภาษีอากร ให้เสียภาษีอากรเพิ่มจากที่ได้เสียไว้แล้วให้ครบถ้วนตามจำนวนเงินภาษีอากรที่จะต้องเสียทั้งหมดเมื่อได้คำนวณตามเกณฑ์เช่นว่านั้น

ในกรณีที่คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากร สำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกบางส่วน ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้นเพียงเท่าที่ตนยังคงได้รับสิทธิและประโยชน์อยู่ และให้เสียภาษีอากรตามส่วนที่ได้ถูกเพิกถอนจนครบถ้วน โดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าหรือส่งออกเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร

ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องแจ้งขอชำระภาษีอากร หรือภาษีอากรเพิ่มต่อกรมศุลกากร หรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้นเข้ามาหรือส่งของนั้นออกไปภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันทราบคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากร และต้องชำระ ณ ที่ทำการศุลกากรซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ ถ้าผู้ได้รับการส่งเสริมมิได้แจ้งหรือชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้เสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่ต้องชำระโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาแจ้งหรือชำระ แล้วแต่กรณี จนถึงวันที่นำเงินภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มและเงินเพิ่มมาชำระซึ่งต้องไม่เกินสามเดือนนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาแจ้งหรือชำระดังกล่าว ถ้าได้มีการปฏิบัติเช่นว่านั้น ให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาหรือส่งออกโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และให้นำกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับ ทั้งนี้ ในการคำนวณเงินเพิ่มดังกล่าวถ้ามีเศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน

ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ปฏิบัติตามคำเตือนของสำนักงานตามมาตรา ๕๔ วรรคสอง คณะกรรมการจะให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียเงินเพิ่มภาษีอากรให้แก่รัฐโดยชำระแก่กรมศุลกากรพร้อมกับเงินภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มที่ต้องนำไปชำระตามวรรคสามในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของเงินภาษีอากรหรือเงินภาษีอากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ นับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาตามมาตรา ๕๔ วรรคสองอีกด้วยก็ได้ แต่เงินเพิ่มภาษีอากรตามมาตรานี้มีให้เกินจำนวนเงินภาษีอากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ และเพื่อให้ได้รับชำระเงินเพิ่มนี้ ให้ถือว่าเงินเพิ่มเป็นเสมือนเงินอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

เพื่อประโยชน์ในการดำเนินคดี การนับอายุความตามมาตรา^๓ ให้เริ่มนับเมื่อพ้นหนึ่งเดือนนับแต่วันทราบคำสั่ง

ต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบริษัทที่ถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ดังกล่าว จึงเป็น “คำสั่งทางปกครอง” ตามบทนิยามในมาตรา ๕^๓ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ โดยมีลักษณะเป็นคำสั่งที่มีผลเป็นการเฉพาะราย

อย่างไรก็ตาม คำสั่งทางปกครองซึ่งมีลักษณะเป็นคำสั่งที่มีผลเป็นการเฉพาะราย ต้องเป็นคำสั่งซึ่งมีคุณลักษณะที่จะเป็นผู้รับคำสั่งทางปกครองนั้นด้วย เมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่า คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ออกคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ทั้งหมดที่ได้ให้แก่บริษัท อ. ภายหลังจากบริษัท อ. ได้สิ้นสภาพนิติบุคคลเพราะเหตุที่นายทะเบียนชื้อบริษัท อ. ออกจากทะเบียนแล้ว ย่อมทำให้ไม่มีนิติบุคคลที่จะเป็นคู่กรณีผู้รับคำสั่งทางปกครองในวันที่มีการออกคำสั่งดังกล่าว ดังนั้น คำสั่งทางปกครองที่ได้ออกให้แก่บริษัท อ. ซึ่งสิ้นสภาพนิติบุคคลไปแล้วในวันที่ออกคำสั่ง จึงเป็นคำสั่งที่ไม่มีผลทางกฎหมายมาตั้งแต่ต้นและไม่อาจใช้ยื่นต่อบริษัท อ. ได้ และไม่จำเป็นต้องเพิกถอนคำสั่งหรือแจ้งคำสั่งนั้นอีก

ประเด็นที่สอง เมื่อนายทะเบียนได้ชื้อบริษัท อ. ออกจากทะเบียน ตามมาตรา ๑๒๗๓/๓ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว หน่วยงานใดจะเป็นผู้ดำเนินการส่งเรื่องขอให้พนักงานอัยการยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อมีคำสั่งให้นายทะเบียนจดทะเบียนชื้อบริษัท อ. กลับคืนสู่ทะเบียน เห็นว่า มาตรา ๑๒๗๓/๔^๔ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๕๑ ได้บัญญัติถึงตัวบุคคลผู้มีสิทธิยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อมีคำสั่งให้จดทะเบียนชื้อบริษัทกลับคืนสู่ทะเบียนไว้แล้ว โดยให้บริษัท ผู้ถือหุ้น หรือเจ้าหน้าที่ใด ๆ ของบริษัทที่รู้สีกว่าต้องเสียหายโดยไม่เป็นธรรมเพราะการที่บริษัทถูกชื้อชื้อออกจากทะเบียนเป็นผู้มีสิทธิยื่นคำร้องต่อศาล ด้วยเหตุนี้ หน่วยงานที่เกี่ยวข้องจึงต้องพิจารณาว่า ตนอยู่ในฐานะผู้มีสิทธิยื่นคำร้องต่อศาลตามที่มาตรา ๑๒๗๓/๔ บัญญัติไว้หรือไม่ หากเห็นว่า ตนเป็นผู้มีสิทธิดังกล่าวก็ชอบที่จะดำเนินการส่งเรื่องขอให้พนักงานอัยการยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อมีคำสั่งให้นายทะเบียนจดทะเบียนชื้อบริษัท อ. กลับคืนสู่ทะเบียนได้

“มาตรา ๕ ในพระราชบัญญัตินี้

ฯลฯ

ฯลฯ

“คำสั่งทางปกครอง” หมายความว่า

(๑) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล ในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

ฯลฯ

ฯลฯ

“มาตรา ๑๒๗๓/๔ ถ้าห้างหุ้นส่วน ผู้เป็นหุ้นส่วน บริษัท ผู้ถือหุ้น หรือเจ้าหน้าที่ใด ๆ ของห้างหุ้นส่วน หรือบริษัทนั้นรู้สีกว่าต้องเสียหายโดยไม่เป็นธรรมเพราะการที่ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทถูกชื้อชื้อออกจากทะเบียน เมื่อห้างหุ้นส่วน ผู้เป็นหุ้นส่วน บริษัท ผู้ถือหุ้น หรือเจ้าหน้าที่ยื่นคำร้องต่อศาล และศาลพิจารณาได้ความที่พอใจว่า ในขณะที่ชื้อชื้อห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทออกจากทะเบียน ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทยังทำการค้าขายหรือยังประกอบ การงานอยู่ หรือเห็นเป็นการยุติธรรมในการที่จะให้ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทได้กลับคืนสู่ทะเบียนก็ดี ศาลจะสั่งให้ จดชื้อห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทกลับคืนเข้าสู่ทะเบียนก็ได้ และให้ถือว่าห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้นยังคงอยู่ตลอดมา เสมือนมิได้มีการชื้อชื้อออกเลย โดยศาลจะสั่งและวางข้อกำหนดไว้เป็นประการใด ๆ ตามที่เห็นเป็นการยุติธรรม ด้วยก็ได้ เพื่อให้ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทและบรรดาบุคคลอื่น ๆ กลับคืนสู่ฐานะอันใกล้เคียงกับฐานะเดิม เสมือนห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้นมิได้ถูกชื้อชื้อออกจากทะเบียนเลย

การร้องขอให้ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทกลับคืนสู่ทะเบียน ห้ามมิให้ร้องขอเมื่อพ้นกำหนดสิบปี นับแต่วันที่นายทะเบียนชื้อชื้อห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทออกจากทะเบียน

ประเด็นที่สาม ภายหลังที่ศาลมีคำสั่งให้นายทะเบียนจดทะเบียนบริษัท อ. กลับคืนสู่ทะเบียนตามมาตรา ๑๒๗๓/๔ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้วนั้น สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะต้องยกเลิกคำสั่งฉบับเดิมที่เพิกถอนสิทธิและประโยชน์ทั้งหมดที่ได้ให้แก่บริษัท อ. และออกคำสั่งดังกล่าวใหม่ พร้อมแจ้งให้บริษัท อ. ทราบอีกครั้งหรือไม่ เห็นว่า มาตรา ๑๒๗๓/๔ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ฯ ได้กำหนดผลทางกฎหมายในกรณีที่ศาลสั่งให้จดทะเบียนบริษัทกลับคืนสู่ทะเบียนไว้ โดยให้ถือว่าบริษัทนั้นยังคงอยู่ตลอดมาเสมือนมิได้มีการขีดชื่อออกเลย ทั้งนี้ มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๘๗๑/๒๕๖๔ วินิจฉัยว่า การที่จะถือเสมือนว่าบริษัทคงอยู่ตลอดมา เป็นเพียงการรับรองสภาพนิติบุคคลภายหลังศาลมีคำสั่งให้จดทะเบียนบริษัทกลับคืนสู่ทะเบียน การส่งแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่เจ้าเลยซึ่งเป็นบริษัทที่สิ้นสภาพนิติบุคคลอยู่ในขณะนั้นจึงไม่สามารถทำได้ และถือไม่ได้ว่ามีการแจ้งการประเมินดังกล่าวต่อเจ้าเลยแล้ว เมื่อพิจารณาคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวประกอบกับเมื่อได้วินิจฉัยในประเด็นที่หนึ่งแล้วว่า คำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์นั้นเป็นคำสั่งที่ไม่มีผลทางกฎหมายมาตั้งแต่นั้น การออกคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ดังกล่าวจึงไม่มีผลใช้ยันต่อบริษัท อ. ได้ ดังนั้น กรณีตามข้อหาข้อนี้ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงไม่ต้องยกเลิกคำสั่งฉบับดังกล่าว หากแต่ต้องออกคำสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ฯ ของบริษัท อ. ใหม่ และแจ้งคำสั่งใหม่ดังกล่าวไปยังบริษัท อ.



(นายปรณ นิลประพันธ์)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

พฤษภาคม ๒๕๖๘

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๘๗๑/๒๕๖๔ มีสาระสำคัญสรุปได้ดังนี้

การถูกขีดชื่อออกจากทะเบียนย่อมเป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๒๗๓/๓ กล่าวคือ บริษัทนั้นสิ้นสภาพนิติบุคคลตั้งแต่เมื่อนายทะเบียนขีดชื่อบริษัทออกจากทะเบียน และบริษัทที่ถูกขีดชื่อจะกลับคืนฐานะนิติบุคคลอีกครั้งเมื่อศาลได้มีคำสั่งให้จดทะเบียนบริษัทกลับคืนเข้าสู่ทะเบียนตามมาตรา ๑๒๗๓/๔ โดยให้ถือว่าบริษัทยังคงอยู่ตลอดมาเสมือนมิได้มีการขีดชื่อออก แต่การที่จะถือเสมือนว่าบริษัทคงอยู่ตลอดมา เป็นเพียงการรับรองสภาพนิติบุคคลภายหลังศาลมีคำสั่งให้จดทะเบียนบริษัทกลับคืนสู่ทะเบียน เมื่อกรมศุลกากร โจทก์ที่ ๑ ได้ออกแบบแจ้งการประเมินภายหลังจากที่เจ้าเลยถูกสำนักงานทะเบียนหุ้นส่วนกลาง ขีดชื่อออกจากทะเบียน โดยไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้ดำเนินการตรวจสอบสภาพนิติบุคคลของเจ้าเลยและดำเนินการให้มีการจดทะเบียนบริษัทกลับคืนสู่ทะเบียนก่อนมีการออกและส่งแบบแจ้งการประเมินให้แก่เจ้าเลย ประกอบกับ ในขณะที่มีการส่งแบบแจ้งการประเมินให้แก่เจ้าเลย ณ ภูมิลำเนาตามหนังสือรับรองของกรมพัฒนาธุรกิจการค้านั้น ศาลยังไม่ได้มีคำสั่งให้จดทะเบียนบริษัทกลับคืนสู่ทะเบียน เจ้าเลยจึงไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคลในขณะที่มีการส่งแบบแจ้งการประเมินดังกล่าว การส่งแบบแจ้งการประเมินให้แก่เจ้าเลยซึ่งเป็นบริษัทที่สิ้นสภาพนิติบุคคลในขณะนั้น จึงไม่สามารถทำได้ และยังถือไม่ได้ว่าโจทก์ได้แจ้งการประเมินอากรแก่เจ้าเลยแล้ว