

บันทึก

เรื่อง การเพิกถอนสิทธิและประโยชน์บางส่วน

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้มีหนังสือ ที่ สร.๑๓๐๑/๑๐๙๖ ลงวันที่ ๑๖ เมษายน ๒๕๒๕ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า การเพิกถอนสิทธิและประโยชน์บางส่วนตามมาตรา ๕๔ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ นั้น คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะมีอำนาจเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับ ตามมาตรา ๓๑ ที่กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิ ที่ได้จากการประกอบกิจการนั้น ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ใช้สิทธิและประโยชน์ที่ได้รับเสร็จสิ้นไปแล้วหรือไม่ หากคณะกรรมการฯ มีอำนาจ การเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ตามมาตรา ๓๑ จะมีผลกระทบต่อการใช้สิทธิและประโยชน์ตามมาตรา ๓๔ ซึ่งได้ใช้เสร็จสิ้นไปแล้วเช่นกันหรือไม่ อย่างไร ทั้งนี้ เพราะมาตรา ๕๕ แห่งพระราชบัญญัตินี้ได้ระบุแต่เพียงการเสียภาษีอากรสำหรับของ ที่นำเข้าหรือส่งออกในกรณีที่มีการเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ทั้งหมดหรือบางส่วนเท่านั้น สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาและให้ความเห็นในปัญหาดังกล่าว

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๓) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวประกอบกับฟังข้อเท็จจริงจากผู้แทนสำนักงานนายกรัฐมนตรี (สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน) แล้ว มีความเห็นว่า โดยที่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มาตรา ๕๔^๑ เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ที่ได้ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริม เมื่อผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ คณะกรรมการฯ กำหนด คณะกรรมการฯ ย่อมมีอำนาจเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เฉพาะแต่ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมยังมีสิทธิและประโยชน์เหลืออยู่เท่านั้น ส่วนในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ใช้สิทธิและประโยชน์เสร็จสิ้นไปแล้ว ย่อมไม่มีสิทธิและประโยชน์อื่นใดเหลือให้เพิกถอนได้ เว้นแต่จะเป็นกรณีที่มิชอบด้วยเหตุผลโดยชัดแจ้งให้การเพิกถอนสิทธิและประโยชน์นั้นมีผล

^๑ มาตรา ๕๔ ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนด ให้คณะกรรมการมีอำนาจสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ที่ได้ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมทั้งหมดหรือบางส่วนโดยจะกำหนดระยะเวลาไว้ด้วยหรือไม่ก็ได้

ถ้าคณะกรรมการพิจารณาเห็นว่า การที่ผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไข นั้นมิได้เป็นการกระทำโดยจงใจ จะสั่งให้สำนักงานเตือนเป็นหนังสือให้ผู้ได้รับการส่งเสริมแก้ไขหรือปฏิบัติให้ถูกต้องตามเงื่อนไขภายในเวลาที่กำหนดก่อนก็ได้แต่เมื่อพ้นกำหนดเวลานั้นแล้วผู้ได้รับการส่งเสริมยังมิได้แก้ไขหรือปฏิบัติให้ถูกต้องโดยไม่มีเหตุอันควร ให้คณะกรรมการดำเนินการตามวรรคหนึ่ง

ย้อนหลัง และเมื่อพิจารณามาตรา ๕๕^๒ เรื่องการเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากร สำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกซึ่งให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อน ภาษีอากรดังกล่าวมาแต่ต้นแล้วก็เห็นว่า การให้อำนาจคณะกรรมการฯ เพิกถอนสิทธิและประโยชน์ย้อนหลังได้จะต้องเป็นเรื่องที่มีบทบัญญัติไว้ชัดแจ้ง เพราะการเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ตามกฎหมายว่าด้วยส่งเสริมการลงทุนเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับสิทธิของบุคคลจึงต้องตีความ โดยเคร่งครัด หากกฎหมายประสงค์จะให้การเพิกถอนสิทธิและประโยชน์หรือผลย้อนหลังได้ ใน หมวด ๖ เรื่องการเพิกถอนสิทธิและประโยชน์จะต้องมีบทบัญญัติชัดแจ้งว่า เพื่อคณะกรรมการฯ ใช้อำนาจเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ใดแล้ว ให้การเพิกถอนนั้นมีผลย้อนหลังด้วย แต่ก็มีได้มี บทบัญญัติเช่นนั้นคงมีแต่ข้อยกเว้นที่ให้การเพิกถอนสิทธิและประโยชน์มีผลย้อนหลังได้เพียงกรณี เดียว คือ การเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกตาม มาตรา ๕๕ เท่านั้น

โดยเหตุนี้จึงเห็นว่า เมื่อความในหมวด ๖ เรื่องการเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ มิได้กล่าวถึงเรื่องการเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ย้อนหลังสำหรับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

^๒ มาตรา ๕๕ ในกรณีที่คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากร สำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกทั้งหมด ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากร มาแต่ต้นและให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียภาษีอากรโดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวัน นำเข้าหรือส่งออกเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร สำหรับกรณีที่ได้รับลดหย่อนภาษีอากร ให้เสียภาษีอากร เพิ่มขึ้นที่ได้เสียไว้แล้วให้ครบถ้วนตามจำนวนเงินภาษีอากรที่จะพึงต้องเสียทั้งหมดเมื่อได้คำนวณตามเกณฑ์ เช่นว่านั้น

ในกรณีที่คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้า หรือส่งออกบางส่วน ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้นเพียงเท่าที่ตน ยังคงได้รับสิทธิและประโยชน์อยู่ และให้เสียภาษีอากรตามส่วนที่ได้ถูกเพิกถอนจนครบถ้วน โดยถือสภาพของ ของ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าหรือส่งออกเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร

ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องแจ้งขอชำระภาษีอากร หรือภาษีอากรเพิ่มต่อกรมศุลกากรหรือด่าน ศุลกากรที่ได้นำของนั้นเข้ามาหรือส่งของนั้นออกไปภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันทราบคำสั่งเพิกถอนสิทธิและ ประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากร และต้องชำระ ณ ที่ทำการศุลกากร ซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่ง เดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ ถ้ามิได้มีการปฏิบัติเช่นว่า นั้น ให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาหรือส่งออกไปโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และให้นำกฎหมายว่าด้วย ศุลกากรมาใช้บังคับ

ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ปฏิบัติตามคำเตือนของสำนักงานตามมาตรา ๕๔ วรรคสอง คณะกรรมการจะให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียเงินเพิ่มภาษีอากรให้แก่รัฐโดยชำระแก่กรมศุลกากรพร้อมกับเงิน ภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มที่ต้องนำไปชำระตามวรรคสามในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของเงินภาษีอากรหรือ เงินภาษีอากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ นับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาตามมาตรา ๕๔ วรรคสองอีกด้วยก็ได้ แต่เงิน เพิ่มภาษีอากรตามมาตรานี้มิให้เกินจำนวนเงินภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มอันจะพึงต้องชำระ และเพื่อให้ได้รับ ชำระเงินเพิ่มนี้ให้ถือว่าเงินเพิ่มเป็นเสมือนเงินอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

เพื่อประโยชน์ในการดำเนินคดี การนับอายุความตามมาตรา นี้ ให้เริ่มนับเมื่อพ้นหนึ่งเดือน นับแต่วันทราบคำสั่ง

ฉะนั้น ถ้าผู้ได้รับการส่งเสริมได้ใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการจนเสร็จสิ้นไปแล้วเช่นนี้ คณะกรรมการฯ ย่อมไม่มีอำนาจสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ย้อนหลังไปถึงสิทธิและประโยชน์ที่ได้ใช้หมดไปแล้วได้

ส่วนปัญหาที่ว่าถ้าคณะกรรมการฯ มีอำนาจเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ดังกล่าวย้อนหลังได้แล้ว จะมีผลกระทบต่อการใช้สิทธิและประโยชน์ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา ๓๔ หรือไม่นั้น เมื่อได้มีความเห็นดังกล่าวมาข้างต้นแล้ว ปัญหานี้จึงไม่ต้องพิจารณา

(ลงชื่อ) อมร จันทรสมบูรณ์

(นายอมร จันทรสมบูรณ์)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

พฤษภาคม ๒๕๒๕