

บันทึก

เรื่อง การขอรับสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมตามมาตรา ๓๑ วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.๒๕๒๐ (ข้อจำกัดเกี่ยวกับระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมตามกฎหมายเดิมจะขอรับสิทธิและประโยชน์ตามมาตรา ๓๑ วรรคสาม เพิ่มเติมการนำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นก่อนวันใช้บังคับพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ และการขอใช้สิทธิประโยชน์ย้อนหลังเพื่อขอรับคืนภาษีที่ได้ชำระไปแล้ว)

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน สำนักงานนายกรัฐมนตรี ได้มีหนังสือที่ นร ๑๒๐๑/๑๓๗ ลงวันที่ ๙ มกราคม ๒๕๓๐ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่าตามที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาให้ความเห็นในประเด็นที่ว่า คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนสามารถมีดุลพินิจในการให้สิทธิและประโยชน์ตามมาตรา ๓๑ วรรคสาม เพิ่มเติมแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามข้อ ๒๐^๒ แห่งประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๒๗ ได้หรือไม่ เพียงใดมาแล้วนั้น

มาตรา ๓๑ ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมมีกำหนดเวลาตามที่คณะกรรมการกำหนดซึ่งต้องไม่น้อยกว่าสามปี แต่ไม่เกินแปดปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น

รายได้ที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการตามวรรคหนึ่ง ให้รวมถึงรายได้จากการจำหน่ายผลพลอยได้และรายได้จากการจำหน่ายสินค้าสำเร็จรูปตามที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควร

ในกรณีที่ประกอบกิจการขาดทุนในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับอนุญาตให้นำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลานั้นไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล มีกำหนดเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลานั้น โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้

ข้อ ๒๐ ภายใต้บังคับข้อ ๒๖ ให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมภายในระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนดซึ่งต้องไม่น้อยกว่าสามปีแต่ไม่เกินแปดปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น

รายได้ที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการตามวรรคหนึ่ง ให้รวมถึงรายได้จากการจำหน่ายผลพลอยได้และรายได้จากการจำหน่ายสินค้าสำเร็จรูปตามที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควร

ในกรณีที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะเมื่อประเทศที่เป็นที่ตั้งสำนักงานใหญ่ของบริษัทนั้นไม่เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการลงทุนในกิจการที่บริษัทนั้นประกอบในประเทศไทย หรือยอมให้นำเอาภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยกเว้นให้ตามวรรคหนึ่งเป็นเครดิต หักออกจากภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศนั้นเสมือนหนึ่งว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยกเว้นให้

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาให้ความเห็นเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวเพิ่มเติมในประเด็นต่อไปนี้

๑. มีข้อจำกัดเกี่ยวกับระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมตามกฎหมายเดิมจะยื่นขอรับสิทธิและประโยชน์ตามมาตรา ๓๑^๓ วรรคสาม เพิ่มเติม โดยอาศัยบทบัญญัติมาตรา ๕๘^๔ หรือไม่

๒. หากผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิและประโยชน์ตามมาตรา ๓๑ วรรคสาม เพิ่มเติมแล้ว ผลขาดทุนที่จะนำไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น จะต้องเป็นผลขาดทุนที่เกิดขึ้นภายหลังวันใช้บังคับพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.๒๕๒๐ หรือไม่

๓. หากผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิและประโยชน์ตามมาตรา ๓๑ วรรคสาม เพิ่มเติมแล้ว จะใช้สิทธิและประโยชน์นี้ย้อนหลังในการขอรับคืนภาษีที่ได้ชำระไปแล้วได้หรือไม่ หากสามารถกระทำได้ในทางกฎหมายจะมีวิธีการปฏิบัติอย่างไร

คณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมร่วมกรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๑ คณะที่ ๖ และคณะที่ ๗) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวแล้ว มีความเห็นดังนี้

๑. มาตรา ๕๘^๔ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.๒๕๒๐ ได้บัญญัติให้ถือว่าผู้ได้รับบัตรส่งเสริมอยู่แล้วในวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ เป็นผู้ได้รับการส่งเสริมตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.๒๕๒๐ โดยให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในบัตรส่งเสริม และให้มีสิทธิที่จะขอรับสิทธิและประโยชน์ตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย แต่ไม่ได้กำหนดระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมตามกฎหมายเดิมจะขอรับสิทธิและประโยชน์ไว้แต่อย่างใด จึงถือได้ว่า ไม่มีข้อจำกัดเกี่ยวกับระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมตามกฎหมายเดิมจะยื่นขอรับสิทธิประโยชน์โดยอาศัยบทบัญญัติมาตรา ๕๘ ดังกล่าว อย่างไรก็ตาม สิทธิและประโยชน์ตามมาตรา ๓๑^๓วรรคสาม ที่ผู้ได้รับบัตรส่งเสริมตามกฎหมายเดิมได้รับเพิ่มเติม นั้น เป็นสิทธิเรียกร้องอย่างหนึ่งซึ่งเมื่อกฎหมายมิได้กำหนดเวลาในการใช้สิทธินั้นไว้โดยเฉพาะ การใช้สิทธิ

เป็นภาษีที่เสียในประเทศไทยแล้ว

ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยกเว้นให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมตามวรรคหนึ่ง ไม่รวมถึงภาษีเงินได้ตามมาตรา ๗๐ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

^๓โปรดดูเชิงอรรถที่ (๑)

^๔มาตรา ๕๘ ให้ถือว่าผู้ได้รับบัตรส่งเสริมในการประกอบกิจการอุตสาหกรรมตามประเภท ขนาด และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวงหรือประกาศของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม และผู้ได้รับบัตรส่งเสริมตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๒๗ ลงวันที่ ๑๘ ตุลาคม พ.ศ.๒๕๑๕ อยู่แล้วในวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ เป็นผู้ได้รับการส่งเสริมตามพระราชบัญญัตินี้ โดยให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในบัตรส่งเสริม และให้มีสิทธิที่จะขอรับสิทธิและประโยชน์ตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย

^๕โปรดดูเชิงอรรถที่ (๔)

^๖โปรดดูเชิงอรรถที่ (๑)

ดังกล่าวต้องกระทำภายในสิบปีนับแต่วันที่อาจบังคับสิทธินั้นได้ ทั้งนี้ ตามนัยมาตรา ๑๖๔^๗ และ มาตรา ๑๖๙^๘ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

๒. มาตรา ๕๘ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.๒๕๒๐ มีเจตนารมณ์ที่จะให้ผู้ได้รับบัตรส่งเสริมตามกฎหมายเดิมได้รับสิทธิและประโยชน์เท่าเทียมกับผู้ได้รับการส่งเสริมตามกฎหมายปัจจุบัน เมื่อพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฉบับปัจจุบันบัญญัติให้สิทธิในการนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ตามมาตรา ๓๑^๙ วรรคสาม แล้วแม้ว่าสิทธิและประโยชน์ดังกล่าวจะมีได้กำหนดไว้ในกฎหมายเดิม ซึ่งตามปัญหานี้ได้แก่ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๒๗^{๑๐} ก็ตาม ผู้ได้รับการส่งเสริมตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๒๗^{๑๐} ก็ย่อมได้รับสิทธิและประโยชน์เช่นเดียวกับผู้ได้รับการส่งเสริมตามกฎหมายปัจจุบัน ดังนั้น ผู้ได้รับบัตรส่งเสริมตามกฎหมายเดิมซึ่งได้รับสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมตามมาตรา ๓๑ วรรคสาม ย่อมมีสิทธิที่จะนำผลขาดทุนในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ว่าผลขาดทุนนั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือหลังวันใช้บังคับพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.๒๕๒๐

๓. สิทธิและประโยชน์ที่ผู้ได้รับบัตรส่งเสริมตามกฎหมายเดิมจะมีอยู่หรือได้มาอย่างไร ย่อมเป็นไปตามบทบัญญัติในแต่ละมาตราที่เกี่ยวข้องในการให้สิทธิและประโยชน์นั้น ๆ สำหรับสิทธิในการนำผลขาดทุนไปหักออกจากกำไรสุทธิตามมาตรา ๓๑ วรรคสาม นั้น เป็นสิทธิที่เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมาย ซึ่งทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมสามารถนำผลขาดทุนไปหักจากกำไรสุทธิได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตราดังกล่าว ดังนั้น ถ้าผู้ได้รับการส่งเสริมได้ขอรับสิทธิและประโยชน์เพิ่มเติมตามมาตรา ๓๑ วรรคสาม โดยผลของมาตรา ๕๘^{๑๐} แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.๒๕๒๐ แล้ว แม้ว่าจะได้ชำระภาษีไปโดยมิได้ใช้สิทธิในการนำผลขาดทุนไปหักจากกำไรสุทธิก็อาจขอรับคืนภาษีที่ชำระไปแล้วได้ ส่วนปัญหาว่าในทางกฎหมายจะมีวิธีการปฏิบัติอย่างไร นั้น เห็นว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่กรมสรรพากรดำเนินการจัดเก็บตามประมวลรัษฎากร การขอคืนภาษีดังกล่าว จึงเป็นเรื่องที่ผู้เสียภาษีจะต้องปฏิบัติตามระเบียบและหลักเกณฑ์ของกรมสรรพากร

(ลงชื่อ) อมร จันทรมบูรณ์

(นายอมร จันทรมบูรณ์)

^๗มาตรา ๑๖๔ อันอายุความนั้น ถ้าไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ท่านให้มีกำหนดสิบปี

^๘มาตรา ๑๖๙ อันอายุความนั้น ท่านให้นับเริ่มแต่ขณะที่จะอาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ถ้าเป็นสิทธิเรียกร้องเพื่อให้งดเว้นการอย่างใดอย่างหนึ่ง ท่านให้นับอายุความเริ่มแต่เวลาแรกที่ละเมิดสิทธินั้นเป็นต้นไป

^๙โปรดดูเชิงอรรถที่ (๑)

^{๑๐}โปรดดูเชิงอรรถที่ (๔)

เลขานุการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

พฤษภาคม ๒๕๓๐