บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง การพิจารณาใช้อำนาจของนายกรัฐมนตรีในฐานะประธานกรรมการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา ๕๑ มาตรา ๕๒ และมาตรา ๕๓ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ : กรณีความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาขัดแย้งกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้มีหนังสือ ด่วน ที่ อก ๐๙๐๑/กม/๐๐๑๐๖๐ ลงวันที่ ๑๙ พฤศจิกายน ๒๕๕๒ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า ตามที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ขอหารือปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับปัญหาการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา ๓๑ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) ได้พิจารณาและมีความเห็นตามบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๓๑ วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๔๔ ในเรื่องเสร็จที่ ๑๕๘/๒๕๕๒ และต่อมากรมสรรพากรได้มีหนังสือแจ้งมายังสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาว่า ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) ขัดแย้งกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ ๓๘/๒๕๕๒ เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีนำผลขาดทุนของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ลงวันที่ ๑๓ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๒ จึงขอให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาทบทวนปัญหาดังกล่าว ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมร่วมคณะที่ ๕ และคณะที่ ๑๒) ได้มีความเห็นตามบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง ทบทวนความเห็นเกี่ยวกับการนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๓๑ วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๔๔ ในเรื่องเสร็จที่ ๔๗๔/๒๕๕๒ มีใจความสรุปได้ว่า เมื่อเจ้าพนักงานประเมินและพนักงานเจ้าหน้าที่ตามประมวลรัษฎากรมีหน้าที่ตามมาตรา ๑๓ สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ที่จะต้องปฏิบัติตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ ๓๘/๒๕๕๒ อีกทั้งเจ้า

ส่งพร้อมหนังสือ ด่วน ที่ นร ๐๙๐๕/๓๔๓ ลงวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๕๓ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

พนักงานประเมินก็ได้ปฏิบัติตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรแล้ว ดังนั้น กรณีจึงไม่จำเป็นต้องพิจารณาทบทวนความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) แต่อย่างใด อนึ่ง แม้มาตรา ๑๓ สัตต แห่งประมวลรัษฎากรจะกำหนดให้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรซึ่งวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็นเป็นที่สุดก็ตาม แต่ก็หมายความเพียงว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเป็นที่สุดในทางบริหารที่กรมสรรพากรผู้ขอความเห็นจะต้องปฏิบัติตามเท่านั้น คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรไม่มีผลผูกพันสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาหรือหน่วยงานของรัฐอื่นให้ต้องถือปฏิบัติตามแต่อย่างใด

เมื่อวันที่ ๑๖ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๕๒ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้นำเรื่องเสนอต่อคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนซึ่งมีนายกรัฐมนตรีเป็นประธาน เนื่องจากปัญหาดังกล่าวมีผลกระทบในวงกว้างและสร้างความสับสนแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมที่มีหลายโครงการในการยื่นแบบเพื่อเสียภาษีในปีต่อ ๆ ไปว่าจะให้ปฏิบัติตามแนวทางของกรมสรรพากรหรือแนวทางของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเสนอให้ประธานกรรมการพิจารณาใช้มาตรา ๕๑ และมาตรา ๕๒ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ในการสั่งให้กรมสรรพากรปฏิบัติตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) แต่ประธานกรรมการมีความเห็นว่า กรณีดังกล่าวมีประเด็นข้อกฎหมายที่สมควรนำหารือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ดังนั้น สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงขอหารือในประเด็นดังต่อไปนี้

๑. เนื่องจากคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) ได้ให้ความเห็นไว้ตามเรื่องเสร็จที่ ๑๕๘/๒๕๕๒ ว่าพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ เป็นกฎหมายเฉพาะ ไม่อาจนำประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไปมาใช้บังคับได้ และคณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมร่วมคณะที่ ๕ และคณะที่ ๑๒) ก็ไม่ได้มีการพิจารณาทบทวนความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) แต่อย่างใด ดังนั้น หน่วยงานที่เกี่ยวข้องจะต้องถือปฏิบัติตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) ใช่หรือไม่

๒. เพื่อเป็นการช่วยเหลือผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่ได้รับผลกระทบจากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ ๓๘/๒๕๕๒ นายกรัฐมนตรีในฐานะประธานกรรมการจะอาศัยอำนาจตามมาตรา ๕๑ และมาตรา ๕๒ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ สั่งการให้กรมสรรพากรดำเนินการแก้ไขปัญหาโดยให้ปฏิบัติตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) ได้หรือไม่ หากกรมสรรพากรแจ้งว่าไม่สามารถดำเนินการตามที่ประธานกรรมการสั่งการ และประธานกรรมการอาศัยอำนาจตามมาตรา ๕๓ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ สั่งให้กรมสรรพากรปฏิบัติตามที่ได้รับคำสั่งจากประธานกรรมการ การใช้อำนาจของประธานกรรมการตามบทบัญญัติดังกล่าว จะเป็นการลบล้างคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ ๓๘/๒๕๕๒ ซึ่งมาตรา ๑๓ สัตต แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่าให้เป็นที่สุดหรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวโดยมีผู้แทนกระทรวงอุตสาหกรรม (สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน) เป็นผู้ชี้แจงรายละเอียดและมีกรมสรรพากรชี้แจงข้อเท็จจริงเป็นหนังสือ[๑]แล้ว ปรากฏข้อเท็จจริงเพิ่มเติมว่า กรมสรรพากรได้รายงานนายกรัฐมนตรีในการประชุมแก้ไขปัญหาและอุปสรรคด้านการลงทุน เมื่อวันที่ ๔ พฤษภาคม ๒๕๕๒ ณ ห้องสีเขียว ตึกไทยคู่ฟ้า ทำเนียบรัฐบาล เกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ ๓๘/๒๕๕๒ ว่า คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรถือเป็นที่สุดตามมาตรา ๑๓ สัตต วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกรมสรรพากรได้แจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ปฏิบัติตามคำวินิจฉัยดังกล่าว และผู้เสียภาษีได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ยกคำอุทธรณ์แล้ว และต่อมา บริษัท เอ็นเอ็มบี-มินีแบ ไทย จำกัด ผู้เสียภาษีได้ฟ้องกรมสรรพากรเป็นคดีหมายเลขดำที่ ๑๗๗/๒๕๕๒ ต่อศาลภาษีอากรกลางขอให้เพิกถอนการประเมินตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรดังกล่าว ซึ่งขณะนี้คดีอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลภาษีอากรกลาง

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) พิจารณาแล้วมีความเห็นในแต่ละประเด็นดังต่อไปนี้

ประเด็นที่หนึ่ง เมื่อคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับการนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๓๑ วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๔๔ ไว้ในเรื่องเสร็จที่ ๑๕๘/๒๕๕๒ และต่อมากรมสรรพากรได้มีหนังสือขอให้มีการทบทวนความเห็นดังกล่าว ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมร่วมกรรมการกฤษฎีกา คณะที่ ๕ และคณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาแล้วมีความเห็นว่า มาตรา ๑๓ สัตต[๒] แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่

---

[๑] หนังสือ ด่วนที่สุด ที่ กค ๐๗๐๒/๑๖๕๗ ลงวันที่ ๓ มีนาคม ๒๕๕๓ ซึ่งกรมสรรพากรมีถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

[๒] มาตรา ๑๓ สัตต คณะกรรมการตามมาตรา ๑๓ ทวิ มีอำนาจ

(๑) กำหนดขอบเขตในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินและพนักงานเจ้าหน้าที่

(๒) กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาในการตรวจสอบและประเมินภาษีอากร

(๓) วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็น

(๔) ให้คำปรึกษาหรือเสนอแนะแก่รัฐมนตรีในการจัดเก็บภาษีอากร

การกำหนดตาม (๑) และ (๒) เมื่อได้รับความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ให้เจ้าพนักงานประเมินและพนักงานเจ้าหน้าที่ปฏิบัติตาม

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรตาม (๓) ให้เป็นที่สุดและในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง คำวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงนั้นมิให้มีผลใช้บังคับย้อนหลัง เว้นแต่ในกรณีที่มีคำพิพากษาอันถึงที่สุดมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัย ก็ให้เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการตามคำพิพากษาในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้เฉพาะบุคคลซึ่งเป็นคู่ความในคดีนั้น

๑๑) พ.ศ. ๒๕๒๕ กำหนดให้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรซึ่งวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็นเป็นที่สุดในทางบริหารที่กรมสรรพากรผู้ขอความเห็นจะต้องปฏิบัติตาม ดังนั้น กรมสรรพากรจึงสามารถปฏิบัติตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ ๓๘/๒๕๕๒ ซึ่งวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็นได้

อย่างไรก็ตาม โดยที่คณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมร่วมคณะที่ ๕ และคณะที่ ๑๒) ไม่ได้พิจารณาทบทวนความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) เนื่องจากเจ้าพนักงานประเมินและพนักงานเจ้าหน้าที่มีหน้าที่ตามมาตรา ๑๓ สัตต แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๑) พ.ศ. ๒๕๒๕ ที่จะต้องปฏิบัติตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ ๓๘/๒๕๕๒ เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีนำผลขาดทุนของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ลงวันที่ ๑๓ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๒ อีกทั้งเจ้าพนักงานประเมินก็ได้ปฏิบัติตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรดังกล่าวแล้ว ดังนั้น ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) จึงมิได้ถูกยกเลิกไปโดยความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมร่วมคณะที่ ๕ และคณะที่ ๑๒)

ประเด็นที่สอง กรณีผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนประสบปัญหาหรืออุปสรรคเกี่ยวกับการส่งเสริมการลงทุน นั้น ประธานกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีอำนาจในทางบริหารที่จะสั่งให้ส่วนราชการ องค์การของรัฐบาล หรือรัฐวิสาหกิจที่เกี่ยวข้องดำเนินการช่วยเหลือผู้ได้รับการส่งเสริมที่ประสบปัญหาหรืออุปสรรคในการดำเนินกิจการที่ได้รับการส่งเสริม หรือสั่งให้ดำเนินการแก้ไขโครงสร้าง อัตรา หรือวิธีการจัดเก็บภาษีอากร ค่าบริการ หรือค่าธรรมเนียม ซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการลงทุนที่พึงให้การส่งเสริมหรือที่ให้การส่งเสริมไปแล้วได้ตามมาตรา ๕๑[๓] และมาตรา ๕๒[๔] แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ แต่การใช้อำนาจของประธานกรรมการส่งเสริมการลงทุนดังกล่าวต้องไม่ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติของกฎหมายหรือคำพิพากษาของศาล และเมื่อข้อเท็จจริงในเรื่องนี้ปรากฏว่า บริษัท เอ็นเอ็มบี-มินีแบ ไทย จำกัด ได้ฟ้องกรมสรรพากรเป็นคดีหมายเลขดำที่ ๑๗๗/๒๕๕๒ ขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินภาษีอากรตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ ๓๘/๒๕๕๒ เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีนำผลขาดทุนของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้น

---

[๓] มาตรา ๕๑ ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมประสบปัญหาหรืออุปสรรคในการดำเนินกิจการที่ได้รับการส่งเสริมและร้องเรียนให้คณะกรรมการช่วยเหลือ ให้ประธานกรรมการมีอำนาจสั่งให้ความช่วยเหลือไปตามความเหมาะสม หรือสั่งให้ส่วนราชการ องค์การของรัฐบาล หรือรัฐวิสาหกิจที่เกี่ยวข้อง ดำเนินการช่วยเหลือต่อไปโดยมิชักช้า

[๔] มาตรา ๕๒ ในกรณีที่โครงสร้าง อัตรา หรือวิธีการจัดเก็บภาษีอากร ค่าบริการ หรือค่าธรรมเนียม เป็นอุปสรรคต่อการลงทุนที่พึงให้การส่งเสริมหรือที่ให้การส่งเสริมไปแล้ว ไม่ว่าจะมีผู้ร้องเรียนขอให้คณะกรรมการช่วยเหลือหรือไม่ก็ตาม ให้ประธานกรรมการมีอำนาจสั่งส่วนราชการ องค์การของรัฐบาล หรือรัฐวิสาหกิจที่เกี่ยวข้องพิจารณาดำเนินการแก้ไขต่อไป

ภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ลงวันที่ ๑๓ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๒ แล้ว ในชั้นนี้คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) จึงเห็นว่าควรรอผลการพิจารณาของศาลก่อน

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ
(คุณพรทิพย์ จาละ)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
มีนาคม ๒๕๕๓