เรื่องเสร็จที่ ๑๕๘/๒๕๕๒

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง การนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา ๓๑ วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๔๔

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้มีหนังสือ ที่ อก ๐๙๐๑/กม/๐๐๐๐๒๖ ลงวันที่ ๑๙ มกราคม ๒๕๕๒ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้รับข้อร้องเรียนว่า กรมสรรพากรได้ตีความและกำหนดแนววินิจฉัยหลักเกณฑ์การคำนวณ “ผลขาดทุนประจำปี” สำหรับผู้ที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมากกว่า ๑ โครงการ แตกต่างไปจากหลักเกณฑ์การคำนวณของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ทำให้ผู้ประกอบการจำนวนหนึ่งได้รับความเดือดร้อนจากการถูกประเมินภาษีย้อนหลังพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ซึ่งควรได้รับการวินิจฉัยจากคณะกรรมการกฤษฎีกาดังรายละเอียดต่อไปนี้

๑. มาตรา ๓๑ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๔๔ ได้กำหนดให้สิทธิแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธินำ “ผลขาดทุนประจำปี” ที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับการส่งเสริมไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งกรมสรรพากรได้ออกประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ ๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๓๐ กำหนดให้การได้รับสิทธิและประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิในระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีการหักกับผลกำไรสุทธิในระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย กรณีจึงก่อให้เกิดปัญหาการตีความเรื่อง “ผลขาดทุนประจำปี” ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) ได้ให้ความเห็นไว้ในเรื่องเสร็จที่ ๑๙๗/๒๕๓๐ ว่า การนำผลขาดทุนสุทธิไปหักออกจากกำไรสุทธิตามมาตรา ๓๑ ผู้ได้รับส่งเสริมการลงทุนมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาดังกล่าวทั้งหมด มิใช่หักได้เพียงผลขาดทุนสุทธิเฉพาะส่วนที่เกินกำไรสุทธิเท่านั้น เพราะหลักสำคัญของมาตรา ๓๑ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ อยู่ที่คำว่า “ผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติ

ส่งพร้อมหนังสือ ที่ นร ๐๙๐๕/๑๕๒ ลงวันที่ ๑๘ มีนาคม ๒๕๕๒ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

บุคคล” ซึ่งกรมสรรพากรก็ได้นำหลักเกณฑ์ดังกล่าวมากำหนดไว้ปรากฏตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ ๓๕/๒๕๔๐

๒. สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้กำหนดวิธีการคำนวณและแนวปฏิบัติกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมซึ่งได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมากกว่า ๑ โครงการ ดังต่อไปนี้

๒.๑ วิธีการคำนวณ

ได้กำหนดวิธีการคำนวณผลขาดทุนประจำปี ในกรณีที่โครงการได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมากกว่า ๑ โครงการ คือ ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ต้องนำผลกำไรและผลขาดทุนของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีของแต่ละโครงการมาหักกลบกัน ปรากฏในนโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุนเป็นรายโครงการตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ๑/๒๕๒๖ ที่ ๑/๒๕๓๖ และที่ ๑/๒๕๔๓

๒.๒ แนวปฏิบัติ

ได้กำหนดแนวปฏิบัติตามหลักกฎหมายและประกาศของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ดังต่อไปนี้

๑) คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนประกาศกำหนดประเภทและขนาดของกิจการที่จะให้การส่งเสริม ซึ่งได้มีการกำหนดประเภทกิจการที่จะให้การส่งเสริมดังกล่าว ปรากฏตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ๒/๒๕๓๐ ที่ ๒/๒๕๓๖ และ ที่ ๒/๒๕๔๓ และกำหนดนโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน ปรากฏตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ๑/๒๕๒๖ ที่ ๑/๒๕๓๖ และที่ ๑/๒๕๔๓ (มาตรา ๑๖)

๒) ผู้ประสงค์ขอรับการส่งเสริมจะต้องยื่นคำขอรับการส่งเสริมต่อสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และแบบ ที่เลขาธิการคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนด พร้อมด้วยโครงการที่ขอรับการส่งเสริม (มาตรา ๑๗)

๓) ในการพิจารณาให้การส่งเสริม คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนต้องพิจารณาความเหมาะสมทางเศรษฐกิจและเทคโนโลยีเป็นรายโครงการ และโครงการที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะให้การส่งเสริมได้ จะต้องเป็นโครงการที่มีมาตรการอันสมควรที่จะป้องกันและควบคุมมิให้เกิดผลเสียหายต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อม (มาตรา ๑๘ และมาตรา ๑๙)

๔) เมื่อคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนให้การส่งเสริมแก่โครงการใด สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน จะต้องมีหนังสือแจ้งผู้ขอรับการส่งเสริมทราบ โดยกำหนดให้ผู้ขอรับการส่งเสริมซึ่งได้ตอบรับการส่งเสริมจะต้องรายงานผลการเริ่มปฏิบัติงานตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริม และมีการออกบัตรส่งเสริมตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมตามแบบที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนด (มาตรา ๒๑ มาตรา ๒๒ และมาตรา ๒๓)

๕) ผู้ที่ได้รับบัตรส่งเสริมจะได้รับบัตรส่งเสริมเป็นรายโครงการ โดยในบัตรส่งเสริมจะระบุกิจการ ประเภท และผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ให้การส่งเสริม สิทธิประโยชน์ที่ได้รับ และเงื่อนไขที่โครงการนั้นต้องปฏิบัติ

๖) บัตรส่งเสริมเป็นเอกสารที่สำคัญ เพราะเป็นเอกสารที่กำหนดสิทธิและหน้าที่ของผู้ได้รับการส่งเสริมแต่ละโครงการ รวมทั้งระบุนิติสัมพันธ์ระหว่างเอกชนผู้ได้รับการส่งเสริมกับหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้อง

๗) การใช้สิทธิประโยชน์ต่าง ๆ ของผู้ได้รับการส่งเสริม คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติที่แตกต่างกัน เช่น การใช้สิทธิประโยชน์ด้านภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๓๑ ได้กำหนดหลักเกณฑ์ การปฏิบัติ และแบบฟอร์มคำขอใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้มีการแยกคำนวณการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามรายบัตรส่งเสริมรายโครงการ

นอกจากนี้ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้มีหนังสือที่ อก ๐๙๐๑/นต/๐๐๐๘๒๐ ลงวันที่ ๑๒ พฤศจิกายน ๒๕๕๐ ที่ อก ๐๙๐๑/นต/๐๐๐๘๒๑ ลงวันที่ ๑๒ พฤศจิกายน ๒๕๕๐ และที่ อก ๐๙๐๑/นต/๐๐๐๘๘๘ ลงวันที่ ๑๔ พฤศจิกายน ๒๕๔๙ ตอบข้อหารือของผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยแจ้งให้ผู้ได้รับการส่งเสริมปฏิบัติตามแนวทางการได้รับการส่งเสริมเป็นรายโครงการ คือ ในกรณีที่บริษัทประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมหลายโครงการซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลทุกโครงการ และอยู่ในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล หากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามบัตรส่งเสริมโครงการหนึ่งมีกำไรสุทธิประจำปีเกิดขึ้น และตามบัตรส่งเสริมอีกโครงการหนึ่งมีผลขาดทุนประจำปีเดียวกัน บริษัทไม่จำเป็นต้องนำผลขาดทุนประจำปีหรือขาดทุนสะสมของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามบัตรส่งเสริมโครงการหนึ่งไปหักออกจากกำไรสุทธิประจำปีของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามบัตรส่งเสริมอีกโครงการหนึ่งก่อน เนื่องจากกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมและได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามโครงการย่อมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งจำนวนของกิจการตามบัตรส่งเสริมฉบับนั้นโดยไม่ต้องนำมาหักออกจากผลขาดทุนของกิจการอื่นไม่ว่าจะเป็นกิจการที่ได้รับการส่งเสริมหรือเป็นกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมก็ตาม

๓. กรมสรรพากรได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๗๒๕/๑๒๑๐๑ ลงวันที่ ๑๑ ธันวาคม ๒๕๕๐ เรื่อง การคำนวณผลขาดทุนประจำปีของผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมากกว่า ๑ โครงการ ตอบข้อหารือของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนโดยกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมากกว่า ๑ โครงการ จะต้องนำผลขาดทุนในระหว่างเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมาหักกลบกับกำไรที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของทุกโครงการที่ได้รับการส่งเสริมที่อยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน เพื่อให้ได้ผลขาดทุนประจำปี กล่าวคือ ผู้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องนำผลขาดทุนและผลกำไรประจำปีของโครงการที่ได้รับการส่งเสริมทุกโครงการมาหักกลบกันก่อนเพื่อให้ได้ผลขาดทุนประจำปี และหากยังมีผลขาดทุนประจำปีเหลืออยู่จึงจะนำผลขาดทุนประจำปีดังกล่าวไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำหนดเวลาไม่เกินห้าปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๓๑ วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ

๔. สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เห็นว่า พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ เป็นกฎหมายพิเศษที่กำหนดยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไป หลักเกณฑ์การบังคับใช้และการตีความพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ จึงสมควรต้องตีความเพื่อรักษาเจตนารมณ์ของกฎหมายพิเศษนั้นให้มีผลบังคับใช้ในทางปฏิบัติ โดยเทียบเคียงหลักเกณฑ์ตามบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการส่งสินค้าออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกแห่งหนึ่งไปยังเขตอุตสาหกรรมส่งออกอีกแห่งหนึ่งในเรื่องเสร็จที่ ๒๐๙/๒๕๕๑ ที่ได้วางหลักเกณฑ์ว่า “พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๒ เป็นกฎหมายเฉพาะที่บัญญัติการจัดเก็บภาษีอากรเป็นพิเศษ จึงไม่อาจนำประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรมาใช้บังคับกับข้อหารือนี้” ดังนั้น ในกรณีที่มีความไม่ชัดเจนซึ่งจะต้องตีความหรือการดำเนินการตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนหรือสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงมีอำนาจในการตีความในเบื้องต้น เพื่อให้เกิดความเข้าใจในเรื่องความหมาย และการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ เป็นไปในทิศทางเดียวกันและเพื่อไม่ให้ส่งผลกระทบหรือสร้างความสับสนแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องและประชาชนโดยทั่วไป และการคำนวณ “ผลขาดทุนประจำปี” ต้องแยกเป็นรายบัตร รายโครงการ ตามความเห็นของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

เมื่อสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและกรมสรรพากรมีความเห็นแตกต่างกันในเรื่องความหมายของ “ผลขาดทุนประจำปี” และวิธีการคำนวณผลขาดทุนประจำปีตามมาตรา ๓๑ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ประกอบกับมีประเด็นที่เกี่ยวกับการตีความและการดำเนินการตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน จึงขอหารือปัญหาข้อกฎหมายในประเด็น ดังต่อไปนี้

๑. ความหมายของ “ผลขาดทุนประจำปี” และวิธีการคำนวณผลขาดทุนประจำปีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ

๒. อำนาจในการตีความและการดำเนินการตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวโดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) และผู้แทนกระทรวงอุตสาหกรรม (สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน) เป็นผู้ชี้แจงรายละเอียดข้อเท็จจริงแล้ว ปรากฏข้อเท็จจริงเพิ่มเติมว่า กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมากกว่า ๑ โครงการนั้น การได้รับสิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามบัตรส่งเสริมที่ออกให้แต่ละโครงการอาจมีกำหนดเวลาไม่เท่ากัน และการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จะเริ่มนับแต่วันที่ผู้ได้รับการส่งเสริมมีรายได้จากการประกอบกิจการตามที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริม โดยผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับบัตรส่งเสริมจะต้องจัดทำบัญชีรายรับและรายจ่ายสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมแยกต่างหากจากกิจการส่วนอื่นไม่ว่าจะได้รับการส่งเสริมหรือไม่ก็ตามเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรและผลขาดทุนตามมาตรา ๓๑ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯด้วย และในเรื่องที่ขอ

หารือนี้กรมสรรพากรได้ขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยปัญหาดังกล่าวแล้ว โดยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ ๓๘/๒๕๕๒ เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการนำผลขาดทุนของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ว่า กรณีบริษัทประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและมีโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการแต่ละประเภทมากกว่าหนึ่งโครงการ นั้น เนื่องจากมาตรา ๓๑ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๔๔ เป็นบทบัญญัติซึ่งใช้บังคับกับการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน กรณีจึงต้องคำนวณจากรายได้และรายจ่ายจากกิจการทุกประเภทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ในกรณีที่กิจการใดมีโครงการที่ได้รับการส่งเสริมหลายโครงการก็ต้องนำรายได้และรายจ่ายของทุกโครงการในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันมาคำนวณเพื่อให้ได้ยอดกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน หากปรากฏว่ามีผลขาดทุนสุทธิเกิดขึ้นย่อมถือว่าเป็นผลขาดทุนประจำปีของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และบริษัทย่อมมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีดังกล่าวที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีกำหนดเวลาห้าปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลานั้น โดยจะเลือกหักกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ตามมาตรา ๓๑ วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวแล้ว มีความเห็นดังต่อไปนี้

ประเด็นที่หนึ่ง พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ เป็นกฎหมายเฉพาะที่กำหนดระบบการจัดเก็บภาษีเป็นพิเศษแตกต่างจากประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี โดยมาตรา ๓๑[๑] วรรคหนึ่งและวรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๔๔ กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมมีกำหนดเวลาตามที่คณะกรรมการกำหนด และมาตรา ๓๑ วรรคสี่ ยังได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมที่ประกอบกิจการ

---

[๑]มาตรา ๓๑ ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามที่คณะกรรมการประกาศกำหนด ทั้งนี้ ให้พิจารณากำหนดเป็นสัดส่วนของเงินลงทุนโดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน ซึ่งต้องมีกำหนดเวลาไม่เกินแปดปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น

ในกรณีที่กิจการใดเป็นกิจการที่มีความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อประเทศเป็นพิเศษตามที่คณะกรรมการประกาศกำหนด ให้ผู้ได้รับการส่งเสริมในกิจการดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมมีกำหนดเวลาตามที่คณะกรรมการกำหนด ซึ่งต้องไม่เกินแปดปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น

ขาดทุนในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง โดยคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนอาจอนุญาตให้ผู้ได้รับการส่งเสริมนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลานั้นไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกด้วย ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวมีเจตนารมณ์ที่จะยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิ หรือให้นำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะเหตุที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ลงทุนประกอบกิจการใดกิจการหนึ่งในราชอาณาจักรตามที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนดเป็นสำคัญ ดังนั้น เมื่อพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯเป็นกฎหมายเฉพาะที่บัญญัติการจัดเก็บภาษีอากรเป็นพิเศษแล้ว จึงไม่อาจนำประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรมาใช้บังคับกับข้อหารือนี้ ทั้งนี้ ตามแนวความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมใหญ่) ในเรื่องเสร็จที่ ๔๐๓/๒๕๔๔[๒] และความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) ในเรื่องเสร็จที่ ๒๐๙/๒๕๕๑[๓] ซึ่งให้ความเห็นสรุปได้ว่า กรณีที่กฎหมายเฉพาะได้บัญญัติการจัดเก็บภาษีอากรเป็นพิเศษแล้วย่อมไม่อาจนำพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรศุลกากร หรือประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรมาใช้บังคับได้

โดยที่การพิจารณาให้การส่งเสริมการลงทุน นั้น คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนต้องพิจารณาโครงการแต่ละโครงการที่ผู้ขอรับการส่งเสริมเสนอตามมาตรา ๑๗[๔] แห่ง

รายได้ที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณี ให้รวมถึงรายได้จากการจำหน่ายผลพลอยได้และรายได้จากการจำหน่ายสินค้ากึ่งสำเร็จรูปตามที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควร

ในกรณีที่ประกอบกิจการขาดทุนในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณี คณะกรรมการอาจอนุญาตให้ผู้ได้รับการส่งเสริมนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลานั้นไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำหนดเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลานั้น โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้

การคำนวณเงินลงทุนตามวรรคหนึ่งให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการประกาศกำหนด

[๒]บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง ทบทวนข้อหารือเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรกรณีการจำหน่ายเครื่องจักรของผู้ประกอบอุตสาหกรรมในเขตอุตสาหกรรมส่งออก ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร ๐๖๐๑/๑๕๒๕ ลงวันที่ ๕ มิถุนายน ๒๕๔๕ ถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

[๓]บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการส่งสินค้าออกจากเขตอุตสาหกรรมแห่งหนึ่งไปยังเขตอุตสาหกรรมส่งออกอีกแห่งหนึ่ง ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร ๐๙๐๕/๓๒๗ ลงวันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๕๑ ถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

[๔]มาตรา ๑๗ ผู้ใดประสงค์จะเป็นผู้ได้รับการส่งเสริม ต้องยื่นคำขอรับการส่งเสริมต่อสำนักงาน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและแบบที่เลขาธิการกำหนด พร้อมด้วยโครงการลงทุนที่ขอรับการส่งเสริม

ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเป็นบริษัท มูลนิธิ หรือสหกรณ์ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ และเมื่อคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนพิจารณาโครงการใดแล้วเห็นว่าการลงทุนมีความเหมาะสมทางเศรษฐกิจและเทคโนโลยี คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงจะให้การส่งเสริมโครงการนั้นตามมาตรา ๑๘[๕] ประกอบกับมาตรา ๒๐[๖] แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ซึ่งแต่ละโครงการจะได้สิทธิและประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลตามบัตรส่งเสริมที่มีกำหนดเวลาแตกต่างกัน นอกจากนั้น ถ้อยคำตามมาตรา ๓๑ วรรคสี่แห่งพระราชบัญญัติเดียวกันนั้นเองบัญญัติให้นำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นระหว่างเวลาที่ได้รับการส่งเสริมไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำหนดระยะเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ เป็นการแสดงให้เห็นเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ที่ให้คำนวณผลขาดทุนประจำปีเป็นรายโครงการ

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) จึงมีความเห็นว่า วิธีการคำนวณผลขาดทุนประจำปีตามความเห็นของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนนั้นชอบแล้ว

ประเด็นที่สอง เมื่อได้วินิจฉัยในประเด็นที่หนึ่งแล้วว่า ผลขาดทุนประจำปีต้องคำนวณตามความเห็นของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน กรณีจึงไม่จำเป็นต้องพิจารณาให้ความเห็นในประเด็นนี้อีก

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ

การขอรับการส่งเสริมก่อนจัดตั้งเป็นบริษัท มูลนิธิ หรือสหกรณ์ ตามวรรคสอง ให้กระทำได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและแบบที่เลขาธิการกำหนด

[๕]มาตรา ๑๘ โครงการลงทุนที่คณะกรรมการจะให้การส่งเสริมได้ต้องเป็นโครงการลงทุนที่มีความเหมาะสมทางเศรษฐกิจและเทคโนโลยี ทั้งนี้ให้พิจารณาถึง

(๑) จำนวนผู้ผลิตและกำลังผลิตในกิจการที่มีอยู่แล้วในราชอาณาจักร เปรียบเทียบกับประมาณการความต้องการและขนาดกำลังผลิตที่จะส่งเสริมให้เกิดหรือเพิ่มขึ้น

(๒) โอกาสที่กิจการนั้นจะขยายตลาดให้แก่ผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลที่ผลิตหรือประกอบได้ในราชอาณาจักร และที่จะสนับสนุนให้มีการผลิตหรือประกอบในราชอาณาจักร

(๓) ปริมาณและอัตราการใช้ทรัพยากร รวมทั้งทุน วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น และแรงงานหรือบริการอย่างอื่นที่มีอยู่ในราชอาณาจักร

(๔) จำนวนเงินตราต่างประเทศที่จะประหยัดหรือสงวนไว้ได้ และที่จะนำเข้ามาในราชอาณาจักร

(๕) ความเหมาะสมของกรรมวิธีการผลิตหรือประกอบ

(๖) หลักเกณฑ์อื่นที่คณะกรรมการเห็นว่าจำเป็นและเหมาะสม

[๖]มาตรา ๒๐ ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควรให้การส่งเสริมแก่ผู้ขอรับการส่งเสริมรายใดแล้ว คณะกรรมการจะกำหนดเงื่อนไขไว้ในบัตรส่งเสริม เพื่อให้ผู้ได้รับการส่งเสริมรายนั้นต้องปฏิบัติในเรื่องใดเรื่องหนึ่งหรือหลายเรื่องดังต่อไปนี้ด้วยก็ได้

(คุณพรทิพย์ จาละ)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
มีนาคม ๒๕๕๒