

ความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลก
กับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520
แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534
และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544:

กรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็ก



นางสาวรัชณี อุทยานันท์

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์


คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2546

ISBN 974-17-4691-1

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

THE AGREEMENT ON SUBSIDIES AND COUNTERVAILING MEASURES (SCM)
AND TAX INCENTIVES UNDER THE INVESTMENT PROMOTION ACT B.E. 2520 (1977),
AS AMENDED BY THE INVESTMENT PROMOTION ACT (REVISION 2) B.E. 2534 (1991)
AND THE INVESTMENT PROMOTION ACT (REVISION 3) B.E. 2544 (2001) :
A CASE STUDY OF STEEL INDUSTRY



Miss Ratchanee Utayanan

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2003

ISBN 974-17-4691-1

หัวข้อวิทยานิพนธ์ ความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้า
โลกกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน
พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน
(ฉบับที่ 2) พ.ศ.2534 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3)
พ.ศ. 2544: กรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็ก

โดย นางสาวรัชณี อุทยานันท์

สาขาวิชา นิติศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษา ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กมลสินทร์ พินิจภูวดล

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัย
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบัณฑิต

..... คณบดีคณะนิติศาสตร์
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ ธีธัญชัย)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ
(รองศาสตราจารย์ ดร.ศักดิ์ดา ธนิตกุล)

..... อาจารย์ที่ปรึกษา
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กมลสินทร์ พินิจภูวดล)

สถาบันนวัตกรรมการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

..... กรรมการ
(อาจารย์ ดร.อรรชกา ปริมเบ็ด)

..... กรรมการ
(อาจารย์โกศล ฉันทิกุล)

..... กรรมการ
(อาจารย์สุพธิรักษ์ อิศดิศัย)

รัชนี อุทยานันท์ : ความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลก กับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 : กรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็ก (THE AGREEMENT ON SUBSIDIES AND COUNTERVAILING MEASURES (SCM) AND TAX INCENTIVES UNDER THE INVESTMENT PROMOTION ACT B.E. 2520 (1977), AS AMENDED BY THE INVESTMENT PROMOTION ACT (REVISION 2) B.E. 2534 (1991) AND THE INVESTMENT PROMOTION ACT (REVISION 3) B.E. 2544 (2001) : A CASE STUDY OF STEEL INDUSTRY) อ. ทีปรีक्षा : ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กมลฉัตร พิณีจิวอดล, 206 หน้า. ISBN 974-17-4691-1

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้ทำการศึกษาการตีความในประเด็นการอุดหนุน การให้โดยเจาะจง และประเภทของการอุดหนุนในกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ และแนวการตีความของสหรัฐอเมริกาและแคนาดาสำหรับกรณีการอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้ตามกฎหมายภายใน ซึ่งได้เน้นการศึกษาโดยวิเคราะห์จากกรณีอุตสาหกรรมเหล็กที่ถูกไต่สวนและใช้มาตรการตอบโต้การอุดหนุนต่อการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

จากการศึกษาพบว่ากรณีศึกษาที่อาจต่อสู้ข้อกล่าวอ้างในเรื่องการอุดหนุนได้โดยการพิสูจน์ให้เห็นว่าไม่มีการก่อให้เกิดประโยชน์จากการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้น นอกจากนี้บทบัญญัติในบางมาตราของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ประกาศของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และการปฏิบัติบางประการถูกตีความว่าเป็นการให้โดยเจาะจงโดยประเทศที่ใช้มาตรการตอบโต้กับประเทศไทย เนื่องจากประเทศดังกล่าวมีการใช้กฎหมายภายในโดยตีความและการปฏิบัติที่เอื้อต่ออุตสาหกรรมภายใน และการเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนและมีในบางกรณีที่มีการพิจารณาไม่โปร่งใส ทั้งนี้ผู้เขียนได้เสนอให้มีการพิจารณาปรับปรุงพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ในส่วนการให้สิทธิประโยชน์พิเศษทางภาษีเพื่อการส่งออกและสำหรับเขตส่งเสริมการลงทุน รวมทั้งการคำนึงถึงการบริหารการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี นอกจากนี้ได้ชี้ประเด็นข้อบกพร่องของความตกลงฯ บางประการเพื่อประโยชน์ในการเจรจาปรับปรุงความตกลงฯ

สาขาวิชา นิติศาสตร์

ลายมือชื่อนิติ

ปีการศึกษา 2546

ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา

4386122534 : MAJOR LAWS

KEY WORD : TAX INCENTIVES / SUBSIDIES / SCM / BENEFIT / SPECIFICITY / FINANCIAL CONTRIBUTION / INVESTMENT PROMOTION / COUNTERVAILING MEASURES

RATCHANEE UTAYANAN : THE AGREEMENT ON SUBSIDIES AND COUNTERVAILING MEASURES (SCM) AND TAX INCENTIVES UNDER THE INVESTMENT PROMOTION ACT B.E. 2520 (1977), AS AMENDED BY THE INVESTMENT PROMOTION ACT (REVISION 2) B.E. 2534 (1991) AND THE INVESTMENT PROMOTION ACT (REVISION 3) B.E. 2544 (2001) : A CASE STUDY OF STEEL INDUSTRY. THESIS ADVISOR : ASST. PROF. KAMALINNE PINITPUVADOL, Ph.D.. 206 pp. ISBN 974-17-4691-1.

This thesis examines the interpretation of a subsidy, specificity and category of subsidies within the Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (SCM) framework. It also investigates countervailable subsidies which are interpreted under the U.S. laws and the Canada laws in relation to the provisions of subsidies by analyzing the case of steel industry countervailed against tax incentives provided under the Investment Promotion Act.

The findings indicate that in order to reject existence of a subsidy, rebuttal the prima facie case of 'benefit' can be demonstrated by the alleged party that no benefit is conferred from such tax incentives. In addition, the Investment Promotion Act, its executive Announcements and some practices are interpreted as specificity because in some cases, those countries' subsidy provisions are enforced and executed in more favorable to protect local industry and to impose countervailing duty. Even in some cases, it is not transparency. The author has suggested for an amendment in the Investment Promotion Act in relating to tax incentives provision for export promotion and promoting investment in certain locations or zones as well as the improvement of administration of tax incentives under the Act. Besides, some weak issues of the SCM are raised for proposal of negotiation.

Field of study Laws

Student's signature.....

Academic year 2003

Advisor's signature.....

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จได้ด้วยความสามารถอย่างยิ่งจากผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กมลินทร์ พินิจภูวดล อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ที่ได้กรุณาให้คำปรึกษาและแนะนำอันเป็นประโยชน์ต่อผู้เขียน อีกทั้งรองศาสตราจารย์ ดร.ศักดิ์ รัตนกุล ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ อาจารย์ ดร.อรรชกา บริมเบิล อาจารย์โกศล ฉันทิกุล และอาจารย์สุทธิรักษ์ อิศดิศัย ที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่าในการเป็นกรรมการสอบและให้คำแนะนำอันเป็นประโยชน์ต่อการเขียนวิทยานิพนธ์จนกระทั่งสำเร็จลุล่วงด้วยดี ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงต่ออาจารย์ทุกท่านไว้ ณ ที่นี้

ผู้เขียนได้รับความอนุเคราะห์เป็นอย่างยิ่งจากอาจารย์โกศล ฉันทิกุล ในการให้คำปรึกษาแนะนำด้านข้อมูลและกฎหมายส่งเสริมการลงทุน รวมทั้งด้านภาษาต่างประเทศ ขอขอบคุณคุณณัฐวรรณ ตันหยงมาศ ที่ให้คำแนะนำเกี่ยวกับกระบวนการไต่สวนการอุทธรณ์เจ้าหน้าที่ศูนย์เอกสารประเทศไทยที่เอื้อเพื่ออำนวยความสะดวกทั้งการค้นคว้าและสถานที่ด้วย อัยาศัยไมตรีที่ดี รวมทั้งหอสมุดกลางและห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และขอขอบคุณเพื่อนนิสิตคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยที่ได้ร่วมเรียน ร่วมเป็นกำลังใจในการศึกษา และช่วยประสานงานในการจัดทำวิทยานิพนธ์

ท้ายนี้ ผู้เขียนใคร่ขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา และครอบครัวที่สนับสนุนและให้กำลังใจเสมอมาจนสำเร็จการศึกษา ครูอาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ และขอขอบคุณหน่วยงานต่างๆ ที่ผู้เขียนได้ร่วมงานตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบันที่ให้โอกาสในการทำงาน และสิ่งสมประสงค์อันเป็นประโยชน์ในการเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รัชณี อุทยานันท์

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย.....	3
1.3 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย.....	3
1.4 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย.....	4
1.5 วิธีการดำเนินการวิจัย.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	5
บทที่ 2 สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน.....	6
2.1 กฎหมายส่งเสริมการลงทุน.....	6
2.1.1 ลักษณะของการส่งเสริมการลงทุน.....	6
2.1.2 หลักการส่งเสริมการลงทุน.....	6
2.1.3 วัตถุประสงค์และหลักการของการให้สิทธิประโยชน์.....	7
2.1.4 ประเภทของสิทธิประโยชน์หลัก.....	8
2.2 สิทธิประโยชน์ทางภาษี.....	9
2.2.1 ลักษณะของสิทธิประโยชน์ทางภาษี.....	9
2.2.2 บทบาทของสิทธิประโยชน์ทางภาษี.....	9
2.2.3 ประเภทของสิทธิประโยชน์ทางภาษี.....	11
2.2.4 หลักการในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษี.....	14
2.3 สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ.....	16
2.3.1 บทบัญญัติเรื่องสิทธิประโยชน์ทางภาษี.....	16
2.3.2 วิเคราะห์ประเภทสิทธิประโยชน์ทางภาษีและฐานที่ใช้พิจารณา สำหรับหลักการในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษี ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ.....	19
2.3.3 หลักเกณฑ์และนโยบายการส่งเสริมการลงทุน.....	39

สารบัญ(ต่อ)

	หน้า
บทที่ 3 การอุดหนุนตามความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ ขององค์การการค้าโลกกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตาม พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ.....	53
3.1 กรอบความตกลงเรื่องการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ ขององค์การการค้าโลก.....	53
3.1.1 ความเป็นมาเรื่องการอุดหนุน.....	53
3.1.2 โครงสร้างความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้.....	54
3.1.3 ขอบเขตของความตกลงฯ ที่นำมาศึกษา.....	57
3.1.4 ความหมายของการอุดหนุน.....	59
3.1.5 หลักการให้โดยเจาะจง.....	76
3.1.6 ประเภทของการอุดหนุน.....	81
3.1.7 การดำเนินการตอบโต้ของประเทศสมาชิกองค์การการค้าโลก ต่อการอุดหนุนตามความตกลงฯ.....	91
3.2 วิเคราะห์การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ในกรอบความตกลง ว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลก.....	99
3.2.1 วิเคราะห์ความหมายของการอุดหนุน.....	99
3.2.2 วิเคราะห์การให้โดยเจาะจงและประเภทของการอุดหนุน.....	106
 บทที่ 4 การถูกไต่สวนการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้จากประเทศสมาชิก องค์การการค้าโลกต่อการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตาม พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ : กรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็ก.....	 116
4.1 ความทั่วไป.....	116
4.2 การไต่สวนการอุดหนุนของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	117
4.2.1 หน่วยงาน.....	118
4.2.2 กฎหมายของสหรัฐอเมริกา.....	118
4.2.3 เกณฑ์ในการพิจารณาตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกา.....	121
4.2.4 การถูกไต่สวนการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้การอุดหนุน จากประเทศสหรัฐอเมริกา: กรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็ก.....	122

สารบัญ(ต่อ)

	หน้า
4.3 การได้ส่วนการอุดหนุนของประเทศแคนาดา.....	151
4.3.1 หน่วยงาน.....	151
4.3.2 กฎหมายของแคนาดา.....	151
4.3.3 การถูกได้ส่วนการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ การอุดหนุนจากประเทศแคนาดา : กรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็ก.....	155
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	159
บทสรุป.....	159
ข้อเสนอแนะ.....	181
รายการอ้างอิง.....	184
ภาคผนวก.....	187
ตาราง I: วิเคราะห์การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ในกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้.....	188
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	196

สารบัญตาราง

	หน้า
ตาราง 2.1 หลักการในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษี.....	15
ตาราง 2.2 สรุปการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีประกอบกิจการทั้งที่ได้รับ ส่งเสริมการลงทุนและไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน.....	29
ตาราง 2.3 สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ทั่วไป.....	42
ตาราง 2.4 สิทธิประโยชน์ทางภาษีของกิจการที่ให้ความสำคัญเป็นพิเศษ.....	44
ตาราง 2.5 สิทธิประโยชน์ทางภาษีกรณีการส่งเสริมการโยกย้ายสถานประกอบการ.....	45
ตาราง 2.6 สิทธิประโยชน์ทางภาษีกรณีการผ่อนผันให้ได้รับสิทธิประโยชน์ ตามหลักเกณฑ์เดิม (โครงการที่จะตั้ง).....	47
ตาราง 2.7 สิทธิประโยชน์ทางภาษีกรณีการผ่อนผันให้ได้รับสิทธิประโยชน์ ตามหลักเกณฑ์เดิม (โครงการที่จะโยกย้าย).....	49
ตาราง 3.1 โครงสร้างความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้.....	55
ตาราง 3.2 รายชื่อคดีที่มีการระงับข้อพิพาทเรื่องการอุดหนุน ผ่านองค์การระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก.....	59

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

มาตรการส่งเสริมการลงทุนได้มีบทบาทมากขึ้นนับแต่ปี ค.ศ. 1960 เป็นต้นมา รัฐบาลของประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศกำลังพัฒนาได้เร่งรัดการพัฒนาทาง เศรษฐกิจและอุตสาหกรรมของประเทศเพื่อยกระดับความเป็นอยู่ของประชาชนให้ดีขึ้น โดยใน ประเทศที่ใช้ระบบเศรษฐกิจแบบเสรีนิยมได้เล็งเห็นว่าภาคเอกชนมีส่วนช่วยในการพัฒนาทาง เศรษฐกิจและอุตสาหกรรมของประเทศ เนื่องจากการลงทุนของเอกชนจะมีส่วนในการนำมาซึ่ง เงินตราต่างประเทศ การจัดการและการถ่ายทอดเทคโนโลยี ซึ่งก่อให้เกิดการจ้างงาน การใช้และ พัฒนาทรัพยากรและวัตถุดิบในประเทศ เป็นต้น จึงเป็นเหตุผลความจำเป็นในการส่งเสริมสนับสนุน เพื่อให้เอกชนเข้ามามีส่วนในการลงทุนมากขึ้น

สิทธิประโยชน์ทางภาษี เป็นมาตรการทางกฎหมายประการหนึ่งที่รัฐใช้ในการ ส่งเสริมการลงทุนโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจูงใจให้เกิดการลงทุนในภาคเอกชนขึ้น ในการลงทุนเพื่อ ผลิตสินค้า นั้น สิทธิประโยชน์ทางภาษีช่วยลดหรือผ่อนคลายนโยบายภาษีของนักลงทุนหรือ ผู้ประกอบการภาคเอกชนอื่นทำให้ต้นทุนการผลิตสินค้าต่ำลง เหตุผลหลักของการให้สิทธิประโยชน์ ทางภาษีคือ นักลงทุนต้องรับภาระต้นทุนที่เกิดจากปัจจัยต่างๆ ของประเทศที่ไม่เอื้ออำนวยต่อการ ลงทุนเช่น ความไม่พร้อมของระบบสาธารณูปโภคที่รัฐเป็นผู้จัดหาให้ นอกจากนี้ยังมีเหตุผลในด้านการ กระตุ้นให้เกิดการลงทุนในอุตสาหกรรมเป้าหมายที่เป็นหลักในการพัฒนาเศรษฐกิจด้านต่างๆ เป็นต้น ในยุคแรกที่มีการใช้การส่งเสริมการลงทุนเป็นเครื่องมือในการกระตุ้นการเติบโตทางเศรษฐกิจ สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ปรากฏในกฎหมายการลงทุนของประเทศต่างๆ ทั้งในประเทศที่พัฒนาแล้ว และประเทศกำลังพัฒนา ในปัจจุบันประเทศที่พัฒนาแล้วซึ่งมีความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจและมีความ พร้อมในด้านปัจจัยพื้นฐานที่จำเป็นในการลงทุนได้ลดเลิกการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีและใช้สิทธิ ประโยชน์ทางการเงินหรือสิทธิประโยชน์อื่นแทน

เนื่องจากการลงทุนมีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กับการค้าอย่างมาก และจากปัจจัยด้าน ประสิทธิภาพในการผลิตทั้งปริมาณและคุณภาพรวมถึงความพร้อมในด้านการขนส่ง การสื่อสาร โทรคมนาคม ทำให้เกิดการขยายตัวของการค้าระหว่างประเทศที่มีการจัดจำหน่ายสินค้าจาก ประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่งอย่างกว้างขวาง จึงจำเป็นต้องมีกฎเกณฑ์ กติกาทางการค้าที่ สมาชิกตกลงร่วมกันเพื่อให้เกิดความราบรื่นในทางการค้าขึ้น ปัจจุบันองค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO) ซึ่งเป็นองค์การระหว่างประเทศที่พัฒนามาจากความตกลงทั่วไปว่าด้วย

ภาษีศุลกากรและการค้าหรือแกตต์ ได้จัดตั้งขึ้นเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2538 และประเทศไทยมีฐานะเป็นประเทศสมาชิกก่อตั้ง องค์การการค้าโลกมีวัตถุประสงค์เพื่อสนับสนุนให้มีการค้าเสรีระหว่างสมาชิก เพื่อดูแลให้สมาชิกดำเนินการตามข้อตกลงทางการค้าที่มีต่อกัน และเป็นองค์กรกลางในการตัดสินข้อขัดแย้งทางการค้าระหว่างสมาชิก ความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (Agreement on Subsidies and Countervailing Measures: SCM) (ซึ่งในการศึกษาวิจัยนี้ใช้คำว่า “ความตกลงฯ”) เป็นหนึ่งในมาตรการที่มีใช้ภาษีที่องค์การการค้าโลกอนุญาตให้นำมาใช้เพื่อสนับสนุนในกรณีการส่งเสริมการค้าที่เป็นธรรม ทั้งนี้จะต้องไม่มีการเลือกปฏิบัติอย่างไม่มีเหตุผลและ/หรือไม่มีผลต่อการกีดกันทางการค้าอย่างแอบแฝงและต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ภายใต้ความตกลง จากความตกลงฯ นี้ประเทศต่างๆ จึงได้มีการใช้กฎหมายภายในของตนในกรอบของความตกลงฯตอบโต้การอุดหนุนสินค้านำเข้าเพื่อปกป้องอุตสาหกรรมภายในของประเทศตน

อย่างไรก็ตามในการนำความตกลงฯมาใช้ โดยเฉพาะกรณีที่ประเทศพัฒนาแล้วใช้มาตรการตอบโต้ประเทศกำลังพัฒนา จากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นปรากฏว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ถูกหยิบยกขึ้นมากล่าวหาและดำเนินการไต่สวนโดยใช้ข้ออ้างของการทำให้เกิดการบิดเบือนทางการค้าในเรื่องการอุดหนุน และเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุน (Countervailing Duty: CVD) ตามกฎหมายภายในของประเทศคู่ค้าภายใต้กรอบความตกลงฯ อันเป็นข้อขัดแย้งทางการค้าที่เกิดขึ้นเนื่องจากการส่งเสริมการลงทุนโดยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามกฎหมายลงทุน ประเทศไทยก็เป็นประเทศหนึ่งที่ได้รับผลกระทบนี้โดยการถูกไต่สวนดังกล่าวจากประเด็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เข้ากรณีการอุดหนุนตามความตกลงฯ ไม่ว่าจะผลการไต่สวนจะเป็นเช่นใดก็ย่อมทำให้เกิดการชะลอตัวทางการค้าซึ่งผลด้านลบย่อมเกิดแก่การลงทุนของนักลงทุนหรือผู้ประกอบการ และประเทศชาติโดยรวมในที่สุด

ตามกฎหมายการลงทุนของไทยในปัจจุบันสิทธิประโยชน์ทางภาษีหลักปรากฏตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 (ซึ่งในการศึกษาวิจัยนี้ใช้คำว่า “พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ”) รวมถึงประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนในเรื่องนโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2536 และ 1/2543 และประกาศต่างๆที่เกี่ยวข้อง ซึ่งให้การส่งเสริมการลงทุนทั้งจากภายในประเทศและนอกประเทศ

ผลกระทบจากความตกลงฯ จะเกิดขึ้นกรณีที่อุตสาหกรรมใดๆที่มีการผลิตสินค้าและส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศโดยที่ประเทศนั้นมีอุตสาหกรรมภายในที่ผลิตสินค้าชนิดเดียวกันกับที่ประเทศไทยส่งออกโดยที่ประเทศนั้นใช้กฎหมายภายในของตนในกรอบความตกลงฯ ตอบโต้ประเทศไทย จากสถิติที่ผ่านมาพบว่าอุตสาหกรรมเหล็กที่ผลิตและส่งออกไปยังประเทศสหรัฐอเมริกา และแคนาดา ถูกไต่สวนการอุดหนุนมากเป็นลำดับต้น และประเด็นที่ถูกกล่าวหามากที่สุดได้แก่ ประเด็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

ในการศึกษานี้ต้องการทราบถึงการตีความการอุดหนุน การให้โดยเจาะจง และประเภทของการอุดหนุนในกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ และแนวการตีความการอุดหนุนที่เข้ากรณีการอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้ตามกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกา และแคนาดา ซึ่งได้เน้นการศึกษาโดยวิเคราะห์จากกรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็กที่ถูกโต้สวนและใช้มาตรการตอบโต้ต่อการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 ทั้งนี้เพื่อเป็นแนวทางประการหนึ่งในการพิจารณาความเหมาะสมของกฎหมายตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ และประกาศต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม

1.3 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

การศึกษานี้มุ่งศึกษาความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ในประเด็นการอุดหนุน การให้โดยเจาะจง และประเภทของการอุดหนุน จากบทบัญญัติในความตกลงฯ และจากแนวคำวินิจฉัยขององค์กรระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกที่ตีความประเด็นดังกล่าวนั้น และศึกษาการตีความการอุดหนุนที่เป็นการอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้ตามกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกาและแคนาดา ทั้งนี้โดยการวิเคราะห์จากกรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็กซึ่งประเทศไทยถูกโต้สวนการอุดหนุนและใช้มาตรการตอบโต้ต่อการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544

การศึกษานี้ไม่ครอบคลุมถึงการพิจารณาความเสียหายที่มีการนำตัวเลขและข้อมูลทางเศรษฐกิจด้านต่างๆ มาเป็นปัจจัยในการพิจารณา ทั้งนี้การพิจารณาความเสียหายเป็นประเด็นที่ประเทศผู้ดำเนินการโต้สวนต้องพิสูจน์ให้ได้ว่ามีความเสียหายต่ออุตสาหกรรมภายในของประเทศผู้นำเข้าและมีความสัมพันธ์ระหว่างการอุดหนุนและความเสียหายนั้น จึงจะสามารถเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนได้

1.4 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 และประกาศต่างๆ ของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่เกี่ยวข้องเป็นการอุดหนุนตามความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ และเป็นการอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้อันนำไปสู่การเปิดไต่สวนการอุดหนุนและการเรียกเก็บอากรตอบโต้ การอุดหนุนตามกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกา และแคนาดา ซึ่งการศึกษาวิเคราะห์การถูกไต่สวนการอุดหนุนและการใช้มาตรการเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนในกรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็ก จะนำไปสู่การนำเสนอเพื่อพิจารณาปรับปรุง เปลี่ยนแปลงพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ และประกาศต่างๆ ให้สอดคล้องกับกติกาตามกรอบความตกลงฯ ดังกล่าว

1.5 วิธีการดำเนินการวิจัย

การศึกษาโดยวิธีการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาวิเคราะห์ ข้อมูลจากเอกสารต่าง ๆ ได้แก่

- (1) ความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลก (Agreement on Subsidies and Countervailing Measures: SCM) รวมถึงคำวินิจฉัยขององค์กรระดับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกที่เกี่ยวข้องกับความตกลงฯ
- (2) พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2534 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 รวมถึงประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่เกี่ยวข้องกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี
- (3) กฎหมายภายในที่เกี่ยวข้องของประเทศสหรัฐอเมริกา และแคนาดาที่ไต่สวนและใช้มาตรการตอบโต้การอุดหนุนกับประเทศไทยตามขอบเขตที่ศึกษา
- (4) วิเคราะห์จากกรณีศึกษาที่ประเทศไทยถูกประเทศสหรัฐอเมริกา และแคนาดา ไต่สวนการอุดหนุนอุตสาหกรรมเหล็กที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- (1) ทำให้ทราบถึงลักษณะของสิทธิประโยชน์ทางภาษีประเภทต่างๆ ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2534 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544
- (2) ทำให้ทราบถึงการตีความในประเด็นการอุดหนุน การให้โดยเจาะจง และประเภทของการอุดหนุน ตามกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลกทั้งจากบทบัญญัติตามความตกลงฯ และแนวคำวินิจฉัยขององค์กรระดับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก
- (3) ทำให้ทราบถึงแนวการตีความในประเด็นการอุดหนุน การให้โดยเจาะจง และการอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้ตามกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกา และแคนาดา ทั้งนี้จากการที่ประเทศดังกล่าวได้สวนการอุดหนุนการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ในอุตสาหกรรมเหล็ก
- (4) การศึกษาวิจัยนี้นำไปสู่การเสนอเพื่อพิจารณาปรับปรุง เปลี่ยนแปลงพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ และประกาศต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีให้สอดคล้องกับกติกาตามกรอบความตกลงฯ
- (5) การศึกษาวิจัยนี้นำไปสู่การเตรียมความพร้อมของผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในการลดโอกาสการถูกเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนหรือการเตรียมตัวในการแก้ต่างเมื่อถูกโต้สวนการอุดหนุน

บทที่ 2

สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน

2.1 กฎหมายส่งเสริมการลงทุน

2.1.1 ลักษณะของการส่งเสริมการลงทุน

การลงทุนมีความสำคัญในการพัฒนาของประเทศ เพราะการลงทุนเป็นที่มาแห่งการผลิตสินค้าและบริการ ทำให้มีการว่าจ้างแรงงาน ทำให้เกิดเทคโนโลยีในการผลิตและบริการ และทั้งมีส่วนในการแสวงหาเงินตราต่างประเทศหรือประหยัดเงินตราต่างประเทศอีกด้วย เนื่องจากความสำคัญดังกล่าวของการลงทุน ประเทศต่างๆ จึงได้สนับสนุนและทำให้มีการลงทุนเกิดขึ้นในประเทศ ทั้งที่เป็นการลงทุนโดยคนในประเทศเองและการลงทุนจากต่างประเทศ การส่งเสริมการลงทุนจึงเป็นมาตรการที่สำคัญอย่างหนึ่งของรัฐในการที่จะทำให้เกิดการลงทุนขึ้น¹

2.1.2 หลักการส่งเสริมการลงทุน

การส่งเสริมการลงทุน คือ การชักจูงและเร่งรัดให้มีการลงทุนเกิดขึ้น วิธีการที่จะให้บรรลุป่าหมายในการส่งเสริมการลงทุนนี้ประกอบด้วยมาตรการทางกฎหมายและมาตรการที่มีใช้กฎหมาย

2.1.2.1 มาตรการทางกฎหมาย ได้แก่ วิธีการที่รัฐอาศัยอำนาจนิติบัญญัติออกกฎหมายให้สิทธิพิเศษ ให้หลักประกัน ความคุ้มครอง ตลอดจนการผ่อนผันและยกเว้นหลักกฎหมายอื่นๆ วิธีการเหล่านี้รวมเรียกว่า การให้สิ่งจูงใจทางกฎหมาย (Legal Incentives) หรือตามกฎหมายไทยเรียกว่า สิทธิและประโยชน์ หรือจะรวมเรียกในที่นี้ว่า สิทธิประโยชน์

2.1.2.2 มาตรการที่มีใช้กฎหมาย ได้แก่ การปรับปรุงภาวะเศรษฐกิจ การเมือง และสิ่งอำนวยความสะดวกพื้นฐาน เช่น การคมนาคม การขนส่ง สื่อสาร ท่าเรือ ให้เหมาะสมเป็นที่ดึงดูดต่อผู้ลงทุน

เหตุผลที่ต้องมีการส่งเสริมการลงทุนก็เนื่องจากรัฐบาลของประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่ โดยเฉพาะประเทศกำลังพัฒนา ได้เร่งรัดการพัฒนาทางเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมของประเทศเพื่อ

¹ โกศล ฉันทิกุล, คำอธิบายกระบวนวิชากฎหมายเกี่ยวกับการลงทุน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : แสงจันทร์ การพิมพ์, 2534), หน้า 39.

ยกระดับความเป็นอยู่ของประชาชน ในประเทศระบบเศรษฐกิจเสรีเห็นว่าภาคเอกชนมีส่วนช่วยในการพัฒนาทางเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมดังกล่าวโดยการลงทุน เพราะการลงทุนของเอกชนจะมีส่วนในการนำเข้ามาซึ่งเงินตราต่างประเทศ การจัดการและเทคโนโลยี ก่อให้เกิดการว่าจ้างงาน การใช้และพัฒนาทรัพยากรและวัตถุดิบในประเทศ จึงจำเป็นต้องส่งเสริมและสนับสนุนเพื่อให้เอกชนเข้ามามีส่วนในการลงทุนให้มากขึ้น ในส่วนที่เกี่ยวกับการลงทุนจากต่างประเทศก็เป็นที่ประจักษ์ว่า ในขณะที่ความต้องการการลงทุนจากต่างประเทศโดยประเทศผู้รับการลงทุนมีเพิ่มขึ้น แหล่งการลงทุนจากต่างประเทศซึ่งปกติจะมาจากประเทศที่พัฒนาแล้วมีอยู่จำกัด จึงทำให้มีการแข่งขันในระหว่างประเทศผู้รับการลงทุนในการที่จะชักจูงและดึงดูดการลงทุนจากต่างประเทศนั้นไปสู่ประเทศของตน²

2.1.3 วัตถุประสงค์และหลักการของการให้สิทธิประโยชน์

วัตถุประสงค์หลักของการให้สิทธิประโยชน์ คือ เพื่อเพิ่มอัตราผลตอบแทนการลงทุน เพื่อลดต้นทุนความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น³ ชดเชยความไม่พร้อมด้านปัจจัยที่เอื้ออำนวยความสะดวกในการลงทุนโดยเฉพาะอย่างยิ่งด้านสาธารณูปโภค

หลักการของการให้สิทธิประโยชน์ จึงมักก่อให้เกิดผลที่ทำให้กลไกตลาดสามารถสะท้อนให้เห็นถึงผลประโยชน์ภายนอกที่จะเกิดขึ้นจากการผลิต การชดเชยความแตกต่างระหว่างผลตอบแทนจากการลงทุนของเอกชนผู้ลงทุนกับของสังคม อย่างไรก็ตามหากสิทธิประโยชน์ที่ให้มากจนเกินกว่าความแตกต่างระหว่างผลตอบแทนทั้งสองดังกล่าวสังคมก็จะเป็นผู้ที่ต้องรับภาระต้นทุนที่เกิดขึ้น นอกจากนี้ยังสะท้อนให้เห็นถึงผลตอบแทนในระยะยาวจากการลดลงของต้นทุนต่อหน่วย แต่อาจทำให้เกิดอุตสาหกรรมแรกเริ่ม (Infant Industry) ไม่ยอมพัฒนา การให้สิทธิประโยชน์ยังเป็นการชดเชยต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการแทรกแซงของรัฐ เช่น การกำหนดเงื่อนไขต่างๆ และเพื่อชดเชยการเข้าไปรับภาระต้นทุนสาธารณะบางอย่างแทนรัฐ⁴ ได้แก่ กรณีที่นักลงทุนมีต้นทุนสูงขึ้นเนื่องจากการคมนาคมและสาธารณูปโภคในท้องถิ่นที่ไปลงทุนไม่เอื้ออำนวยต่อการผลิตสินค้า

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 39 – 40.

³ โสภณ ราชรักษา, “จะดึงดูดการลงทุนจากต่างประเทศอย่างไรดี,” วารสารส่งเสริมการลงทุน 5 (พฤษภาคม 2542): 22.

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 22.

2.1.4 ประเภทของสิทธิประโยชน์หลัก

สิทธิประโยชน์แบ่งตาม UNCTAD* มี 3 ประเภทหลัก ได้แก่⁵

2.1.4.1 สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Fiscal Incentives หรือ Tax Incentives)

การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีมักมีจุดประสงค์เพื่อลดภาระภาษีและเพิ่มอัตราผลตอบแทนจากการลงทุน ประเทศพัฒนาแล้วมักจะทำให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในเรื่องของการหักค่าเสื่อมราคา และการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนประเทศกำลังพัฒนาจะให้นโยบายการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และมักจะทำให้กับอุตสาหกรรมที่มีความสำคัญเป็นพิเศษ อุตสาหกรรมที่ก่อให้เกิดการพัฒนาส่วนภูมิภาค การส่งออก การค้นคว้า การวิจัยและพัฒนา

2.1.4.2 สิทธิประโยชน์ทางการเงิน (Financial Incentives)

สิทธิประโยชน์ทางการเงินครอบคลุมถึงการจัดหาเงินทุนเพื่อมาลงทุนในโครงการใหม่จากต่างประเทศ หรือเป็นเงินทุนที่ใช้ในการดำเนินการรวมทั้งเงินช่วยเหลือจากรัฐบาล (รวมถึงเงินลงทุน ต้นทุนการผลิตหรือการตลาด การฝึกอบรม และการวิจัยและพัฒนา การให้เครดิตในอัตราพิเศษสำหรับเงินกู้ยืม การประกันการกู้ยืมและเครดิตสำหรับการส่งออก) การให้เครดิต การประกันเครดิตในอัตราพิเศษ (ครอบคลุมถึงการขึ้นลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ความเสี่ยงด้านการยึดกิจการเป็นของรัฐ ความไม่สงบทางการเมือง) การร่วมหุ้นของรัฐบาล

สิทธิประโยชน์ทางการเงินมักใช้กันทั่วไปในประเทศที่พัฒนาแล้วมากกว่าประเทศกำลังพัฒนาซึ่งขาดแคลนทรัพยากรด้านเงินทุน

2.1.4.3 สิทธิประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวกับการเงิน (Non-financial Incentives)

สิทธิประโยชน์ประเภทนี้ ครอบคลุมการให้การสนับสนุนในด้านสาธารณูปโภค ด้านบริการ (รวมถึงการทำการศึกษาค่าความเป็นไปได้ของโครงการ การให้ข้อมูลการตลาด การให้คำปรึกษาแนะนำ การให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิคและการฝึกอบรม และโอกาสที่จะได้ทำสัญญา กับภาครัฐเป็นกรณีพิเศษ)

*

UNCTAD (United Nations Conference on Trade and Development) เป็นองค์กรหลักของสมัชชาสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา ตั้งขึ้นในปี พ.ศ. 2507 ที่นครเจนีวา ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ มีวัตถุประสงค์เพื่อกระตุ้นการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจและการพัฒนาโดยเฉพาะประเทศกำลังพัฒนา

⁵ บุษราคัม ศรีรัตน, "สิทธิประโยชน์การลงทุน...ถูกกวาดหรือยวบย," วารสารส่งเสริมการลงทุน 1 (มกราคม 2544) : 59-60.

โดยทั่วไปแล้วสิทธิประโยชน์ทางการเงินมีผลโดยตรงต่อโครงการในช่วงแรกๆ ที่เริ่มดำเนินกิจการเนื่องจากเป็นช่วงที่ต้องการใช้เงินทุนในการดำเนินการ ส่วนสิทธิประโยชน์ทางภาษีมีผลต่อการดำเนินการในช่วงหลัง เมื่อเริ่มมีการนำเข้าเครื่องจักร วัตถุดิบ และเริ่มผลิตแล้ว

2.2 สิทธิประโยชน์ทางภาษี

2.2.1 ลักษณะของสิทธิประโยชน์ทางภาษี

สิทธิประโยชน์ทางภาษี หมายถึง สิทธิประโยชน์ใดๆ ซึ่งทำให้ภาระทางภาษีอากรของกิจการลดลง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำไปสู่การลงทุนโดยเฉพาะในโครงการหรือหน่วยงานทางเศรษฐกิจใดๆ กล่าวคือสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเป็นสิทธิประโยชน์ที่มีวัตถุประสงค์ในการลดภาระภาษีและเพิ่มอัตราผลตอบแทนจากการลงทุน

ลักษณะของสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นข้อยกเว้นจากบทบัญญัติของกฎหมายทั่วไป ตัวอย่างของสิทธิประโยชน์ทางภาษี ได้แก่ การลดอัตราภาษีที่คำนวณจากฐานกำไร การยกเว้นภาษีเงินได้ กฎเกณฑ์ทางบัญชีที่ยอมให้คิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง การใช้ขาดทุนสะสมเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี การลดภาษีศุลกากรสำหรับการนำเข้าเครื่องจักร เครื่องมืออุปกรณ์ ส่วนประกอบและวัตถุดิบ การเพิ่มภาษีศุลกากรเพื่อปกป้องตลาดภายในประเทศในบางกรณี เป็นต้น⁶

2.2.2 บทบาทของสิทธิประโยชน์ทางภาษี

สิทธิประโยชน์ทางภาษีมักมีบทบาทต่อการชักจูงการลงทุนทั้งจากภายในประเทศและต่างประเทศ โดยการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อสนองเป้าหมายต่างๆ ในทางเศรษฐกิจของรัฐบาล สิทธิประโยชน์ทางภาษีจึงเป็นเครื่องมือในการจูงใจการลงทุนในภาคอุตสาหกรรมที่รัฐบาลให้ความสำคัญและเป็นเป้าหมายในการพัฒนาประเทศ รวมถึงการลงทุนในพื้นที่ทางภูมิศาสตร์หรือภูมิภาคที่ต้องการพัฒนา การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจึงมักมีเงื่อนไขกำกับด้วยเสมอ เช่น การกำหนดให้การลงทุนต้องมีการก่อให้เกิดสาธารณูปโภคในพื้นที่ทางภูมิศาสตร์หรือภูมิภาคใดที่มีการลงทุน ต้องมีการถ่ายทอดเทคโนโลยีจากต่างประเทศ หรือมีการจ้างแรงงานที่แน่นอน รัฐบาลประเทศต่างๆ มักใช้การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมการลงทุน คำนึงถึงความสอดคล้องกับเป้าหมายในด้านต่างๆ ของรัฐบาล ได้แก่⁷

⁶ UNCTAD, *Tax Incentives and Foreign Direct Investment: A Global Survey* (New York : United Nations, 2000), p. 4.

⁷ Ibid., p. 9.

1) การส่งเสริมการส่งออก

สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ให้ เช่น การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับสินค้าหลัก รวมถึง อุปกรณ์ วัสดุดิบ ชิ้นส่วน และปัจจัยการผลิตที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการผลิต, การยกเว้นอากรขาออก, การให้สิทธิพิเศษสำหรับรายได้จากการส่งออกสินค้า, การลดภาษีเงินได้สำหรับกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ, เครดิตภาษีสำหรับการขายภายในประเทศที่ตอบสนองการส่งออก การชดเชยอากร เครดิตภาษีสำหรับอากรขาเข้าที่จ่ายสำหรับการนำเข้าวัสดุดิบ, เครดิตภาษีเงินได้สำหรับการใช้วัสดุดิบในประเทศสุทธิเพื่อการส่งออก, การหักลดค่าใช้จ่ายต่างประเทศ และการช่วยเหลือด้านเงินทุนสำหรับอุตสาหกรรมส่งออก, การลดภาษีเงินได้หรือเครดิตภาษีสำหรับมูลค่าเพิ่มสุทธิ

2) การถ่ายทอดเทคโนโลยี

สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ให้ เช่น การคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรในอัตราเร่ง, การลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้, การยอมให้หักค่าใช้จ่ายในการอบรมและพัฒนาเป็นพิเศษ, การลดการจ่ายเงินเข้ากองทุนเพื่อสังคม

3) การจ้างแรงงานและการฝึกอบรมและพัฒนา

สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ให้ เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้, การยอมให้หักค่าใช้จ่ายในการอบรมและพัฒนาโดยดูจำนวนรวมของพนักงาน(ลูกจ้าง), การลดการจ่ายเงินเข้ากองทุนเพื่อสังคม

4) เพื่อเพิ่มศักยภาพให้อุตสาหกรรมภายในประเทศ

สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ให้ ได้แก่ การยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล จากอัตราปกติ, การให้ใช้ยอดขาดทุนสะสมในการหักยอดกำไรที่ใช้ในการคำนวณภาษี, การหักภาษีเงินได้โดยใช้ฐานของค่าใช้จ่ายด้านการตลาดและการส่งเสริมการขาย, การลดภาษีเงินได้จากฐานยอดขายรวม

5) ส่งเสริมการลงทุนในประเภทกิจการที่ให้ความสำคัญ หรือการลงทุนในส่วนภูมิภาค

สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ให้ เช่น การยกเว้นอากรขาเข้าสินค้าหลัก อุปกรณ์ วัสดุดิบ ชิ้นส่วน และปัจจัยการผลิตที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการผลิต, การให้คิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรในอัตราเร่ง, การยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลจากอัตราปกติ, ยอมให้มีการลงทุนหรือการลงทุนใหม่, การยอมให้หักค่าใช้จ่ายในการอบรมและพัฒนาเป็นพิเศษ, การให้ใช้ยอดขาดทุนสะสมในการลดยอดกำไรที่ใช้ในการคำนวณภาษี และการปฏิบัติเป็นพิเศษสำหรับผลได้จากทุน

2.2.3 ประเภทของสิทธิประโยชน์ทางภาษี

สิทธิประโยชน์ทางภาษีมียหลายประเภท ซึ่งอาจกล่าวถึงได้ดังนี้⁸

1) การลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล(Reduced corporate income tax rate)

เป็นการกำหนดอัตราภาษีที่ต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราปกติ ซึ่งมักจะลดอัตราดังกล่าวให้เป็นการชั่วคราว

2) การใช้ขาดทุนสะสมเพื่อประโยชน์ทางภาษี (Loss carry forward)

เป็นกรณีที่ยอมให้ใช้ขาดทุนสะสมไปหักจากยอดกำไรสุทธิก่อนคำนวณภาษีทั้งกรณีกำไรสุทธิในปีถัดจากที่มีขาดทุนสะสมและในปีก่อนที่จะมีขาดทุนสะสมนั้น โดยมีผลให้อัตราภาษีที่แท้จริงที่ผู้ประกอบการต้องเสียต่ำลง วิธีการนี้จะเป็นประโยชน์กับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่เกิดผลขาดทุนในช่วงแรกของการดำเนินการ เช่น ใน 2 – 3 ปีแรกที่มีค่าใช้จ่ายสูงกว่ารายได้ ซึ่งเกิดจากค่าใช้จ่ายบางประเภท เช่น ค่าใช้จ่ายในการผลิต และค่าใช้จ่ายการตลาด

3) การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (Tax holidays)

เป็นรูปแบบทั่วไปของสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิที่มีที่มาจากรายได้ของกิจการที่รัฐบาลให้การส่งเสริมโดยยกเว้นให้ชั่วคราวภายในช่วงระยะเวลาใดๆ ซึ่งมักจะเป็นช่วงระยะเวลาเริ่มต้นของการประกอบการ วิธีนี้เป็นรูปแบบพื้นฐานของสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ประเทศกำลังพัฒนาและประเทศที่มีเศรษฐกิจที่ต้องการดึงดูดการลงทุนใช้กัน บทบัญญัตินี้อาจให้การยกเว้นภาษีอื่นๆ ด้วยก็ได้ อย่างไรก็ตามการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้จะมีการจำกัดระยะเวลาเป็นจำนวนปีไว้ และอาจมีการยกเว้นให้แก่ภาระภาษีอื่นๆ ด้วยก็ได้

4) ค่าเผื่อเงินลงทุน (Investment allowances)

หมายถึงจำนวนเงินที่จะถูกหักออกจากเงินได้ที่ต้องเสียภาษีโดยมีจำนวนที่สูงกว่าค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ที่ใช้ในการลงทุน

ค่าเผื่อเงินลงทุนมี 2 ประเภท ได้แก่

(1) การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง (Accelerated depreciation)

เป็นกรณีที่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสามารถตัดบัญชีสินทรัพย์โดยคำนวณค่าเสื่อมราคาในระยะเวลาที่สั้นกว่าที่หลักการบัญชีที่กำหนดให้คำนวณค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งานของทรัพย์สิน มีผลให้เกิดค่าใช้จ่ายที่นำไปหักจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิทาง

⁸ Ibid., p.11 – 14.

ภาษีในปีต้นๆ ที่มีการนำทรัพย์สินมาลงทุนมากขึ้นกว่าปกติ ซึ่งมีผลให้กำไรสุทธิที่จะต้องนำไปคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลต่ำลงอันเป็นการลดภาระภาษีให้วิสาหกิจหรือเกิดผลขาดทุนที่ไม่มีภาระภาษีเลย วิธีนี้จึงมิได้เปลี่ยนแปลงยอดรวมของต้นทุนเงินทุนสินทรัพย์ที่นำไปคำนวณค่าเสื่อมราคา แต่เป็นกรณีที่รัฐยอมลดภาระภาษีให้หลังจากที่มีการลงทุนแล้ว

(2) การยอมให้หักต้นทุนเงินทุนเป็นหลายเท่าของต้นทุนจริง (enhanced deduction)

ได้แก่ การยอมให้วิสาหกิจนำเงินทุนที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนดมาหักเป็นต้นทุนได้ 1.5 เท่า หรือ 2 เท่า ของต้นทุนจริง เนื่องจากในช่วงแรกที่มีโครงการลงทุนมักมีค่าใช้จ่ายลงทุนที่สูง (involving high capital expenditure) จึงยอมให้นำประโยชน์ดังกล่าวไปใช้ในการหักกลับกับภาระภาษีในอนาคต

5) การเครดิตภาษีเงินลงทุน (Investment tax credits)

รูปแบบนี้มี 2 กรณี ได้แก่

(1) แบบอัตราเดียว (a flat investment tax credit) คือ การได้รับค่าใช้จ่ายการลงทุนในอัตราคงที่ที่เกิดขึ้นในปีที่มีเป้าหมายลงทุน

(2) แบบอัตราที่เพิ่มขึ้น (incremental investment tax credit) คือ การได้รับค่าใช้จ่ายการลงทุนในอัตราคงที่ในปีใดๆ ที่เกินกว่าฐานที่ใช้โดยทั่วไป ได้แก่ moving-average lose (เช่น ค่าใช้จ่ายการลงทุนเฉลี่ยซึ่งผู้จ่ายภาษีได้จ่ายไปใน 3 ปีก่อนหน้านี้) เหตุผลเบื้องหลังคือเพื่อปรับปรุงเป้าหมายของการบรรเทาค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นซึ่งอาจจะไม่ได้เกิดในช่วงที่ไม่มีการบรรเทาภาระภาษี

ในบางประเทศอาจใช้เครดิตภาษีเงินลงทุนได้เฉพาะในปีที่มีเงินได้โดยทั่วไป อย่างไรก็ตามอาจมีการใช้เครดิตที่ยังไม่ได้ใช้ดังกล่าวโดยยกยอดไปใช้หักกลับกับภาระภาษีในอนาคตได้โดยจำกัดจำนวนปีที่น่าไปใช้นั้น

6) การลดภาษีเงินปันผลและดอกเบี้ยที่จ่ายไปต่างประเทศ (Reduced taxes on dividends and interest paid abroad)

ปกติรัฐบาลมักจะเก็บภาษีกรณีที่นักลงทุนต่างประเทศส่งเงินปันผลออกนอกประเทศ ภาษีประเภทนี้ถูกลดลงเพื่อดึงดูดการลงทุนจากนักลงทุนต่างชาติ

7) การปฏิบัติเป็นพิเศษกับผลได้ของเงินลงทุนระยะยาว (Preferential treatment of long-term capital gains)

วัตถุประสงค์ที่มีการปฏิบัติเป็นพิเศษกับผลได้ของเงินลงทุนระยะยาว คือต้องการกระตุ้นให้นักลงทุนคงเงินลงทุนไว้ในระยะเวลาที่ยาวนานขึ้น โดยในหลายประเทศมีการปฏิบัติเป็น

พิเศษสำหรับค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินในมูลค่าของเงินทุนซึ่งวิสาหกิจถือ หากมีการถือเงินทุนหรือทรัพย์สินเกินกว่าเวลาที่กำหนด (มักพบว่าอยู่ระหว่าง 6 เดือนถึง 1 ปี) โดยปกติผลได้ของเงินลงทุนระยะยาวจะมีการเก็บภาษีในอัตราที่หนึ่งของอัตรากำไรสุทธิของผลได้ของเงินลงทุนระยะสั้น (ส่วนใหญ่ผลได้ในเงินลงทุนระยะสั้นจะเสียภาษีในอัตรากำไรเดียวกับเงินได้ทั่วไป)

8) การให้หักค่าใช้จ่ายที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนด(Deductions for qualifying expenses)

บางประเทศใช้วิธีนี้เพื่อกระตุ้นพฤติกรรมของนักลงทุนผ่านระบบภาษี โดยยอมให้นำค่าใช้จ่ายบางประเภทมาหักในทางภาษีได้มากกว่าค่าใช้จ่ายจริงที่เกิดขึ้น เช่น ยอมให้หักค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมและพัฒนา ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา และค่าใช้จ่ายการตลาดสำหรับการส่งออก

9) การยกเว้นหรือลดภาษีศุลกากร (Zero or reduced tariffs)

รัฐบาลอาจให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรได้ 2 แบบ ได้แก่การที่รัฐบาลอาจลดหรือกำจัดภาษีศุลกากรสำหรับการนำเข้าเครื่องจักรที่ใช้ลงทุน รวมถึงส่วนประกอบสำหรับโครงการลงทุนที่มีคุณสมบัติซึ่งจะมีผลกระทบในการลดต้นทุนการลงทุน หรือการที่รัฐบาลอาจเพิ่มอัตรากำไรสุทธิในการผลิตขั้นสุดท้ายของนักลงทุนเพื่อปกป้องตลาดภายในประเทศจากการแข่งขันการนำเข้า อย่างไรก็ตามการใช้มาตรการตั้งกำแพงภาษีศุลกากรได้ลดบทบาทลงในหลายทศวรรษที่ผ่านมาเนื่องจากประเทศกำลังพัฒนาได้ลดอัตรากำไรสุทธิศุลกากรภายใต้ความตกลงองค์การการค้าโลกและภายใต้ความตกลงการค้าในหลายภูมิภาค นอกจากนี้ในหลายๆ ประเทศกำลังพัฒนาได้มีบทสรุปว่าการกระตุ้นการลงทุนโดยใช้การตั้งกำแพงภาษีศุลกากรทำให้เกิดความด้อยประสิทธิภาพ ต้นทุนสูงและเบี่ยงเบนโครงสร้างอุตสาหกรรม

10) การหักจากฐานการจ้างงาน (Employment-based deductions)

ในหลายประเทศรัฐบาลได้กำหนดให้วิสาหกิจบริจาคเงินช่วยเหลือสังคมโดยเฉพาะวิสาหกิจใหม่ ดังนั้นในการกระตุ้นการลงทุนในภาคอุตสาหกรรมใดหรือพื้นที่ทางภูมิศาสตร์ใดนั้น รัฐบาลอาจลดการบริจาคให้แก่สังคมหรือให้การเครดิตภาษีโดยดูจากฐานจำนวนการจ้างงาน แต่มีบางประเทศเช่น บัลแกเรีย ได้มีการปฏิบัติในเรื่องการจ้างงานในอีกด้านหนึ่งคือมีการเสนอให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการขยายจุดประสงค์ของการจัดให้มีงานทำแก่บุคคลที่ไม่อาจหางานเองได้

11) การให้เครดิตภาษีสำหรับมูลค่าที่เพิ่มขึ้น (Tax credits for value addition)

รัฐบาลอาจให้เครดิตภาษีสำหรับมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในกระบวนการหรือสำหรับการซื้อในประเทศสุทธิ (net local content) ของผลผลิต (หมายถึงมูลค่าขายหักค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ ฝายทุนและมูลค่าของการนำเข้าวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น)

12) การลดอัตราภาษีหรือเครดิตภาษีสำหรับรายได้ที่มาจากเงินตราต่างประเทศที่ แข็งค่า (Tax reductions/credits for foreign hard currency earnings)

เหตุผลหนึ่งที่ประเทศกำลังพัฒนาทั้งหลายสนับสนุนการส่งออก คือ การได้มาซึ่งเงินตราต่างประเทศในสกุลที่มีการแข็งค่าอย่างเพียงพอ ไม่เพียงแต่การได้มาจากการส่งออกเท่านั้น แต่รวมถึงอุตสาหกรรมทั้งหลายในภาคบริการได้แก่ การท่องเที่ยวและโรงแรม ซึ่งรัฐบาลจะให้การลดภาระภาษีหรือให้เครดิตภาษีโดยพิจารณาจากศักยภาพในการได้มาซึ่งเงินตราต่างประเทศที่แข็งค่าดังกล่าว

จากการสำรวจของ UNCTAD ในรายงานเรื่องเดียวกันที่กล่าวข้างต้นพบว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ใช้กันมากที่สุดได้แก่ การลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจากอัตราปกติ และการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (Tax holiday) รองลงมาได้แก่ การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร เครื่องมือเครื่องใช้ ในการลงทุนรวมถึงวัตถุดิบและส่วนประกอบที่สำเร็จรูป การคืนอากร การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง การลดกำไรขั้นต้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษีเงินได้เป็นกรณีพิเศษ การอนุญาตให้มีการลงทุนและการลงทุนใหม่ และการยอมให้ลดการบริจาคมให้แก่สังคม เป็นต้น⁹

2.2.4 หลักการในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษี

หลักการในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีมีการพิจารณาจากปัจจัยหรือฐานต่าง ๆ และประเภทของสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่รัฐบาลให้มีความสัมพันธ์ในการกำหนดสิทธิประโยชน์ ซึ่งอาจสรุปตามตาราง 2.1 ได้ดังนี้

⁹ ibid., p. 4.

ตาราง 2.1 หลักการในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษี

ฐานที่ใช้พิจารณา สำหรับหลักการ ในการกำหนดสิทธิ ประโยชน์ทางภาษี	ประเภทของสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่สัมพันธ์กับหลักการในการกำหนด สิทธิประโยชน์ทางภาษี
1. ฐานกำไรหรือรายได้	<ul style="list-style-type: none"> ● การลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ● การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ● การใช้ขาดทุนสะสมเพื่อประโยชน์ทางภาษี
2. ฐานเงินทุนในการ ลงทุน	<ul style="list-style-type: none"> ● การลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ● การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ● การใช้ขาดทุนสะสมเพื่อประโยชน์ทางภาษี
3. ฐานแรงงาน	<ul style="list-style-type: none"> ● การลดเงินบริจาคให้แก่สังคม ที่ให้หักจากกำไรทางภาษีโดยพิจารณาจากจำนวนลูกจ้างหรือค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับแรงงาน
4. ฐานยอดขาย	<ul style="list-style-type: none"> ● การลดภาษีเงินได้ โดยพิจารณาจากยอดขายรวม
5. ฐานมูลค่าเพิ่ม	<ul style="list-style-type: none"> ● การลดภาษีเงินได้หรือการให้เครดิตโดยพิจารณาจากผลผลิตที่ไว้วัตถุดิบในประเทศสุทธิ ● การได้รับเครดิตภาษีเงินได้โดยพิจารณาจากมูลค่ากำไรสุทธิ
6. ฐานค่าใช้จ่าย พิเศษอื่นๆ	<ul style="list-style-type: none"> ● การลดภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยพิจารณาจากค่าใช้จ่ายบางประเภท เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการตลาดและกิจกรรมส่งเสริมการขาย
7. ฐานการนำเข้า	<ul style="list-style-type: none"> ● การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับสินค้าฝ่ายทุน เครื่องจักร หรือวัตถุดิบ ส่วนประกอบและสิ่งที่ใช้ในการผลิตต่างๆ อันเกี่ยวข้องกับกระบวนการผลิต
8. ฐานการส่งออก	<ul style="list-style-type: none"> ● บัณฑิตที่เกี่ยวข้องกับการผลิต เช่น การยกเว้นอากรขาออก การปฏิบัติทางภาษีเป็นพิเศษสำหรับรายได้จากการส่งออก การลดภาษีเงินได้สำหรับกิจกรรมที่ได้มาซึ่งเงินตราต่างประเทศเป็นพิเศษ หรือจากการผลิตเพื่อส่งออก เครดิตภาษีสำหรับการขายในประเทศที่ตอบแทนสำหรับการส่งออก ● เกี่ยวข้องกับบัณฑิตในการผลิต เช่น การชดเชยอากร เครดิตภาษีสำหรับอากรที่จ่ายแก่วัตถุดิบหรือวัสดุนำเข้า เครดิตภาษีเงินได้สำหรับการใช้ชิ้นส่วนในประเทศสุทธิเพื่อการส่งออก การหักค่าใช้จ่ายของต่างประเทศและการยอมให้ด้านเงินทุนสำหรับอุตสาหกรรมส่งออก

ที่มา : UNCTAD อ้างถึงใน "Tax Incentives : issues and trends," *Tax Incentives and Foreign Direct Investment: A Global Survey* : 2000, p.12

2.3 สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ

2.3.1 บทบัญญัติเรื่องสิทธิประโยชน์ทางภาษี

2.3.1.1 ความทั่วไป

กฎหมายส่งเสริมการลงทุนของไทยมีลักษณะเป็นกฎหมายการลงทุนโดยทั่วไป (Investment Law) ที่ให้สิทธิประโยชน์ทั้งการลงทุนจากต่างประเทศและการลงทุนของนักลงทุนในประเทศเท่าเทียมกัน กฎหมายเกี่ยวกับการส่งเสริมการลงทุนที่กำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับการลงทุนในประเทศไทยที่สำคัญ ได้แก่

- 1) พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520
- 2) พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ.2522
- 3) พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2482
- 4) กฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียม
- 5) พระราชบัญญัติชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. 2524
- 6) ประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการลดหย่อนอัตราภาษี หรือการบรรเทาภาระภาษี เช่น

(1) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษี (ฉบับที่ 394) พ.ศ. 2545 ซึ่งเป็นการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

(2) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน (ฉบับที่ 319) พ.ศ. 2541 และ(ฉบับที่ 395) พ.ศ. 2545 ซึ่งเป็นการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 โดยเพิ่มเติมการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี และการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์ และอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ให้สอดคล้องกับอายุการใช้งานและเพิ่มเติมการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินประเภทอาคารโรงงานและเครื่องจักร ตามลำดับ

(3) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร(ฉบับที่ 288) พ.ศ. 2538 ซึ่งยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 50 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมให้แก่ลูกจ้างของบริษัท

(4) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้น รัษฎากร(ฉบับที่ 297) พ.ศ. 2539 ซึ่งยกเว้นภาษีเงินได้ร้อยละ 100 ของรายจ่ายส่วนที่จ่ายไปเป็น ค่าจ้างเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี

2.3.1.2 วิวัฒนาการของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

ในการวิจัยนี้มุ่งศึกษาสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการ ลงทุนฯ โดยจะกล่าวถึงความเป็นมาและวิวัฒนาการของกฎหมายฉบับนี้พอสังเขป ดังต่อไปนี้

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เป็นกฎหมายที่ใช้จนถึงปัจจุบัน สาระสำคัญของกฎหมายฉบับนี้ได้เพิ่มมาตรการจูงใจด้านการลงทุนเพื่อส่งออก มีการคุ้มครอง อุตสาหกรรมภายในประเทศมากขึ้น และเน้นเรื่องการอำนวยความสะดวก ตลอดจนการแก้ไข ปัญหาต่างๆ ที่เป็นอุปสรรคต่อการลงทุนมากขึ้น เมื่อปลายปี พ.ศ. 2534 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 เนื่องจากรัฐบาลนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม มาใช้แทนภาษีการค้า ต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและความคุ้มค่าในการให้สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรของรัฐ และ เพื่อให้คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีความคล่องตัวและมีความยืดหยุ่นมากขึ้นในการให้สิทธิ ประโยชน์ด้านภาษีอากรตามความเหมาะสมของสภาวะทางเศรษฐกิจและสอดคล้องกับสภาวะด้าน การคลังของรัฐ ซึ่งมีผลบังคับใช้สำหรับโครงการที่ได้รับอนุมัติให้การส่งเสริมการลงทุนตั้งแต่วันที่ 1 ธันวาคม 2544 เป็นต้นมา จนถึงปัจจุบัน ซึ่งตามกฎหมายฉบับนี้มีสาระสำคัญที่แตกต่างจากฉบับ ก่อน คือ การกำหนดวงเงินที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการ ส่งเสริมการลงทุน โดยพิจารณาสัดส่วนของเงินลงทุนโดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน ทั้งนี้ได้ ออกประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป.12/2544¹⁰ ได้กำหนดให้โครงการที่ได้รับ การส่งเสริมการลงทุนตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2543¹¹ และ 2/2543¹² ที่ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลาตามเขตที่ตั้งแล้ว ให้กำหนดการยกเว้นภาษีเงินได้นิติ บุคคลรวมกันไม่เกินร้อยละ 100 ของเงินลงทุนโดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน นอกจากนี้ ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 1/2543 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการ

¹⁰ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "ประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป.12/2544 เรื่องการกำหนดสัดส่วน หลักเกณฑ์ และวิธีการคำนวณการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล," 7 ธันวาคม 2544.

¹¹ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2543 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน," 1 สิงหาคม 2543.

¹² สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2543 เรื่อง ประเภท ขนาด และเงื่อนไขของกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน," 1 สิงหาคม 2543.

ลงทุนได้กำหนดหลักเกณฑ์การให้สิทธิและประโยชน์ตามผลการดำเนินงานในข้อ 8 โดยได้กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องรายงานผลการดำเนินงานของโครงการให้สำนักงานตรวจสอบก่อนที่จะอนุญาตให้ใช้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรในปีนั้นๆ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด เพื่อให้การให้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรมีประสิทธิภาพและสามารถตรวจสอบได้ว่าการใช้สิทธิและประโยชน์มีความถูกต้องและสอดคล้องกับเงื่อนไขการให้การส่งเสริมอย่างแท้จริง อีกทั้งเพื่อให้ผู้ได้รับส่งเสริมมีการบริหารจัดการองค์การที่ดี

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 มีลักษณะตามกฎหมายลงทุนที่เป็นบทบัญญัติทางกฎหมายที่ใช้ส่งเสริมการลงทุนทั้งจากต่างประเทศ (Foreign Direct Investment: FDI) และการส่งเสริมการลงทุนในประเทศอยู่ในฉบับเดียวกัน ซึ่งมีโครงสร้างในสาระสำคัญในเรื่องหลักประกันและความคุ้มครอง การอนุญาต และสิทธิประโยชน์ ในส่วนบทบัญญัติที่เกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอยู่ในหมวด 3 มาตรา 28 ถึง 36 โดยมีคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีอำนาจหน้าที่ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนนี้¹³ ซึ่งในการปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ นี้ คณะกรรมการจะมอบอำนาจให้สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกระทำการใดๆ แทน หรือแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อให้กระทำการใดๆ ตามที่มอบหมาย¹⁴ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีอำนาจหน้าที่หลักประการหนึ่งคือ ปฏิบัติตามมติของคณะกรรมการหรือตามที่คณะกรรมการมอบหมาย¹⁵ ในทางปฏิบัติของการบริหารจัดการการส่งเสริมการลงทุนซึ่งรวมถึงการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจึงได้มีการออกประกาศต่างๆ โดยคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ประกาศที่สำคัญคือ ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนในเรื่องหลักเกณฑ์และนโยบายการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งเป็นแนวทางในการดำเนินการขอและอนุมัติให้การส่งเสริมการลงทุนให้ เป็นไปตามกฎหมายและเป้าหมาย มีหลักการและหลักเกณฑ์ที่ค่อนข้างโปร่งใส นอกจากนี้ยังมีการออกประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและระเบียบสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนตามที่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนให้อำนาจไว้เพื่อให้มีผลในทางปฏิบัติ ทั้งนี้ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้มีการใช้อำนาจตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ในการออกประกาศและระเบียบในการกำหนดเงื่อนไข วิธีการในการให้สิทธิประโยชน์ ปรับปรุงแก้ไข ยกเลิก หรือออกหลักเกณฑ์วิธีการรวมทั้งแนวปฏิบัติใหม่ เพื่อให้ประกาศฯ ดังกล่าวมีเหมาะสมและสอดคล้องกับนโยบายการส่งเสริมการลงทุนในช่วงเวลาต่างๆ ดังนี้พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนจึงมีลักษณะเด่นที่มีความยืดหยุ่นในการใช้และการบริหารจัดการการส่งเสริมการลงทุนโดยมิต้องให้

¹³ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 6

¹⁴ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 11

¹⁵ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 13

กระบวนการแก้ไขพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ในหลักเกณฑ์เงื่อนไขต่างๆ ซึ่งต้องผ่านกระบวนการร่างกฎหมายและขั้นตอนต่างๆ ทางนิติบัญญัติที่ยาวนานและอาจไม่ทันต่อสถานการณ์ในการส่งเสริมการลงทุนและการลงทุนในช่วงเวลาหนึ่งๆ

ในการวิจัยนี้จะได้นำเสนอเนื้อหาและการวิเคราะห์สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ในหัวข้อ 2.3.2 หลักเกณฑ์และนโยบายการส่งเสริมการลงทุนที่มีสาระสำคัญต่อการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในหัวข้อ 2.3.3 ตามลำดับ

2.3.2 วิเคราะห์ประเภทสิทธิประโยชน์ทางภาษีและฐานที่ใช้พิจารณาสำหรับหลักการในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ

ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ประกอบด้วยสิทธิประโยชน์ทางภาษีในประเภทต่างๆ การแบ่งประเภทนี้เป็นการแบ่งตามลักษณะการให้สิทธิประโยชน์ซึ่งมีทั้งกรณีทั่วไปกรณีพิเศษ และการให้สิทธิประโยชน์แก่บุคคลที่มีผู้ใช้ผู้ได้รับการส่งเสริมโดยตรง โดยอธิบายถึงหลักเกณฑ์เงื่อนไขสำคัญในการใช้สิทธิประโยชน์ประกอบด้วย สำหรับหัวข้อ 2.3.2.1 และ 2.3.2.2 เป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีทั่วไปที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริม หัวข้อ 2.3.2.3 และ 2.3.2.4 เป็นสิทธิประโยชน์พิเศษสำหรับเขตส่งเสริมการลงทุนและเพื่อการส่งออกซึ่งมีทั้งสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีศุลกากรที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมเช่นกัน ส่วนหัวข้อ 2.3.2.5 และ 2.3.2.6 เป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ให้แก่บุคคลภายนอกที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน อย่างไรก็ตามในแต่ละหัวข้อที่จะกล่าวถึงประเภทของสิทธิประโยชน์ทางภาษีจะมีการเปรียบเทียบกับการจัดประเภทสิทธิประโยชน์ทางภาษีและฐานที่ใช้พิจารณาสำหรับหลักการในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีในทางสากลซึ่งกล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 2.2.3 และ 2.2.4 ด้วยดังนี้

2.3.2.1 สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคล

สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีทั่วไปที่ให้การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือ Tax holiday นี้ได้มีการบัญญัติในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 มาตรา 31 ดังนี้

มาตรา 31 ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามที่คณะกรรมการประกาศกำหนด ทั้งนี้ ให้พิจารณากำหนดเป็นสัดส่วนของเงินลงทุนโดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน ซึ่งต้องมีกำหนดเวลาไม่เกินแปดปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น

ในกรณีที่เกิดกิจการใดเป็นกิจการที่มีความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อประเทศเป็นพิเศษตามที่คณะกรรมการประกาศกำหนด ให้ผู้ได้รับการส่งเสริมในกิจการดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมที่กำหนดเวลาตามที่คณะกรรมการกำหนด ซึ่งต้องไม่เกินแปดปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น

รายได้ที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการตามวรรคหนึ่ง หรือวรรคสอง แล้วแต่กรณี ให้รวมถึงรายได้จากการจำหน่ายผลพลอยได้และรายได้จากการจำหน่ายสินค้าสำเร็จรูปตามที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควร

ในกรณีที่ประกอบกิจการขาดทุนในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง หรือวรรคสอง แล้วแต่กรณี คณะกรรมการอาจอนุญาตให้ผู้ได้รับการส่งเสริมนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลานั้นไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำหนดเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลานั้น โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้

การคำนวณเงินลงทุนตามวรรคหนึ่งให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการประกาศกำหนด

สำหรับมาตรา 31 นี้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 ธันวาคม 2544 สาระสำคัญที่มีการแก้ไข ได้แก่ กำหนดสัดส่วนการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยพิจารณาเป็นสัดส่วนของเงินลงทุน ยกเลิกการกำหนดจำนวนปีขั้นต่ำที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนี้จากเดิมที่กำหนดไว้ 3 ปี และมีการกำหนดให้เป็นดุลยพินิจของคณะกรรมการในการอนุญาตให้มีการนำขาดทุนสะสมที่เกิดขึ้นในช่วงที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปใช้หลังจากระยะเวลาดังกล่าวซึ่งเปลี่ยนแปลงจากบทบัญญัติเดิมที่ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามวรรคหนึ่งจะได้สิทธิประโยชน์ในเรื่องการนำขาดทุนสะสมไปด้วยกัน ทั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและความคุ้มค่าในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีให้สอดคล้องกับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ซึ่งผู้บริหารเห็นว่าจะไม่กระทบต่อการลงทุน รวมทั้งไม่มีผลต่อการชักจูงการลงทุนจากต่างประเทศและความมั่นใจของนักลงทุนทั้งภายในประเทศและจากต่างประเทศด้วย เพราะยุทธศาสตร์ส่งเสริมการลงทุนของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะเน้นปรับปรุงและเสริมสร้างบรรยากาศการลงทุนที่ดี รวมถึงการช่วยลดปัญหาอุปสรรคต่อการลงทุนซึ่งเป็นต้นทุนแฝงของภาคเอกชน

ในการใช้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้มีหลักเกณฑ์วิธีการว่าผู้ได้รับการส่งเสริมต้องได้รับอนุญาตเปิดดำเนินการจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและในการนับระยะเวลายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่เริ่มมีรายได้ครั้งแรกจากการประกอบ

กิจการที่ได้รับการส่งเสริม¹⁶ โดยในการพิจารณาอนุญาตเปิดดำเนินการให้ถือวันที่ผู้ได้รับการส่งเสริมมีรายได้ครั้งแรกจากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมเป็นวันเปิดดำเนินการ ซึ่งผู้ได้รับการส่งเสริมต้องยื่นขอเปิดดำเนินการพร้อมกับเอกสารประกอบตามที่สำนักงานกำหนด ไม่ว่าจะได้มีการเริ่มการผลิต หรือเริ่มมีรายได้แล้ว หรือได้ดำเนินการมาเป็นเวลานาน หรือกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับอนุญาตหรือได้รับความเห็นชอบจากหน่วยงานอื่นแล้วหากเป็นประเภทกิจการที่ต้องได้รับอนุญาตหรือความเห็นชอบจากหน่วยงานอื่น¹⁷

สำหรับประเภทของรายได้ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 31 นี้ต้องมีการระบุไว้ในบัตรส่งเสริม โดยระบุระยะเวลาที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ด้วย

เนื่องจากภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นรายได้ของรัฐบาลที่มีการบริหารจัดการโดยกรมสรรพากรซึ่งใช้กฎหมายตามประมวลรัษฎากรเป็นเครื่องมือและผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องถือปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าวนั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงต้องอยู่ภายใต้กฎเกณฑ์ของกรมสรรพากรด้วย ดังนั้นการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากร¹⁸ ซึ่งรวมถึงกฎหมายลำดับรอง และแนวทางตามข้อหารือกรมสรรพากรด้วยประเด็นที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์เงื่อนไขในการได้รับสิทธิประโยชน์ที่สำคัญ ได้แก่

1) ประเภทรายได้

สำหรับประเภทของรายได้ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 31 นี้ต้องมีการระบุไว้ในบัตรส่งเสริม โดยระบุระยะเวลาที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ด้วย นอกจากนี้มีการขยายความรายได้ตามเงื่อนไขมาตรา 31 วรรคสามด้วยกล่าวคือ นอกจากรายได้หลักจากการประกอบกิจการซึ่ง ได้แก่ รายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ ผลิตภัณฑ์ หรือการให้บริการตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมไม่เกินปริมาณการผลิตต่อปี หรือไม่เกินขนาดของกิจการที่ให้บริการตามที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริมแล้ว¹⁹ รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ใน

¹⁶ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, “ประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป.4/2542 ข้อ 3,” 10 กันยายน 2542.

¹⁷ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, “ประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป.4/2542 ข้อ 2,” 10 กันยายน 2542.

¹⁸ กรมสรรพากร, “ประกาศกรมสรรพากร เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ข้อ 1,” 5 กุมภาพันธ์ 2530.

¹⁹ กรมสรรพากร, “ประกาศกรมสรรพากร เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ข้อ 2.1,” 5 กุมภาพันธ์ 2530.

การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลยังขยายความไปถึงรายได้จากการจำหน่ายผลพลอยได้และสินค้ากึ่งสำเร็จรูปในกิจการผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายตามชนิดและปริมาณที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริม²⁰

สำหรับเงื่อนไขที่กำหนดไว้เป็นเงื่อนไขก่อนการได้รับสิทธิประโยชน์โดยผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องยื่นคำขออนุมัติจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเพื่อให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ดังกล่าว โดยต้องระบุไว้ในบัตรส่งเสริมให้ชัดเจนด้วยว่าผลพลอยได้หรือสินค้ากึ่งสำเร็จรูปนั้นคืออะไร ซึ่งรวมเศษซากวัสดุของเสียและของชำรุดที่เกิดจากกระบวนการผลิตผลิตภัณฑ์ตามประเภทกิจการที่ได้รับการส่งเสริมโดยตรงและยังมีได้แปรสภาพเป็นอย่างอื่น และรายได้จากการขายเศษวัสดุดิบและของเสียซึ่งเกิดจากการผลิตไปในสภาพเดิม ดังนั้นหากผู้ได้รับการส่งเสริมนำผลพลอยได้จากกิจการไปแปรสภาพเป็นอย่างอื่นหรือเป็นสินค้าชนิดใหม่ รายได้จากการขายผลพลอยได้ก็นำไปแปรรูปดังกล่าวย่อมไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล²¹

นอกจากนี้รายได้ที่จะนำไปคำนวณกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการซึ่งจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นให้หมายความรวมถึงรายได้ต่างๆ นอกเหนือจากที่กล่าวในมาตรา 31 โดยตรงนี้ด้วย เช่น รายได้จากการจำหน่ายเครื่องจักร ส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือเครื่องใช้และทรัพย์สินบรรดาที่ใช้ในการประกอบกิจการตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมและหมดสภาพหรือไม่เหมาะที่จะใช้งานต่อไป ทั้งนี้ตามที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและกรมสรรพากร ซึ่งหากได้ใช้ในกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยให้เฉลี่ยรายได้ของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล²² และรายได้ประเภทดอกเบี้ยหรือรายได้เป็นอย่างอื่นที่เกิดจากการได้อันเป็นปกติธุระในการประกอบกิจการเฉพาะในส่วนของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ตามที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและกรมสรรพากร²³

กรณีกำไรจากการบริวรรตเงินตราที่จะถือเป็นรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามข้อ 2.4 ของประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2530 นั้น จะต้องเป็นกำไรจากการบริวรรตเงินตราที่เกิดขึ้น

²⁰ กรมสรรพากร, "ประกาศกรมสรรพากร เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ข้อ 2.2," 5 กุมภาพันธ์ 2530.

²¹ กรมสรรพากร, สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2543), หน้า 7.

²² กรมสรรพากร, "ประกาศกรมสรรพากร เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ข้อ 2.3," 5 กุมภาพันธ์ 2530.

²³ กรมสรรพากร, "ประกาศกรมสรรพากร เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ข้อ 2.4," 5 กุมภาพันธ์ 2530.

ตั้งแต่วันที่บริษัท เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้²⁴

- (1) กรณีกำไรจากการปริวรรตเงินตรา ซึ่งเกิดจากการดำเนินธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนโดยตรง ได้แก่ การส่งออกผลิตภัณฑ์ การนำเข้าเครื่องจักร เครื่องมือเครื่องใช้ วัสดุอุปกรณ์และวัตถุดิบ ตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน
- (2) กรณีกำไรจากการปริวรรตเงินตราที่เกิดจากการที่บริษัทนำเงินกู้ยืมเงินตราต่างประเทศเข้ามาใช้ในกิจการตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน
- (3) กรณีกำไรจากการปริวรรตเงินตราที่เกิดจากการนำรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนไปชำระเงินกู้
- (4) กรณีกำไรจากการปริวรรตเงินตราที่เกิดจากการนำเงินกู้ยืมเงินตราต่างประเทศเข้ามาใช้ในกิจการ ตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเฉพาะส่วนที่ยังคงเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ไม่ถือเป็นรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เว้นแต่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสามารถพิสูจน์ได้ชัดเจนว่า เงินกู้ยืมส่วนที่ยังคงเหลืออยู่นั้นมีข้อผูกพันที่จะต้องนำไปใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนอย่างแท้จริง
- (5) กรณีกำไรจากการปริวรรตเงินตราที่ไม่สามารถแยกได้ว่าเป็นรายได้ของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนหรือของกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนให้เฉลี่ยรายได้นั้นตามส่วนของรายได้ของแต่ละกิจการ

2) วันเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ

วันเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ ให้ถือเป็นวันที่เริ่มระยะเวลาการใช้สิทธิประโยชน์และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

วันรับรู้รายได้ของผู้ได้รับการส่งเสริม ซึ่งถือเป็นวันเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน สำหรับการขายสินค้าจึงเกิดขึ้นเมื่อผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในการเป็นเจ้าของสินค้านั้นให้แก่ผู้ซื้อหรือได้ส่งมอบสินค้าแล้วตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6 เรื่องการรับรู้รายได้ (ปัจจุบันเรื่องการรับรู้รายได้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37) กรณีนี้หมายถึงวันเริ่มมีรายได้จริงของกิจการที่ได้รับการ

²⁴ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค. 0811/05603 ,” 6 พฤษภาคม 2541.

ส่งเสริม หรือวันที่มีการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน ให้ถือเป็นวันที่เริ่มระยะเวลาการใช้สิทธิประโยชน์และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล²⁵

วันเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งเป็นวันที่เริ่มใช้สิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ในกรณีการส่งออกให้ถือวันที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเริ่มมีรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจริง ทั้งนี้ไม่ว่าจะได้รับเงินหรือรับชำระราคาแล้วหรือไม่ แต่การประกอบกิจการดังกล่าวต้องไม่เกิดขึ้นก่อนวันที่ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริม²⁶

ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่าย โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้จะยังไม่ได้รับชำระในรอบบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร²⁷ ซึ่งเป็นหลักโดยทั่วไปที่ใช้พิจารณาวันเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนทั้งการขายสินค้าและกิจการบริการ

3) การไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมและได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะไม่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายจากรายได้ของกิจการดังกล่าวตลอดระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้รวมถึงรายได้อื่นที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุน และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งจำนวนจะไม่ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด โดยผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนนำสำเนาบัตรส่งเสริมที่ได้รับไปแสดงต่อผู้จ่ายเงินเพื่อเป็นหลักฐานการได้รับสิทธิประโยชน์ให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลทุกครั้งที่มีการทำสัญญาหรือมีการจ่ายเงินดังกล่าวด้วย²⁸

นอกจากนี้ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ประกอบกิจการนิคมอุตสาหกรรมโดยจัดสรรที่ดินตามโครงการในนิคมอุตสาหกรรม หรือกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยสำหรับผู้มีรายได้น้อยหรือรายได้ปานกลางโดยได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในช่วงระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อผู้ได้รับการส่งเสริมโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างให้กับผู้ซื้อ ผู้ซื้อหรือผู้จ่ายเงินค่าที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างในกรณีนี้ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ทั้งนี้ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องระบุสถานะของตนซึ่งเป็นผู้โอนไว้ในหนังสือ

²⁵ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค. 0811/16548,” 1 ธันวาคม 2541.

²⁶ เรื่องเดียวกัน.

²⁷ เรื่องเดียวกัน.

²⁸ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0811/16103 ,” 25 พฤศจิกายน 2540.

สัญญาขายที่ดิน (ท.ด. 13) ว่า “เป็นผู้ได้รับส่งเสริมการลงทุนตามประเภท..... กิจการ..... ตามบัตรส่งเสริมเลขที่/.....ลงวันที่” เพื่อให้ปรากฏข้อเท็จจริงที่สมบูรณ์ยิ่งขึ้น²⁹

อย่างไรก็ตามมีข้อยกเว้นที่ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายบางประการ ได้แก่ กรณีรายได้ของผู้ได้รับการส่งเสริมประเภทดอกเบี้ยเงินฝากประเภทออมทรัพย์ซึ่งใช้สมุดคู่มือฝากในการฝาก ถอน และไม่ใช้เช็คในการถอนโดยมีเงื่อนไขว่าดอกเบี้ยดังกล่าวจะต้องไม่เกินร้อยละ 2 ของรายได้ทั้งสิ้นของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมซึ่งแม้จะถือเป็นรายได้จากกิจการที่ได้จากการส่งเสริมและได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้แต่ผู้จ่ายยังคงมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามปกติ เพราะขณะที่จ่ายไม่ทราบว่าดอกเบี้ยที่จ่ายนั้นมีจำนวนไม่เกินร้อยละ 2 ของรายได้ทั้งสิ้นของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนหรือไม่³⁰

4) การเฉลี่ยรายได้และรายจ่ายเพื่อนำไปคำนวณกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริม

ผู้ประกอบการส่งเสริมที่ประกอบกิจการและมีรายได้จากการประกอบการทั้งจากประเภทกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนโดยได้รับสิทธิประโยชน์ในการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล(กิจการ BOI) และรายได้จากการประกอบการในประเภทกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน(กิจการ NON-BOI) หรือกิจการส่งเสริมการลงทุนที่ได้พ้นจากช่วงระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีรายได้ทั้งสองประเภทอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีใดผู้ได้รับการส่งเสริมนั้นจะต้องแยกรายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการทั้งสองประเภทให้ชัดเจนว่าเป็นของกิจการใด

สำหรับกรณีที่ไม่อาจแยกได้ชัดเจนว่ารายได้และค่าใช้จ่ายเป็นของกิจการประเภทใดในสองประเภทข้างต้นมีหลักเกณฑ์ในการแยก คือ

(4.1) รายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกันซึ่งมีทั้งของกิจการที่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งไม่สามารถแยกรายได้ออกจากกันให้เห็นได้อย่างชัดเจน ให้แยกรายได้ดังกล่าวเป็นรายได้ของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ก่อนจนครบตามสิทธิประโยชน์ที่ได้รับที่กำหนดไว้ในบัตรส่งเสริม ส่วนรายได้ที่เหลือให้ถือเป็นรายได้ที่ต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

(4.2) ค่าใช้จ่ายจากกิจการรายการใดที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้ชัดเจน และไม่มีเกณฑ์อื่นที่จะเฉลี่ยให้เป็นการเหมาะสมว่าเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการใด ให้เฉลี่ยค่าใช้จ่ายดังกล่าว

²⁹ กรมสรรพากร, สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2543), หน้า 17-18.

³⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 17.

ออกตามส่วนของรายได้จากกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล³¹

5) การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและการนำผลขาดทุนสุทธิประจำปีไปหักออกจากกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

แม้ว่าผู้ประกอบการส่งเสริมจะมีผลประกอบการจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิในระหว่างเวลาที่ได้สิทธิประโยชน์ก็ตาม การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในช่วงระยะเวลาที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา³¹ก็มีความสำคัญและมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องกระทำให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ของกรมสรรพากร เนื่องจากผู้ประกอบการส่งเสริมอาจยกผลขาดทุนสุทธิจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมและสิทธิประโยชน์ตามมาตรา³¹ไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลได้* โดยผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำหนดระยะเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลานั้น ผลขาดทุนประจำปีดังกล่าวหมายถึงผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ตี (12) แห่งประมวลรัษฎากร โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้³²

(5.1) กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการเฉพาะที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพียงกิจการเดียว

ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการเฉพาะที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพียงกิจการเดียว (ไม่ได้ประกอบกิจการที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามปกติ) การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในระหว่างที่ได้รับการ

³¹ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค. 0802/5239,” 29 เมษายน 2529.

* การยกผลขาดทุนสุทธิจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมและสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 31 วรรคสามนี้ไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นสิทธิที่ได้รับในทันทีหากผู้รับการลงทุนได้รับการส่งเสริมได้สิทธิในการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 ตามมาตรา 31 วรรคสาม ส่วนในการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 มาตรา 31 วรรคสี่ให้เป็นดุลยพินิจของคณะกรรมการในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในผลขาดทุนสะสมดังกล่าว

³² กรมสรรพากร, “ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2530 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ข้อ 4.1 (ก) และ (ข),” 22 ธันวาคม 2540.

ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่มีปัญหาในการที่จะต้องแยกคำนวณ โดยผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมดไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

(5.2) กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมได้ประกอบกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

สำหรับกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมได้ประกอบกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นจะตื่อนำผลการดำเนินงานรวมของทั้งสองกิจการมารวมกัน* โดยกรมสรรพากรได้กำหนดแนวทางปฏิบัติไว้ ดังนี้³³

(1) กรณีที่ผลการดำเนินงานรวมมีกำไรสุทธิ ให้ถือปฏิบัติดังนี้

(ก) ถ้ามีกำไรสุทธิทั้งสองกิจการ ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกำไรสุทธิจากกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

(ข) ถ้ามีกำไรสุทธิจากกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนมากว่าผลขาดทุนสุทธิจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยคำนวณจากจำนวนกำไรสุทธิตั้งแต่รวม

(ค) ถ้ามีกำไรสุทธิจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนมากว่าผลขาดทุนสุทธิจากกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเต็มจำนวนกำไรสุทธิตั้งแต่รวม

(2) กรณีที่ผลการดำเนินงานรวมไม่มีกำไรสุทธิ ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ถึงแม้ว่ากิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะมีกำไรสุทธิก็ตาม

(3) สำหรับการนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

* คำพิพากษาฎีกาที่ 4174/2528 พิพากษารณที่บริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้นมีกิจการซึ่งมิได้รับการส่งเสริมการลงทุนรวมอยู่ด้วย อันเกิดปัญหาการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีสำหรับกิจการส่วนที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนขึ้นไว้ดังนี้ การคำนวณกำไรสุทธิจะต้องคำนวณจากรายได้รายจ่ายของทุกกิจการของบริษัทนั้นๆ มิใช่แยกคำนวณเป็นรายกิจการไป การที่จะบังคับให้โจทก์(บริษัท) แยกบัญชีกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในกิจการที่ได้รับและไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนออกจากกัน และถือว่ายอดเงินกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยจะนำผลขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนมาหักก่อนไม่ได้ นั้น เป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย

³³ กรมสรรพากร, “ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2530 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ข้อ 3.1 และ 3.2,” 22 ธันวาคม 2540.

นิติบุคคล ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ถือปฏิบัติดังนี้³⁴

(ก) กรณีกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีผลขาดทุนประจำปีและกิจการที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำไรสุทธิ ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) กรณีกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีผลขาดทุนประจำปี และกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำไรสุทธิและมีผลขาดทุนประจำปีสะสมยกมาจากปีก่อน ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องนำผลขาดทุนประจำปีสะสมยกมาจากปีก่อนของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลก่อน ถ้ากิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำไรสุทธิเหลืออยู่จึงมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร ได้

(ค) ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีคงเหลือตาม (ก) หรือ (ข) ของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะส่วนที่เกินกำไรสุทธิของกิจการดังกล่าวที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล มีกำหนดเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยจะเลือกหักออกจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้

สำหรับการนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล อาจสรุปได้ตามตาราง 2.2 และแนวคำวินิจฉัยที่เกี่ยวข้องดังนี้

³⁴ กรมสรรพากร, "ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2530 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ข้อ 4.2," 22 ธันวาคม 2540.

ตาราง 2.2 สรุปการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีประกอบกิจการทั้งที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนและไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน

BOI	NON BOI	ผลการดำเนินงาน	หมายเหตุ
1. กำไรสุทธิ	กำไรสุทธิ	กำไรสุทธิ	- เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะกำไรสุทธิของกิจการ NON BOI
2. กำไรสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ	(1) กำไรสุทธิ BOI (2) ขาดทุนสุทธิ NON BOI	- ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล - ใช้สิทธิยกผลขาดทุนสุทธิไปได้ไม่เกิน 5 ปีตาม มาตรา 65 ตรี(12)
3. ขาดทุนสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ	- สำหรับขาดทุนสุทธิของกิจการ BOI จะเลือกใช้สิทธิยกผลขาดทุนสุทธิไปได้ไม่เกิน 5 ปีตาม ม.65 ตรี(12) หรือจะเลือกยกไปหักภายหลังระยะเวลาที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนมีกำหนดเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาส่งเสริม - สำหรับขาดทุนสุทธิของกิจการ NON BOI จะใช้สิทธิยกผลขาดทุนสุทธิไปได้ไม่เกิน 5 ปีตาม ม.65 ตรี(12)
4. ขาดทุนสุทธิ	กำไรสุทธิ	(1) ขาดทุนสุทธิ BOI (2) กำไรสุทธิ NON BOI	- จะเลือกใช้สิทธิยกผลขาดทุนสุทธิไปได้ไม่เกิน 5 ปีตาม ม.65 ตรี(12) หรือจะเลือกยกไปหักภายหลังระยะเวลาที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนมีกำหนดเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาส่งเสริม - เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ที่มา : ตารางสรุปกรณีประกอบกิจการทั้งที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนและไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุนจากหนังสือการบัญชีภาษีอากร ซึ่งจัดทำโดย สุเทพ พงษ์พิทักษ์

หมายเหตุเพิ่มเติมจากตาราง 2.2

กรณีที่ผลการดำเนินงานรวมของกิจการ BOI และกิจการ NON BOI ในช่องผลการดำเนินงานระบุว่า ขาดทุนสุทธิ ขาดทุนสุทธิ NON BOI หรือขาดทุนสุทธิ BOI เป็นกรณีที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีนั้น ส่วนสิทธิในการใช้ผลขาดทุนสุทธิเป็นไปตามตารางในช่องหมายเหตุ

ตัวอย่างแนวคำตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/5120 ลงวันที่ 22 มีนาคม 2536)

บริษัทฯ ได้รับการส่งเสริมการลงทุนประเภท 4.6 การผลิตหรือประกอบผลิตภัณฑ์อิเล็กทรอนิกส์ เริ่มประกอบกิจการตั้งแต่วันที่ 7 กันยายน 2532 โดยได้รับยกเว้นการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 7 ปี นับแต่วันเริ่มมีรายได้จากกิจการ บริษัทฯ มีผลการดำเนินการดังนี้

ปี	กิจการส่วนที่ได้รับ BOI	กิจการส่วนที่ไม่ได้รับ BOI
2532	(12.2)	- (ล้านบาท)
2533	16.0	7.2 (ล้านบาท)

บริษัทฯ สามารถนำผลขาดทุนสุทธิของกิจการส่วนที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในปี 2532 จำนวน 12.2 ล้านบาทมาหักออกจากกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในปี 2533 ได้จนครบจำนวน 7.2 ล้านบาท เนื่องจากเป็นผลขาดทุนสุทธิที่ยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 65 ตี (12) ซึ่งมีผลทำให้ปี 2533 บริษัทฯ ไม่มีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด และยังมีผลขาดทุนคงเหลือยกไปในปี 2534 อีก 5 ล้านบาท

เมื่อพ้นกำหนดเวลาที่รับการส่งเสริมการลงทุนไปแล้ว บริษัทฯ ยังคงมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เหลืออยู่ ไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่กำหนดเวลาไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลานั้น โดยจะเลือกหักออกจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ และผลขาดทุนสุทธิดังกล่าวจะต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิเฉพาะส่วนที่เกินกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่เกิดขึ้นระหว่างเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ตามข้อ 4 ของประกาศกรมสรรพากรฯ ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2530³⁵

อย่างไรก็ตามในการใช้สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 31 นี้ทางสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้กำหนดมาตรการในการใช้สิทธิประโยชน์ขึ้นมาใหม่ในปี 2544 โดยได้ออกประกาศฯ ที่ ป. 4/2544 ลงวันที่ 3 กรกฎาคม 2544 เรื่องกำหนดวิธีการรายงานผลการดำเนินงานก่อนใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และ ป. 5/2544 ลงวันที่ 21 สิงหาคม 2544 เรื่องหลักเกณฑ์และวิธีการตรวจสอบโครงการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนที่ประสงค์จะขอใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยมีสาระสำคัญโดยรวมคือ ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 ที่มีความประสงค์จะใช้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวสำหรับกำไรสุทธิตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีปี 2544 เป็นต้นไป จะต้องยื่นแบบคำขอใช้สิทธิฯ ตามแบบที่สำนักงานฯ กำหนด พร้อมทั้งแบบรายงานผลการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ภายใน 120 วันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี และเมื่อสำนักงานได้

³⁵ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, การบัญชีภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : เซอริกราฟฟิค 1991, 2545), หน้า

ตรวจสอบโครงการที่ได้รับการส่งเสริมแล้วจะได้ดำเนินการออกหนังสือแจ้งยืนยันการได้รับสิทธิประโยชน์ในการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ผู้ได้รับการส่งเสริมและกรมสรรพากรทราบเพื่อใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้แนวปฏิบัตินี้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2544 เป็นต้นไป สำหรับเรื่องที่จะต้องมีการตรวจสอบนั้นสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมจัดเตรียมเอกสารเพื่อการตรวจสอบและได้กำหนดแนวทางการตรวจสอบให้แก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่สอดคล้องกันในเรื่องที่สำคัญ ได้แก่ การลงทุนในเครื่องจักร ปริมาณการผลิต ปริมาณการจำหน่ายและมูลค่าการจำหน่าย

การให้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นดุลพินิจของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ดังนั้นผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนบางรายอาจไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 นี้ตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ในมาตรา 32 ดังนี้

“มาตรา 32 ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นว่า การให้การส่งเสริมแก่กิจการใด หรือแก่ผู้ขอรับการส่งเสริมรายใดไม่สมควรให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 คณะกรรมการจะให้การส่งเสริมแก่กิจการนั้นหรือผู้ขอรับการส่งเสริมรายนั้นและรายต่อไป โดยไม่ให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ได้”

สิทธิประโยชน์ในหัวข้อ 2.3.2.1 นี้หากวิเคราะห์เปรียบเทียบกับประเภทสิทธิประโยชน์ในทางสากลจะมีหลายประเภทประกอบกัน ได้แก่ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล การใช้จ่ายทุนสะสมเพื่อประโยชน์ทางภาษี โดยฐานที่ใช้พิจารณาในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีในกรณีนี้ คือ ฐานกำไรประกอบกับฐานเงินทุนในการลงทุนตามที่ได้มีการจำกัดวงเงินในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเนื่องจากการได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 31 นี้พิจารณาจากผลประกอบการของกิจการทั้งกรณีกำไรและขาดทุน โดยตั้งแต่วันที่ 1 ธันวาคม 2544 เป็นต้นมาจะต้องพิจารณากำหนดเป็นสัดส่วนของเงินลงทุนโดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน ส่วนจำนวนระยะเวลาที่จะได้รับการยกเว้นมีความแตกต่างกันในแต่ละประเภทกิจการและเขตพื้นที่ที่ไปลงทุนซึ่งต้องพิจารณาหลักเกณฑ์และนโยบายการส่งเสริมการลงทุนตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ใช้ในช่วงเวลานั้นๆ ปัจจุบันคือ ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2543 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน และที่ 2/2543 เรื่อง ประเภท ขนาด และเงื่อนไขของกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน อย่างไรก็ตามตั้งแต่ปี 2546 เป็นต้นมาได้มีการให้สิทธิประโยชน์โดยไม่กำหนดสัดส่วนการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่หลายประเภทกิจการโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมศักยภาพและสร้างความเข้มแข็งให้กับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ของประเทศไทย สู่ระดับสากล, ส่งเสริม สนับสนุน และเสริมสร้างพัฒนาอุตสาหกรรมเกษตรของไทยอย่างครบ

วงจร, ส่งเสริมอุตสาหกรรมอัญมณีและเครื่องประดับ, เพื่อพัฒนาทักษะ เทคโนโลยี และนวัตกรรม โดยการออกประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนหลายฉบับ

2.3.2.2 สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากร

สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรที่ให้ ได้แก่ การยกเว้นอากรขาเข้าทั้งจำนวนหรือกึ่งหนึ่งสำหรับเครื่องจักร วัตถุดิบ และวัสดุจำเป็นที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้นำเข้ามาในประเทศตามบทบัญญัติซึ่งได้กำหนดเงื่อนไข/หลักเกณฑ์โดยให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาอนุมัติ สำหรับเงื่อนไข/หลักเกณฑ์ที่บัญญัติตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 มีดังนี้

มาตรา 28 ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรตามที่คณะกรรมการพิจารณาอนุมัติ แต่เครื่องจักรนั้นต้องไม่เป็นเครื่องจักรที่ผลิตหรือประกอบได้ในราชอาณาจักรซึ่งมีคุณภาพใกล้เคียงกันกับชนิดที่ผลิตในต่างประเทศ และมีปริมาณเพียงพอที่จะจัดหามาใช้ได้

มาตรา 29 เมื่อคณะกรรมการพิจารณาเห็นว่า การให้การส่งเสริมแก่กิจการใดหรือแก่ผู้ขอรับการส่งเสริมรายใดไม่สมควรให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามมาตรา 28 คณะกรรมการจะให้การส่งเสริมแก่กิจการนั้นหรือผู้ขอรับการส่งเสริมรายนั้น และรายต่อไป โดยให้ได้รับลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรเพียงกึ่งหนึ่ง หรือจะไม่ให้ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรเลยก็ได้

มาตรา 30 ในกรณีที่มีเหตุอันสมควร คณะกรรมการจะให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับลดหย่อนอากรขาเข้าไม่เกินร้อยละเก้าสิบของอัตราปกติสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิต ผสม หรือประกอบในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม มีกำหนดเวลาคราวละไม่เกินหนึ่งปีนับแต่วันที่คณะกรรมการกำหนด แต่วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นนั้นต้องไม่เป็นสิ่งของที่ผลิตหรือมีกำเนิดในราชอาณาจักรซึ่งมีคุณภาพใกล้เคียงกันกับชนิดที่จะนำเข้ามาในราชอาณาจักรและมีปริมาณเพียงพอที่จะจัดหามาใช้ได้

ทั้งนี้ ตามชนิด ปริมาณ ระยะเวลา เงื่อนไข และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด

ตามที่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนในบทมาตราที่กล่าวข้างต้นให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาอนุมัติและวางเงื่อนไข/หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการยกเว้นอากรขาเข้าจึงได้มีการออกประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนฉบับต่างๆ เพื่อให้เกิดความชัดเจนในทางปฏิบัติ ซึ่งมีการปรับเปลี่ยนให้เหมาะสมกับแต่ละช่วงเวลา เช่น

(1) ประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 3/2538 ลงวันที่ 22 พฤษภาคม 2538 เรื่อง กำหนดอายุเครื่องจักร

(2) ประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 46/2534 ลงวันที่ 1 ตุลาคม 2534 เรื่อง แนวทางการพิจารณายกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรสำหรับเครื่องจักรและอุปกรณ์

(3) ประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 7/2543 ลงวันที่ 22 สิงหาคม 2543 เรื่อง แนวทางการพิจารณาลดหย่อนภาษีอากรสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น

(4) ประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 6/2543 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2543 เรื่อง หลักเกณฑ์ให้ใช้การค้าประกันอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรและวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น

(5) ประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 1/2546 ลงวันที่ 16 มกราคม 2546 เรื่อง คำจำกัดความของส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ โครงโรงงาน สำเร็จรูป วัตถุดิบและวัสดุจำเป็น

สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรในหัวข้อนี้สอดคล้องกับเกณฑ์สากลในประเภทการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีศุลกากร โดยฐานที่ใช้พิจารณาคือ ฐานการนำเข้า

2.3.2.3 สิทธิประโยชน์พิเศษสำหรับเขตส่งเสริมการลงทุน

สิทธิประโยชน์พิเศษสำหรับเขตส่งเสริมการลงทุน ได้แก่ สิทธิประโยชน์ ซึ่งมีบทบัญญัติดังนี้ (บทบัญญัติตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 มีการแก้ไขเลขอนุมาตรา 35 โดยมีเนื้อหาคงเดิม)

มาตรา 35 เพื่อส่งเสริมการลงทุนในท้องที่หรือเขตพื้นที่ใด คณะกรรมการจะกำหนดท้องที่หรือเขตพื้นที่นั้นเป็นเขตส่งเสริมการลงทุนก็ได้โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

นอกจากสิทธิและประโยชน์ตามมาตราอื่น คณะกรรมการมีอำนาจให้ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมในท้องที่หรือเขตพื้นที่ที่กำหนดตามวรรคหนึ่ง ได้รับสิทธิและประโยชน์พิเศษอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างดังต่อไปนี้

(1) การลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการลงทุนในอัตราร้อยละห้าสิบของอัตรากำหนดเวลาไม่เกินห้าปี โดยนับจากวันที่กำหนดระยะเวลาตามมาตรา 31 วรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณี สิ้นสุดลง หรือนับจากวันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

(2) การอนุญาตให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าประปาสองเท่าของจำนวนเงินที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้เสียไปเป็นค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ ตามเงื่อนไข วิธีการ และระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนด

(3) การอนุญาตให้หักเงินที่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในการติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกในการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการพิจารณา กำหนดจากกำไรรวมทั้งสิ้นไม่เกินร้อยละยี่สิบห้าของเงินที่ลงทุนแล้ว ในการนั้น โดยผู้ได้รับการส่งเสริมจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ภายในสิบปีนับแต่วันที่มีรายได้จากการลงทุน ทั้งนี้ นอกเหนือไปจากการหักค่าเสื่อมราคาตามปกติ

ตามมาตรา 35 วรรคสอง (1) เป็นกรณีการให้สิทธิประโยชน์ในการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งมีหลักเกณฑ์ในทำนองเดียวกันกับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 อนุกรมวิธานซึ่งมีความแตกต่างในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามมาตรา 35 วรรคสอง (1) ซึ่งผู้จ่ายเงินได้ประเภทที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามปกติ เนื่องจากการได้รับสิทธิประโยชน์ให้ลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเท่านั้น มิใช่เป็นการให้ลดหย่อนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 50 ของอัตราปกติแต่อย่างใด³⁶

ตามมาตรา 35 วรรคสอง (2) นี้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องนำหนังสือที่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนแสดงเป็นหลักฐานเพื่อประกอบการลงรายการจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นหนังสือทุกรายการประเภทค่าใช้จ่ายที่หักได้ 2 เท่าให้ชัดเจน สำหรับค่าใช้จ่ายประเภทค่าขนส่งที่จะได้รับสิทธิประโยชน์นี้จำกัดเฉพาะค่าขนส่งภายในประเทศเท่านั้น³⁷ บริษัทต้องนำรายการจ่ายค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา จำนวน 2 เท่าของรายการจ่ายดังกล่าวมาเป็นรายการจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่รายการจ่ายนั้นเกิดขึ้น จะนำไปหักในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นไม่ได้³⁸

สำหรับมาตรา 35 วรรคสอง (3) เป็นกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ เป็นกรณีพิเศษเพิ่มขึ้นจากค่าเสื่อมราคาปกติ โดยผู้ได้รับการส่งเสริมต้องนำหนังสือที่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนแสดงเป็นหลักฐานเพื่อประกอบการลงรายการจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุญาต ทั้งนี้มีหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องคือต้องเป็นการติดตั้งหรือก่อสร้างระบบคมนาคม เช่น ถนน ท่าเทียบเรือ ทางรถไฟ และการวางท่อสำหรับการขนส่ง

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

³⁶ กรมสรรพากร, "หนังสือ ที่ กค. 0811/16103," 25 พฤศจิกายน 2540.

³⁷ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "ประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 4/2537 เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้สิทธิและประโยชน์พิเศษตามมาตรา 35(3) และ (4)," 3 มีนาคม 2537.

* ผลของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 ซึ่งมีการแก้ไขเลขอนุมาตราในมาตรา 35 จึงทำให้ประกาศฯ ฉบับนี้ใช้สำหรับหลักเกณฑ์ตามมาตรา 35 (2) และ (3) ใน ปัจจุบัน

³⁸ กรมสรรพากร, "หนังสือ ที่ กค. 0802/11706," 30 มิถุนายน 2538.

หรือเป็นการติดตั้งหรือก่อสร้างโครงสร้างพื้นฐานที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการที่ได้รับการส่งเสริม เช่น ระบบไฟฟ้า(การปั๊มน้ำ หรือพาดสาย) ระบบน้ำเพื่อการอุตสาหกรรม(การวางท่อ) เป็นต้น³⁹

จากการศึกษาเปรียบเทียบกับประเภทและฐานที่ใช้พิจารณาการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีในทางสากลอาจแยกพิจารณาในแต่ละอนุมาตราของมาตรา 35 ได้ดังนี้

มาตรา 35 (1) จัดประเภทเป็นการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลและมีการพิจารณาจากฐานกำไรเช่นเดียวกับกรณีการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31

มาตรา 35(2) เป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีในประเภทการให้หักค่าใช้จ่ายที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนด ซึ่งพิจารณาจากฐานค่าใช้จ่ายพิเศษนั้นๆ เนื่องจากมีการพิจารณาว่าค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าน้ำประปา ซึ่งมีลักษณะเป็นค่าใช้จ่ายด้านสาธารณูปโภคและการขนถ่ายวัตถุดิบหรือสินค้าที่ผลิตได้อันเป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นในการลงทุน ทั้งนี้บางประเทศอาจพิจารณาว่ามีค่าใช้จ่ายอื่นนอกเหนือจากนี้ที่มีความจำเป็น เช่น ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรม ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา หรือค่าใช้จ่ายในการตลาดเพื่อการส่งออก ซึ่งเป็นกรณีการกระตุ้นพฤติกรรมของนักลงทุนผ่านระบบภาษีเพื่อเป้าหมายในด้านการถ่ายทอดเทคโนโลยี อย่างไรก็ตามในประมวลรัษฎากรซึ่งให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นการทั่วไป (ซึ่งรวมถึงกรณีการไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนด้วย) ได้มีการกำหนดให้ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมและค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา อาจหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้มากกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงดังที่ได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 2.3.1.1, 6)

มาตรา 35 (3) เป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีประเภทค่าเผื่อเงินลงทุน แบบยอมให้หักต้นทุนเงินทุนเป็นหลายเท่าของต้นทุนจริง ในจำนวนที่สูงกว่าค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ที่ใช้ในการลงทุน (enhanced deduction) โดยฐานที่ใช้พิจารณาหลักการในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษี คือ ฐานเงินทุนในการลงทุน เหตุผลของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีประเภทนี้เนื่องจากในช่วงแรกที่มีโครงการลงทุนมักมีค่าใช้จ่ายลงทุน (capital expenditure) หรือมีการสร้างสินทรัพย์ถาวร (fixed asset) ที่จำเป็นสำหรับโครงการซึ่งต้องใช้เงินทุนสูง จึงยอมให้หักเป็นค่าใช้จ่ายในแนวทางเดียวกับค่าเสื่อมราคาแต่ให้หักได้มากกว่านอกเหนือจากค่าเสื่อมราคาตามปกติจากหลักเกณฑ์การให้สิทธิประโยชน์ตามมาตรานี้จะมีการให้หักเงินทุนประเภทการติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกประเภทระบบคมนาคมและโครงสร้างพื้นฐานที่จำเป็นที่อาจพิจารณาได้ว่าเป็นการให้สิทธิประโยชน์เพื่อชดเชยความไม่พร้อมของรัฐในการอำนวยความสะดวกในด้านสาธารณูปโภคขั้นพื้นฐานในการลงทุน การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีประเภทนี้จึงให้กับเขต 3 ซึ่งเป็นพื้นที่ห่างไกลและประชาชนมีรายได้ต่ำ

³⁹ เรื่องเดียวกัน

2.3.2.4 สิทธิประโยชน์พิเศษเพื่อการส่งออก

สิทธิประโยชน์นี้บัญญัติไว้ในมาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 (ซึ่งมีการแก้ไขเพิ่มเติมในมาตรา 36 วรรคสอง (1) และ (2)) สิทธิประโยชน์เพื่อการส่งออกมีดังนี้

มาตรา 36 เพื่อส่งเสริมการส่งออก คณะกรรมการอาจให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับ สิทธิและประโยชน์พิเศษอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างดังต่อไปนี้ด้วย

- (1) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อใช้ ผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์ หรือผลิตผลเฉพาะที่ใช้ในการส่งออก
- (2) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาเพื่อส่งกลับออกไป
- (3) การยกเว้นอากรขาออกสำหรับผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบ
- (4) การอนุญาตให้หักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนเท่ากับร้อยละห้าของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนจากการส่งออก ซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบโดยไม่รวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งนอกประเทศ ทั้งนี้ ตามเงื่อนไข วิธีการและระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนด

ในมาตรา 36 นี้เป็นสิทธิประโยชน์ที่กำหนดเป็นพิเศษสำหรับการส่งเสริมการส่งออก โดยใน (1) (2) และ (3) เป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากร และ (4) เป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้

สำหรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้ตามมาตรา 36(4) มีข้อสังเกตคือ การนำเงินที่คำนวณได้ร้อยละห้าดังกล่าวมาหักออกจากเงินได้พึงประเมินไม่ใช่หักจากกำไรสุทธิ ดังนั้นผู้ได้รับการส่งเสริมฯ มีสิทธิจะใช้สิทธิและประโยชน์ตามเงื่อนไขข้อนี้ได้ ไม่ว่าจะกิจการจะมีผลกำไรหรือขาดทุน⁴⁰ การได้รับสิทธิประโยชน์ให้ถือรายได้จากการส่งออกของบริษัทในรอบปีแรกหลังจากได้รับสิทธิประโยชน์ดังกล่าว ไม่ว่าจะเต็มรอบปีบัญชีหรือไม่ก็ตาม และไม่ว่าในรอบปีนั้นจะมีการส่งออกหรือไม่ก็ตามเป็นปีฐาน ซึ่งในปีแรกหรือปีฐานดังกล่าว บริษัทฯ (ผู้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรานี้) ไม่มีสิทธิหักเงินได้พึงประเมินตามที่กฎหมายกำหนด เนื่องจากไม่อาจหาค่าของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนได้ สำหรับปีที่ 2 และปีที่ 3 ให้นำรายได้จากการส่งออกในรอบปีบัญชีถัดไปมาเทียบหารรายได้จากการส่งออกที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อน ส่วนปีที่ 4 ถึงปีที่ 10 รายได้ของปีนั้นๆ จะต้องไม่น้อยกว่ารายได้

⁴⁰ ไพจิตร วิจารณ์ิช , ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร (กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์(กรุงเทพ), 2546), หน้า 2-291.

จากการส่งออกเฉลี่ย 3 ปีย้อนหลัง บริษัทฯ จึงจะมีสิทธิหักเงินได้พึงประเมินเป็นจำนวนร้อยละ 5 ของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนจากการส่งออก กรณีบริษัทประสงค์จะขอใช้สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36(4) นี้ต้องแนบบดุลและสำเนาบัตรส่งเสริมที่บริษัทได้รับไปด้วยทุกครั้ง⁴¹

อย่างไรก็ตามปัจจุบันไม่มีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามมาตรา 36(4) นี้ สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 นี้มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการส่งออก ซึ่งมาตรา 36 (1) และ (2) เป็นสิทธิประโยชน์การยกเว้นอากรขาเข้าจึงเปรียบเทียบกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการยกเว้นหรือลดภาษีศุลกากรในทางสากลและพิจารณาจากฐานการนำเข้า สำหรับมาตรา 36(3) เป็นสิทธิประโยชน์การยกเว้นอากรขาออกซึ่งเป็นการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีศุลกากรโดยพิจารณาจากฐานการส่งออก ส่วน มาตรา 36(4) การอนุญาตให้หักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่ากับร้อยละห้าของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนจากการส่งออก จึงเป็นกรณีการพิจารณาการให้สิทธิประโยชน์จากฐานรายได้ในการส่งออก

2.3.2.5 สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้อันเนื่องมาจากทรัพย์สินทาง ปัญญา

มาตรา 33 ค่าแห่งกู้ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่นจากผู้ได้รับการส่งเสริม ตามสัญญาที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้มีกำหนดระยะเวลาห้าปีนับแต่วันที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับ การส่งเสริม ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด

สำหรับมาตรานี้เป็นสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่บุคคลภายนอกทั้งที่เป็นนิติบุคคลและบุคคลธรรมดาที่ได้รับเงินได้จากค่าแห่งกู้ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่นจากผู้ได้รับการส่งเสริมตามสัญญาที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการ โดยบุคคลภายนอกที่ได้รับสิทธิและประโยชน์ในกรณีนี้จะต้องเก็บสัญญาที่ทำกับผู้ได้รับการส่งเสริมไว้เพื่อเป็นหลักฐานในการขอยกเว้นไม่ต้องนำรายได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วแต่กรณี และแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรด้วย⁴²

สำหรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้อันเนื่องมาจากทรัพย์สินทางปัญญาตามมาตรา 33 เป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่บุคคลภายนอก ซึ่งมีไม่ใช่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนโดยตรงเพื่อเป็นการส่งเสริมในเรื่องทรัพย์สินทางปัญญาโดยมีการกำหนดระยะเวลาที่จะได้รับสิทธิ

⁴¹ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0802/9019,” 29 พฤษภาคม 2536.

⁴² กรมสรรพากร, สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (กรุงเทพฯ: หจก.โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2543), หน้า 30-31.

ประโยชน์ไว้แน่นอน อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน แล้วไม่มีการกำหนดฐานที่ใช้พิจารณาในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีไว้

2.3.2.6 สิทธิประโยชน์ในเงินปันผล

มาตรา 34 เงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 31 ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตลอดระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น

เนื่องจากภาษีเงินปันผลเป็นอุปสรรคด้านภาษีที่เป็นจุดอ่อนในมุมมองของผู้ลงทุนซึ่งทำให้นิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจำกัดต้องเสียภาษี 2 ครั้งจากเงินได้จำนวนเดียวกันกล่าวคือ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล 30% จากยอดกำไรก่อนหักภาษี และเงินได้สุทธิหลังภาษีที่จะนำมาจ่ายเงินปันผลซึ่งในกรณีปกติต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายผู้รับอีก 10% มีผลให้อัตราภาษีที่แท้จริง (effective rate) เท่ากับ 37% * ดังนั้นการให้สิทธิประโยชน์ภาษีเงินปันผลตามมาตรา 34 จึงเป็นการจูงใจการลงทุนทางตรงแก่ผู้ลงทุนหรือผู้ถือหุ้นที่ได้รับเงินปันผลในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนอีกทางหนึ่ง

ผู้ได้รับเงินปันผลทั้งกรณีนิติบุคคลและบุคคลธรรมดาจะได้รับสิทธิประโยชน์โดยได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วแต่กรณีตามมาตรา 31 และประกอบกับมาตรา 34 โดยผู้ได้รับการส่งเสริมและได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องจ่ายเงินปันผลให้ผู้รับและผู้รับจะต้องรับเงินปันผลนั้นภายในระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย โดยสำหรับกรณีบุคคลธรรมดาเป็นผู้ได้รับเงินปันผลไม่มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลอีก ส่วนกรณีนิติบุคคลเป็นผู้รับเงินปันผลที่จ่ายจากกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตลอด

* อัตราภาษีที่แท้จริง 37% เป็นการพิจารณาภาระภาษีทั้งหมดในมุมมองของผู้ลงทุน โดยจะดูยอดรวมภาระภาษีทั้งในระดับบริษัทและในระดับผู้ถือหุ้น ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

กำไรก่อนคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล	100
ภาษีเงินได้นิติบุคคล(อัตราปกติ 30%)	(30)
กำไรสุทธิ	70
ภาษีเงินปันผล (อัตรา 10%)	7
ผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนจะได้รับสุทธิหลังภาระภาษี	63
ดังนั้น อัตราภาษีที่แท้จริง (effective rate)	= ภาษีเงินได้นิติบุคคล + ภาษีเงินปันผล
	= 30 + 7 = 37

ระยะเวลาที่ผู้จ่ายเงินปันผลนั้นได้รับการส่งเสริมและได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่ระบุไว้ใน บัตรส่งเสริม ส่วนกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมที่จ่ายปันผลได้รับลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ กำไรสุทธิในอัตราร้อยละ 50 ของอัตราปกติ ผู้ได้รับเงินปันผลยังคงต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และต้องนำเงินปันผลที่ได้รับนั้นไปคำนวณเป็นรายได้ของบริษัท⁴³

สำหรับสิทธิประโยชน์ในเงินปันผลตามมาตรา 34 เป็นการให้สิทธิประโยชน์ทาง ภาษีแก่ผู้ถือหุ้นเมื่อบริษัทมีกำไรและจ่ายเงินปันผลได้ จึงเป็นการให้สิทธิประโยชน์เพื่อเป็นการจูงใจผู้ ลงทุนหรือผู้ถือหุ้นของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งมีใช้การให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัทผู้ ได้รับการส่งเสริมการลงทุนโดยตรง จึงไม่มีการกำหนดฐานที่ใช้พิจารณาในการให้สิทธิประโยชน์ทาง ภาษีไว้

2.3.3 หลักเกณฑ์และนโยบายการส่งเสริมการลงทุน

2.3.3.1 ความทั่วไป

หลักเกณฑ์และนโยบายการส่งเสริมการลงทุนมีความสำคัญในแง่การจัดสรรสิทธิ ประโยชน์โดยเฉพาะอย่างยิ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีให้เป็นไปตามเป้าหมายและเงื่อนไขของการ ส่งเสริมการลงทุน

หลักเกณฑ์และนโยบายการส่งเสริมการลงทุนมีการปรับเปลี่ยนให้เหมาะสมกับยุค สมัยตามนโยบายของรัฐบาลโดยในเริ่มแรกมีการแบ่งการให้สิทธิประโยชน์เป็น 3 ระดับ ได้แก่ ระดับ ก. ให้สิทธิประโยชน์มากที่สุด รองลงมาเป็นประเภท ข. และประเภท ค. ให้สิทธิประโยชน์น้อยที่สุด โดยพิจารณาประเภทอุตสาหกรรมหากเป็นอุตสาหกรรมพื้นฐานหรืออุตสาหกรรมหลักจะได้สิทธิ ประโยชน์ประเภท ก. อุตสาหกรรมที่เป็นกลางๆ ได้ประเภท ข. ส่วนอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องกับ Consumer Product หรืออุตสาหกรรมขั้นปลายที่มีกระบวนการผลิตง่าย ๆ เป็นประเภท ค.

ต่อมาในปีพ.ศ. 2516 คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้เริ่มมีการกำหนดเขตใน กฎหมายส่งเสริมการลงทุนโดยให้สิทธิประโยชน์แตกต่างกันตามเขต ในระยะแรกได้กำหนดให้บาง อำเภอใน 23 จังหวัดเป็นเขตส่งเสริมการลงทุนสำหรับอุตสาหกรรมทั่วไป ส่วนกิจการเกษตรและ อุตสาหกรรมเกษตรได้กำหนดเป็นเขตส่งเสริมการลงทุนครอบคลุมทุกท้องที่ทั่วประเทศยกเว้น กรุงเทพมหานคร และเขตอุตสาหกรรมส่งออกได้กำหนดให้ครอบคลุมทั้งกรุงเทพมหานครและบาง อำเภอใน 23 จังหวัดดังกล่าว

⁴³ กรมสรรพากร, สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชวน พิมพ์, 2543), หน้า 32-34

ต่อมาในปี 2521 ได้มีการกำหนดเขตส่งเสริมการลงทุนแบบใหม่ โดยใช้หลักการให้มีจังหวัดศูนย์กลางการเจริญเติบโต (Growth Center) แล้วส่งเสริมให้ความเจริญกระจายออกไป เช่น ภาคเหนือ ได้แก่ เชียงใหม่ ลำปาง ลำพูน, ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ได้แก่ ขอนแก่น นครราชสีมา, ภาคใต้ ได้แก่ สุราษฎร์ธานี สงขลา

ในช่วงวิกฤติการณ์เศรษฐกิจสมัยนายกรัฐมนตรี พลเอกเปรม ติณสูลานนท์ เป็นช่วงที่มีปัญหาการว่างงานและขาดดุลการค้ามาก ดังนั้นเกณฑ์ในการพิจารณาจะเป็นเรื่องการใช้แรงงานและการส่งออก เพื่อให้เป็นไปตามเป้าหมายที่เน้นอุตสาหกรรมที่ใช้แรงงานมาก (Labor-Intensive) เช่น หากมีการจ้างงาน 50 – 150 คน ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ 3 ปี, จ้างงาน 151 – 300 คน ยกเว้นภาษีเงินได้ 4 ปี, และหากมีการจ้างงานมากกว่า 300 คน ยกเว้นภาษีเงินได้ 5 ปี ขณะที่อุตสาหกรรมที่ใช้วัตถุดิบในประเทศ เช่น เกษตรหรือผลิตเพื่อส่งออกนั้นก็ยิ่งได้รับสิทธิประโยชน์มากขึ้น

จุดเปลี่ยนครั้งสำคัญในการเปลี่ยนกลยุทธ์การกำหนดเขตส่งเสริมการลงทุนโดยแบ่งเขตส่งเสริมการลงทุนเป็น 3 เขตซึ่งแบ่งตามเกณฑ์รายได้ของพื้นที่หรือจังหวัดนั้นๆ เกิดขึ้นในปี 2530 ซึ่งใช้แนวทางนี้จนถึงปัจจุบันแต่ได้มีการปรับเปลี่ยนไปในแต่ละช่วงเวลาโดยได้ออกประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนฉบับต่างๆ

ในการดำเนินการขอและอนุมัติให้การส่งเสริมการลงทุนเป็นไปตามกฎหมาย มีหลักการและหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ประกาศนโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุนซึ่งมีการปรับเปลี่ยนเพื่อความเหมาะสมตามลำดับ ได้แก่

- (1) ประกาศของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2526 เรื่องหลักเกณฑ์การอนุมัติส่งเสริมการลงทุนและการให้สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรประกาศ ณ วันที่ 10 มกราคม 2526
- (2) ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2536 เรื่องนโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุนประกาศ ณ วันที่ 9 เมษายน 2536
- (3) ประกาศของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2543 ประกาศ ณ วันที่ 1 สิงหาคม 2543 (กรณีทั่วไปมีผลบังคับใช้สำหรับคำขอรับการส่งเสริมที่ยื่นตั้งแต่วันที่ 1 สิงหาคม 2543 เป็นต้นไป มีกรณีพิเศษสำหรับโครงการที่ยื่นคำขอรับการส่งเสริมหรือได้รับการส่งเสริมการลงทุนก่อนวันที่ 1 สิงหาคม 2543 แต่เป็นกิจการที่ให้ความสำคัญเป็นพิเศษตามข้อ 6 ของประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2543 หากยังไม่ได้ใช้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีก่อนวันที่ 1 สิงหาคม 2543 จะขอรับสิทธิและประโยชน์ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดตามประกาศฉบับนี้ก็ได้ โดยยื่นขอต่อสำนักงานภายในวันศุกร์ที่ 29 ธันวาคม 2543)

จากการที่องค์การการค้าโลกได้มีการจัดตั้งขึ้นเมื่อ 1 มกราคม 2538 ดังนั้นในการศึกษาในบทนี้จะมีความเกี่ยวข้องกับประกาศในเรื่องนโยบายและหลักเกณฑ์ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2536 และ 1/2543 เป็นหลัก โดยการออกประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2543 มีส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่มีการปรับเปลี่ยนเพื่อให้สอดคล้องกับความตกลงขององค์การการค้าโลกด้วย

เนื่องจากประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนทั้งสองฉบับข้างต้นมีการกำหนดหลักเกณฑ์ทั่วไปในการให้สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรตามเขตการลงทุนเป็นหลัก นอกจากนี้สิทธิประโยชน์ทางภาษีบางกรณีจะเป็นไปภายใต้ประเภทกิจการที่จะให้ความสำคัญเป็นพิเศษและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการโยกย้ายสถานประกอบการ และตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2543 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การให้สิทธิและประโยชน์ตามผลการดำเนินงานเพื่อให้การให้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรมีประสิทธิภาพและสามารถตรวจสอบได้ว่าการใช้สิทธิและประโยชน์มีความถูกต้องและสอดคล้องกับเงื่อนไขการให้ส่งเสริมอย่างแท้จริง อีกทั้งเพื่อให้ผู้ได้รับการส่งเสริมมีการบริหารและการจัดการองค์กรที่ดี จึงกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องรายงานผลการดำเนินงานของโครงการให้สำนักงานตรวจสอบก่อนที่จะอนุญาตให้ใช้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรในปีนั้นๆ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนดซึ่งได้มีการออกประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป.4/2544 และ ป.5/2544 ตามที่กล่าวข้างต้น อย่างไรก็ตามนอกจากหลักเกณฑ์ทั่วไปที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะถือเป็นแนวทางในการพิจารณาอนุมัติให้การส่งเสริมการลงทุนและการให้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรตามที่กล่าวมานั้น ยังมีข้อยกเว้นที่สำคัญได้แก่ กรณีที่ประเภทกิจการที่จะให้การส่งเสริมได้กำหนดเงื่อนไขเฉพาะเกี่ยวกับการให้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรไว้เป็นอย่างอื่น, กรณีที่พิจารณาเห็นว่ามีเหตุผลพิเศษเป็นการเฉพาะประเภท และการผ่อนผันให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรตามหลักเกณฑ์เดิมตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2536 ในกรณีต่างๆ ซึ่งจะได้กล่าวแต่ละเรื่องตามลำดับต่อไป

สำนักงานวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

2.3.3.2 หลักเกณฑ์และสิทธิประโยชน์ทางภาษีในกรณีต่างๆ

1) สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ทั่วไปมีดังนี้

ตาราง 2.3 สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ทั่วไป

เขตการลงทุน	การให้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากร
<p>เขต 1 : 6 จังหวัด</p> <p>กรุงเทพมหานคร นครปฐม นนทบุรี ปทุมธานี สมุทรปราการ สมุทรสาคร</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● ลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรหนึ่ง โดยเฉพาะเครื่องจักรที่มีอากรขาเข้าไม่ต่ำกว่าร้อยละ 10 ● ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 3 ปี สำหรับโครงการที่ตั้งสถานประกอบการในนิคมอุตสาหกรรมหรือในเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริม <u>เงื่อนไขสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมในโครงการที่มีขนาดการลงทุนตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) จะต้องดำเนินการให้ได้รับใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 9000 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่าภายในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันเปิดดำเนินการ หากไม่สามารถดำเนินการได้จะถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 1 ปี</u> ● ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออกเป็นระยะเวลา 1 ปี
<p>เขต 2 : 12 จังหวัด</p> <p>กาญจนบุรี ฉะเชิงเทรา ชลบุรี นครนายก พระนครศรีอยุธยา ภูเก็ต ระยอง ราชบุรี สมุทรสงคราม สระบุรี สุพรรณบุรี อ่างทอง</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● ลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรหนึ่ง โดยเฉพาะเครื่องจักรที่มีอากรขาเข้าไม่ต่ำกว่าร้อยละ 10 ● ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 3 ปีกรณีทั่วไป และยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 5 ปี สำหรับโครงการที่ตั้งสถานประกอบการในนิคมอุตสาหกรรมหรือในเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริม <u>เงื่อนไขสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมในโครงการที่มีขนาดการลงทุนตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) จะต้องดำเนินการให้ได้รับใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 9000 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่าภายในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันเปิดดำเนินการ หากไม่สามารถดำเนินการได้จะถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 1 ปี</u> ● ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออกเป็นระยะเวลา 1 ปี

ตาราง 2.3 สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ทั่วไป (ต่อ)	
เขตการลงทุน	การให้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากร
<p><u>เขต 3</u> : 58 จังหวัด (ประกอบด้วย 40 จังหวัด และ 18 จังหวัดที่มีรายได้ต่ำ)</p> <p>18 จังหวัด : ที่มีรายได้ต่ำ</p> <p>กาฬสินธุ์ นครพนม นราธิวาส น่าน บุรีรัมย์ ปัตตานี พะเยา แพร่ มหาสารคาม ยโสธร ยะลา ร้อยเอ็ด ศรีสะเกษ สกลนคร สตูล สุรินทร์ หนองบัวลำภู อำนาจเจริญ</p>	<ul style="list-style-type: none"> ยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักร ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 8 ปี เงื่อนไขสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมในโครงการที่มีขนาดการลงทุนตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) จะต้องดำเนินการให้ได้รับใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 9000 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่าภายในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันเปิดดำเนินการ หากไม่สามารถดำเนินการได้จะถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 1 ปี ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออกเป็นระยะเวลา 5 ปี <p>สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพิ่มเติม</p> <ul style="list-style-type: none"> ลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการลงทุนในอัตราร้อยละ 50 ของอัตราปกติเป็นเวลา 5 ปี นับจากวันที่พ้นระยะเวลากการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล อนุญาตให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าประปา 2 เท่าเป็นเวลา 10 ปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม อนุญาตให้หักค่าติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกจากกำไรสุทธิร้อยละ 25 ของเงินที่ลงทุนในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม นอกเหนือไปจากการหักค่าเสื่อมราคาตามปกติ โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ภายใน 10 ปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม
<p>40 จังหวัด :</p> <p>กระบี่ กำแพงเพชร ขอนแก่น จันทบุรี ชัยนาท ชัยภูมิ ชุมพร เชียงราย เชียงใหม่ ตราด ตราด ตาก นครราชสีมา นครศรีธรรมราช นครสวรรค์ ประจวบคีรีขันธ์ ปราจีนบุรี พังงา พัทลุง พิจิตร พิษณุโลก เพชรบุรี เพชรบูรณ์ มุกดาหาร แม่ฮ่องสอน ระนอง ลพบุรี ลำปาง ลำพูน เลย</p>	<p>สิทธิและประโยชน์ทางภาษีเพิ่มเติม</p> <p>โครงการที่ตั้งในนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริม</p> <ul style="list-style-type: none"> ลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการลงทุนในอัตราร้อยละ 50 ของอัตราปกติเป็นเวลา 5 ปี นับจากวันที่พ้นระยะเวลากการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล อนุญาตให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าประปา 2 เท่าเป็นเวลา 10 ปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม

ตาราง 2.3 สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ทั่วไป (ต่อ)	
เขตการลงทุน	การให้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากร
40 จังหวัด (ต่อ) : สงขลา สระแก้ว สิงห์บุรี สุโขทัย สุราษฎร์ธานี หนองคาย อุตรดิตถ์ อุทัยธานี อุบลราชธานี	โครงการที่ตั้งนอกนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริม <ul style="list-style-type: none"> • อนุญาตให้หักค่าติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกจากกำไรสุทธิร้อยละ 25 ของเงินที่ลงทุนในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม นอกเหนือไปจากการหักค่าเสื่อมราคาตามปกติ โดยผู้ได้รับการส่งเสริมจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันที่มียรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม

ที่มา : ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2543 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน
ข้อ 2 หลักเกณฑ์การอนุมัติโครงการ

2) สิทธิประโยชน์ทางภาษีของกิจการที่ให้ความสำคัญเป็นพิเศษ มีดังนี้

ตาราง 2.4 สิทธิประโยชน์ทางภาษีของกิจการที่ให้ความสำคัญเป็นพิเศษ

ประเภทกิจการที่ให้ความสำคัญเป็นพิเศษ	สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากร
1. กิจการเกษตรกรรมและผลผลิตจากการเกษตร 2. กิจการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการพัฒนาเทคโนโลยีและพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ 3. กิจการสาธารณูปโภค สาธารณูปการ และบริการพื้นฐาน 4. กิจการที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันและรักษาสิ่งแวดล้อม 5. อุตสาหกรรมเป้าหมาย * คณะกรรมการจะได้ประกาศกำหนดกิจการหรืออุตสาหกรรมที่อยู่ภายใต้ประเภทกิจการที่จะให้ความสำคัญเป็นพิเศษดังกล่าว	<ul style="list-style-type: none"> • ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรไม่ว่าตั้งอยู่ในเขตใด • ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปี ไม่ว่าตั้งอยู่ในเขตใด • สิทธิและประโยชน์อื่นให้ได้รับตามเกณฑ์ที่ตั้งในแต่ละเขต

ที่มา : ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2543 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน
ข้อ 6 กิจการที่ให้ความสำคัญเป็นพิเศษ

3) หลักเกณฑ์และสิทธิประโยชน์การส่งเสริมการโยกย้ายสถานประกอบการ

สำหรับหลักเกณฑ์การส่งเสริมการโยกย้ายสถานประกอบการเพื่อวัตถุประสงค์ในการสนับสนุนการกระจายอุตสาหกรรมไปสู่ภูมิภาค คณะกรรมการจะให้การส่งเสริมแก่กิจการที่ดำเนินการอยู่แล้วในส่วนกลางไม่ว่าจะเป็นผู้ได้รับการส่งเสริมอยู่เดิมหรือไม่เคยได้รับการส่งเสริมก็ตาม โยกย้ายสถานประกอบการไปสู่ภูมิภาค โดยมีแนวทางการพิจารณาดังนี้

- (1) จะต้องย้ายสถานประกอบการจากเขต 1 ไปเขต 2 หรือจากเขต 1 หรือเขต 2 ไปเขต 3
- (2) จะต้องย้ายสถานประกอบการเข้าไปตั้งในนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริม
- (3) จะต้องเป็นประเภทกิจการที่คณะกรรมการให้การส่งเสริมและมีขนาดการลงทุนตามที่คณะกรรมการกำหนด
- (4) จะต้องปิดกิจการในที่ตั้งเดิมและพร้อมที่จะเปิดดำเนินการในที่ตั้งแห่งใหม่ ภายใน 2 ปี นับแต่วันที่ออกบัตรส่งเสริม
- (5) ให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ที่ไม่เกี่ยวกับภาษีอากร และสิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ในที่ตั้งแห่งใหม่ เว้นแต่กิจการที่มีการกำหนดไว้ในประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมว่าจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล จะไม่ได้รับสิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีโยกย้ายสถานประกอบการด้วย โดยการให้การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้นับจากวันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการในที่ตั้งแห่งใหม่ ดังนี้

ตาราง 2.5 สิทธิประโยชน์ทางภาษีกรณีการส่งเสริมการโยกย้ายสถานประกอบการ

ที่ตั้งแห่งใหม่ที่ย้ายไปอยู่	สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากร
ในนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริมในเขต 2	<ul style="list-style-type: none"> ● ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 5 ปี เงื่อนไขสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมในโครงการที่มีขนาดการลงทุนตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) จะต้องดำเนินการให้ได้รับใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 9000 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่าภายในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันเปิดดำเนินการในที่ตั้งแห่งใหม่ หากไม่สามารถดำเนินการได้จะถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 1 ปี
ในนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริมในท้องที่ 40 จังหวัดในเขต 3	<ul style="list-style-type: none"> ● ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 8 ปี เงื่อนไขสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมในโครงการที่มีขนาดการลงทุนตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) จะต้องดำเนินการให้ได้รับใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 9000 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่าภายในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันเปิดดำเนินการในที่ตั้งแห่งใหม่ หากไม่สามารถดำเนินการได้จะถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 1 ปี

ตาราง 2.5 สิทธิประโยชน์ด้านภาษีกรณีการส่งเสริมการโยกย้ายสถานประกอบการ (ต่อ)	
ที่ตั้งแห่งใหม่ที่ย้ายไปอยู่	สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากร
<p>ในนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ ได้รับการส่งเสริมในท้องที่ 40 จังหวัดใน เขต 3 (ต่อ)</p> <p>ในนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ ได้รับการส่งเสริมในท้องที่ 18 จังหวัดใน เขต 3</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● ได้รับลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการลงทุนในอัตราร้อยละ 50 ของอัตราปกติเป็นเวลา 5 ปีนับจากวันที่พ้นกำหนดระยะเวลาการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ● อนุญาตให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าประปา 2 เท่าเป็นระยะเวลา 10 ปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ● ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 8 ปี <u>เงื่อนไขสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมในโครงการที่มีขนาดการลงทุนตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน)</u> จะต้องดำเนินการให้ได้รับใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 9000 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่าภายในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันเปิดดำเนินการในที่ตั้งใหม่ หากไม่สามารถดำเนินการได้จะถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 1 ปี ● ได้รับลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการลงทุนในอัตราร้อยละ 50 ของอัตราปกติเป็นเวลา 5 ปีนับจากวันที่พ้นกำหนดระยะเวลาการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ● อนุญาตให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าประปา 2 เท่าเป็นระยะเวลา 10 ปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ● อนุญาตให้หักค่าติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกจากกำไรสุทธิร้อยละ 25 ของเงินที่ลงทุนในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม นอกเหนือไปจากการหักค่าเสื่อมราคาตามปกติ โดยผู้ได้รับการส่งเสริมจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม

ที่มา : ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2543 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน

ข้อ 7 หลักเกณฑ์การส่งเสริมการโยกย้ายสถานประกอบการ

4) ข้อยกเว้นและหลักเกณฑ์การผ่อนผันและสิทธิประโยชน์ตามหลักเกณฑ์เดิม

หลักเกณฑ์ต่างๆ ในหัวข้อ 2.3.3.2, 1) ถึง 3) ข้างต้นเป็นหลักเกณฑ์ทั่วไปที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะถือเป็นแนวทางในการพิจารณาอนุมัติให้การส่งเสริมการลงทุน และการให้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากร โดยมีข้อยกเว้นดังนี้

- (1) กรณีที่ประเภทกิจการที่จะให้การส่งเสริมได้กำหนดเงื่อนไขเฉพาะเกี่ยวกับการให้สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรไว้เป็นอย่างอื่น
- (2) กรณีที่พิจารณาเห็นว่ามีความพิเศษเป็นการเฉพาะประเภท
- (3) เพื่อวัตถุประสงค์ในการผ่อนผันให้กิจการที่ตั้งในนิคมอุตสาหกรรมแหลมฉบัง และนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริมในจังหวัดระยอง ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามหลักเกณฑ์เดิม ซึ่งรวมถึงสิทธิและประโยชน์ในเขตส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 35 จึงกำหนดให้นิคมอุตสาหกรรมแหลมฉบัง และนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริมในจังหวัดระยองที่ได้รับการส่งเสริมโดยได้ยื่นคำขอรับการส่งเสริมก่อนวันที่ประกาศนี้มีผลบังคับใช้ เป็นเขตส่งเสริมการลงทุนจนถึงวันที่ 30 ธันวาคม 2547

สำหรับการผ่อนผันและสิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรตามหลักเกณฑ์เดิมตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2536 ทั้งโครงการที่จะตั้งสถานประกอบการที่ได้รับการผ่อนผัน และโครงการโยกย้ายสถานประกอบการที่ได้รับการผ่อนผันต้องยื่นคำขอรับการส่งเสริมภายในวันพฤหัสบดีที่ 30 ธันวาคม 2547 มีดังนี้

ตาราง 2.6 สิทธิประโยชน์ทางภาษีกรณีการผ่อนผันให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามหลักเกณฑ์เดิม(โครงการที่จะตั้ง)

โครงการที่จะตั้งสถานประกอบการที่ได้รับการผ่อนผัน	สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรตามหลักเกณฑ์เดิม
โครงการที่จะตั้งสถานประกอบการในนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริมในเขต 2 ยกเว้น นิคมอุตสาหกรรมแหลมฉบัง และนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริมในจังหวัดระยอง	<ul style="list-style-type: none"> ● ลดหย่อนอากรขาเข้าเครื่องจักรกึ่งหนึ่งเฉพาะเครื่องจักรที่มีอากรขาเข้าไม่ต่ำกว่าร้อยละ 10 ● ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 7 ปี <p>เงื่อนไขสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมในโครงการที่มีขนาดการลงทุนตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) จะต้องดำเนินการให้ได้รับใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 9000 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่าภายในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันเปิดดำเนินการ หากไม่สามารถดำเนินการได้จะถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 1 ปี</p>

ตาราง 2.6 สิทธิประโยชน์ด้านภาษีกรณีการผ่อนผันให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามหลักเกณฑ์เดิม : โครงการที่จะตั้ง (ต่อ)	
โครงการที่จะตั้งสถานประกอบการที่ได้รับการผ่อนผัน	สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรตามหลักเกณฑ์เดิม
โครงการที่จะตั้งสถานประกอบการในนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริมในเขต 3 นิคมอุตสาหกรรมแหลมฉบัง และนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริมในจังหวัดระยอง	<ul style="list-style-type: none"> ● ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออกเป็นระยะเวลา 1 ปี ● ลดหย่อนอากรขาเข้าเครื่องจักร ● ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 8 ปี เงื่อนไขสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมในโครงการที่มีขนาดการลงทุนตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) จะต้องดำเนินการให้ได้รับใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 9000 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่าภายในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันเปิดดำเนินการ หากไม่สามารถดำเนินการได้จะถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 1 ปี ● ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออกเป็นเวลา 5 ปี ● ลดหย่อนอากรขาเข้าร้อยละ 75 ของอัตราปกติสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่นำเข้ามาผลิตเพื่อจำหน่ายในประเทศเป็นระยะเวลา 5 ปีโดยคณะกรรมการจะอนุมัติให้คราวละ 1 ปี แต่วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นนั้นต้องไม่เป็นของที่ผลิตหรือมีกำเนิดในราชอาณาจักรซึ่งมีคุณภาพใกล้เคียงกันกับชนิดที่จะนำเข้ามาในราชอาณาจักรและมีปริมาณเพียงพอที่จะจัดหามาใช้ได้ทั้งนี้ไม่รวมถึงโครงการที่ตั้งสถานประกอบการในนิคมอุตสาหกรรมแหลมฉบัง ● ลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการลงทุนในอัตราร้อยละ 50 ของอัตราปกติเป็นเวลา 5 ปีนับจากวันที่พ้นกำหนดระยะเวลาการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ● อนุญาตให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าประปา 2 เท่าเป็นระยะเวลา 10 ปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ● อนุญาตให้หักค่าติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกจากกำไรสุทธิร้อยละ 25 ของเงินที่ลงทุนในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมนอกเหนือไปจากการหักค่าเสื่อมราคาตามปกติ โดยเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีภายใน 10 ปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม

ที่มา : ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2543 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน
ข้อ 9 ข้อยกเว้น (9.4)

ตาราง 2.7 สิทธิประโยชน์ทางภาษีกรณีการผ่อนผันให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามหลักเกณฑ์เดิม
(โครงการที่จะโยกย้าย)

โครงการโยกย้ายสถานประกอบการ ที่ได้รับการผ่อนผัน	สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรตามหลักเกณฑ์เดิม
<p>โครงการย้ายไปตั้งสถานประกอบการในนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริมในเขต 2 ยกเว้น นิคมอุตสาหกรรมแหลมฉบัง และนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริมในจังหวัดระยอง</p>	<ul style="list-style-type: none"> ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 7 ปี เงื่อนไขสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมในโครงการที่มีขนาดการลงทุนตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) จะต้องดำเนินการให้ได้รับใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 9000 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่าภายในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันเปิดดำเนินการ หากไม่สามารถดำเนินการได้จะถูกเพิกถอนสิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 1 ปี
<p>โครงการย้ายไปตั้งสถานประกอบการในนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริมในเขต 3 นิคมอุตสาหกรรมแหลมฉบัง และนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริมในจังหวัดระยอง</p>	<ul style="list-style-type: none"> ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 8 ปี เงื่อนไขสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมในโครงการที่มีขนาดการลงทุนตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) จะต้องดำเนินการให้ได้รับใบรับรองระบบคุณภาพตามมาตรฐาน ISO 9000 หรือมาตรฐานสากลอื่นที่เทียบเท่าภายในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันเปิดดำเนินการ หากไม่สามารถดำเนินการได้จะถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 1 ปี ลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการลงทุนในอัตราร้อยละ 50 ของอัตราปกติเป็นเวลา 5 ปีนับจากวันที่พ้นกำหนดระยะเวลาการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล อนุญาตให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าประปา 2 เท่าเป็นระยะเวลา 10 ปีนับแต่วันที่มีรายได้ อนุญาตให้หักค่าติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกจากกำไรสุทธิร้อยละ 25 ของเงินที่ลงทุนในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม นอกเหนือไปจากการหักค่าเสื่อมราคาตามปกติ โดยผู้ได้รับการส่งเสริมจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ ภายใน 10 ปีนับแต่วันที่มีรายได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม

ที่มา : ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2543 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน

ข้อ 9 ข้อยกเว้น (9.5)

2.3.3.3 เปรียบเทียบสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามประกาศคณะกรรมการ
ส่งเสริมการลงทุน เรื่อง นโยบาย และหลักเกณฑ์การส่งเสริมการ
ลงทุนฉบับที่ 1/2543 และ 1/2536

ในการศึกษาการปรับเปลี่ยนสิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรของประกาศ
คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุนฉบับที่ 1/2536
และฉบับที่ 1/2543 จะได้มีการเปรียบเทียบในข้อแตกต่างที่มีสาระสำคัญดังนี้¹

ประกาศทั้งสองฉบับดังกล่าวมีแนวทางคล้ายคลึงกัน ในส่วนของการเปลี่ยนแปลง
ในหลักเกณฑ์ใหม่ตามฉบับที่ 1/2543 และข้อสังเกตที่สำคัญ ดังนี้

- 1) ในหลักเกณฑ์ใหม่ การให้การอนุมัติการส่งเสริมการลงทุนได้มีการยกเลิก
เงื่อนไขในการส่งออกและการใช้ชิ้นส่วนภายในประเทศ
- 2) ยังคงมีการแบ่งเขตการลงทุน และการให้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากร
เป็นไปตามสภาพที่ตั้งของกิจการในเขตส่งเสริมการลงทุนแต่ได้มีการยกเลิก
เงื่อนไขเกี่ยวกับการส่งออก

(2.1) เขตส่งเสริมการลงทุน

มีการแบ่งเป็น 3 เขตเช่นเดิม แต่มีการเปลี่ยนแปลงการแบ่งเขตใหม่โดยได้ย้าย
จังหวัดที่มีรายได้สูงในเขต 3 เดิมจำนวน 2 จังหวัด คือระยองและภูเก็ตมารวมอยู่ในเขต 2 ส่วน
จังหวัดอื่นๆ ในแต่ละเขตยังคงเหมือนเดิมไม่เปลี่ยนแปลง จำนวนจังหวัดในแต่ละเขตจึงเป็นดังนี้

เขต 1 มี 6 จังหวัด

เขต 2 มี 12 จังหวัด (คณะกรรมการฯ ได้ผ่อนผันให้กิจการที่ตั้งโรงงานในนิคม
อุตสาหกรรมแหลมฉบังและนิคมอุตสาหกรรมหรือเขต อุตสาหกรรมในจังหวัดระยองได้สิทธิประโยชน์
ตามเกณฑ์เดิมต่อไปโดยต้องยื่นคำขอรับการส่งเสริมการลงทุนต่อคณะกรรมการฯ ภายในวันที่ 30
ธันวาคม 2547 ซึ่งมีผลให้ได้รับสิทธิประโยชน์ เช่นเดียวกับเขต 3 รวมถึงสิทธิประโยชน์ตามมาตรา
35 ด้วย ทั้งนี้การที่จะให้ห้องที่ใดได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 35 จะต้องประกาศให้ห้องที่นั้น
เป็นเขตส่งเสริมการลงทุน

เขต 3 มี 58 จังหวัด โดยแบ่งเป็น 18 จังหวัดซึ่งมีรายได้เฉลี่ยต่อหัวของประชากร
ต่ำจะได้รับสิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรมากกว่าใน 40 จังหวัดที่มีรายได้เฉลี่ยต่อหัวของประชากรสูง
กว่าและให้ห้องที่ทุกจังหวัดในเขต 3 เป็นเขตส่งเสริมการลงทุน

¹ กองแผนงานและพัฒนา สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, “ 50 คำถามกับนโยบายส่งเสริมการ
ลงทุนใหม่,” วารสารส่งเสริมการลงทุน 7(กรกฎาคม 2543) : 27-31.

(2.2) สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากร

สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรที่ถูกต้องออกไป

- (1) สิทธิประโยชน์ในการลดหย่อนอากรขาเข้าวัตถุดิบที่นำเข้ามาผลิตเพื่อจำหน่ายในประเทศตามมาตรา 30 (เว้นแต่กรณีที่ให้สิทธิผ่อนผันใช้สิทธิประโยชน์เดิมตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 1/2546)
- (2) สิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากการส่งออกตามมาตรา 36(4) ทุกกรณี
- (3) สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ใหม่ที่แตกต่างจากหลักเกณฑ์เดิมแยกตามเขตส่งเสริมการลงทุนมีดังนี้

เขต 1 สิทธิประโยชน์ตามหลักเกณฑ์ใหม่และหลักเกณฑ์เดิมจะเท่ากัน ข้อที่แตกต่างกัน คือ เงื่อนไขการส่งออก โดยตามหลักเกณฑ์ใหม่จะไม่กำหนดเงื่อนไขการส่งออก

เขต 2 แบ่งเป็น 2 กรณี

- 1) นอกนิคมอุตสาหกรรมหรือนอกเขตอุตสาหกรรม สิทธิประโยชน์ตามหลักเกณฑ์ใหม่และตามหลักเกณฑ์เดิมเท่ากัน
- 2) ในนิคมอุตสาหกรรมหรือในเขตอุตสาหกรรม ตามหลักเกณฑ์ใหม่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยกว่า คือ ได้รับยกเว้น 5 ปี โดยหลักเกณฑ์เดิมได้รับยกเว้น 7 ปี ส่วนสิทธิประโยชน์อื่นๆ เท่ากัน

เขต 3 มีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกัน คือ

- 1) หลักเกณฑ์ใหม่ไม่มีสิทธิประโยชน์ยกเว้นอากรขาเข้าวัตถุดิบที่นำเข้ามาผลิตเพื่อจำหน่ายในประเทศตามมาตรา 30
- 2) ในเขต 18 จังหวัดที่มีรายได้เฉลี่ยต่อหัวของประชากรต่ำยังได้รับสิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรต่างๆ (ยกเว้นมาตรา 30) เท่าหลักเกณฑ์เดิม
- 3) ในเขต 40 จังหวัด สิทธิประโยชน์ตามหลักเกณฑ์ใหม่น้อยกว่าหลักเกณฑ์เดิมเล็กน้อย ได้แก่ กรณีตั้งนอกนิคมอุตสาหกรรมหรือนอกเขตอุตสาหกรรมจะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์การลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 50 ตามมาตรา 35(1) และการหักค่าน้ำประปาไฟฟ้าและค่าขนส่ง 2 เท่าตามมาตรา 35(2) ส่วนกิจการที่ให้ความสำคัญเป็นพิเศษที่ตั้งในเขต 3 ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 8 ปีเท่ากัน ไม่ว่าจะตั้งอยู่ในหรือนอกนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรม กรณีตั้งนอกนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 35(3) หากตั้งในนิคมอุตสาหกรรมหรือเขตอุตสาหกรรมจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 35(1) และ 35(2)

ในการศึกษาเปรียบเทียบในหัวข้อ 2.3.3.3 นี้ อาจกล่าวได้ว่าการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มีการปรับเปลี่ยนเพื่อให้สอดคล้องกับเป้าหมายการส่งเสริมการลงทุนในช่วงเวลาต่างๆ และในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2520 และในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 รวมทั้งประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป.1/2543 นี้ได้มีการปรับตัวเพื่อให้สอดคล้องกับพันธกรณีตามความตกลงองค์การการค้าโลกด้วย ซึ่งจะได้นำไปศึกษาวิเคราะห์กับความตกลงฯ ในบทที่ 3 และบทที่ 4 ต่อไป

การศึกษาวิจัยในเรื่องสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนในทางสากลและตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ นี้จะได้นำไปศึกษาวิเคราะห์การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ตามกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลกในบทที่ 3 และการวิเคราะห์การที่ประเทศไทยถูกได้ส่วนการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้จากประเทศสมาชิกองค์การการค้าโลกต่อการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ กรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็กในบทที่ 4 ตามลำดับ



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 3

การอุดหนุนตามความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ ขององค์การการค้าโลกกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ

3.1 กรอบความตกลงเรื่องการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลก

3.1.1 ความเป็นมาเรื่องการอุดหนุน

ก่อนที่จะมีการก่อตั้งองค์การการค้าโลก บทบัญญัติเรื่องการให้มาตรการอุดหนุน ระบุอยู่ในมาตรา 16 (Article XXVI) ของแกตต์ 1947 ซึ่งเดิมบัญญัติไว้แต่เพียงเรื่องการปรึกษาหารือ และการแจ้งข้อมูลต่อแกตต์ (consultation and notification) ต่อมาในปี 1995 จึงได้เพิ่มเรื่องการอุดหนุนการส่งออกเข้าไปเป็นมาตรา 16 Section B ซึ่งระบุถึงความแตกต่างระหว่างการอุดหนุนภายในประเทศกับการอุดหนุนการส่งออก โดยกำหนดว่าการอุดหนุนการส่งออกสินค้าขั้นปฐมจนทำให้ราคาสินค้าส่งออกต่ำกว่าราคาสินค้าชนิดเดียวกันภายในประเทศเป็นสิ่งที่กระทำไม่ได้ ขณะเดียวกันประเทศภาคีควรหลีกเลี่ยงการอุดหนุนการส่งออกสินค้าขั้นปฐมที่จะทำให้ตนมีส่วนแบ่งในสินค้าส่งออกนั้นเกินกว่าส่วนแบ่งที่เป็นธรรมในตลาดโลก ประเทศที่ได้รับความเสียหายจากมาตรการอุดหนุนนี้มีสิทธิใช้มาตรการตอบโต้ได้ ประเด็นที่น่าสนใจคือ ความตกลงแกตต์มิได้มีข้อกำหนดแต่อย่างใดต่อการให้มาตรการอุดหนุนภายในประเทศ¹

การอุดหนุนภายในประเทศเป็นสิ่งที่กระทำได้ที่ภายใต้แกตต์ 1947 แต่ตามความตกลงการอุดหนุนรอบโตเกียว (ซึ่งเป็นความตกลงข้างเคียง (side agreement) : ประเทศภาคีเลือกได้ว่าจะเข้าร่วมเป็นภาคีนี้หรือไม่ได้ตามความสมัครใจ² แม้แกตต์จะไม่ได้มีข้อห้ามการอุดหนุนภายในประเทศ แต่ในทางปฏิบัติที่รัฐให้การอุดหนุนต่อสินค้าภายในประเทศซึ่งเป็นสินค้าที่อยู่ภายใต้อัตราภาษีที่ผูกพันในแกตต์ก็อาจเป็นข้อกล่าวอ้างที่ประเทศอื่นจะขอดำเนินการตามกระบวนการระงับข้อพิพาทตามมาตรา 22 และมาตรา 23 ได้เพราะถือว่าเป็นการทำให้เสียไปหรือเสียหายซึ่งสิทธิประโยชน์ภายใต้แกตต์ เนื่องจากการอุดหนุนนั้นมีผลกระทบต่อสภาพการแข่งขัน

¹ ศุนยวีจัยเศรษฐศาสตร์ คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, “โครงการศึกษาวิจัยเศรษฐศาสตร์ และการค้าระหว่างประเทศเพื่อรองรับการเจรจาเปิดเสรีทางการค้า,” กันยายน 2544, หน้า 3-27.

² ทักษมัย ฤกษ์สุด, แกตต์และองค์การการค้าโลก (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2544), หน้า 84.

ระหว่างสินค้าภายในประเทศกับสินค้านำเข้า ซึ่งประเทศที่ได้รับความเสียหายมีสิทธิที่จะดำเนินการเพื่อเยียวยาความเสียหายนั้นได้³

อย่างไรก็ตามการนำมาตรา 16 มาบังคับใช้ได้ก่อให้เกิดปัญหาพอควร ดังนั้นในการเจรจาอบโตเกียวในปี 1979 ได้มีการจัดทำความตกลงว่าด้วยการตีความและบังคับใช้มาตรา 6 มาตรา 16 มาตรา 23 ของแกตต์หรือความตกลงการอุดหนุน (Subsidies Code) โดยประเด็นการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญคือ

(1) ห้ามมิให้ประเทศที่เข้าร่วมลงนามใช้มาตรการอุดหนุนการส่งออก โดยไม่ได้คำนึงว่าการอุดหนุนนั้นจะมีผลเป็นการสร้างความแตกต่างด้านราคาหรือไม่

(2) ยอมรับว่า การอุดหนุนภายในประเทศเป็นการกระทำที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายต่ออุตสาหกรรมหรือผลประโยชน์ของประเทศภาคีที่ลงนามได้ ดังนั้นจึงควรหลีกเลี่ยงการกระทำดังกล่าว

(3) กำหนดกระบวนการปรึกษาหารือ และการระงับข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้น เมื่อสิ้นสุดการเจรจาอบอุรุกวัย ความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (Agreement on Subsidies and Countervailing Measures: SCM) เป็นความตกลงหนึ่งที่เป็นผลจากการเจรจานั้น โดยแก้ปัญหากลไกการเลือกปฏิบัติระหว่างประเทศที่เป็นภาคีความตกลงการอุดหนุนและประเทศที่มีได้เป็นภาคีด้วยผลของการลงนามครั้งเดียวแต่มีผลผูกพันทุกความตกลง ทำให้ทุกประเทศสมาชิกขององค์การการค้าโลกอยู่ภายใต้กฎกติกาเดียวกัน ประเด็นสำคัญของการปรับปรุงบทบัญญัติการอุดหนุนภายใต้แกตต์คือ มีการแยกการอุดหนุนสินค้าเกษตรออกจากสินค้าอุตสาหกรรม⁴ สำหรับเรื่องการอุดหนุนสินค้าอุตสาหกรรมเป็นไปตามความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (ซึ่งต่อไปจะเรียกว่า “ความตกลงฯ”) ซึ่งจะกล่าวในหัวข้อต่อไป

3.1.2 โครงสร้างของความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้

โครงสร้างความตกลงนี้ประกอบด้วยเนื้อหา 11 ภาค และ 7 ภาคผนวก ซึ่งมีทั้งส่วนที่เป็นสารบัญญัติและวิธีสบัญญัติ ตามที่ได้แสดงไว้ในตาราง 3.1 ดังนี้

³ ศูนย์วิจัยเศรษฐศาสตร์ คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, “โครงการศึกษาวิจัยเศรษฐศาสตร์และการค้าระหว่างประเทศเพื่อรองรับการเจรจาเปิดเสรีทางการค้า,” กันยายน 2544, หน้า 3-27 และ 3-28.

⁴ เรื่องเดียวกัน หน้า 3 – 28.

ตาราง 3.1 โครงสร้างของความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้

ภาค	ความตกลงฯ Article	หัวข้อ
I บทบัญญัติทั่วไป	1	คำจำกัดความของการอุดหนุน
	2	การให้โดยเจาะจง
II การอุดหนุนที่ห้ามใช้	3	การอุดหนุนที่ห้ามใช้
	4	การแก้ไข (การเยียวยาแก้ไขในระดับพหุภาคีต่อการอุดหนุนที่ห้ามใช้)
III การอุดหนุนที่อาจถูก มาตรการตอบโต้	5	ผลเสียหาย (หลักการของผลเสียหายซึ่งมี 3 ระดับ)
	6	ความเสื่อมเสียอย่างร้ายแรง
	7	การแก้ไข (การเยียวยาแก้ไขในระดับพหุภาคีต่อการอุดหนุนที่อาจถูก มาตรการตอบโต้)
IV การอุดหนุนที่ไม่ถูก มาตรการตอบโต้	8	ลักษณะการอุดหนุนที่ไม่ถูกมาตรการตอบโต้
V มาตรการตอบโต้	9	การปรึกษาหารือและการแก้ไขที่ได้รับอนุมัติ
	10	การใช้บังคับข้อ VI ของแกตต์ 1994
	11	การริเริ่มและการไต่สวนหลังจากนั้น
	12	หลักฐาน
	13	การปรึกษาหารือ
	14	การคำนวณจำนวนการอุดหนุนในแง่ของผลประโยชน์ต่อ ผู้รับการอุดหนุน
	15	การพิจารณาความเสียหาย
	16	คำนิยามของอุตสาหกรรมภายใน
	17	มาตรการชั่วคราว
	18	การทำความตกลง
	19	การกำหนดและการเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุน
	20	การมีผลย้อนหลัง
	21	ระยะเวลาและการทบทวนอากรตอบโต้การอุดหนุนและการ ทำความตกลง
	22	การประกาศต่อสาธารณะและคำชี้แจงผลการตัดสิน
	23	การทบทวนของศาล
	24	คณะกรรมการพิจารณาการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ และองค์กรสนับสนุนต่างๆ

ตาราง 3.1 โครงสร้างของความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (ต่อ)

ภาค	ความตกลงฯ Article	หัวข้อ
VII การแจ้งและการตรวจ ตรา	25 26	การแจ้ง การตรวจตรา
VIII สมาชิกประเทศกำลัง พัฒนา	27	การปฏิบัติเป็นพิเศษและแตกต่างต่อสมาชิกประเทศกำลัง พัฒนา
IX ข้อตกลงในช่วง ปรับเปลี่ยน	28 29	โครงการต่างๆ ที่มีอยู่ การเปลี่ยนแปลงไปสู่การเป็นระบบเศรษฐกิจแบบตลาด
X การระงับข้อพิพาท	30	(ให้ใช้บทบัญญัติของข้อ XXII และ XXIII ของภาคตัด 1994 เว้นแต่โดยเฉพาะที่มีการระบุไว้ในความตกลงนี้เป็นอย่าง อื่น)
XI บทบัญญัติสุดท้าย	31 32	การบังคับใช้ชั่วคราว (ใช้สำหรับความตกลงฯ Article 6.1(ความเสียหายอย่าง ร้ายแรง) ความตกลงฯ Article 8 และ 9 (การอุดหนุนที่ไม่ ถูกมาตรการตอบโต้) ซึ่งใช้ได้ 5 ปี บทบัญญัตินี้สิ้นผลเมื่อ 31 ธันวาคม 2542 เนื่องจากความล้มเหลวในการเจรจา ระดับรัฐมนตรีที่ซีแอตเติลในการขยายระยะเวลาดังกล่าว) บทบัญญัติสุดท้ายอื่นๆ
ภาคผนวก		หัวข้อ
ภาคผนวก I		รายการตัวอย่างของการอุดหนุนการส่งออก
ภาคผนวก II		แนวทางเรื่องการใช้วัดดุลยภาพในกระบวนการผลิต
ภาคผนวก III		แนวทางในการกำหนดระบบการขอคืนทดแทนว่าเป็นการ อุดหนุนการส่งออก
ภาคผนวก IV		การคำนวณยอดรวมการอุดหนุนคิดจากมูลค่า (วรรค 1 (เอ) ของมาตรา 6)
ภาคผนวก V		วิธีการเพื่อจัดทำข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความเสียหายอย่าง ร้ายแรง
ภาคผนวก VI		วิธีดำเนินการไต่สวน ณ พื้นที่ตามวรรค 5 ของข้อ 12
ภาคผนวก VII		สมาชิกประเทศกำลังพัฒนาตามวรรค 2(เอ) ของข้อ 27

ที่มา: ธรรมเนียมสุดท้ายในส่วนของความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้

3.1.3 ขอบเขตของความตกลงฯ ที่นำมาศึกษา

สำหรับขอบเขตการศึกษาความตกลงฯ จะเน้นการศึกษาในส่วนสารบัญญัติซึ่งได้แก่ ภาค 1 ในเรื่องความหมายของการอุดหนุน และการให้โดยเฉพาะเจาะจง ภาค 2,3 และภาค 4 ในเรื่องประเภทของการอุดหนุน สำหรับภาคอื่นๆ จะกล่าวถึงเฉพาะในส่วนที่จะให้เกิดความเชื่อมโยงกับส่วนสารบัญญัติข้างต้น

สำหรับคำแปลความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ใน การศึกษา นี้จะอ้างอิงกับคำแปลภาษาไทยของคำแปลกรมสารบทยุทธศาสตร์ในส่วนความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ ซึ่งกรมเจรจาการค้าระหว่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์ (หรือกรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ในขณะที่มีการเปลี่ยน) ได้ดำเนินการแปลไว้ สำหรับการอ้างอิงมาตราในความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (ซึ่งต่อไปจะเรียกว่า “ความตกลงฯ”) ใน การศึกษาจะใช้เลขมาตราที่เป็นภาษาอังกฤษมาประกอบ ทั้งในบทบัญญัติที่แปลภาษาไทย และในการกล่าวถึงความตกลงฯ ในส่วนของเนื้อหา กล่าวคือจะใช้คำว่า “ความตกลงฯ Article” เช่น “ความตกลงฯ Article 1.1 (a) (1) (ii)” ซึ่งเป็นการอ้างอิงตัวบทของความตกลงฯ ในฉบับภาษาอังกฤษ เพื่อให้มีความสอดคล้องและเชื่อมโยงกันได้เมื่อมีการอ้างอิงตัวบทของความตกลงฯ ในแนวคำวินิจฉัยของคดีต่างๆ ที่เข้าสู่การพิจารณาขององค์กรระดับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกซึ่งในการศึกษานี้จะนำมารวบรวมและเรียบเรียงไว้เพื่อวิเคราะห์ถึงการตีความตามคำวินิจฉัยดังกล่าวในประเด็นต่างๆ ในส่วนสารบัญญัติของความตกลงฯ กล่าวคือ ความหมายของการอุดหนุน การให้โดยเจาะจง และประเภทของการอุดหนุน

การตัดสินคดีความ โดยองค์กรระดับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก (Dispute Settlement Body – DSB) ประกอบด้วยผู้แทนประเทศสมาชิกองค์การการค้าโลกทั้งหมด ซึ่งการตัดสินใช้ฉันทามติ คู่ความในคดี คือ สมาชิกองค์การการค้าโลกทั้งหมดซึ่งเป็นประเทศ (รัฐ) หรือองค์การระหว่างประเทศระดับรัฐบาล (สหภาพยุโรป) กระบวนการพิจารณาความเป็นไปตาม Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of disputes (DSU) ประกอบกระบวนการเฉพาะที่ระบุในความตกลงภาคผนวกบางฉบับ⁵ การวินิจฉัยตัดสินผ่าน คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท (Panel) ซึ่งคำวินิจฉัยต้องได้รับคำรับรองโดยองค์กรระดับข้อพิพาท และคู่กรณีอาจอุทธรณ์ผ่านองค์กรอุทธรณ์ได้ (Appellate Body)

⁵ วีรชัย พลาศรัย, “กระบวนการระดับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก: คู่มือการใช้, “เอกสารประกอบการบรรยายในการสัมมนาฝึกอบรม เรื่อง กระบวนการระดับข้อพิพาทของ WTO จัดโดยกรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ วันพฤหัสบดีที่ 30 สิงหาคม 2544.(เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทหรือองค์การอุทธรณ์ไม่สามารถสร้างหลักกฎหมายซึ่งใช้บังคับได้เป็นการทั่วไปกับประเทศสมาชิกองค์การการค้าโลกทั้งหลาย องค์การทั้งสองมีหน้าที่เพียงการตีความความตกลงภายใต้องค์การการค้าโลกตามที่เป็นอยู่ในขณะนั้น (lex lata – what the law is) เท่านั้น ไม่มีหน้าที่สร้างหลักกฎหมายใหม่โดยพัฒนาจากข้อกำหนดของความตกลงฯ (lex ferenda – what the law should be)⁶ อย่างไรก็ตามภายหลังจากที่ได้มีความเข้าใจ (Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of disputes: DSU) ภายใต้อองค์การการค้าโลกแล้ว องค์การอุทธรณ์ได้มีคำตัดสินไปในเชิงที่ว่า คำตัดสินของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ซึ่งได้รับความเห็นชอบจากองค์การระงับข้อพิพาทมีลักษณะเป็นส่วนสำคัญแห่งหลักกฎหมายแอกตต์ และองค์การการค้าโลกซึ่งจะได้รับการพิจารณหากมีประเด็นที่เกี่ยวข้องอยู่ แม้จะไม่มีผลผูกพันก็ตาม⁷

จึงกล่าวได้ว่าลักษณะสำคัญประการหนึ่งของการระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก คือ การไม่มีบรรทัดฐานคำตัดสินในทางทฤษฎี แต่มีในทางปฏิบัติ กล่าวคือ ในทางทฤษฎีนั้น คำตัดสินผูกพันเฉพาะคู่กรณีในเรื่องที่ตัดสินเท่านั้น ส่วนในทางปฏิบัติจะมีคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท และ องค์การอุทธรณ์ ซึ่งยึดคำตัดสินที่มีอยู่แล้วทั้งในยุคแอกตต์ และยุคองค์การการค้าโลกเป็นบรรทัดฐาน และโดยทั่วไปจะไม่ตัดสินต่างจากที่เคยมีการตัดสินไว้เดิม จึงเกิดเป็นแนวคำวินิจฉัย (jurisprudence) ที่มีผลในทางปฏิบัติให้เกิดระบบ precedent ขึ้น *

สำหรับคำวินิจฉัยตัดสินคดีที่ผ่านองค์การระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก นั้น ได้นำมาวิเคราะห์และศึกษาโดยเน้นเฉพาะประเด็นสำคัญที่เกี่ยวกับการตีความบทบัญญัติในสารบัญญัติของความตกลงฯ ที่เกี่ยวข้องกับการตีความการอุดหนุน การให้โดยเจาะจง และประเภทของการอุดหนุน ซึ่งได้หลักจากคดีต่างๆ ตามรายชื่อคดีที่แสดงในตาราง 3.2

สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁶ ทักษิณ ฤกษ์สุต, แอกตต์และองค์การการค้าโลก(WTO) (กรุงเทพฯ:บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2544), หน้า167.

⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 168.

* วีรชัย พลาศรัย, “กระบวนการระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก: คู่มือการใช้, “เอกสารประกอบการบรรยายในการสัมมนาฝึกอบรม เรื่อง กระบวนการระงับข้อพิพาทของ WTO จัดโดยกรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ วันพฤหัสบดีที่ 30 สิงหาคม 2544.(เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

ตาราง 3.2: รายชื่อคดีที่มีการระงับข้อพิพาทเรื่องการอุดหนุนผ่านองค์การระงับข้อพิพาท
ขององค์การการค้าโลก

รายชื่อคดี	เลขที่คดี	บทบัญญัติที่มีข้อพิพาท
1 <i>US – Lead and Bismuth II</i>	WT/DS138	Articles 1 and 27.13
2 <i>Australia – Automotive Leather II</i>	WT/DS126	Article 3.1(a)
3 <i>US – FSC</i>	WT/DS108	Articles 3.1(b)
4 <i>Canada – Aircraft</i>	WT/DS70	Articles 3.1(a), 3.2 and 27.4
5 <i>Brazil – Aircraft</i>	WT/DS46	Articles 3, 27.4 and 27.5
6 <i>Indonesia – Autos</i>	WT/DS54	Articles 1, 2, 6.3(a), 6.3(c), 27.3
	WT/DS55	and 28.2
	WT/DS59	
	WT/DS64	
7 <i>Brazil – Desiccated Coconut</i>	WT/DS22	Article 32.3

ที่มา : www.wto.org

3.1.4 ความหมายของการอุดหนุน

ความหมายของการอุดหนุนได้มีการบัญญัติไว้ในความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (Agreement on Subsidies and Countervailing measures) PART I: GENERAL PROVISIONS (บทบัญญัติทั่วไป) ซึ่งประกอบด้วย Article 1: Definition of a Subsidy (คำจำกัดความของการอุดหนุน) และ Article 2: Specificity (การให้โดยเจาะจง)

ความตกลงฯ Article 1: Definition of a Subsidy (คำจำกัดความของการอุดหนุน) ซึ่งในการศึกษานี้จะใช้คำว่า “ความหมายของการอุดหนุน” มีบทบัญญัตินี้

*PART I: บทบัญญัติทั่วไป**

*
PART I: GENERAL Provisions

Article 1: Definition of a Subsidy

1.1 For the purpose of this Agreement, a subsidy shall be deemed to exist if:

(a)(1) there is a financial contribution by a government or any public body within the territory of a Member (referred to in this Agreement as “government”), i.e. where:

Article 1

คำจำกัดความของการอุดหนุน

- 1.1 เพื่อความมุ่งประสงค์ของความตกลงนี้ การอุดหนุนให้ถือว่ามิอยู่ ถ้า
- (a)(1) มีการให้ความช่วยเหลือทางการเงินโดยรัฐบาลหรือหน่วยงานของรัฐบาลใด ในอาณาเขตของสมาชิก (อ้างอิงถึงในความตกลงนี้ คือ “รัฐบาล”) นั่นคือในกรณี:

(i) a government practice involves a direct transfer of funds (e.g. grants, loans, and equity infusion), potential direct transfers of funds or liabilities (e.g. loan guarantees);

(ii) government revenue that is otherwise due is foregone or not collected (e.g. fiscal incentives such as tax credits)(1);

(footnote original) 1 In accordance with the provisions of Article XVI of GATT 1994 (Note to Article XVI) and the provisions of Annexes I through III of this Agreement, the exemption of an exported product from duties or taxes borne by the like product when destined for domestic consumption, or the remission of such duties or taxes in amounts not in excess of those which have accrued, shall not be deemed to be a subsidy.

(iii) a government provides goods or services other than general infrastructure, or purchases goods;

(iv) a government makes payments to a funding mechanism, or entrusts or directs a private body to carry out one or more of the type of functions illustrated in (i) to (iii) above which would normally be vested in the government and the practice, in no real sense, differs from practices normally followed by governments;

or

(a)(2) there is any form of income or price support in the sense of Article XVI of GATT 1994; and

(b) a benefit is thereby conferred.

- 1.2 A subsidy as defined in paragraph 1 shall be subject to the provisions of Part II or shall be subject to the provisions of Part III or V only if such a subsidy is specific in accordance with the provisions of Article 2.

- (i) การปฏิบัติของรัฐบาลที่เกี่ยวกับการโอนเงินทุนโดยตรง (เช่น เงินให้เปล่า เงินกู้ การซื้อหุ้นเพื่อช่วยเหลือบริษัท) ความสามารถในการโอนเงินหรือหนี้สินโดยตรง (เช่น การค้าประกันเงินกู้)
- (ii) รายได้รัฐบาลที่ถึงกำหนดรับ แต่หายไป หรือที่ไม่ได้เรียกเก็บ (เช่น สิ่งจูงใจทางการคลัง เช่น การเครดิตภาษี)(1)

(เชิงอรรถ 1) ตามบทบัญญัติของข้อ XVI ของแกตต์ 1994 (หมายเหตุของข้อXVI) และตามภาคผนวก I ถึง III ของความตกลงนี้ การยกเว้นอากรหรือภาษีที่เรียกจากผลิตภัณฑ์ส่งออก ซึ่งเป็นผลิตภัณฑ์ที่เหมือนกันเมื่อส่งออกไปเพื่อการบริโภคภายใน หรือการลดหย่อนอากรหรือภาษีดังกล่าวนั้นในจำนวนที่ไม่เกินกว่าจำนวนที่ควรเรียกเก็บจริง จะไม่ถือเป็นการอุดหนุน

- (iii) รัฐบาลให้สินค้าหรือบริการที่นอกเหนือจากสาธารณูปโภคทั่วไป หรือซื้อสินค้า
- (iv) รัฐบาลจ่ายเงินแก่กองทุน หรือมอบหมาย หรือสั่งให้หน่วยงานเอกชน ดำเนินหน้าที่อย่างหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งดังที่แสดงไว้ใน (1) ถึง (3) ข้างต้น ซึ่งปกติจะเป็นหน้าที่ของรัฐบาล ซึ่งในข้อเท็จจริง การปฏิบัตินั้น จะแตกต่างจากการปฏิบัติตามปกติของรัฐบาล

หรือ

(a)(2) มีรายได้หรือการช่วยเหลือทางด้านราคาไม่ว่าในรูปแบบใดตามความหมายของข้อ XVI ของแกตต์ 1994

และ

- (b) จากการดำเนินการข้างต้นจะก่อให้เกิดประโยชน์ขึ้น

1.2 การอุดหนุนตามที่ได้ให้นิยามไว้ในวรรค 1 จะอยู่ภายใต้บทบัญญัติของภาค II หรือภาค III หรือภาค V ถ้าการอุดหนุนนั้นเป็นการให้อย่างเจาะจงตามบทบัญญัติของข้อ 2 เท่านั้น

สำหรับการตีความบทบัญญัติความตกลงฯ Article 1 นี้ มีประเด็นที่มีนัยสำคัญจากคำวินิจฉัยตัดสินขององค์การระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก ดังนี้

3.1.4.1 รัฐบาลให้ความช่วยเหลือทางการเงิน

- 1) การตีความการช่วยเหลือทางการเงิน (financial contribution)

ความตกลงฯ Article 1.1(a)(1) มีความสัมพันธ์กับการตีความคำว่า “ประโยชน์ (benefit)” โดยมีคำวินิจฉัยตัดสินที่มีนัยสำคัญเกี่ยวข้อดังนี้

องค์กรอุทธรณ์ได้มีความเห็นแย้งในการที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี Brazil-Aircraft ไม่ได้แยกแยะความแตกต่างของแนวความคิดในประเด็นของ “การช่วยเหลือทางการเงิน” กับ “ประโยชน์” โดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้นำความเข้าใจในเรื่อง “ประโยชน์” เข้าไปใช้ในการให้ความหมายของ “การช่วยเหลือทางการเงิน” ซึ่งเป็นความผิดพลาด องค์กรอุทธรณ์ได้มีความเห็นเกี่ยวกับประเด็นนี้ว่าความตกลงฯ Article 1.1 มีการแยกองค์ประกอบทางกฎหมายเป็น 2 ส่วน ได้แก่ การช่วยเหลือทางการเงิน และประโยชน์ ซึ่งนำไปใช้ในการตัดสินว่ามีการอุดหนุนอยู่หรือไม่⁸ *

องค์กรอุทธรณ์ในคดี Canada-Aircraft ได้วินิจฉัยว่าโครงสร้างของความตกลงฯ Article 1.1(b) เกี่ยวข้องกับ “ประโยชน์ต่อผู้รับ (benefit to the recipient)” ซึ่งมีใช้กรณี “ต้นทุนของรัฐบาล (cost to government)” นิยามของคำว่า “การอุดหนุน (subsidy)” ในความตกลงฯ Article 1.1 มีองค์ประกอบ 2 ประการ ได้แก่ “มีการช่วยเหลือทางการเงินโดยรัฐบาลหรือหน่วยงานของรัฐบาล” และ “มีการก่อให้เกิดประโยชน์” ซึ่งองค์ประกอบแรกเกี่ยวข้องกับการที่รัฐบาลได้มีการช่วยเหลือทางการเงินหรือไม่ตามความตกลงฯ Article 1.1(a) ซึ่งเน้นที่การกระทำของรัฐบาลในการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน ส่วนองค์ประกอบข้อสองตามความตกลงฯ Article 1.1(b) เกี่ยวข้องกับ “การก่อให้เกิดประโยชน์” แก่ผู้รับโดยการกระทำของรัฐบาล ดังนั้นความตกลงฯ Article 1.1 (a) และ (b) ได้ให้ความหมายของการอุดหนุนโดยอ้างถึง 1) การกระทำในการได้รับอำนาจหน้าที่ และ 2) สิ่งซึ่งก่อให้เกิดแก่ผู้รับ ดังนั้นข้อโต้แย้งของแคนาดาที่ว่าต้นทุนของรัฐบาลมีความ

⁸World Trade Organization. Appellate Body Report on Brazil-Aircraft, para.157. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from:http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

*
 “[T]he Panel compounded its error in finding that the ‘financial contribution’ ... is not a ‘potential direct transfer of funds’ by reasoning that a letter of commitment does not confer a ‘benefit’. In this way, in its interpretation of Article 1.1(a)(i), the Panel imported the notion of a ‘benefit’ into the definition of a ‘financial contribution’. This was a mistake. We see the issues – and the respective definitions – of a ‘financial contribution’ and a ‘benefit’ as two separate legal elements in Article 1.1 of the SCM Agreement, which together determine whether a subsidy exists, and not whether it is granted for the purpose of calculating the level of a developing country Member’s export subsidies under Article 27.4 of that Agreement.”

เกี่ยวข้องกับปัญหาว่ามีประโยชน์แก่ผู้รับหรือไม่ตามความตกลงฯ Article 1.1(b) นั้นเป็นการกล่าวอ้างที่มองข้ามโครงสร้างโดยรวมของความตกลงฯ Article 1.1 ไป⁹ *

องค์การอุทธรณ์ในคดี Canada-Aircraft มีความเห็นว่าคำว่า “ประโยชน์” ตามความตกลงฯ Article 1.1(b) มีนัยถึงการเปรียบเทียบในบางลักษณะ การช่วยเหลือทางการเงินจะต้องทำให้ผู้รับประโยชน์อยู่ในเงื่อนไขที่ดีกว่าการที่ไม่มีการช่วยเหลือทางการเงินนั้นจึงจะเป็นการก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้รับ ซึ่งในความเห็นขององค์การอุทธรณ์เกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับการเปรียบเทียบในการที่จะตัดสินว่ามีการก่อให้เกิดประโยชน์หรือไม่ ได้แก่ เกณฑ์ตลาด เนื่องจากศักยภาพในการบิดเบือนทางการค้าของการที่มีการช่วยเหลือทางการเงินอาจมีการระบุชัดโดยการตัดสินว่าผู้รับได้รับการช่วยเหลือทางการเงินในเงื่อนไขที่ได้เปรียบมากกว่าเงื่อนไขที่มีการให้แก่ผู้รับในตลาด¹⁰ **

⁹ World Trade Organization. Appellate Body Report on Canada-Aircraft, para. 156. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

*
“The structure of Article 1.1 as a whole confirms our view that Article 1.1(b) is concerned with the ‘benefit’ to the recipient, and not with the ‘cost to government’. The definition of ‘subsidy’ in Article 1.1 has two discrete elements: ‘a financial contribution by a government or any public body’ and ‘a benefit is thereby conferred’. The first element of this definition is concerned with whether the government made a ‘financial contribution’, as that term is defined in Article 1.1(a). The focus of the first element is on the action of the government in making the ‘financial contribution’. That being so, it seems to us logical that the second element in Article 1.1 is concerned with the ‘benefit... conferred’ on the recipient by that governmental action. Thus, subparagraphs (a) and (b) of Article 1.1 define a ‘subsidy’ by reference, first, to the action of the granting authority and, second, to what was conferred on the recipient. Therefore, Canada’s argument that ‘cost to government’ is relevant to the question of whether there is a ‘benefit’ to the recipient under Article 1.1(b) disregards the overall structure of Article 1.1.”

¹⁰ World Trade Organization. Appellate Body Report on Canada- Aircraft, para. 157. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

**
“We also believe that the word ‘benefit’, as used in Article 1.1(b), implies some kind of comparison. This must be so, for there can be no ‘benefit’ to the recipient unless the ‘financial contribution’ makes the recipient ‘better off’ than it would otherwise have been, absent that

2) การมีอยู่ของการอุดหนุน (existence of a subsidy)

ตามความตกลง Article 1.1(a)(1)(i) ได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี Brazil - Aircraft ให้หลักในคดีนี้ดังนี้

การอุดหนุนเกิดขึ้นเมื่อมีการปฏิบัติของรัฐบาลที่เกี่ยวกับการโอนเงินทุนโดยตรง หรือความสามารถในการโอนเงิน เมื่อมีการปฏิบัติใดๆ เช่นที่กล่าวอย่างใดอย่างหนึ่งก็ย่อมเกิดการอุดหนุนขึ้นแล้ว โดยรัฐบาลไม่จำเป็นต้องทำให้เกิดผลอย่างจริงจังในการกระทำนั้นก่อน เนื่องจากหากถือว่ามี การอุดหนุนเมื่อเกิดผลของการโอนเงินทุนหรือความสามารถในการโอนเงินทุนแล้ว ความตกลงฯ นี้ก็ไม่อาจใช้ได้โดยมีประสิทธิภาพและแม้แต่การเยียวยาแก้ไขในแนวทางขององค์การการค้าโลกในการยับยั้งการละเมิดความตกลงฯ ก็ไม่อาจเป็นไปได้เลย^{11*} นอกจากนี้ในการวิเคราะห์รูปแบบของความช่วยเหลือทางการเงินในรูปของการอุดหนุนการส่งออก คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้เน้นว่า “ศักยภาพในการโอนเงินทุนโดยตรง (potential direct transfer of funds)” เกิดขึ้นเมื่อการ

contribution. In our view, the marketplace provides an appropriate basis for comparison in determining whether a 'benefit' has been 'conferred', because the trade-distorting potential of a 'financial contribution' can be identified by determining whether the recipient has received a 'financial contribution' on terms more favourable than those available to the recipient in the market"

¹¹ World Trade Organization. Appellate Body Report on Brazil - Aircraft, para.7.13. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

* “[A]ccording to Article 1:1(i) a subsidy exists if a government practice involves a direct transfer of funds or a potential direct transfer of funds and not only when a government actually effectuates such a transfer or potential transfer (otherwise the text of (i) would read: ‘a government directly transfers funds ... or engages in potential direct transfers of funds or liabilities’) ... As soon as there is such a practice, a subsidy exists, and the question whether the practice involves a direct transfer of funds or a potential direct transfer of funds is not relevant to the existence of a subsidy. One or the other is sufficient. If subsidies were deemed to exist only once a direct or potential direct transfer of funds had actually been effectuated, the Agreement would be rendered totally ineffective and even the typical WTO remedy (i.e. the cessation of the violation) would not be possible.”

กระทำดังกล่าวได้ก่อประโยชน์และได้ทำให้เกิดการอุดหนุนตามลำดับ ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการจ่ายเงินเกิดขึ้นหรือไม่¹² *

ในทำนองเดียวกับการมีอยู่ของศักยภาพในการโอนเงินทุนโดยตรงมิได้ขึ้นอยู่กับความเป็นไปได้ว่าการจ่ายเงินใดๆ จะเกิดขึ้นในภายหลัง¹³ **

3) ที่ถึงกำหนดรับแต่หายไป (otherwise due is foregone)

ความตกลงฯ Article 1.1(a)(1)(ii) มีคำวินิจฉัยที่เกี่ยวข้องดังนี้

ในความเห็นขององค์กรอุทธรณ์ “การขาดหายไปของรายได้ที่ถึงกำหนดชำระ” มีนัยถึงการที่รัฐบาลเรียกเก็บรายได้น้อยกว่าที่เรียกเก็บในสถานการณ์ที่แตกต่างกันซึ่งควรจะเรียกเก็บนั้น ยิ่งกว่านั้นคำว่า “ขาดหายไป (foregoing of revenue)” เป็นการที่รัฐบาลได้ยกเลิกการมีสิทธิเรียกเก็บรายได้ซึ่งควรจะเรียกเก็บซึ่งมิใช่การมีสิทธิในทางนามธรรมเท่านั้น เนื่องจากในทางทฤษฎีแล้วรัฐบาลอาจเรียกเก็บภาษีจากรายได้ทั้งหมดได้ ดังนั้นตัวเทียบมาตรฐานที่จะนำมาเปรียบเทียบอาจนำรายได้ตามจริงที่เก็บได้เทียบกับรายได้ที่ควรจะเรียกเก็บได้แต่ไม่ได้เรียกเก็บ องค์กรอุทธรณ์ยังเห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่า คำว่า “ที่ถึงกำหนดชำระ(otherwise due)” มีนัยถึงการเปรียบเทียบในบางลักษณะระหว่างรายได้ที่ถึงกำหนดชำระตามมาตรการที่ได้แย้งกับรายได้ซึ่งถึงกำหนดชำระในสถานการณ์อื่น และได้มีความเห็นพ้องกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทว่าหลัก

¹² World Trade Organization. Appellate Body Report on Brazil - Aircraft, para.7.68. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

*
“In its analysis of the form of “financial contribution” made by export subsidies, the Panel on Brazil – Aircraft stated that “a ‘potential direct transfer of funds’ exists only where the action in question gives rise to a benefit and thus confers a subsidy irrespective of whether any payment occurs”

¹³World Trade Organization. Appellate Body Report on Brazil - Aircraft, para.7.70. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

**
“...and that “the existence of a ‘potential direct transfer of funds’ does not depend upon the probability that a payment will subsequently occur.”

พื้นฐานในการเปรียบเทียบจะต้องเป็นกฎเกณฑ์ทางภาษีที่ใช้ในประเทศสมาชิกตามปัญหา ในการยอมรับข้อโต้แย้งของสหรัฐอเมริกาที่ว่าตัวเปรียบเทียบในการตัดสินถึงสิ่งที่เป็นการถึงกำหนดชำระ จะต้องเป็นบางสิ่งนอกเหนือจากมาตรฐานที่แพร่หลายภายในประเทศของสมาชิกตามปัญหาซึ่งมีนัยว่าพันธกรณีองค์การการค้าโลกโดยวิธีใดก็ตามได้มีการบังคับให้ประเทศสมาชิกในการเลือกระบบภาษีประเภทใดโดยเฉพาะซึ่งมิได้เป็นเช่นนั้น โดยหลักแล้วประเทศสมาชิกใดๆ มีอำนาจอธิปไตยในการเก็บภาษีจากรายได้ประเภทใดๆ ได้ตามที่ตนประสงค์ และมีอิสระที่จะไม่เก็บภาษีจากรายได้ประเภทใดๆ ด้วย ทั้งนี้โดยที่ประเทศสมาชิกต้องยอมรับในข้อผูกพันองค์การการค้าโลก¹⁴ *

สิ่งซึ่ง “ถึงกำหนดชำระ” จึงขึ้นกับกฎเกณฑ์ทางภาษีของประเทศสมาชิกแต่ละประเทศซึ่งได้บัญญัติขึ้นเองนั้น¹⁵ ** ***

¹⁴ World Trade Organization. Appellate Body Report on Japan – Alcoholic Beverages II, p. 16; and Chile - Alcoholic Beverages, para.59 and 60. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B[2003,November 15]

*

“In our view, the ‘foregoing’ of revenue ‘otherwise due’ implies that less revenue has been raised by the government than would have been raised in a different situation, or, that is, ‘otherwise’. Moreover, the word ‘foregone’ suggests that the government has given up an entitlement to raise revenue that it could ‘otherwise’ have raised. This cannot, however, be an entitlement in the abstract, because governments, in theory, could tax all revenues. There must, therefore, be some defined, normative benchmark against which a comparison can be made between the revenue actually raised and the revenue that would have been raised ‘otherwise’. We, therefore, agree with the Panel that the term ‘otherwise due’ implies some kind of comparison between the revenues due under the contested measure and revenues that would be due in some other situation. We also agree with the Panel that the basis of comparison must be the tax rules applied by the Member in question. To accept the argument of the United States that the comparator in determining what is ‘otherwise due’ should be something other than the prevailing domestic standard of the Member in question would be to imply that WTO obligations somehow compel Members to choose a particular kind of tax system; this is not so. A Member, in principle, has the sovereign authority to tax any particular categories of revenue it wishes. It is also free not to tax any particular categories of revenues. But, in both instances, the Member must respect its WTO obligations.”

¹⁵ World Trade Organization. Appellate Body Report on US – FSC, para. 90. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

4) ความแตกต่างของ “การอุดหนุน” ตามความหมายทั่วไปกับความหมายตามความตกลงฯ footnote 59

ความตกลงฯ footnote 59 เป็นข้อยกเว้นการอุดหนุนการส่งออกประการหนึ่ง โดยจะนำความหมายตามความตกลงฯ footnote 59 มาอ้างเป็นข้อยกเว้นความหมายทั่วไปของการอุดหนุนที่ปรากฏในส่วนอื่นๆ ของความตกลงฯ ไม่ได้ มีแนวคำวินิจฉัยดังนี้

ความตกลงฯ Article 1.1 ให้ความหมายทั่วไปของคำว่า “การอุดหนุน” ซึ่งใช้ตามเจตนารมณ์ของความตกลงฯ นี้ ตามที่มีคำว่าการอุดหนุนปรากฏอยู่ในความตกลงฯ ว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้และเงื่อนไขที่ปรากฏในบทบัญญัติต่างๆ ตามความตกลงฯ นี้ อันเกี่ยวกับการอุดหนุนที่ห้ามใช้ในภาค 2, การอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้ในภาค 3, การอุดหนุนที่ไม่ถูกมาตรการตอบโต้ในภาค 4 และมาตรการตอบโต้ในภาค 5 ในทางตรงกันข้าม footnote 59 เกี่ยวข้องกับหัวข้อหนึ่งที่ปรากฏในรายการตัวอย่างการอุดหนุนการส่งออก แม้ว่า footnote 59 หมายถึง มาตรการที่มีใช้การอุดหนุนการส่งออกที่ห้ามใช้ footnote 59 ก็มีได้มีความหมายที่จะสร้างข้อยกเว้นให้กับความหมายทั่วไปของการอุดหนุนที่มีการใช้ในความตกลงฯ ทั้งหมด ตาม footnote 5 ของความตกลงฯ ซึ่งรายการตัวอย่างระบุว่ามาตรการใดๆ ที่มีใช้การอุดหนุนการส่งออกที่ห้ามใช้ มาตรการนั้นไม่ถือว่าเป็นใช้การอุดหนุนเพียงเหตุผลประการเดียวนั้น นอกจากนี้มาตรการดังกล่าวก็ไม่ถูกห้ามใช้ตามความตกลงฯ นี้ บทบัญญัติอื่นๆ ของความตกลงฯ นี้ อาจจะยังคงใช้ได้กับการอุดหนุนดังกล่าวด้วย¹⁶ *

**

“What is ‘otherwise due’, therefore, depends on the rules of taxation that each Member, by its own choice, establishes for itself.”

Appellate Body Report on Canada – Auto, para.91, the Appellate Body applied these same principles to decide ‘whether government revenue that is otherwise due is foregone’.

¹⁶ World Trade Organization. Appellate Body Report on US – FSC, para. 93. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003.Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

*

“Article 1.1 sets forth the general definition of the term ‘subsidy’ which applies ‘for the purpose of this Agreement’. This definition, therefore, applies wherever the word ‘subsidy’ occurs throughout the SCM Agreement and conditions the application of the provisions of that Agreement regarding prohibited subsidies in Part II, actionable subsidies in Part III, non-actionable subsidies in Part IV and countervailing measures in Part V. By contrast, footnote 59 relates to one item in the Illustrative List of Export Subsidies. Even if footnote 59 means – as the United States also argues – that a measure, such as the FSC measure, is not a prohibited export subsidy, footnote 59 does not purport to establish an exception to the general definition of a ‘subsidy’ otherwise applicable

5) ประเด็นการกล่าวอ้างข้อยกเว้นที่ไม่ถือเป็นการอุดหนุนตามความตกลงฯ

footnote 1

ในกรณีการยกเว้นอากรหรือภาษีที่เรียกเก็บจากผลิตภัณฑ์ส่งออก ซึ่งเป็นผลิตภัณฑ์ที่เหมือนกันเมื่อส่งออกไปเพื่อการบริโภคภายในหรือการลดหย่อนอากรหรือภาษีดังกล่าวนั้นในจำนวนที่ไม่เกินกว่าจำนวนที่ควรเรียกเก็บจริง

ประเด็นที่เกี่ยวข้องในคดี US-FSC คือ มาตรการ Foreign Sales Corporation หรือ FSC ซึ่งเป็นมาตรการทางภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยมีสาระสำคัญในการให้การปฏิบัติทางภาษีเงินได้เป็นพิเศษแก่กิจกรรมการส่งออกตามที่บัญญัติไว้ใน US Internal Revenue Code Section 921 – 927¹⁷ ซึ่งมีการดำเนินธุรกรรมในแบบ The FSC Regime¹⁸ โดยสหรัฐอเมริกาได้ยกขึ้นกล่าวอ้างเพื่อให้เข้าข้อยกเว้นตามความตกลงฯ footnote 1 ซึ่งองค์การอุทธรณ์โดยมีคำวินิจฉัย ดังนี้

มาตรการทางภาษีตาม footnote 1 อันเป็นข้อยกเว้นที่ไม่ถือเป็นการอุดหนุนนั้น เกี่ยวข้องกับการยกเว้นภาษีการบริโภคที่มีการผลิตเป็นฐานให้กับผลิตภัณฑ์ส่งออก สำหรับการยกเว้นภาษีตามมาตรการ FSC เป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งมิได้เกี่ยวข้องกับการผลิต footnote 1 จึงไม่ครอบคลุมถึงมาตรการ FSC¹⁹ *

throughout the entire SCM Agreement. Under footnote 5 of the SCM Agreement, where the Illustrative List indicates that a measure is not a prohibited export subsidy, that measure is not deemed, for that reason alone, not to be a 'subsidy'. Rather, the measure is simply not prohibited under the Agreement. Other provisions of the SCM Agreement may, however, still apply to such a 'subsidy'."

¹⁷ Oliver Stehmann, "Foreign Sales Corporation under the WTO, The Panel Ruling on US Export Subsidies," *Journal of World Trade* 34(3)(June 2000) : 131.

¹⁸ Asif H. QURESHI and Roman GRYNBERG, "United States Tax Subsidies Under Domestic Internal Sales Corporation, Foreign Sales Corporation and Extraterritorial Income Exclusion Act Legislation within the Framework of the World Trade Organization," *Journal of World Trade* 36(5)(October 2002) : 984.

¹⁹ World Trade Organization. Appellate Body Report on US – FSC, para. 93. *WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures*[Online].2003.Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

*
"We note, moreover, that, under footnote 1 of the SCM Agreement, 'the exemption of an exported product from duties or taxes borne by the like product when destined for domestic consumption ... shall not be deemed to be a subsidy'. (emphasis added) The tax measures identified in footnote 1 as not constituting a 'subsidy' involve the exemption of exported products from product-based consumption taxes. The tax exemptions under the FSC measure relate to the taxation of

3.1.4.2 การก่อให้เกิดประโยชน์ (a benefit is thereby conferred)

หลักการพื้นฐานในการกำหนดองค์ประกอบของการอุดหนุนในส่วนของการก่อให้เกิดประโยชน์ คือ การใช้ต้นทุนค่าเสียโอกาส (opportunity cost) ในการพิจารณาและวางแนวทางระหว่าง ภาระต้นทุนของรัฐบาล (cost to government) กับ ประโยชน์ที่มีต่อผู้รับ (benefit to the recipient)²⁰ อย่างไรก็ตาม ความตกลงฯ Article 1.1(b) นี้มิได้ให้ความหมายไว้ว่าลักษณะเช่นใดจึงเป็นการก่อให้เกิดประโยชน์ ซึ่งมีผลให้เกิดข้อโต้แย้งระหว่างคู่กรณีพิพาทในการใช้มาตรการตอบโต้การอุดหนุนเรื่อยมาโดยเฉพาะระหว่างประเทศมหาอำนาจทางเศรษฐกิจอย่างประเทศสหรัฐอเมริกา กับ สหภาพยุโรป จนกระทั่งได้มีแนวคำตัดสินขององค์การระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก ในคดีต่างๆ ซึ่งให้หลักในการพิจารณาในเรื่องการก่อให้เกิดประโยชน์ไว้ในประการสำคัญ ดังจะกล่าวต่อไปนี้

1) การตีความหมายคำว่า “ประโยชน์ (benefit)”

“ประโยชน์” ตามความตกลงฯ Article 1.1 (b) มีแนวคำวินิจฉัยทั้งจาก คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ในหลายประเด็น ดังจะกล่าวต่อไปนี้

องค์การอุทธรณ์ในคดี Canada – Aircraft เห็นชอบกับความเห็นของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในการตีความคำว่า “ประโยชน์” ตามความตกลงฯ Article 1.1 (b) โดยเน้นถึงผู้รับการอุดหนุนว่า ความหมายดั้งเดิมของ “ประโยชน์” ห้อมล้อมไปด้วยบางรูปแบบของการได้เปรียบในการที่จะตัดสินว่าการช่วยเหลือทางการเงิน (ในความหมายของความตกลงฯ Article 1.1 (a)(i)) ก่อให้เกิดประโยชน์ ได้แก่ การได้เปรียบ (more advantage position) มีความจำเป็นที่จะตัดสินว่าการช่วยเหลือทางการเงินนั้นทำให้ผู้รับอยู่ในตำแหน่งที่ได้เปรียบมากกว่าการที่ไม่ได้รับความช่วยเหลือทางการเงินนั้น ในความเห็นขององค์การอุทธรณ์ เหตุผลพื้นฐานในการตัดสินตำแหน่งของผู้รับที่จะไม่ปรากฏการช่วยเหลือทางการเงินคือตลาด การช่วยเหลือทางการเงินจะเป็นการก่อให้เกิดประโยชน์ ได้แก่ การได้เปรียบ หากมีการให้เงื่อนไขซึ่งมีการได้เปรียบมากกว่าเงื่อนไขซึ่งมีการให้แก่ผู้รับในตลาด²¹ *

corporations and not products. Footnote 1, therefore, does not cover measures such as the FSC measure.”

²⁰ John H. Jackson, *The World Trading System: Law and Policy of International Economic Relations*, (1989), p. 265.

²¹ World Trade Organization. Appellate Body Report on Canada – Aircraft para. 149. and Panel Report on Canada – Aircraft , Para. 9.112. *WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures*[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทยังได้อธิบายเหตุผลในการปฏิเสธการตีความว่า ประโยชน์พิจารณาได้จากต้นทุนสุทธิของรัฐบาล โดยเน้นไปที่ผู้รับการอุดหนุน ทั้งนี้โดยการไม่กล่าวถึงข้ออ้าง “การได้รับการอุดหนุนในด้านรายได้หรือราคา” (income or price supports) ตามความหมายของความตกลงฯ Article 1.1 (a)(2) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี Canada – Aircraft เห็นว่า “การช่วยเหลือทางการเงิน” โดยรัฐบาลใดหรือหน่วยงานของรัฐใดๆ จะก่อให้เกิดประโยชน์และทำให้เกิดการอุดหนุนตามความหมายตามความตกลงฯ Article 1 ก็ต่อเมื่อมีการก่อความได้เปรียบแก่ผู้รับซึ่งเกี่ยวข้องกับการใช้ตัวเทียบทางการค้าพาณิชย์ ได้แก่ เมื่อมีการให้เงื่อนไขที่ได้เปรียบมากกว่าการที่ผู้รับทั่วไปในตลาดได้รับ²² * * องค์การอุทธรณ์ในคดีนี้เห็นด้วยกับการวินิจฉัยข้อเท็จจริงของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทโดยเริ่มจากการพิจารณาความหมาย “ประโยชน์” ในทางพจนานุกรม กล่าวคือ ความหมายของ “ประโยชน์” ในทางพจนานุกรม หมายถึง การได้เปรียบ, ดี, กำไร หรือ โดยทั่วไป ได้แก่ ปัจจัยหรือสถานการณ์ที่เป็นคุณหรือเป็นประโยชน์ ซึ่งแต่ละคำหรือวลีต่างๆ นั้นให้คุณแก่คำว่า “ประโยชน์” และช่วยในการแสดงความคิดเห็นในสาระสำคัญของคำนั้นๆ คำจำกัดความเหล่านี้ยังได้ยืนยันว่า คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้เน้นถึงความหมายทั่วไปของ “ประโยชน์” อย่างชัดเจน ซึ่งได้รวมรูปแบบบางประการของการ

*
 “[T]he ordinary meaning of ‘benefit’ clearly encompasses some form of advantage. ... In order to determine whether a financial contribution (in the sense of Article 1.1(a)(i)) confers a ‘benefit’, i.e., an advantage, it is necessary to determine whether the financial contribution places the recipient in a more advantageous position than would have been the case but for the financial contribution. In our view, the only logical basis for determining the position the recipient would have been in absent the financial contribution is the market. Accordingly, a financial contribution will only confer a “benefit”, i.e., an advantage, if it is provided on terms that are more advantageous than those that would have been available to the recipient on the market.”

²² World Trade Organization. Panel Report on Canada – Aircraft para. 9.120. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

* *
 “[L]eaving aside situations of alleged ‘income or price supports’ within the meaning of Article 1.1(a)(2), we consider that a ‘financial contribution’ by a government or public body confers a ‘benefit’, and therefore constitutes a ‘subsidy’ within the meaning of Article 1 of the SCM Agreement, when it confers an advantage on the recipient relative to applicable commercial benchmarks, i.e., when it is provided on terms that are more advantageous than those that would be available to the recipient on the market.”

ได้เปรียบไว้ อย่างไรก็ตามความหมายของพจนานุกรมก็ได้ทิ้งการเปิดประเด็นการตีความไว้หลายประการ²³ *

องค์กรอุทธรณ์ได้ยืนยันการที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้มุ่งประเด็นไปที่ผู้รับ การอุดหนุนในการตัดสินการมีอยู่ของประโยชน์ดังนี้ “ประโยชน์” ใดๆ มิได้มีอยู่แต่เพียงในนามธรรม เท่านั้น แต่จะต้องมีผู้รับประโยชน์หรือผู้รับที่ได้รับและมีการใช้ด้วย โดยเหตุผลแล้วประโยชน์ใดๆ อาจเกิดขึ้นเพียงเมื่อบุคคลใดในทางธรรมชาติหรือทางกฎหมายหรือกลุ่มของบุคคลได้รับบางสิ่ง บางอย่างในความเป็นจริง คำว่า “ประโยชน์” จึงมีนัยว่าจะต้องมีผู้รับ ซึ่งเป็นการให้การสนับสนุนใน ต้นเรื่องสำหรับมุมมอง(ความเห็น) ที่มีการมุ่งประเด็นของการสืบหาตามความตกลงฯ Article 1.1(b) ซึ่งต้องมีผู้รับ และโดยมิใช้อำนาจหน้าที่ในการให้ความช่วยเหลือสนับสนุน ความหมายทั่วไป (สามัญ) ของคำว่า “ก่” (confer) ตามที่ใช้ในความตกลงฯ Article 1.1(b) ได้สนับสนุนข้ออ้างนี้ “ก่” อาจหมายถึง ให้ ให้ความช่วยเหลือสนับสนุน หรือสละให้ การใช้คำว่า “ก่” โดยประโยค สมมติในอดีต (past participle) ในรูปของกรรมที่ถูกกระทำ (passive form) ร่วมกับคำว่า “ด้วย เหตุนี้” (thereby) ซึ่งเป็นการเรียกโดยธรรมชาติสำหรับการสอบสวนถึงสิ่งซึ่งมีการก่ให้แก่ผู้รับ ฉะนั้นองค์กรอุทธรณ์จึงเชื่อว่าข้อโต้แย้งของแคนาดาที่ว่า “ต้นทุนที่เกิดแก่รัฐบาล” เป็นเพียงวิถีทาง หนึ่งของการก่ขึ้นซึ่ง “ประโยชน์” จะดูแปลกประหลาดหากดูตามความหมายสามัญของความตกลงฯ Article 1.1(b) ซึ่งมุ่งประเด็นไปที่ผู้รับมิใช่รัฐบาลซึ่งให้ความช่วยเหลือทางการเงินนั้น²⁴ **

²³ World Trade Organization. Appellate Body Report on Canada – Aircraft para. 153. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

*
“The dictionary meaning of ‘benefit’ is ‘advantage’, ‘good’, ‘gift’, ‘profit’, or, more generally, ‘a favourable or helpful factor or circumstance’. Each of these alternative words or phrases gives flavour to the term ‘benefit’ and helps to convey some of the essence of that term. These definitions also confirm that the Panel correctly stated that ‘the ordinary meaning of ‘benefit’ clearly encompasses some form of advantage.’ Clearly, however, dictionary meanings leave many interpretive questions open.”

²⁴ World Trade Organization. Appellate Body Report on Canada – Aircraft para. 154. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

**
“A ‘benefit’ does not exist in the abstract, but must be received and enjoyed by a beneficiary or a recipient. Logically, a ‘benefit’ can be said to arise only if a person, natural or legal, or a group of persons, has in fact received something. The term ‘benefit’, therefore, implies that there must be a recipient. This provides textual support for the view that the focus of the inquiry under

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี US – Lead and Bismuth II ได้ตีความคำว่า “ประโยชน์” ซึ่งต่อมาได้รับการยืนยันโดยองค์กรอุทธรณ์ ดังนี้การมีอยู่หรือไม่มีอยู่ของประโยชน์ที่ดีที่ความสามารถของผู้รับการอุดหนุนหรือผู้รับประโยชน์ ซึ่งตามเหตุผลแล้วต้องเป็นบุคคลในทางกฎหมายหรือโดยธรรมชาติ หรือกลุ่มของบุคคลที่ได้รับความช่วยเหลือทางการเงินในเงื่อนไขที่ใดเปรียบ (ดีกว่า) เงื่อนไขที่ให้แก่ผู้รับหรือผู้รับประโยชน์ในตลาด บทบัญญัติทั้งสองเน้นว่า อากรตอบโต้ที่เรียกเก็บจากสินค้านำเข้าเพื่อชดเชยการอุดหนุน (ที่อาจตอบโต้ได้) ที่ให้แก่การผลิตของสินค้านำเข้าเช่นว่านั้น การอุดหนุนมี 2 องค์ประกอบ ได้แก่ (1) การช่วยเหลือทางการเงิน (2) ประโยชน์ ตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น “ประโยชน์” จะมีการตัดสินโดยอ้างอิงเงื่อนไขซึ่งการช่วยเหลือทางการเงินนั้นจัดสรรให้แก่บุคคลทางกฎหมายหรือทางธรรมชาติโดยเฉพาะ หรือกลุ่มของบุคคลในตลาด การพิจารณาถึง Article VI:3 ของ GATT 1994 และเชิงอรรถที่ 36 ของความตกลงฯ Article 10 ได้ข้อสรุปว่า ในการอธิบายการได้สวนเพื่อเรียกเก็บอากรตอบโต้ การมีอยู่ของประโยชน์ใดๆ จะต้องมีการอ้างถึงเงื่อนไขตลาดซึ่งมีการให้ความช่วยเหลือทางการเงินโดยตรงหรือโดยอ้อมแก่การผลิตผลิตภัณฑ์ใดๆ ซึ่งให้แก่ผู้ผลิตสินค้านั้น²⁵ **

Article 1.1(b) of the SCM Agreement should be on the recipient and not on the granting authority. The ordinary meaning of the word ‘confer’, as used in Article 1.1(b), bears this out. ‘Confer’ means, inter alia, ‘give’, ‘grant’ or ‘bestow’. The use of the past participle ‘conferred’ in the passive form, in conjunction with the word ‘thereby’, naturally calls for an inquiry into what was conferred on the recipient. Accordingly, we believe that Canada’s argument that ‘cost to government’ is one way of conceiving of ‘benefit’ is at odds with the ordinary meaning of Article 1.1(b), which focuses on the recipient and not on the government providing the ‘financial contribution’.”

²⁵ World Trade Organization. Panel Report on US – Lead and Bismuth II, paras. 6.66 - 6.69. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

**
‘benefit’ is determined by reference to the terms on which a ‘financial contribution’ would have been made available to a particular legal or natural person, or group of persons, in the market. Full consideration of Article VI:3 of the GATT 1944 and footnote 36 to Article 10 of the SCM Agreement leads us to conclude that ,in the context of countervailing duty investigations, the existence of a ‘benefit’ should be determined by reference to the market terms on which a ‘financial contribution’ bestowed directly or indirectly upon the production of any merchandise would have been made available to the producer of that merchandise.”

2) การหักล้างคดีมีมูลของการให้การอุดหนุน

ในการพิจารณาว่าคู่กรณีฝ่ายใดได้มีการต่อสู้เพื่อหักล้างคดีมีมูลของการให้การอุดหนุนหรือไม่ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทคดี Canada – Aircraft เน้นว่า ในการที่จะหักล้างคดีมีมูลกรณี “ประโยชน์” คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าแคนาดาจะต้องดำเนินการมากกว่าการแสดงให้เห็นเพียงว่าจำนวนประโยชน์โดยเจาะจงที่ประมาณโดยฝ่ายบราซิลไม่ถูกต้อง หรืออัตราผลตอบแทน TPC ที่ได้คุ้มกับต้นทุนเงินทุนของแคนาดาแล้ว ทั้งนี้แคนาดาต้องแสดงให้เห็นว่าไม่มีการก่อให้เกิดประโยชน์ในแนวทางที่เงื่อนไขการช่วยเหลือนั้นมีให้สำหรับอัตราผลตอบแทนทางการค้าใดๆ²⁶ *

3) “ประโยชน์” มีความสัมพันธ์กับความตกลงฯ Article 14

ทั้งคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์การอุทธรณ์ในคดี Canada – Aircraft ตัดสินว่าความตกลงฯ Article 14 มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กับการตีความคำว่า “ประโยชน์” โดยองค์การอุทธรณ์มีความเห็นว่าการอ้างอิงความตกลงฯ Article 1.1 ในความตกลงฯ Article 14 อย่างชัดเจน ดังจะกล่าวต่อไปนี้

แม้ว่าความตกลงฯ Article 14 จะเริ่มต้นด้วยเพื่อความมุ่งประสงค์ของภาค V ของความตกลงฯ ซึ่งเกี่ยวข้องกับมาตรการตอบโต้ องค์การอุทธรณ์มีความเห็นว่าการตีความความตกลงฯ Article 14 มีความเกี่ยวข้องกับการตีความคำว่า “ประโยชน์” ในความตกลงฯ Article 1.1(b) แนวทางการคำนวณประโยชน์ต่อผู้รับการอุดหนุนตามความตกลงฯ Article 1 paragraph 1 ซึ่งเป็นการกล่าวอย่างชัดเจนถึงการอ้างอิงความตกลงฯ Article 1.1 ในความตกลงฯ Article 14 ซึ่งแสดงให้เห็นว่าความหมายของ “ประโยชน์” ที่ใช้ในความตกลงฯ Article 14 มีนัยเช่นเดียวกับในความตกลงฯ Article 1.1 ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับผู้รับการอุดหนุนซึ่งมีใช้ต้นทุนของรัฐบาล.....
.....ความตกลงฯ Article 14 จึงเป็นบทบัญญัติที่สัมพันธ์กับการตีความความตกลงฯ Article

²⁶World Trade Organization. Panel Report on Canada – Aircraft, para. 9.312. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

* “In order to rebut the prima facie case of ‘benefit’, we consider that Canada must do more than simply demonstrate that the amount of specific ‘benefit’ estimated by Brazil may be incorrect, or that TPC’s rate of return covers Canada’s cost of funds. Rather, Canada must demonstrate that no ‘benefit’ is conferred, in the sense that the terms of the contribution provide for a commercial rate of return.”

1.1(b) โดยสนับสนุนความเห็นที่ว่าตลาดเป็นเกณฑ์ที่เหมาะสมในการเปรียบเทียบแนวทางที่กำหนดในความตกลงฯ Article 14 ซึ่งเป็นเรื่องการที่รัฐบาลจัดให้ซึ่งเงินทุน เงินกู้ การค้ำประกันเงินกู้ สินค้าหรือบริการ ประโยชน์จะเกิดขึ้นในแต่ละแนวทางก็ต่อเมื่อผู้รับได้รับการช่วยเหลือทางการเงินในเงื่อนไขที่ดีกว่าเงื่อนไขที่ผู้รับในตลาดได้รับ²⁷ *

4) ประเด็นเรื่อง ความตกลงฯ Annex I (k) การช่วยเหลือของรัฐบาลในด้านสินเชื่อเพื่อการส่งออก

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท Canada – Aircraft ปฏิเสธการใช้ความตกลงฯ Annex I (k) ในการตีความคำว่า “ประโยชน์” ดังนี้

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท ไม่อาจยอมรับข้อโต้แย้งที่ว่าความตกลงฯ ภาคผนวก I (k) สร้างแนวทางการอธิบายการมีอยู่ของประโยชน์ที่รัฐบาลให้สินเชื่อตามความตกลงฯ Article 1 โดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่า (k) ของรายการตัวอย่างนำมาใช้ในการตัดสินว่ามีการอุดหนุนการส่งออกหรือไม่ จึงไม่นำมาตัดสินว่า (k) มีการอุดหนุนอยู่ตามความหมายในความตกลงฯ Article 1 หรือไม่²⁸ *

²⁷ World Trade Organization. Appellate Body on Canada – Aircraft, paras. 155 and 158. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

*
“Although the opening words of Article 14 state that the guidelines it establishes apply ‘[f]or the purposes of Part V’ of the SCM Agreement, which relates to ‘countervailing measures’, our view is that Article 14, nonetheless, constitutes relevant context for the interpretation of ‘benefit’ in Article 1.1(b). The guidelines set forth in Article 14 apply to the calculation of the ‘benefit to the recipient conferred pursuant to paragraph 1 of Article 1’. (emphasis added) This explicit textual reference to Article 1.1 in Article 14 indicates to us that ‘benefit’ is used in the same sense in Article 14 as it is in Article 1.1. Therefore, the reference to ‘benefit to the recipient’ in Article 14 also implies that the word ‘benefit’, as used in Article 1.1, is concerned with the ‘benefit to the recipient’ and not with the ‘cost to government’ Article 14, which we have said is relevant context in interpreting Article 1.1(b), supports our view that the marketplace is an appropriate basis for comparison. The guidelines set forth in Article 14 relate to equity investments, loans, loan guarantees, the provision of goods or services by a government, and the purchase of goods by a government. A ‘benefit’ arises under each of the guidelines if the recipient has received a ‘financial contribution’ on terms more favourable than those available to the recipient in the market.”

²⁸ World Trade Organization. Panel Report on Canada – Aircraft, para.9.117. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from:

5) ประเด็นการไม่นำ Annex IV การคำนวณยอดรวมการอุดหนุนคิดจากมูลค่ามาใช้ตีความความตกลงฯ Article 1.1(b)

องค์กรอุทธรณ์เห็นด้วยกับคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในการตัดสินว่า Annex IV ไม่นำมาใช้ตีความความตกลงฯ Article 1.1(b) เนื่องจาก องค์กรอุทธรณ์ไม่เห็นความสัมพันธ์ของบทบัญญัตินี้ในการตีความคำว่า “ประโยชน์” ตามความตกลงฯ Article 1.1(b) เนื่องจาก Annex IV เป็นการคำนวณยอดรวมการอุดหนุนคิดจากมูลค่าตามบทบัญญัติเรื่องความเสียหายอย่างร้ายแรงตามความตกลงฯ Article 6 ด้วยเหตุผลในการตัดสินที่ว่า การอุดหนุนใดที่ใช้ในลักษณะเช่นนั้นอันมีผลเสียหาย ดังนั้น Annex IV จึงไม่เกี่ยวกับการที่มีการก่อให้เกิดประโยชน์หรือไม่ และไม่เกี่ยวข้องกับมาตรการใดที่ก่อให้เกิดการอุดหนุนในความหมายของความตกลงฯ Article 1.1²⁹ **

กล่าวโดยสรุปได้ว่าหลักการพิจารณาในเรื่องการก่อให้เกิดประโยชน์ที่ปรากฏจากแนวคำตัดสินขององค์กรระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกที่สำคัญ คือ การพิจารณาประโยชน์ที่มีต่อผู้รับประโยชน์มิใช่การพิจารณาจากต้นทุนของรัฐบาล โดยที่การก่อให้เกิดประโยชน์จะมีต่อผู้รับประโยชน์ก็ต่อเมื่อผู้รับนั้นได้รับสิ่งซึ่งได้เปรียบกว่าหรือมีเงื่อนไขที่ดีกว่าผู้รับทั่วไปจะได้รับตามกลไก

http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B

[2003, November 15]

* “[W]e are unable to accept ... [the] argument that item (k) of the Illustrative list of Annex I of the SCM Agreement constitutes contextual guidance for determining the existence of ‘benefit’ in the specific context of government credit under Article 1. In our view, item (k) of the Illustrative List applies in determining whether or not a prohibited export subsidy exists. We do not consider ... that item (k) determines whether or not a ‘subsidy’ exists within the meaning of Article 1 of the SCM Agreement.”

²⁹World Trade Organization. Panel Report on Canada – Aircraft, para.159. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from:

http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B

[2003, November 15]

** “We fail to see the relevance of this provision to the interpretation of ‘benefit’ in Article 1.1(b) of the SCM Agreement. Annex IV provides a method for calculating the total ad valorem subsidization of a product under the ‘serious prejudice’ provision of Article 6 of the SCM Agreement, with a view to determining whether a subsidy is used in such a manner as to have ‘adverse effects’. Annex IV, therefore, has nothing to do with whether a ‘benefit’ has been conferred, nor with whether a measure constitutes a subsidy within the meaning of Article 1.1.”

ตลาดหรือได้เปรียบกว่าเมื่อเทียบในทางการค้าการพาณิชย์ทั่วไป ทั้งนี้ความตกลงฯ Article 14 ได้บัญญัติสาระสำคัญเกี่ยวกับวิธีการที่ใช้ในการไต่สวนเพื่อคำนวณหาประโยชน์ที่ได้รับของผู้รับการอุดหนุนตามความตกลงฯ Article 1 โดยให้มีการระบุไว้ในกฎหมายแห่งชาติหรือระเบียบการปฏิบัติตามของสมาชิกที่ทำการไต่สวน และการนำไปใช้ในแต่ละกรณีจะต้องเปิดเผยและมีการอธิบายอย่างเพียงพอ ซึ่งวิธีการเช่นว่าใดๆ จะต้องสอดคล้องกับแนวทางต่างๆ ตาม ความตกลงฯ Article 14 (a)(b)(c)(d) ที่กล่าวไว้ในเรื่องเกี่ยวกับการจัดเงินทุนให้โดยรัฐบาล รัฐบาลให้เงินกู้ คำประกัน หรือจัดให้ซึ่งสินค้าหรือบริการ นอกจากนี้ในการก่อให้เกิดประโยชน์จะไม่นำไปใช้กับความตกลงฯ Annex IV การคำนวณยอดรวมการอุดหนุนคิดจากมูลค่าตามบทบัญญัติเรื่องความเสียหายอย่างร้ายแรงตามความตกลงฯ Article 6 และเนื่องจากการก่อให้เกิดประโยชน์เป็นองค์ประกอบสำคัญอีกประการหนึ่งของการอุดหนุนนอกเหนือจากองค์ประกอบในเรื่องการช่วยเหลือทางการเงินของรัฐบาล ดังนั้นการจะหักล้างข้อกล่าวอ้างว่าไม่มีการให้การอุดหนุนจะต้องมีการพิสูจน์ให้ได้ว่าไม่มีการก่อให้เกิดประโยชน์จากการที่รัฐบาลให้ความช่วยเหลือทางการเงินนั้น

3.1.5 หลักการให้โดยเจาะจง

ความตกลงฯ Article 2: การให้โดยเจาะจง (Specificity) มีบทบัญญัติดังนี้^{*}
Article 2

^{*} Article 2: Specificity

2.1 In order to determine whether a subsidy, as defined in paragraph 1 of Article 1, is specific to an enterprise or industry or group of enterprises or industries (referred to in this Agreement as "certain enterprises") within the jurisdiction of the granting authority, the following principles shall apply:

(a) Where the granting authority, or the legislation pursuant to which the granting authority operates, explicitly limits access to a subsidy to certain enterprises, such subsidy shall be specific.

(b) Where the granting authority, or the legislation pursuant to which the granting authority operates, establishes objective criteria or conditions (2) governing the eligibility for, and the amount of, a subsidy, specificity shall not exist, provided that the eligibility is automatic and that such criteria and conditions are strictly adhered to. The criteria or conditions must be clearly spelled out in law, regulation, or other official document, so as to be capable of verification.

การให้โดยเจาะจง

2.1 ในการตัดสินว่ามีการอุดหนุนหรือไม่ ตามที่นิยามไว้ในวรรค 1 ของข้อ 1 เป็นการให้โดยเจาะจงแก่วิสาหกิจ หรือแก่อุตสาหกรรมหรือกลุ่มวิสาหกิจ หรือกลุ่มอุตสาหกรรม (อ้างอิงถึงในความตกลงนี้คือ "วิสาหกิจบางอย่าง") ภายในเขตอำนาจของหน่วยงานที่มีอำนาจอนุญาตให้พิจารณาตามหลักเกณฑ์ดังนี้:

- (a) ในกรณีที่หน่วยงานที่มีอำนาจอนุญาต หรือกฎหมายที่หน่วยงานดังกล่าวปฏิบัติตามจำกัด การให้การอุดหนุนแก่วิสาหกิจบางอย่างอย่างชัดเจน การอุดหนุนนั้นถือว่าเป็นการให้โดยเจาะจง

(footnote original) 2 Objective criteria or conditions, as used herein, mean criteria or conditions which are neutral, which do not favour certain enterprises over others, and which are economic in nature and horizontal in application, such as number of employees or size of enterprise.

(c) If, notwithstanding any appearance of non-specificity resulting from the application of the principles laid down in subparagraphs (a) and (b), there are reasons to believe that the subsidy may in fact be specific, other factors may be considered. Such factors are: use of a subsidy program by a limited number of certain enterprises, predominant use by certain enterprises, the granting of disproportionately large amounts of subsidy to certain enterprises, and the manner in which discretion has been exercised by the granting authority in the decision to grant a subsidy.(3) In applying this subparagraph, account shall be taken of the extent of diversification of economic activities within the jurisdiction of the granting authority, as well as of the length of time during which the subsidy program has been in operation.

(footnote original) 3 In this regard, in particular, information on the frequency with which applications for a subsidy are refused or approved and the reasons for such decisions shall be considered.

2.2 A subsidy which is limited to certain enterprises located within a designated geographical region within the jurisdiction of the granting authority shall be specific. It is understood that the setting or change of generally applicable tax rates by all levels of government entitled to do so shall not be deemed to be a specific subsidy for the purposes of this Agreement.

2.3 Any subsidy falling under the provisions of Article 3 shall be deemed to be specific.

2.4 Any determination of specificity under the provisions of this Article shall be clearly substantiated on the basis of positive evidence.

- (b) ในกรณีที่หน่วยงานที่มีอำนาจอนุญาต หรือกฎหมายที่หน่วยงานดังกล่าวปฏิบัติตามได้ กำหนดหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขที่มีเหตุผล (เชิงอรรถ 2 หลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขที่มีเหตุผลในที่นี้หมายถึง หลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขซึ่งเป็นกลางซึ่งไม่เข้าข้างกิจการหนึ่งใดเป็นพิเศษ และเป็นหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขทางเศรษฐศาสตร์ และใช้ได้โดยทั่วไป เช่น จำนวนลูกจ้าง หรือขนาดของวิสาหกิจ) เพื่อกำหนดสิทธิที่จะได้รับการอุดหนุนและปริมาณของการอุดหนุนจะไม่ถือเป็นการอุดหนุนที่มีลักษณะเจาะจง หากว่า สิทธิที่จะได้รับเป็นไปโดยอัตโนมัติ และมีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขอย่างเคร่งครัด หลักเกณฑ์และเงื่อนไขนั้นจะต้องแสดงไว้อย่างชัดเจนในกฎหมาย ข้อบังคับ หรือเอกสารทางการอื่นๆ ซึ่งสามารถพิสูจน์ได้
- (c) ถึงแม้ว่าจะปรากฏซึ่งการอุดหนุนที่ไม่ระบุโดยเฉพาะ ซึ่งเป็นผลจากการใช้หลักเกณฑ์ตามที่กำหนดในอนุวรรค(a) และ (b) ข้างต้น หากมีเหตุผลเชื่อได้ว่าการอุดหนุนตามข้อเท็จจริง การอุดหนุนดังกล่าวเป็นการอุดหนุนโดยเจาะจง อาจต้องนำปัจจัยอื่นมาพิจารณาด้วย ปัจจัยเช่นว่านั้น คือ การขอรับการอุดหนุนอย่างชัดเจนโดยบางวิสาหกิจ การให้การอุดหนุนแก่วิสาหกิจบางอย่างเป็นจำนวนมากอย่างไม่เป็นสัดส่วน และในลักษณะที่หน่วยงานที่มีหน้าที่ให้การอุดหนุนใช้ดุลพินิจตัดสินใจให้การอุดหนุน (เชิงอรรถ3: ในกรณีนี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลความถี่ของคำร้องขอการอุดหนุนที่ถูกปฏิเสธหรือที่ได้รับอนุมัติและเหตุผลที่นำไปสู่การตัดสินใจเช่นว่า จะต้องนำมาพิจารณาด้วย) ในการใช้ออนุวรรคนี้จะต้องคำนึงถึงความหลากหลายของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ในขอบเขตอำนาจของหน่วยงานที่มีอำนาจอนุญาตนั้น รวมทั้งช่วงระยะเวลาระหว่างที่โครงการอุดหนุนดำเนินอยู่
- 2.2 การอุดหนุนที่จำกัดให้แก่บางวิสาหกิจที่ตั้งภายในเขตพื้นที่ทางภูมิศาสตร์ที่กำหนดไว้ ภายในขอบเขตอำนาจของหน่วยงานที่มีอำนาจอนุญาต ให้ถือว่าเป็นการให้โดยเจาะจงเป็นที่เข้าใจว่า การกำหนดหรือแก้ไขอัตราการใช้ทั่วไปในทุกระดับของรัฐบาล จะไม่ถือว่าเป็นการอุดหนุนที่เป็นการให้โดยเจาะจงตามวัตถุประสงค์ของความตกลงนี้
- 2.3 การอุดหนุนใด ๆ ที่อยู่ภายใต้บทบัญญัติของข้อ 3 ให้ถือว่าเป็นการให้โดยเจาะจง
- 2.4 การตัดสินใจใดๆ ในเรื่องการให้โดยเจาะจงภายใต้บทบัญญัติของข้อนี้จะต้องมีการพิสูจน์ข้อเท็จจริงจากพยานหลักฐานที่เป็นประโยชน์

ลักษณะการให้โดยเจาะจงได้มีการบัญญัติในความตกลงฯ Article 2 ซึ่งได้จำแนกการให้โดยเจาะจงเป็น 4 ลักษณะ คือ

1. การให้โดยเจาะจงต่อวิสาหกิจ (Enterprise Specificity) ตามความตกลงฯ Article 2.1 ได้แก่ การให้การอุดหนุนที่มุ่งเฉพาะต่อวิสาหกิจใด วิสาหกิจหนึ่งเป็นการเฉพาะเจาะจง
2. การให้โดยเจาะจงต่ออุตสาหกรรม (Industry Specificity) ตามความตกลงฯ Article 2.1 ได้แก่ การให้การอุดหนุนที่ให้แก่อุตสาหกรรมหรือกลุ่มอุตสาหกรรมใดอุตสาหกรรมหนึ่งเป็นการเฉพาะ
3. การให้โดยเจาะจงแก่ภูมิภาค (Regional Specificity) ตามความตกลงฯ Article 2.2 ได้แก่ การที่รัฐบาลให้การอุดหนุนแก่ผู้ผลิตในบางส่วนหรือบางภูมิภาคของประเทศ
4. การอุดหนุนที่ห้ามใช้ (Prohibited Subsidies) ตามความตกลงฯ Article 2.3 ได้แก่ การอุดหนุนที่ห้ามใช้ซึ่งตามความตกลงฯ มาตรา 3 ให้ถือว่าเป็นการให้อย่างเจาะจง

บทบัญญัติตามความตกลงฯ Article 2.1, 2.2 และ 2.4 ไม่มีแนวคำวินิจฉัยของการระงับข้อพิพาทตามแนวทางขององค์การการค้าโลก จึงต้องไปวิเคราะห์บทบัญญัติการตีความตามกฎหมายภายในของประเทศที่เปิดไต่สวนการอุดหนุนประเทศไทยในบทที่ 4 ส่วนความตกลงฯ Article 2.3 ในเรื่องการอุดหนุนที่ห้ามใช้มีแนวคำวินิจฉัยที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

สำหรับความตกลงฯ Article 2.3 ที่กำหนดให้การอุดหนุนใด ๆ ที่อยู่ภายใต้บทบัญญัติตามความตกลงฯ Article 3 (การอุดหนุนที่ห้ามใช้) เป็นข้อสันนิษฐานเด็ดขาดทางกฎหมายที่ให้ถือว่าเป็นการให้โดยเจาะจงนั้น ส่วนใหญ่แล้วในการตัดสินคดีที่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทและองค์กรอุทธรณ์ไม่ได้อ้างถึงความตกลงฯ Article 2.3 ในการเน้นถึงการให้โดยเจาะจง แต่มักจะตัดสินโดยอิงข้อเท็จจริงไปที่ความตกลงฯ Article 3 ในเรื่องการอุดหนุนที่ขึ้นกับความสามารถในการส่งออก และการอุดหนุนที่ขึ้นกับการให้ใช้สินค้าภายในประเทศมากกว่าสินค้านำเข้า อย่างไรก็ตามความตกลงฯ Article 27.2 และ Article 27.3 ซึ่งบัญญัติการปฏิบัติเป็นพิเศษและแตกต่างต่อสมาชิกประเทศกำลังพัฒนาโดยที่การอุดหนุนที่ห้ามใช้ตามความตกลงฯ Article 3 จะไม่ใช้บังคับในระยะแรกช่วงหนึ่งนับจากความตกลงฯ มีผลใช้บังคับ อันส่งผลต่อการให้การให้การอุดหนุนที่ขึ้นกับความสามารถในการส่งออก และการอุดหนุนที่ขึ้นกับการให้ใช้สินค้าภายในประเทศมากกว่าสินค้านำเข้าที่สมาชิกประเทศกำลังพัฒนาให้เป็นการอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้มิใช่การอุดหนุนที่ห้ามใช้ ซึ่งผลที่ตามมาคือการอุดหนุนเหล่านี้จะไม่เป็นไปตามความตกลงฯ หากมีการให้โดยเจาะจงตามความหมายของความตกลงฯ Article 2 คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี Indonesia – Autos ถูกเรียกร้องให้มีการตัดสินว่าการอุดหนุนชาวอินโดนีเซียโดยการให้ใช้สินค้าในประเทศมากกว่าสินค้านำเข้าเป็นการอุดหนุนหรือไม่ ซึ่งมีรายงานของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทดังนี้ “ตามที่ได้มีการวิเคราะห์ความตกลงฯ ประเด็นแรกที่จะต้อง

แก้ปัญหาคือ มาตรการตามปัญหาเป็นการอุดหนุนตามความหมายของความตกลงฯ Article 1 โดยที่มีการให้โดยเจาะจงแก่วิสาหกิจหรืออุตสาหกรรม หรือกลุ่มของวิสาหกิจหรืออุตสาหกรรมตามความหมายในความตกลงฯ Article 2 ในกรณีนี้สหภาพยุโรป สหรัฐอเมริกา และอินโดนีเซีย เห็นพ้องต้องกันว่ามาตรการเหล่านี้เป็นการอุดหนุนที่เฉพาะเจาะจงตามความหมายในความตกลงฯ Article เหล่านี้... นอกจากนี้ยังเห็นพ้องกันว่าการอุดหนุนดังกล่าวนั้นเป็นการให้ใช้สินค้าภายในประเทศมากกว่าสินค้านำเข้าตามความหมายของความตกลงฯ Article 3.1 (b) จึงถือได้ว่ามีลักษณะเฉพาะเจาะจงตามความตกลงฯ Article 2.3 ความเห็นของคู่กรณีไม่มีการบันทึกใดที่จะบ่งชี้ข้อสรุปที่แตกต่างกันนั้น องค์การทศวรรษจึงตัดสินว่ามาตรการตามปัญหาเป็นการอุดหนุนโดยเจาะจงตามความหมายในความตกลงฯ Article 1 และ Article 2 “³⁰ *

³⁰ World Trade Organization. Panel Report on Indonesia – Auto, Para. 14.155. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

*
“The SCM Agreement prohibits, under Article 3, export contingent subsidies or subsidies contingent upon the use of domestic products over imported products. Article 2.3 establishes an irrebuttable presumption that such subsidies are specific. For the most part, however, panels and the Appellate Body do not refer to Article 2.3 to emphasize the specificity when making a finding of a prohibited subsidy under Article 3. Rather, such findings simply build on the fact that Article 3 prohibits export contingent subsidies and subsidies upon the use of domestic over imported goods. However, pursuant to Articles 27.2 and 27.3, developing country Members are entitled to special and differential treatment in that the prohibitions of Article 3 do not apply to them within certain time-periods from the date of entry into force of the WTO Agreement. As a consequence, subsidies contingent upon export performance and upon the use of domestic over imported goods are, when granted by qualifying developing country Members, merely actionable rather than prohibited subsidies. As a result, these subsidies will be inconsistent with the SCM Agreement only if, among other things, they are specific within the meaning of Article 2. The Panel in Indonesia – Autos, therefore, was called upon to decide whether the Indonesian subsidies contingent upon the use of domestic over imported goods were specific: “As with any analysis under the SCM Agreement, the first issue to be resolved is whether the measures in question are subsidies within the meaning of Article 1 that are specific to an enterprise or industry or group of enterprises or industries within the meaning of Article 2 ... In this case, the European Communities, the United States and Indonesia agree that these measures are specific subsidies within the meaning of those articles ... Further, the European Communities, the United States and Indonesia agree that these subsidies are contingent upon the use of domestic over imported goods within the meaning of Article 3.1(b), and that they are therefore deemed to be specific pursuant to Article 2.3 of the Agreement. In light of the views of the

3.1.6 ประเภทของการอุดหนุน

ตามความตกลงฯ ได้แบ่งการอุดหนุนเป็น 3 ประเภท ได้แก่

1. การอุดหนุนที่ห้ามใช้ (Prohibited Subsidies)
2. การอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้ (Actionable Subsidies)
3. การอุดหนุนที่กระทำไม่ได้ (Non-Actionable Subsidies)

3.1.6.1 การอุดหนุนที่ห้ามใช้ (Prohibited Subsidies)

ภาค II

การอุดหนุนที่ห้ามใช้^{*}

ข้อ 3 การห้ามใช้

parties, and given that nothing in the record would compel a different conclusion, we find that the measures in question are specific subsidies within the meaning of Articles 1 and 2 of the SCM Agreement”

^{*}
Article 3: Prohibition

3.1 Except as provided in the Agreement on Agriculture, the following subsidies, within the meaning of Article 1, shall be prohibited:

(a) subsidies contingent, in law or in fact⁽⁴⁾, whether solely or as one of several other conditions, upon export performance, including those illustrated in Annex I⁽⁵⁾;

(footnote original) 4 This standard is met when the facts demonstrate that the granting of a subsidy, without having been made legally contingent upon export performance, is in fact tied to actual or anticipated exportation or export earnings. The mere fact that a subsidy is granted to enterprises which export shall not for that reason alone be considered to be an export subsidy within the meaning of this provision.

(footnote original) 5 Measures referred to in Annex I as not constituting export subsidies shall not be prohibited under this or any other provision of this Agreement.

(b) subsidies contingent, whether solely or as one of several other conditions, upon the use of domestic over imported goods.

3.2 A Member shall neither grant nor maintain subsidies referred to in paragraph 1.

3.1 นอกเหนือจากที่ระบุอยู่ในความตกลงว่าด้วยการเกษตร ภายใต้ความหมายของข้อ 1 การอุดหนุนดังต่อไปนี้ เป็นการอุดหนุนที่ห้ามใช้

- (a) การอุดหนุนที่มีตามกฎหมายหรือตามความเป็นจริง(4) ไม่ว่าจะ เป็นเงื่อนไขเพียงประการเดียวหรือเป็นเงื่อนไขหนึ่งในเงื่อนไขหลายประการ ที่ขึ้นกับความสามารถในการส่งออก รวมทั้งการอุดหนุนในลักษณะที่ปรากฏตามผนวก I (5)
- (b) การอุดหนุน ไม่ว่าจะ เป็นเงื่อนไขเพียงประการเดียวหรือเป็นเพียงเงื่อนไขหนึ่งในเงื่อนไขหลายประการ ที่ขึ้นอยู่กับการให้สินเชื่อค้าภายในประเทศมากกว่าสินค้านำเข้า

3.2 สมาชิกจะต้องไม่ให้หรือคงไว้ซึ่งการให้การอุดหนุนตามที่กล่าวถึงในวรรค 1

เชิงอรรถ 4 การอุดหนุนจะเข้าตามหลักเกณฑ์นี้ต่อเมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่า ในความเป็นจริง การให้การอุดหนุน มีเงื่อนไขขึ้นอยู่กับการส่งออกหรือรายได้จากการส่งออก ทั้งที่เกิดขึ้นจริงหรือที่คาดการณ์ไว้โดยไม่จำเป็นต้องระบุไว้เป็นกฎหมายว่ามีเงื่อนไขขึ้นกับความสามารถของการส่งออก ข้อเท็จจริงที่ว่า การให้การอุดหนุนแก่วิศาหกิจซึ่งส่งออก จะไม่ถือเป็นเหตุผลเพียงประการเดียวที่จะพิจารณาว่าเป็นการให้การอุดหนุนการส่งออกภายในความหมายของบทบัญญัติ

เชิงอรรถ 5 มาตรการที่กล่าวถึงในภาคผนวก I ซึ่งมีได้เป็นการให้การอุดหนุนการส่งออก ไม่ถูกห้ามใช้ภายใต้บทบัญญัตินี้หรือบทบัญญัติอื่นใดของความตกลงนี้

- 1) การตีความการอุดหนุนที่ขึ้นกับความสามารถในการส่งออกตามความตกลงฯ

Article 3.1 (a)

1.1 การแยกความแตกต่างที่สำคัญระหว่างการอุดหนุนที่มีในทางกฎหมายและตามความเป็นจริงโดยขึ้นกับความสามารถในการส่งออก

การอุดหนุนที่มีในทางกฎหมาย : องค์การอุทธรณ์ในคดี Canada - Autos ได้วางหลักว่ากรณีที่เป็น การอุดหนุนที่มีในทางกฎหมายโดยขึ้นกับความสามารถในการส่งออก (Contingent....in law Upon export performance) ก็ต่อเมื่อการมีอยู่ของเงื่อนไขในการส่งออก ได้ปรากฏเป็นข้อความในบทบัญญัติ กฎเกณฑ์ หรือคำสั่งทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งถือว่ามีเงื่อนไขการส่งออกที่ชัดเจน สำหรับกรณีที่มีนัยแฝงในคำสั่งที่ประกอบเป็นมาตรการการส่งออก คำสั่งดังกล่าวอาจไม่จำเป็นต้องปรากฏเป็นข้อความอย่างเด่นชัดอันแสดงว่าการอุดหนุนมีการให้โดยเงื่อนไขที่สมมูลขึ้นกับความสามารถในการส่งออก³¹ *

³¹ World Trade Organization. Appellate Body Report on Canada – Auto, para. 100..WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from:

การอุดหนุนตามความเป็นจริง : คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในคดี Australia – Automotive Leather II ได้มีการตีความคำว่า “ที่เกิดขึ้นในความเป็นจริง” ขึ้นกับความความสามารถในการส่งออก (Contingent...in fact Upon export performance) โดยได้สร้างมาตรฐานของ “การติดต่อใกล้ชิด (close connection)” ระหว่างการให้หรือคงไว้ซึ่งการอุดหนุนและความสามารถในการส่งออก กล่าวคือ การอุดหนุนเพื่อที่จะมีการส่งออกเกิดขึ้นตามความเป็นจริงจะต้องมีเงื่อนไขขึ้นกับการส่งออก นอกจากนี้ในเชิงบรรทัดฐาน 4 ของความตกลงฯ ซึ่งกล่าวว่าการอุดหนุนจะเข้าตามหลักเกณฑ์นั้นหากเมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่าในความเป็นจริงการให้การอุดหนุนมีเงื่อนไขขึ้นอยู่กับการส่งออกหรือรายได้จากการส่งออกทั้งที่เกิดขึ้นจริงหรือที่คาดว่าจะเกิดขึ้น คำว่า “มีเงื่อนไขขึ้นอยู่กับการส่งออก” หรือการบังคับต่อการกระทำใดๆ จำกัดหรือบังคับ พฤติกรรม ทำเลที่ตั้ง เงื่อนไข หรืออื่นๆ ทั้งการใช้คำว่า “ที่เกิดขึ้นในความเป็นจริง” และ “ในความเป็นจริงขึ้นอยู่กับการส่งออก” ซึ่งต้องการความเกี่ยวข้องใกล้ชิดระหว่างการให้หรือการคงไว้ซึ่งการอุดหนุนกับความความสามารถในการส่งออก³² ** ซึ่งมีการตีความในทำนองเดียวกันนี้ในคดี Canada – Aircraft ซึ่ง

http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B

[2003, November 15]

*

“In our view, a subsidy is contingent ‘in law’ upon export performance when the existence of that condition can be demonstrated on the basis of the very words of the relevant legislation, regulation or other legal instrument constituting the measure. The simplest, and hence, perhaps, the uncommon, case is one in which the condition of exportation is set out expressly, in so many words, on the face of the law, regulation or other legal instrument. We believe, however, that a subsidy is also properly held to be de jure export contingent where the condition to export is clearly, though implicitly, in the instrument comprising the measure. Thus, for a subsidy to be de jure export contingent, the underlying legal instrument does not always have to provide expressis verbis that the subsidy is available only upon fulfillment of the condition of export performance. Such conditionality can also be derived by necessary implication from the words actually used in the measure.”

³² World Trade Organization. Panel Report on Australia – Automotive Leather II, para.9.55. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B

[2003, November 15]

**

“An inquiry into the meaning of the term ‘contingent ... in fact’ in Article 3.1(a) of the SCM Agreement must, therefore, begin with an examination of the ordinary meaning of the word ‘contingent’. The ordinary meaning of ‘contingent’ is ‘dependent for its existence on something else’, ‘conditional; dependent on, upon’. The text of Article 3.1(a) also includes footnote 4, which states that the standard of ‘in fact’ contingency is met if the facts demonstrate that the subsidy is ‘in fact tied to actual or anticipated exportation or export earnings’. The ordinary meaning of ‘tied to’ is ‘restrain or

คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทได้พิจารณาคำว่า “ มีเงื่อนไขขึ้นอยู่กับ” ตามเชิงอรรถ 4 ของความตกลงฯ ว่ามีความหมายถึงความสัมพันธ์ของการมีเงื่อนไขระหว่างการให้การอุดหนุนและความสามารถในการส่งออก³³ *

1.2 ในแง่ของการพิสูจน์ถึงการอุดหนุนที่ขึ้นกับความสามารถในการส่งออกมีความแตกต่างกันระหว่างการมีอยู่ของการอุดหนุนในทางกฎหมายกับตามความเป็นจริง

การพิสูจน์ถึงการอุดหนุนที่ขึ้นกับความสามารถในการส่งออกมีความแตกต่างกันระหว่างการมีอยู่ของการอุดหนุนในทางกฎหมายกับตามความเป็นจริง โดยที่เกิดขึ้นในทางกฎหมายจะปรากฏเงื่อนไขโดยใช้เกณฑ์ของข้อความที่ปรากฏในบทบัญญัติทางกฎหมาย กฎเกณฑ์ หรือคำสั่งทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ส่วนการพิสูจน์ถึงการอุดหนุนที่เกิดขึ้นตามความเป็นจริงจะทำได้ยากกว่า กล่าวคือไม่อาจใช้เอกสารทางกฎหมายเพียงชิ้นใดชิ้นหนึ่งที่จะแสดงให้เห็นถึงการอุดหนุนที่เกิดขึ้นในความเป็นจริงที่ขึ้นกับความสามารถในการส่งออก แต่การมีอยู่ของความสัมพันธ์ของการเกิดขึ้นระหว่างการอุดหนุนและความสามารถในการส่งออกจะต้องวินิจฉัยจากข้อเท็จจริงทั้งหมดที่ประกอบและแวดล้อมการให้การอุดหนุน ซึ่งไม่มีข้อเท็จจริงใดที่จะใช้ตัดสินโดยข้อเท็จจริงนั้นๆ เพียงอย่างเดียว³⁴ ** ในประเด็นนี้องค์กรอุทธรณ์ได้มีการรับรองความเห็นไว้ นอกจากนี้ในการวินิจฉัย

constrain to or from an action; limit or restrict as to behaviour, location, conditions, etc.’. Both of the terms used – ‘contingent ... in fact’ and ‘in fact tied to’ – suggest an interpretation that requires a close connection between the grant or maintenance of a subsidy and export performance.”

³³ World Trade Organization. Panel Report on Canada – Aircraft, para.9.331.WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

*
“In Canada – Aircraft, the Panel also considered the “tied to” language of footnote 4 to be equivalent to a relationship of “conditionality” between the grant of a subsidy and export performance.”

³⁴ World Trade Organization. Appellate Body Report on Canada – Aircraft, paras. 166 – 167..WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

**
“In our view, the key word in Article 3.1(a) is ‘contingent’. As the Panel observed, the ordinary connotation of ‘contingent’ is ‘conditional’ or ‘dependent for its existence on something else’. This common understanding of the word ‘contingent’ is borne out by the text of Article 3.1(a), which makes an explicit link between ‘contingency’ and ‘conditionality’ in stating that export contingency can be the sole or ‘one of several other conditions’.

ข้อเท็จจริงในคดี Australia – Automotive Leather II ได้ตัดสินว่า “ข้อเท็จจริงของการส่งออกเพียงประการเดียวไม่อาจนำมาใช้ในการประเมินข้อเท็จจริงเพื่อตัดสินได้”³⁵ *

- 2) ขอบเขตของบทบัญญัติการอุดหนุนที่ขึ้นอยู่กับการให้ใช้สินค้าภายในประเทศมากกว่าสินค้านำเข้าตามความตกลงฯ Article 3.1 (b)

องค์กรอุทธรณ์มีแนวคำวินิจฉัยว่าบทบัญญัติตามความตกลงฯ Article 3.1 (b) มีขอบเขตทั้งในทางกฎหมายและตามความเป็นจริง ดังนี้

ประเด็นการอุดหนุนที่ขึ้นอยู่กับการให้ใช้สินค้าในประเทศมากกว่าสินค้านำเข้านี้ องค์กรอุทธรณ์ในคดี Canada - Autos ได้ตัดสินว่า คำว่า “contingency” ตามความตกลงฯ Article 3.1 (b) หมายความว่ารวมทั้งในทางกฎหมายและตามความเป็นจริง ในการวิเคราะห์ขององค์กรอุทธรณ์ซึ่งมีความเห็นว่า Article III: 4 ของ GATT 1994 เป็นมาตรการสำหรับการใช้สินค้าในประเทศมากกว่าสินค้านำเข้า แม้ว่าจะมีเงื่อนไขทางกฎหมายและขอบเขตที่ต่างกัน แต่กระนั้นทั้ง Article III: 4 ของ GATT 1994 และความตกลงฯ Article 3.1 (b) ใช้เป็นมาตรการที่ใช้กับการให้ใช้สินค้าในประเทศมากกว่าสินค้านำเข้า โดยที่ Article III: 4 ของ GATT 1994 ได้ครอบคลุมทั้งเงื่อนไขทาง

... In our view, the legal standard expressed by the word ‘contingent’ is the same for both de jure or de facto contingency. There is a difference, however, in what evidence may be employed to prove that a subsidy is export contingent. De jure export contingency is demonstrated on the basis of the words of the relevant legislation, regulation or other legal instrument. Proving de facto export contingency is a much more difficult task. There is no single legal document which will demonstrate, on its face, that a subsidy is ‘contingent ... in fact ... upon export performance’. Instead, the existence of the relationship of contingency, between the subsidy and export performance, must be inferred from the total configuration of the facts constituting and surrounding the granting of the subsidy, none of which on its own is likely to be decisive in any given case.”

³⁵ World Trade Organization. Panel Report on Australia – Automotive Leather II, para.9.66. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003, November 15]

* *The Appellate Body expressly endorsed and strengthened the finding of the Panel on Canada – Aircraft that the fact that a subsidy is granted to enterprises which export may be considered in a determination whether or not a subsidy is de facto export contingent, but that this “does not mean that export-orientation alone can necessarily be determinative.” (In a finding on the same issue, the Panel on Australia – Automotive Leather II had held that “the fact of exportation cannot be the sole determinative fact in the evaluation”*

กฎหมายและในความเป็นจริง ดังนั้นจะมีความแปลกแยกหากบทบัญญัติเรื่องเดียวกันในความตกลงฯ ใช้เพียงกับสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับเงื่อนไขทางกฎหมาย การที่จะวินิจฉัยว่าความตกลงฯ Article 3.1 (b) มีขอบเขตเพียงเงื่อนไขในทางกฎหมายที่ขึ้นกับการใช้สินค้าในประเทศมากกว่าสินค้านำเข้าอาจไม่ต้องตรงกันหรือขัดกับวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของความตกลงฯ เพราะอาจทำให้สมาชิกใช้การหลบเลี่ยงข้อกำหนดในความตกลงฯ ได้ง่ายขึ้น³⁶ *

3) การปฏิบัติเป็นพิเศษและแตกต่างในการอุดหนุนการส่งออก

การอุดหนุนการส่งออกนี้สมาชิกประเทศกำลังพัฒนาจะได้รับการปฏิบัติเป็นพิเศษและแตกต่าง ตามความตกลงฯ Annex 8 Article 27 ซึ่งมีหลักการพื้นฐานที่ยอมรับกันในมวลงหมู่สมาชิกองค์การการค้าโลกว่า การอุดหนุนอาจจะมีบทบาทสำคัญในโครงการการพัฒนาเศรษฐกิจของสมาชิกประเทศกำลังพัฒนา จึงกำหนดว่าข้อห้ามนี้จะไม่ใช้บังคับกับสมาชิกประเทศกำลังพัฒนาซึ่งแบ่งเป็น 2 กลุ่มประเทศ คือ กลุ่มแรก ได้แก่ สมาชิกประเทศกำลังพัฒนาตามที่อ้างถึงในความตกลงฯ Annex 7 กล่าวคือ ประเทศพัฒนาน้อยที่สุดที่กำหนดโดยสหประชาชาติซึ่งเป็นสมาชิกองค์การการค้าโลก และ ประเทศกำลังพัฒนาที่มีจีเอ็นพีต่อคนต่ำกว่า 1,000 เหรียญสหรัฐต่อปี โดยการรวมสมาชิกประเทศกำลังพัฒนาประเภทนี้ยึดข้อมูลล่าสุดจากธนาคารโลกในด้านจีเอ็นพีต่อคน อันประกอบด้วย โบลิเวีย คาเมรูน คองโก โคทิวัว สาธารณรัฐโดมินิกัน อียิปต์

³⁶ World Trade Organization. Appellate Body Report on Canada – Autos, paras. 139 – 143. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures[Online].2003. Available from: http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]

*
“Although we agree with the Panel that Article 3.1(a) is relevant context, we believe that other contextual aspects should also be examined. First, we note that Article III:4 of the GATT 1994 also addresses measures that favour the use of domestic over imported goods, albeit with different legal terms and with a different scope. Nevertheless, both Article III:4 of the GATT 1994 and Article 3.1(b) of the SCM Agreement apply to measures that require the use of domestic goods over imports. Article III:4 of the GATT 1994 covers both de jure and de facto inconsistency. Thus, it would be most surprising if a similar provision in the SCM Agreement applied only to situations involving de jure inconsistency.

... The fact that Article 3.1(a) refers to ‘in law or in fact’, while those words are absent from Article 3.1(b), does not necessarily mean that Article 3.1(b) extends only to de jure contingency.

Finally, we believe that a finding that Article 3.1(b) extends only to contingency ‘in law’ upon the use of domestic over imported goods would be contrary to the object and purpose of the SCM Agreement because it would make circumvention of obligations by Members too easy.”

กานา กัวเตมาลา กิยาณา อินเดีย อินโดนีเซีย เคนยา โมร็อกโก นิคารากัว ไนจีเรีย ปากีสถาน ฟิลิปปินส์ เซเนกัล ศรีลังกา ซิมบับเว และฮอนดูรัส* ได้แก่ สมาชิกประเทศกำลังพัฒนาอื่นๆ เป็นระยะเวลา 8 ปี นับจากวันที่ความตกลงองค์การการค้าโลกมีผลใช้บังคับ

4) การขอต่ออายุโครงการอุดหนุน

นอกจากนี้ ความตกลงฯ ได้เปิดโอกาสให้ประเทศสมาชิกที่ยังไม่พร้อมที่จะยกเลิกโครงการอุดหนุนต้องห้ามของตน ขอต่ออายุการอุดหนุนต้องห้ามต่อไปได้ภายหลังปี ค.ศ.2002 (พ.ศ. 2545) ไปจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 2007 (พ.ศ. 2550) โดยต้องยื่นขอเป็นรายปีต่อปี ซึ่งต้องผ่านกระบวนการแจ้งให้องค์การการค้าโลกทราบถึงโครงการที่จะขอต่ออายุ พร้อมทั้งเหตุผลความจำเป็น ก่อนวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 2002 (พ.ศ. 2545) โดยที่กระบวนการขอต่ออายุมีระบบการพิจารณาคำขอต่ออายุโดยใช้ฉันทามติของคณะกรรมการการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้การอุดหนุน (Committee on Subsidies and Countervailing Measures) กระบวนการจะเริ่มต้นจากคณะกรรมการฯ พิจารณาคำขอของประเทศสมาชิก ต่อจากนั้นจะเรียกประชุมเพื่อหารือกับประเทศสมาชิกรุ่นๆ และประเทศสมาชิกที่ขอต่ออายุจะสามารถใช้โครงการอุดหนุนต้องห้ามต่อไปได้เมื่อสมาชิกทุกประเทศให้การรับรองคำขอต่ออายุนั้นพร้อมเพรียงกัน หากผลตัดสินไม่เป็นฉันทามติ สมาชิกประเทศกำลังพัฒนานั้นๆ จะต้องค่อยๆ ยกเลิกการอุดหนุนการส่งออกที่เหลืออยู่ภายในเวลา 2 ปีนับจากระยะเวลาที่ได้รับการอนุญาตครั้งล่าสุด ข้อ 27.4 ของความตกลงฯ กำหนดให้ประเทศกำลังพัฒนายกเลิกโครงการอุดหนุนการส่งออกภายใน 8 ปี (จากปี ค.ศ. 1995 – 2002 หรือ พ.ศ. 2538 - 2547) แบบก้าวหน้าและห้ามเพิ่มระดับของการอุดหนุน หากมีความจำเป็นต้องขยายระยะเวลาดังกล่าวให้นำเรื่องขึ้นหารือในคณะกรรมการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้การอุดหนุนในระยะเวลา 1 ปี ก่อนครบกำหนด คณะกรรมการฯ จะพิจารณาโครงการโดยคำนึงถึงเรื่องเศรษฐกิจ การเงิน และความต้องการในการพัฒนาของประเทศกำลังพัฒนาดังกล่าว ในกรณีที่โครงการได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการฯ แล้วจะต้องมีการทบทวนประจำปีทุกปีว่ายังมีความจำเป็นหรือไม่ หากไม่ได้รับการพิจารณาจากคณะกรรมการฯ สมาชิกจะต้องยกเลิกโครงการอุดหนุนการส่งออกที่เหลือทั้งหมดภายในสองปี กล่าวคือภายในปี ค.ศ. 2004 (พ.ศ.2547) แม้มีการเปิดโอกาสให้ต่ออายุการอุดหนุนต้องห้ามได้ แต่ก็มีข้อจำกัดในการที่สมาชิกประเทศใดๆ จะต้องยกเลิกการอุดหนุนส่งออกสำหรับผลิตภัณฑ์ส่งออกชนิดใดๆ ที่ได้บรรลุถึงความสามารถแข่งขันในการส่งออกแล้ว ซึ่งเกณฑ์วัดคือการที่ผลิตภัณฑ์นั้นมีส่วนแบ่งในตลาดโลกอย่างน้อยร้อยละ 3.25 เป็นเวลา 2 ปีปฏิทิน

* ฮอนดูรัส รวมอยู่ในรายชื่อกลุ่มนี้โดยการให้สัตยาบันในปี ค.ศ. 2001

ติดต่อกัน ซึ่งคณะกรรมการฯ ต้องทบทวนการดำเนินการของบทบัญญัติตามความตกลงภายใน 5 ปี นับจากวันที่ความตกลงองค์การการค้าโลกมีผลใช้บังคับ³⁷

ในการเจรจาระดับรัฐมนตรีที่ Doha ในปี ค.ศ. 2001 ได้มีการต่อรองให้ยืดระยะเวลาปรับเปลี่ยน ประเด็นนี้มีการตัดสินเมื่อวันที่ 14 พฤศจิกายน ค.ศ. 2001 (พ.ศ. 2544) ซึ่งหากมีมติให้คณะกรรมการการอุดหนุนขยายช่วงเวลาปรับเปลี่ยนตามความตกลงฯ Article 27.4 ให้แก่การอุดหนุนการส่งออกแก่สมาชิกตามระยะเวลาที่กำหนดซึ่งจะขยายไปถึง 31 ธันวาคม 2007 (พ.ศ. 2550) (เพิ่มระยะเวลา 2 ปีที่จะให้ยกเลิกการให้การอุดหนุนการส่งออกให้หมดไป)³⁸

หลักเกณฑ์การขอต่ออายุโครงการอุดหนุนการส่งออกปี ค.ศ. 2003 ให้กับประเทศเล็กที่ผู้ส่งออกไม่เข้มแข็ง มีดังนี้³⁹

- (1) มีการยกเว้นอากรขาเข้าและภาษีภายในบางส่วนหรือทั้งหมด
- (2) จะต้องเป็นการให้สิทธิประโยชน์ในหรือก่อนวันที่ 1 กันยายน ค.ศ. 2001 และไม่อนุญาตให้มีโครงการให้การอุดหนุนการส่งออกใหม่
อีก
- (3) ต้องเป็นการให้สิทธิประโยชน์ของประเทศกำลังพัฒนาเท่านั้น
- (4) ส่วนแบ่งในตลาดโลกของสินค้าส่งออกไม่เกินกว่าร้อยละ 0.10
- (5) ประเทศนั้นต้องมี Gross National Income (GNI) สำหรับปี ค.ศ. 2000 ซึ่งเผยแพร่โดยธนาคารโลกไม่เกินกว่า 20,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐ
- (6) ประเทศนั้นๆ ต้องอยู่ในเกณฑ์ที่อาจขอขยายเวลาต่ออายุได้ตาม
ความตกลงฯ Article 27.4

มีสมาชิกประเทศกำลังพัฒนา 29 ประเทศที่ขอขยายระยะเวลาปรับเปลี่ยนสำหรับโครงการอุดหนุนการส่งออก ซึ่งรวมประเทศไทยด้วย⁴⁰ โดยพิจารณาขอต่ออายุโครงการอุดหนุนทั้งสิ้น 3 โครงการ ได้แก่ โครงการของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, โครงการของการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยในส่วนของเขตอุตสาหกรรมส่งออก และโครงการของธนาคารเพื่อการนำเข้าและส่งออก สำหรับในส่วนโครงการของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนขอขยายเวลา 13 ปี เพื่อให้โครงการที่ได้รับอนุมัติไว้แล้วและผูกพันกับเงื่อนไขการส่งออกทยอย

³⁷ กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์, “สรุปผลการประชุมเรื่อง การขยายเวลาการอุดหนุนการส่งออกของไทย” ผนนครเจนีวา ประเทศสวิตเซอร์แลนด์, ระหว่างวันที่ 28 ตุลาคม - 1 พฤศจิกายน 2545.

³⁸ Committee on Subsidies and Countervailing Measures, “G/SCM/39, 20 November 2001,” World Trade Organization, Page 1.

³⁹ *ibid.*, p. 2.

⁴⁰ “WTO DOCUMENT G/SCM/40/rev.2,” World Trade Organization, 13 March 2002.

หมดอายุโครงการภายในเวลา 13 ปี ซึ่งประเทศไทยได้อธิบายเหตุผลความจำเป็นในการขอขยายระยะเวลาการอุดหนุนดังกล่าวเนื่องจากเป็นโครงการที่ได้รับอนุมัติโครงการไปแล้วโดยมีเงื่อนไขการส่งออก และสิทธิประโยชน์ที่บริษัทได้รับจะทยอยหมดลงจนถึงปี พ.ศ. 2556 ทั้งนี้ตั้งแต่สิงหาคม 2543 โครงการที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนพิจารณาจะไม่มีเงื่อนไขการส่งออก (export requirement) และหากจะให้ยกเลิกเงื่อนไขการส่งออกโดยคงสิทธิประโยชน์ไว้ตามเดิม สำหรับโครงการเดิมก็อาจจะถูกกล่าวหาว่าเป็นการอุดหนุนการส่งออกเพราะเงื่อนไขในการอนุมัติโครงการเป็นการอนุมัติโดยมีเงื่อนไขการส่งออก และไม่เป็นธรรมกับผู้ประกอบการรายอื่นในประเทศ⁴¹

สำหรับสิทธิประโยชน์ของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนสามารถขยายระยะเวลาการใช้มาตรการที่มีเงื่อนไขเข้ากรณีการอุดหนุนการส่งออกได้จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2546 กล่าวคือภายในปี พ.ศ. 2548 สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะต้องยุติการให้สิทธิประโยชน์ที่มีเงื่อนไขดังกล่าวแก่โครงการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนภายใต้หลักเกณฑ์เดิมแม้โครงการนั้นจะยังใช้สิทธิประโยชน์ไม่ครบตามกำหนดระยะเวลาก็ตาม

3.1.6.2 การอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้ (Actionable Subsidies)

การอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้ เป็นการอุดหนุนที่มีลักษณะการให้โดยเจาะจง และการอุดหนุนเช่นนี้ก่อให้เกิดความเสียหายต่อประโยชน์ของประเทศสมาชิกอื่น แม้ว่า การอุดหนุนประเภทนี้จะไม่ได้ถูกห้ามใช้แต่อาจถูกมาตรการตอบโต้ตามแนวทางการระงับข้อพิพาทระดับพหุภาคีขององค์การการค้าโลก หรือมาตรการตอบโต้ของประเทศสมาชิกที่อ้างว่าการอุดหนุน เช่นนี้ก่อให้เกิดความเสียหายต่อประโยชน์ของประเทศสมาชิกรายนั้น โดยความเสียหายมี 3 ประเภทตามความตกลงฯ Part III Article 5 และ 6 ซึ่งกล่าวโดยสรุปได้ดังนี้

ประเภทแรก ความเสียหายต่ออุตสาหกรรมภายในของประเทศสมาชิก ทั้งที่เป็นความเสียหายจริงซึ่งกรณีนี้ต้องมีพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบตามวัตถุประสงค์ทั้ง ปริมาณการอุดหนุนสินค้านำเข้าและผลกระทบต่อราคา หรือความเสียหายที่เป็นการคุกคาม โดยในกรณีนี้ต้องขึ้นกับข้อเท็จจริงและไม่เป็นเพียงความน่าจะเป็น และความเสียหายอาจเป็นการเหนี่ยวรั้งอย่างมีนัยสำคัญของการก่อตั้งอุตสาหกรรมภายใน

ประเภทที่สอง การทำให้ไร้ผลหรือการทำให้เสื่อมเสียต่อผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นโดยตรงหรือโดยอ้อมแก่สมาชิกอื่นภายใต้ความตกลงแกตต์ 1994 โดยเฉพาะผลประโยชน์ที่ได้จากข้อตกลงหย่อนที่ผูกพันภายใต้ความตกลงฯ Article 2 ได้แก่ ข้อลดหย่อนต่างๆ ที่ประเทศต่างๆ พึงจะ

⁴¹ กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์, “สรุปผลการประชุมเรื่อง การขยายระยะเวลาการอุดหนุนการส่งออกของไทย” ณ นครเจนีวา ประเทศสวิตเซอร์แลนด์, ระหว่างวันที่ 28 ตุลาคม - 1 พฤศจิกายน 2545.

ได้รับ เช่น ประเทศสมาชิกไม่อาจกำหนดขึ้นใหม่หรือเพิ่มการอุดหนุนใดๆ ที่มีผลกระทบต่อมูลค่า การลดอากรที่ได้ตกลงไปแล้ว ซึ่งปกติกรณีจะเกิดขึ้นเมื่อสินค้านำเข้าสามารถขยายตลาดได้มากขึ้น โดยผลจากการที่ประเทศผู้ส่งออกได้ให้การอุดหนุนแก่สินค้านั้น

ประเภทที่สาม ความเสียหายอย่างร้ายแรงต่อผลประโยชน์ของประเทศสมาชิกอื่น โดยการอุดหนุนนำไปสู่การแทนที่หรือเหนี่ยวรั้งการส่งออกของประเทศสมาชิกผู้ร้องเรียน ไม่ว่าจะ เป็นในตลาดของประเทศสมาชิคนั้นหรือในตลาดของประเทศที่สาม หรือการตัดราคาหรือการสกัด กั้นราคาอย่างมีนัยสำคัญ หรือการเพิ่มขึ้นในการอุดหนุนส่วนแบ่งตลาดโลกของสินค้าหรือพืชผล เกษตรขั้นต้นของประเทศสมาชิก

อย่างไรก็ตามสำหรับกรณีความเสียหายอย่างร้ายแรงต่อผลประโยชน์ของประเทศ สมาชิกอื่นตามความตกลงฯ Article 6(10) ซึ่งมีการคำนวณการอุดหนุนมาเกี่ยวข้องด้วย โดยถือว่า เกิดกรณีดังกล่าวเมื่อมูลค่าการอุดหนุนทั้งหมดของผลิตภัณฑ์เกินกว่าร้อยละ 5 จะมีการคำนวณ ยอดรวมของการอุดหนุนคิดจากมูลค่าโดยหลัก Ad valorem ตามความตกลงฯ Annex 4 ซึ่งจะต้อง กระทำในรูปของต้นทุนที่เกิดแก่รัฐบาลที่ให้การอุดหนุน เว้นแต่เป็นกรณีตามวรรค 3 ถึง 5* ซึ่ง จะต้องคำนวณมูลค่าของผลิตภัณฑ์โดยใช้มูลค่ายอดขายรวมของบริษัทที่เป็นผู้รับ ในช่วง 12 เดือน ล่าสุด ก่อนหน้าช่วงที่มีการให้การอุดหนุนซึ่งมีข้อมูลการขายอยู่** โดยการกำหนดอัตรารวมของ การอุดหนุนในปีหนึ่งใดจะต้องนำการอุดหนุนที่ให้ภายใต้โครงการต่างๆ และที่ให้โดยหน่วยงานที่มี อำนาจต่างๆ ในอาณาเขตของสมาชิกรวมเข้าด้วย โดยการอุดหนุนที่ให้ก่อนที่ความตกลงฯ มีผลใช้ บังคับและมีการแบ่งสรรผลประโยชน์ให้แก่การผลิตในอนาคต จะต้องนำมารวมในอัตรารวมของการ อุดหนุน ทั้งนี้ตามความตกลงฯ Annex 4 paragraph 6 และ 7

* วรรค 3 “ ในกรณีที่การอุดหนุนผูกอยู่กับการผลิต หรือการขายผลิตภัณฑ์ชนิดหนึ่ง จะคำนวณมูลค่า ของผลิตภัณฑ์นั้นโดยใช้มูลค่ายอดขายรวมของบริษัทที่เป็นผู้รับในช่วง 12 เดือนล่าสุดก่อนหน้าช่วงที่มีการให้การ อุดหนุน ซึ่งมีข้อมูลการขายอยู่”

วรรค 4 “ ในกรณีที่บริษัทที่เป็นผู้รับอยู่ในระหว่างการเริ่มต้นดำเนินกิจการจะถือว่ามีความเสียหายอย่างร้ายแรง เกิดขึ้น ถ้าอัตราการอุดหนุนมีค่าเกินร้อยละ 15 ของเงินที่ลงทุนทั้งหมด ตามความมุ่งประสงค์ของวรรคนี้ ช่วง ระยะเวลาการเริ่มต้นดำเนินกิจการจะต้องไม่เกินช่วงปีแรกของการผลิต (footnote 65 การเริ่มต้นดำเนินกิจการ รวมถึงกรณีที่มีการจัดทำข้อผูกมัดทางการเงินเพื่อการพัฒนาผลิตภัณฑ์หรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกเพื่อ ผลิตผลิตภัณฑ์ที่ได้รับผลประโยชน์จากการอุดหนุนแม้จะยังไม่เริ่มการผลิตขึ้น)”

วรรค 5 “ ในกรณีที่บริษัทที่เป็นผู้รับมีที่ตั้งอยู่ในประเทศที่ประสบภาวะเงินเฟ้อ มูลค่าของผลิตภัณฑ์จะคำนวณ โดยใช้ยอดขายทั้งหมดของบริษัทนั้น (หรือยอดขายผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้องถ้าผูกติดกับการอุดหนุน) ของปีปฏิทิน ก่อนหน้าโดยปรับด้วยอัตราเงินเฟ้อที่ประสบในช่วง 12 เดือนก่อนหน้าเดือนที่มีการให้การอุดหนุน

** ความตกลงฯ ใน footnote 64 “ ในกรณีที่เป็นการอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับภาษี มูลค่าของผลิตภัณฑ์จะ คำนวณโดยใช้มูลค่ารวมของยอดขายของบริษัทผู้รับในปีงบประมาณที่ได้รับการอุดหนุนอันเกี่ยวกับภาษีนั้นที่มีการ เรียกเก็บภาษี”

ความเสียหายทั้ง 3 ประเภทข้างต้นเป็นการวัดในทางเศรษฐศาสตร์ซึ่งการศึกษานี้จะไม่ครอบคลุมถึง

3.1.6.3 การอุดหนุนที่กระทำไม่ได้ (Non-Actionable Subsidies)

การอุดหนุนที่กระทำได้ตามความตกลงฯ Article 8.1 มีหลักการใหญ่ 2 ประการ กล่าวคือ

ประการแรก การอุดหนุนที่ไม่ใช่การให้โดยเจาะจงตามความหมายในความตกลงฯ Article 2

ประการที่สอง การอุดหนุนที่เป็นการให้โดยเจาะจง ตามความหมายในความตกลงฯ Article 2 แต่การอุดหนุนดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในความตกลงฯ Article 8.2 Paragraph 2 (a), (b) or (c) ได้แก่ การอุดหนุนเพื่อการวิจัย ความช่วยเหลือที่ให้แก่ภูมิภาคที่ด้อยโอกาสภายในกรอบของการพัฒนาภูมิภาคโดยทั่วไป (ความตกลงฯ footnote 31 “กรอบของการพัฒนาภูมิภาคโดยทั่วไป” หมายความว่า โครงการการอุดหนุนแก่ภูมิภาคเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายพัฒนาภูมิภาค ซึ่งเป็นนโยบายที่สอดคล้องกันภายในและขึ้นอยู่กับโดยทั่วไป และการอุดหนุนที่ให้เพื่อพัฒนาภูมิภาคนั้นจะต้องมิใช่เป็นการให้การอุดหนุนแก่เขตภูมิศาสตร์บริเวณใดบริเวณหนึ่งที่อยู่แยกตัวออกไป ซึ่งไม่มีอิทธิพลโดยแท้จริงต่อการพัฒนาของภูมิภาคนั้น) และการอุดหนุนในการปรับเปลี่ยนสิ่งอำนวยความสะดวกที่มีอยู่ให้เป็นไปตามเงื่อนไขสิ่งแวดล้อมใหม่

เนื่องจากการอุดหนุนประเภทนี้เป็นบทบัญญัติที่มีการบังคับใช้ชั่วคราวเป็นเวลา 5 ปีนับจากมีองค์การการค้าโลกมีผลใช้บังคับ โดยเหตุที่ไม่มีฉันทามติตามที่ความตกลงฯ Article 31 ที่ให้อาจขยายระยะเวลาได้ จึงมีผลให้การอุดหนุนประเภทนี้ถูกยกเลิกไปและกลายเป็นการอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2543

3.1.7 การดำเนินการตอบโต้ของประเทศสมาชิกองค์การการค้าโลกต่อการอุดหนุนตามความตกลงฯ

ประเทศสมาชิกองค์การการค้าโลกสามารถเลือกการตอบโต้การอุดหนุนได้ 2 แนวทาง คือ

3.1.7.1 การยุติข้อพิพาทโดยใช้แนวทางแบบพหุภาคีขององค์การการค้าโลก

แนวทางนี้ใช้สำหรับทั้งข้อพิพาทกรณีการอุดหนุนที่ห้ามใช้ และการอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้ตั้งที่ระบุในความตกลงฯ Article 4 และ 7 ตามลำดับ โดยมีขั้นตอนกระบวนการในการเยียวยาเพื่อยุติข้อพิพาทที่คล้ายคลึงกัน ทั้งนี้เพื่อมุ่งที่จะพิจารณาว่าการที่ประเทศสมาชิกให้การสนับสนุนแก่อุตสาหกรรมของตนนั้นเข้าข่ายเป็นการอุดหนุนหรือไม่ ซึ่งกระบวนการจะเริ่มที่การ

ปรึกษาหารือ หากไม่สามารถบรรลุผลภายในเวลาที่กำหนดไว้ก็อาจนำเรื่องเสนอต่อองค์กรระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก (Dispute Settlement Body – DSB)

สำหรับความแตกต่างที่สำคัญของการระงับข้อพิพาทสำหรับการอุดหนุนทั้ง 2 ประเภทนี้คือ กรณีการอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้จะต้องมีการพิสูจน์ถึงความเสียหายประเภทหนึ่งประเภทใดใน 3 ประเภทที่กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 3.1.6.2 ที่มีต่ออุตสาหกรรมภายในหรือต่อผลประโยชน์ของประเทศสมาชิกอื่น หากพบความเสียหายในลักษณะใดดังกล่าวประเทศสมาชิกที่ให้การอุดหนุนจะต้องชดเชยผลเสียหายหรือยกเลิกการอุดหนุนนั้น ส่วนการอุดหนุนที่ห้ามใช้ไม่จำเป็นต้องพิสูจน์ในประเด็นความเสียหายต่างๆ นั้น เพราะถือว่าการอุดหนุนที่ห้ามใช้เป็นการก่อให้เกิดผลเสียหายอยู่แล้ว ซึ่งหากมีการพิจารณาว่ามาตรการใดเป็นการอุดหนุนที่ห้ามใช้ คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจะแนะนำให้สมาชิกที่ใช้มาตรการดังกล่าวยกเลิกการให้การอุดหนุนโดยไม่ชักช้า และจะสรุประยะเวลาที่ต้องยกเลิกนั้นไว้ด้วย (คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทมักจะใช้เวลา 90 วันตามที่มีการยอมรับกันในคดี US-FSC⁴²)

3.1.7.2 การใช้มาตรการตอบโต้การอุดหนุน (Countervailing Measures)

เป็นกรณีที่ประเทศสมาชิกขององค์การการค้าโลกสามารถเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนต่อสินค้านำเข้าจากต่างประเทศที่ให้การอุดหนุน (Countervailing Duty: CVD) ซึ่งเป็นอากรพิเศษที่เรียกเก็บจากสินค้านำเข้าเพื่อทดแทนส่วนต่างจากการที่มีการอุดหนุน การเรียกเก็บอากรดังกล่าวนี้เพื่อปรับให้ราคาสินค้านำเข้าสูงขึ้น การใช้แนวทางนี้มีหลักเกณฑ์ว่าจะต้องมีการพิสูจน์ว่าการอุดหนุนประเภทที่อาจถูกมาตรการตอบโต้ นั้นจะก่อให้เกิดความเสียหายต่ออุตสาหกรรมภายในประเทศนั้นๆ หรือไม่ โดยประเทศสมาชิกฯ จะได้ดำเนินการตามกระบวนการของกฎหมายภายในที่เป็นไปตามกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลก อย่างไรก็ตามมีบางบทบัญญัติในกระบวนการพิจารณาที่ความตกลงฯ กำหนดเพียงแนวทางไว้โดยรายละเอียดหรือการตีความให้เป็นไปตามกฎหมายภายในหรือกฎระเบียบภายในของประเทศสมาชิกที่ดำเนินการได้ ส่วนสำหรับส่วนนี้จะมีวิเคราะห์กรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็กที่แต่ละประเทศทำการได้ส่วนสินค้าไทยตามขอบเขตที่ศึกษาในบทที่ 4 ต่อไป

กระบวนการการใช้มาตรการตอบโต้การอุดหนุนพิจารณาในกรอบของความตกลงฯ อาจกล่าวโดยสังเขปในหัวข้อต่างๆ ดังนี้

⁴² UNCTAD, “ Dispute Settlement : World Trade Organization, 3.7 Subsidies and Countervailing Measure”, p. 32

1) ขั้นตอนการไต่สวน⁴³

ในกรณีการอุทธรณ์ ประกอบด้วยขั้นตอนหลักๆ ดังนี้

- (1) การยื่นคำขอให้มีการไต่สวนโดยอุตสาหกรรมภายในประเทศของประเทศที่จะมีการขอไต่สวน
- (2) ประเทศที่จะดำเนินการไต่สวนต้องแจ้งให้ประเทศที่จะถูกไต่สวนทราบเพื่อเปิดโอกาสให้มีการหารือเพื่อชี้แจงข้อเท็จจริง
- (3) ผู้มีอำนาจของประเทศที่จะมีการไต่สวนประกาศการไต่สวนการอุทธรณ์หลังจากได้พิจารณาเบื้องต้นแล้ว
- (4) ผู้มีอำนาจของประเทศที่จะมีการไต่สวนต้องส่งแบบสอบถามมายังประเทศและผู้ที่มีส่วนได้เสีย ซึ่งประเทศและผู้มีส่วนได้เสียมีเวลาประมาณ 30 วันในการตอบแบบสอบถามนั้น
- (5) ประเทศที่จะมีการไต่สวนอาจส่งเจ้าหน้าที่มาตรวจสอบข้อเท็จจริงเพิ่มเติมได้ ณ ประเทศและสถานประกอบการของผู้มีส่วนได้เสีย
- (6) ผู้มีอำนาจของประเทศที่จะมีการไต่สวนพิจารณาข้อมูล ข้อเท็จจริง พยานหลักฐาน ที่ได้จากแบบสอบถามและการสอบข้อเท็จจริงแล้วจะประกาศผลการไต่สวนขั้นต้น
- (7) ประเทศที่ทำการไต่สวนต้องเปิดให้มีการรับฟังความคิดเห็นโต้แย้งผลของการไต่สวนอีกครั้ง
- (8) อาจมีการทำความตกลง
- (9) ประเทศผู้ทำการไต่สวนจะประกาศผลการไต่สวนขั้นสุดท้าย
- (10) การทบทวนโดยกระบวนการทางศาล

ความตกลงฯ Article 11.11 ได้กำหนดระยะเวลาของการไต่สวนไว้ 1 ปี สำหรับกรณีปกติ และไม่เกิน 18 เดือนในกรณีพิเศษ

2) ผลของการไต่สวน

- (1) การยุติการไต่สวนตามบทบัญญัติในความตกลงฯ ในกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้
 - 1.1 คำขอได้รับการสนับสนุนจากอุตสาหกรรมภายในของประเทศผู้นำเข้า น้อยกว่าที่กำหนดไว้

⁴³ โทศล ฉันทิกุล, "ความตกลง WTO เกี่ยวกับการอุทธรณ์และมาตรการตอบโต้กับกรณีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน," วารสารนิติศาสตร์ 31(มิถุนายน 2544) : 306

- 1.2 ไม่มีหลักฐานเพียงพอว่ามีการอุดหนุนหรือความเสียหาย
- 1.3 จำนวนการอุดหนุนอยู่ในเกณฑ์ขั้นต่ำสุด (de minimis) กล่าวคือ ต่ำกว่าร้อยละ 1 ในกรณีทั่วไปสำหรับประเทศพัฒนาแล้วตามความตกลงฯ Article 11.9 หรือ ต่ำกว่าร้อยละ 2 สำหรับประเทศกำลังพัฒนาตามความตกลงฯ Article 27.10(a) หรือ ต่ำกว่าร้อยละ 3 สำหรับสมาชิกประเทศกำลังพัฒนาตามความตกลงฯ Annex VII Article 27 paragraph 2(a)
- 1.4 ปริมาณการนำเข้าทั้งที่เป็นจริงหรือที่อาจเกิดขึ้น ต่ำกว่าที่กำหนด (Negligible) กล่าวคือ นำเข้าจากประเทศพัฒนาแล้วต่ำกว่าร้อยละ 3 และเมื่อรวมกันแต่ละประเทศที่นำเข้าต้องไม่เกินร้อยละ 7 ของปริมาณการนำเข้าทั้งหมดในประเทศผู้นำเข้า หรือนำเข้าจากประเทศกำลังพัฒนา ต่ำกว่าร้อยละ 4 และเมื่อรวมกันแต่ละประเทศที่นำเข้าต้องไม่เกินร้อยละ 9 ของปริมาณการนำเข้าทั้งหมดในประเทศผู้นำเข้า

(2) ผลการไต่สวนเข้ากรณีที่เกี่ยวข้องกับอากรตอบโต้การอุดหนุนได้

การเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนกระทำได้เมื่อมีกระบวนการไต่สวนเพื่อพิจารณาในประเด็นหลักดังนี้

- 1.1 มีการอุดหนุน ไม่ว่าจะเป็นการอุดหนุนที่ห้ามใช้หรือการอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้ และจำนวนการอุดหนุน* ไม่อยู่ในเกณฑ์ขั้นต่ำสุด
- 1.2 การมีความเสียหายต่ออุตสาหกรรมภายในของประเทศสมาชิก
- 1.3 มีความสัมพันธ์ระหว่างการอุดหนุนและความเสียหาย

3) การพิจารณาความเสียหาย

ประเทศผู้ดำเนินการไต่สวนต้องได้ข้อเท็จจริงว่ามีการอุดหนุน มีความเสียหายต่ออุตสาหกรรมภายใน และมีความสัมพันธ์ระหว่างการอุดหนุนและความเสียหาย ซึ่งมีการวางกรอบการพิจารณาความเสียหายตามความตกลงฯ Article 15 ดังนี้

* การคำนวณจำนวนการอุดหนุนมีหลักการกว้างๆ คือวิธีการคำนวณต้องโปร่งใส และสามารถอธิบายได้ และสอดคล้องกับแนวทางที่กำหนดในความตกลงฯ 4 แนวทาง ตามความตกลงฯ Article 14 ซึ่งได้ศึกษาไว้ในหัวข้อ 3.1.4.2 การก่อให้เกิดประโยชน์ ซึ่งใช้ตัวเทียบทางการค้าที่ได้รับในตลาดทั่วไป

- (1) การพิจารณาความเสียหายต้องพิจารณาจากพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้อง โดยตรงตามวัตถุประสงค์ของการไต่สวน ทั้งในเรื่องจำนวนสินค้าที่นำเข้า และผลกระทบต่อราคาสินค้าภายในอันเนื่องมาจากสินค้านำเข้านั้น และในเรื่องของผลกระทบต่อผู้ผลิตภายในประเทศ
- (2) จำนวนสินค้านำเข้า ต้องพิจารณาว่ามีการเพิ่มขึ้นของสินค้านำเข้าเป็น อย่างมากหรือไม่ ทั้งจำนวนโดยตรงและโดยการเปรียบเทียบกับการผลิต และบริโภคภายในประเทศที่มีการไต่สวนนั้น ส่วนผลกระทบต่อราคาจะต้อง พิจารณาว่ามีการตัดราคาลงอย่างมากหรือไม่ โดยเปรียบเทียบกับราคาของ สินค้าชนิดเดียวกันในตลาดของประเทศที่มีการไต่สวน หรือมีผลต่อการกด ราคหรือผลต่อการไม่สามารถเพิ่มราคา โดยที่การเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ต้องเป็นการเปลี่ยนแปลงในระดับที่สูงพอ
- (3) ในกรณีที่มีการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศมากกว่าหนึ่งประเทศ ประเทศ ที่มีอำนาจไต่สวนจะรวมผลการนำเข้าของประเทศต่างๆ ได้เฉพาะแต่ใน กรณีที่จำนวนการนำเข้าของแต่ละประเทศมากกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำ หรือ มากกว่าร้อยละ 1 และต้องไม่เป็นจำนวนเล็กน้อย และในกรณีการ พิจารณารวมผลการนำเข้าของประเทศต่างๆ นั้นจะต้องคำนึงถึงสภาพและ เงื่อนไขในการแข่งขันระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าภายในประเทศนั้นด้วย
- (4) ในการตรวจสอบผลกระทบของสินค้านำเข้าต่ออุตสาหกรรมภายในนั้น จะต้องวิเคราะห์ปัจจัยและดัชนีทางเศรษฐกิจทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับฐานะ ของอุตสาหกรรมนั้น เช่น การลดลงหรือแนวโน้มการลดลงของสินค้า ยอดขาย ส่วนแบ่งตลาด กำไร ประสิทธิภาพ การผลิต ผลตอบแทนจาก การลงทุน การใช้กำลังการผลิต ปัจจัยที่กระทบต่อราคาภายใน ผลกระทบ ต่อกระแสเงินสด สินค้าคงคลัง การจ้างงาน ค่าจ้าง ความสามารถในการ ขยายตัว หรือการลงทุน

4) การกำหนดและจัดเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุน

เมื่อมีการประกาศผลการไต่สวนขั้นสุดท้ายและผลการไต่สวนปรากฏว่ามีการ อุดหนุน จำนวนและสินค้าที่ได้รับการอุดหนุนนั้นทำให้เกิดความเสียหายต่ออุตสาหกรรมภายในของ ประเทศที่มีการไต่สวนและไม่มีการยกเลิกการอุดหนุนนั้น ผู้มีอำนาจไต่สวนของประเทศที่ไต่สวนก็ สามารถกำหนดอัตราอากรตอบโต้การอุดหนุนและจัดเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนต่อสินค้านำเข้านั้น ได้ โดยความตกลงฯ ได้กำหนดหลักการไว้ตามความตกลงฯ Article 19.2 และ 19.3 ดังนี้

- (1) จำนวนอากรตอบโต้การอุดหนุนที่ผู้มีอำนาจในการไต่สวนกำหนดจะเรียกเก็บจะต้องเป็นจำนวนที่เท่ากับหรือน้อยกว่าจำนวนการอุดหนุน
- (2) การจัดเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนจะต้องจัดเก็บต่อสินค้านำเข้านั้นจากทุกแหล่งที่มีการอุดหนุนและเป็นเหตุให้เกิดความเสียหายตามหลักการไม่เลือกปฏิบัติ (non-discrimination) กล่าวคือ จะเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนจากสินค้าที่เหมือนกันนั้นจากทุกผู้ส่งออกของประเทศที่ถูกกล่าวหาและตัดสินว่ามีการอุดหนุน อย่างไรก็ตามมีข้อยกเว้นที่ผู้ส่งออกสินค้าที่เหมือนกันแต่ไม่ได้ถูกไต่สวนอาจขอทำความตกลงกับผู้ผู้มีอำนาจในการไต่สวนเพื่อจ่ายอากรตอบโต้การอุดหนุนในอัตราพิเศษได้

5) ระยะเวลาและการทบทวนอากรตอบโต้การอุดหนุน

ความตกลงฯ Article 21.2 และ 21.3 ระบุว่าให้มีระยะเวลาเท่าที่จำเป็นในการตอบโต้การอุดหนุนนั้น ซึ่งอาจจะเป็นเดือน เป็นปี ก็ได้ แต่อย่างไรก็ตามจะเรียกเก็บอากรดังกล่าวมากกว่า 5 ปีไม่ได้ และในระหว่างเวลาที่มีการเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนอยู่นั้นความตกลงฯ ก็ให้สิทธิประเทศที่มีส่วนได้เสียจะร้องขอต่อผู้มีอำนาจของประเทศที่เรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนให้มีการทบทวนความจำเป็นในการเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุน ตลอดจนการตรวจสอบว่ามีการอุดหนุนและความเสียหาย ซึ่งผลการทบทวนดังกล่าวอาจจะทำให้มีการยกเลิกอากรตอบโต้การอุดหนุนก่อนก็ได้

6) การทำความตกลง

วิธีการยกเลิกหรือยุติการไต่สวนโดยการเจรจาและตกลงทำความตกลงหรือสัญญา (Undertakings) มี 2 แนวทางตามความตกลงฯ Article 18.1 ได้แก่

แนวทางที่หนึ่ง: การทำความตกลงโดยฝ่ายรัฐบาล

เป็นกรณีที่ดำเนินการโดยรัฐบาลของประเทศผู้ส่งออกที่ถูกกล่าวหาตกลงที่จะยกเลิกหรือจำกัดการอุดหนุนนั้น หรือดำเนินการมาตรการอื่นที่จะบรรเทาผลกระทบนั้น

ก่อนที่จะมีองค์การการค้าโลก ประเทศไทยได้เคยยุติข้อพิพาทกรณีถูกไต่สวนการอุดหนุนโดยทำความตกลงโดยฝ่ายรัฐบาลทั้งแบบการทำความตกลงสองฝ่ายกับประเทศสหรัฐอเมริกา (Suspension Agreement) เพื่อยกการอุดหนุนแก่ผู้ผลิตและส่งออกสำหรับสินค้าเส้นด้ายและผ้าฝ้ายโดยสมัครใจในช่วงปี พ.ศ. 2538 – 2533 และได้ทำความตกลงร่วมกับ

สหภาพยุโรปสำหรับกรณีการถูกไต่สวนเพื่อเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนสินค้าตลับลูกปืนขนาดเล็กเส้นผ่าศูนย์กลางไม่เกิน 30 มม. โดยสหภาพยุโรปและผู้ผลิตที่ส่งออกของไทยยอมรับที่จะให้กระทรวงพาณิชย์เก็บค่าธรรมเนียมพิเศษในการส่งออกสินค้าตลับลูกปืนไปสหภาพยุโรป แทนที่สหภาพยุโรปจะเป็นผู้เก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนจากผู้นำเข้า ซึ่งการทำความเข้าใจร่วมกับสหภาพยุโรปในกรณีนี้สิทธิประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุนที่บริษัทผู้ผลิตได้รับยังคงอยู่ในประเทศไทยในรูปของเงินค่าธรรมเนียมพิเศษฯ ซึ่งได้นำส่งเข้ากองทุนส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งจะนำไปใช้ในการพัฒนาและส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศในประเทศไทย ซึ่งมีผลให้ฐานการแข่งขันทางการตลาดของสินค้าดังกล่าวของไทยจะด้อยลงเฉพาะในตลาดสหภาพยุโรปเท่านั้น⁴⁴

แนวทางที่สอง : เอกชนผู้ส่งออกปรับราคา (Price undertakings)

เป็นกรณีที่ดำเนินการโดยผู้ส่งออกที่ตกลงที่จะปรับราคาสินค้านำเข้าไปในระดับที่ผู้มีอำนาจไต่สวนในประเทศนั้นพอใจว่าจะขจัดความเสียหายที่จะเกิดแก่อุตสาหกรรมภายใน โดยหลักแล้วคือ การปรับราคาสินค้านำเข้าไปถึงระดับที่ไม่เกินกว่าจำนวนการอุดหนุนที่ได้รับ

การทำความเข้าใจทั้งสองแนวทางดังกล่าว ความตกลงฯ ได้กำหนดแนวปฏิบัติไว้ตามความตกลงฯ Article 18.2, 18.3, 18.4 และ 18.5 ดังนี้

- (1) การขอจัดทำความตกลงนี้จะขอทำได้ต่อเมื่อประเทศที่ดำเนินการไต่สวนได้ทำการตัดสินในเบื้องต้นแล้วว่าการอุดหนุนและมีความเสียหายจากการอุดหนุนนั้น
- (2) กรณีตกลงให้เอกชนผู้ส่งออกปรับราคา เอกชนผู้ส่งออกนั้น จะต้องได้รับความยินยอมจากประเทศผู้ส่งออกด้วย
- (3) ประเทศที่ดำเนินการไต่สวนมีสิทธิปฏิเสธที่จะไม่ยอมทำความตกลง หากเห็นว่าการทำงานนั้นจะไม่มีผลในทางปฏิบัติ เนื่องจากเหตุผลต่างๆ เช่น มีผู้ส่งออกเป็นจำนวนมาก นโยบายของประเทศ แต่ประเทศที่ดำเนินการไต่สวนนั้นจะต้องแจ้งให้ประเทศผู้ส่งออกทราบถึงเหตุผลที่จะไม่ทำความตกลงโดยให้เอกชนผู้ส่งออกปรับราคาด้วย
- (4) แม้จะมีการทำความตกลงแล้วก็ตาม กระบวนการไต่สวนก็อาจดำเนินการต่อไปได้หากเป็นความประสงค์ของประเทศที่ดำเนินการไต่สวนหรือประเทศผู้ส่งออก
- (5) การทำความตกลงให้เอกชนผู้ส่งออกปรับราคาเป็นสิทธิของผู้ส่งออก โดยเฉพาะ ประเทศที่ดำเนินการไต่สวนไม่สามารถไปบังคับผู้ส่งออกได้

⁴⁴ วิไล ศลิษฐ์อรรรถกร, “การวางแผนแก้ไขปัญหาคกรณิพิพาทเกี่ยวกับการตอบโต้การอุดหนุน”, กรมการค้าต่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์, ตุลาคม 2539, หน้า 40, 47-48 (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

7) มาตรการชั่วคราว

ในระหว่างกระบวนการไต่สวน ในความตกลงฯ เปิดโอกาสให้ประเทศที่ทำการไต่สวนสามารถออกมาตรการชั่วคราว (provisional measures) ตามความตกลงฯ Article 17 เพื่อคุ้มครองผลประโยชน์ของตนได้โดยเหตุผลว่าระหว่างการไต่สวนอาจมีความเสียหายต่ออุตสาหกรรมภายในได้ มาตรการชั่วคราวอาจกำหนดเป็นอากรตอบโต้การอุดหนุนชั่วคราว โดยการกำหนดให้วางเป็นเงินสดหรือพันธบัตรเป็นประกันไว้เท่ากับจำนวนอากรตอบโต้การอุดหนุนชั่วคราวที่ได้ประเมินไว้แล้วก็ได้ โดยประเทศที่ทำการไต่สวนจะออกมาตรการชั่วคราวได้จะต้องมีการดำเนินการให้ครบถ้วนตามขั้นตอนดังต่อไปนี้ คือ

- (1) ได้มีการประกาศไต่สวนตามแนวทางที่ได้กำหนดไว้สำหรับการริเริ่มการไต่สวนและไต่สวนตามที่ระบุไว้ในความตกลงฯ Article 11 ได้มีการแจ้งผลให้ประเทศและผู้มีส่วนได้เสียทราบแล้ว และได้ให้โอกาสและเวลาอย่างเพียงพอที่จะให้ประเทศและผู้มีส่วนได้เสียได้ให้ข้อมูลและโต้แย้งแล้ว
- (2) ผลการพิจารณาเบื้องต้นพบว่ามี การอุดหนุน มีความเสียหาย และความเสียหายของอุตสาหกรรมภายในเกิดจากสินค้านำเข้าที่ได้รับการอุดหนุนนั้น
- (3) ผู้มีอำนาจหน้าที่ในการไต่สวนเห็นว่ามี ความจำเป็นที่จะต้องออกมาตรการชั่วคราวเพื่อป้องกันความเสียหายต่ออุตสาหกรรมภายในในระหว่างเวลาไต่สวน อย่างไรก็ตามความตกลงฯ ห้ามมิให้นำมาตรการชั่วคราวมาใช้ก่อน 60 วันนับแต่เริ่มมีการไต่สวน และต้องกำหนดเวลาการใช้มาตรการชั่วคราวให้สั้นที่สุดคือไม่เกิน 4 เดือน

8) การพิจารณาการไต่สวนโดยศาล

อย่างไรก็ตามกระบวนการไต่สวน การตัดสินใจ การกำหนดและเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนเป็นกระบวนการไต่สวนทางบริหาร (Administrative Procedure) โดยเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง ความตกลงฯ Article 23 จึงกำหนดให้ประเทศต่างๆ ที่มีการไต่สวนการอุดหนุนต้องจัดให้มีกลไกที่จะสามารถทบทวนการพิจารณาการไต่สวนดังกล่าวโดยศาล (Judicial review) ผ่านระบบศาล อนุญาโตตุลาการ หรือศาลพิเศษในการปกครอง หรือจัดให้มีวิธีพิจารณาความซึ่งเป็นอิสระจากหน่วยงานที่รับผิดชอบในการตัดสินนั้น

3.2 วิเคราะห์การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ในกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลก

3.2.1 วิเคราะห์ความหมายของการอุดหนุน

3.2.1.1 รัฐบาลให้ความช่วยเหลือทางการเงิน

องค์กรที่บริหารงานส่งเสริมการลงทุนและการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ให้อำนาจ ได้แก่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนซึ่งมีฐานะเป็นหน่วยงานราชการไทยจึงเป็นองค์กรภาครัฐที่อยู่ในดินแดนประเทศไทย โดยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นอำนาจหน้าที่อย่างหนึ่งของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มีทั้งกรณีการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีประเภทต่างๆ และการให้หักค่าใช้จ่ายทางภาษีมากกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวเป็นกรณีการให้ความช่วยเหลือทางการเงินในรูปของรายได้ของรัฐบาลที่ถึงกำหนดรับแต่หายไปหรือที่ไม่ได้เรียกเก็บตามความตกลงฯ Article 1.1 (a)(1)(ii) เหตุผลสนับสนุนได้แก่แนวคำวินิจฉัยตามความเห็นขององค์กรอุทธรณ์ในคดี Japan – Alcoholic Beverages II และ Chile – Alcoholic Beverages ในประเด็นรายได้ที่ถึงกำหนดชำระแต่หายไปซึ่งเหตุผลประกอบคำอธิบายตามที่กล่าวแล้วในหัวข้อ 3.1.4.1, 3) และสอดคล้องกับการแจ้งตามความตกลงฯ Article 25 ที่ประเทศไทยได้แจ้งต่อคณะกรรมการว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้แห่งองค์การการค้าโลกในเรื่องจำนวนของการอุดหนุน ว่าไม่มีการกำหนดงบประมาณที่เฉพาะเจาะจงสำหรับสิทธิประโยชน์การลงทุน ขอบเขตของสิทธิประโยชน์ขึ้นกับจำนวนโครงการที่ได้รับการส่งเสริมจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ดังนั้นรายได้ที่รัฐบาลขาดหายไปจึงไม่สม่ำเสมอในแต่ละปี จึงไม่มีสถิติของการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล จะมีเพียงตัวเลขของการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีนำเข้าเครื่องจักรและวัตถุดิบที่เป็นข้อมูลจากกรมศุลกากรเท่านั้นที่แจ้งในแต่ละปี⁴⁵ *

⁴⁵ WORLD TRADE ORGANIZATION, “G/SCM/38/THA,” 23 April 1999.

*

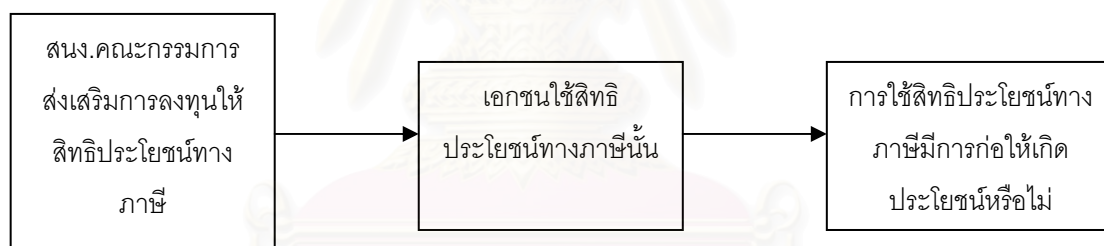
“ There is no specific budget earmarked for investment incentive. The extent of incentives depends on the number of projects promoted by the Board of Investment. Thus, the government revenue foregone in this regard fluctuates from year to year. No statistic on corporate income tax exemption and reduction are available. Only figures on exemption of import duties on machinery and raw materials are available.”

3.2.1.2 การก่อให้เกิดประโยชน์

ในการวิเคราะห์นี้ได้นำหลักการที่ได้จากแนววินิจฉัยขององค์การระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกที่สำคัญตามที่กล่าวสรุปไว้ในตอนท้ายของหัวข้อ 3.1.4.2 ในเรื่องการก่อให้เกิดประโยชน์ โดยที่การก่อให้เกิดประโยชน์จะมีต่อผู้รับประโยชน์ก็ต่อเมื่อผู้รับนั้นได้รับสิ่งซึ่งได้เปรียบกว่าหรือมีเงื่อนไขที่ดีกว่าผู้รับทั่วไปจะได้รับตามกลไกตลาดหรือได้เปรียบกว่าเมื่อเทียบในทางการค้า การพาณิชย์ทั่วไป โดยที่ความตกลงฯ Article 14 ได้บัญญัติสาระสำคัญเกี่ยวกับวิธีการที่ใช้ในการได้สวนเพื่อคำนวณหาประโยชน์ที่ได้รับของผู้รับการอุดหนุนตามความตกลงฯ Article 1 โดยให้มีการระบุไว้ในกฎหมายแห่งชาติหรือระเบียบการปฏิบัติตามของสมาชิกทำการได้สวน และการนำไปใช้ในแต่ละกรณีจะต้องเปิดเผยและมีการอธิบายอย่างเพียงพอ ซึ่งวิธีการเช่นว่าใดๆ จะต้องสอดคล้องกับแนวทางต่างๆ ตาม ความตกลงฯ Article 14 (a)(b)(c)(d) ที่กล่าวไว้ในเรื่องเกี่ยวกับการจัดเงินทุนให้โดยรัฐบาล รัฐบาลให้เงินกู้ คำประกัน หรือจัดให้ซึ่งสินค้าหรือบริการ ซึ่งจะเห็นว่าในความตกลงฯ Article 14 มิได้กล่าวถึงแนวทางการช่วยเหลือทางการเงินในกรณีการให้การสนับสนุนทางการเงินในรูปรายได้ของรัฐบาลที่ถึงกำหนดรับแต่หายไปหรือไม่ได้เรียกเก็บตามความตกลงฯ Article 1.1 (a)(1)(ii) ไว้เฉพาะ ดังนั้นจึงได้นำหลักการทั่วไปที่การก่อให้เกิดประโยชน์จะมีต่อผู้รับประโยชน์ก็ต่อเมื่อผู้รับนั้นได้รับสิ่งซึ่งได้เปรียบกว่าหรือมีเงื่อนไขที่ดีกว่าผู้รับทั่วไปจะได้รับตามกลไกตลาดหรือได้เปรียบกว่าเมื่อเปรียบเทียบในทางการค้าการพาณิชย์ทั่วไปมาใช้วิเคราะห์การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ทั้งนี้โดยมองในด้านที่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งเป็นผู้รับประโยชน์จากการช่วยเหลือทางการเงินได้รับ (benefit to the recipient) เพื่อเป็นข้อมูลเบื้องต้นที่ผู้เขียนเห็นว่าจะเป็นประโยชน์สำหรับการหักล้างข้อกล่าวอ้างว่าไม่มีการให้การอุดหนุนซึ่งต้องมีการพิสูจน์ให้ได้ว่าไม่มีการก่อให้เกิดประโยชน์จากการช่วยเหลือทางการเงินนั้น อย่างไรก็ตามการวิเคราะห์การก่อให้เกิดประโยชน์นี้เป็นเพียงการวิเคราะห์เบื้องต้นในบริบทของกฎหมายภาษีของไทย ส่วนการวิเคราะห์การก่อให้เกิดประโยชน์ตามกฎหมายภายในของประเทศที่ได้อุดหนุนการอุดหนุนประเทศไทยซึ่งจะนำไปใช้การคำนวณหาจำนวนประโยชน์จากการอุดหนุน จะได้ศึกษาต่อไปในบทที่ 4

โดยทั่วไปการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีทั้งการยกเว้นภาษีและการลดหย่อนภาษีย่อมเกิดประโยชน์แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมในการที่จะลดภาระค่าใช้จ่ายของกิจการในการที่ไม่ต้องจ่ายภาษี จ่ายภาษีน้อยลงในกรณีการได้รับลดหย่อนภาษี หรือการหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าปกติซึ่งส่งผลให้กำไรที่ต้องนำไปเสียภาษีลดลงหรือไม่ต้องเสียภาษี สำหรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีซึ่งพิจารณาในกรอบความตกลงฯ ได้ว่าเป็นการช่วยเหลือทางการเงินของรัฐบาลกรณีรายได้รัฐบาลที่ถึงกำหนดรับแต่หายไปหรือไม่ได้เรียกเก็บโดยตรงเนื่องจากผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับประโยชน์จากการที่ไม่ต้องจ่ายภาษีหรือได้รับการบรรเทาภาระภาษีมากกว่าผู้ประกอบการค้าที่ไม่ได้เป็นผู้ได้รับการส่งเสริม แม้การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจะมีการระบุสิทธิต่างๆ ในบัตรส่งเสริมการลงทุน แต่

การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอันจะก่อให้เกิดประโยชน์หรือไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เมื่อมีการใช้สิทธิ
 ใดๆ ตามบัตรส่งเสริมการลงทุนนั้นมีความแตกต่างกันตามประเภทของสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ผู้
 ได้รับการส่งเสริมการลงทุนแต่ละรายได้รับ โดยการวิเคราะห์สิทธิประโยชน์ทางภาษีตาม
 พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ในแต่ละประเภทสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามลำดับที่ได้วิเคราะห์
 ในหัวข้อ 2.3.2 ซึ่งมีหลักการในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีต่างๆ ตามที่ได้มีการวิเคราะห์ไว้
 แล้วในหัวข้อดังกล่าวกับแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เสียภาษีจากกำไรสุทธิ *
 และภาษีศุลกากรของไทย ทั้งนี้บนข้อสมมติฐานที่ผู้ได้รับการส่งเสริมมีการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี
 นั้นๆ อย่างไรก็ตามสำหรับสิทธิประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31, มาตรา 35
 วรรคสอง (1) (2) (3) และมาตรา 36 (4) ในกรณีที่พิจารณาว่าไม่ก่อให้เกิดประโยชน์นั้นได้วิเคราะห์
 รวมไว้ทั้งที่มีการใช้สิทธิแต่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์และในสถานการณ์ที่ไม่อาจใช้สิทธินั้นจึงไม่
 ก่อให้เกิดประโยชน์ จึงอาจกล่าวได้ว่าการต่อสู้เพื่อหักล้างข้อกล่าวอ้างในประเด็นการก่อให้เกิด
 ประโยชน์จากการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ นั้น ผู้เขียนเห็น
 ว่าจะต้องมีการพิสูจน์ใน 3 ส่วน ดังนี้



สำหรับการพิสูจน์ในส่วนของการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีมีการก่อให้เกิดประโยชน์
 หรือไม่นั้น ผู้เขียนได้วิเคราะห์ตามหลักการทั่วไปโดยพิจารณาจากประเภทสิทธิประโยชน์ทางภาษีแต่
 ละประเภทในบริบทของกฎหมายภาษีของไทย ดังนี้

* ในประมวลรัษฎากรของไทยได้มีการกำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของนิติบุคคลประเภท
 ต่างๆ จากฐานที่แตกต่างกัน ได้แก่ ฐานกำไรสุทธิ ฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย ฐานการจำหน่ายเงินกำไรไป
 ต่างประเทศ(กำไรส่งออก) และฐานการหัก ณ ที่จ่าย สำหรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริม
 การลงทุนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้เป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจาก
 ฐานกำไรสุทธิ

1) สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคล

การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 อาจใช้สิทธิได้นับตั้งแต่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่เป็นนิติบุคคลเริ่มมีรายได้ตามเกณฑ์สิทธิ และใช้สิทธิได้ตลอดระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยหลักฐานที่จะพิสูจน์การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ แบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) เมื่อพิจารณากรณีที่สามารถใช้สิทธิได้ ประกอบกับหลักการในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีซึ่งใช้ฐานกำไรและฐานเงินทุนในการลงทุน การใช้สิทธิประโยชน์จะเป็นการก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมเมื่อกิจการมีกำไรสุทธิตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขประมวลรัษฎากรที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล* เท่านั้น ดังนั้นหากรอบปีบัญชีใดกิจการมีผลประกอบการขาดทุนก็จะไม่มีการใช้สิทธินี้และไม่มีการก่อให้เกิดประโยชน์

อย่างไรก็ตามสิทธิต่อเนื่องของการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในประการต่อมา ได้แก่ การที่ผู้ได้รับการส่งเสริมจะไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตลอดระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นสิทธิที่ได้รับแม้ว่ากิจการมีผลประกอบการขาดทุน ซึ่งเป็นกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมมีรายได้ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมสำหรับการผลิตเพื่อขาย(กิจการอุตสาหกรรม)ที่มีการให้บริการตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมไม่เกินปริมาณการผลิตต่อปี ตามที่มีการบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มาตรา 31 วรรคสาม หรือกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 31 นี้จากรายได้ค่าบริการโดยตรงในประเภทที่หากมิได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามมาตรา 31 นี้ จะเข้าข่ายที่จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเมื่อได้รับชำระเงินจากค่าบริการนั้น กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนดังกล่าวนี้จึงอาจใช้สิทธิที่ได้รับแม้ว่ากิจการมีผลประกอบการขาดทุนซึ่งได้รับประโยชน์แตกต่างจากกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมในแง่ของการได้รับชำระหนี้จากรายได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยและเป็นผลดีกับกระแสเงินสดรับ และหากกรณีที่กิจการมีผลประกอบการกำไรก็ไม่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นการยื้อระยะเวลาการจ่ายภาษีออกไป ส่วนในกรณีที่กิจการขาดทุนจะเป็นการลดขั้นตอนการขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายจากกรมสรรพากร

สำหรับการนำผลขาดทุนสุทธิไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีมาหักจากยอดกำไรก่อนคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น กิจการทั่วไปที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนก็อาจใช้สิทธินี้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (12) ดังนั้นสิทธิประโยชน์ในผลขาดทุนสะสมที่ได้รับหลังจากระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้หากนำขาดทุนสะสมในช่วงที่ได้รับยกเว้นภาษีมาใช้จะ

* การคำนวณต้องสอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติในเรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2530 (แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกรมสรรพากร ลงวันที่ 22 ธันวาคม 2540) ซึ่งได้กล่าวรายละเอียดไว้ในบทที่ 2 หัวข้อ 2.3.2.1 สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคล

เป็นกรณีที่ไม่ได้ก่อให้เกิดประโยชน์เนื่องจากเป็นเกณฑ์เดียวกับที่กิจการทั่วไปได้รับ เว้นแต่ขาดทุนสะสมที่นำมาใช้เป็นผลจากการรอกอรายการใช้สิทธิประโยชน์ที่ลดฐานกำไรสำหรับคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 35 วรรคสอง (2) (3) และ 36 (4) จึงอาจพิจารณาได้ว่าการก่อให้เกิดประโยชน์ ส่วนหากปีใดกิจการขาดทุนก็ไม่อาจใช้สิทธิประโยชน์จากขาดทุนสะสมนี้จึงเป็นกรณีที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ นอกจากนี้หลักเกณฑ์การใช้สิทธิประโยชน์ขาดทุนสะสมสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมมีผลประกอบการจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (กิจการ BOI) และกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (กิจการ NON-BOI) จะต้องพิจารณาจากยอดผลประกอบการรวมของนิติบุคคลนั้นตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.3.2.1, 5)

ส่วนกรณีที่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมมีกำไรในระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งอาจนำผลขาดทุนสะสมมาใช้หักจากยอดกำไรก่อนคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเกณฑ์ที่กิจการทั่วไปได้รับดังกล่าวมาแล้วนั้นเป็นกรณีที่ไม่มีการก่อให้เกิดประโยชน์เกิดขึ้น อย่างไรก็ตามหากหลังจากการใช้สิทธิประโยชน์จากผลขาดทุนสะสมดังกล่าวแล้วยังมียอดกำไรที่ต้องเสียภาษีแต่กิจการได้ใช้สิทธิในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีต่อเนื่องเช่นนี้ถือว่ามีกำไรก่อให้เกิดประโยชน์ขึ้นจากการใช้สิทธิในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น

2) สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากร

สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรที่ให้ ได้แก่ การยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าเครื่องจักร ตามมาตรา 28 และ 29 การลดหย่อนอากรขาเข้าวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นตามมาตรา 30 ซึ่งหลักการในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีในกรณีนี้ ได้แก่ ฐานการนำเข้า ผู้ได้รับการส่งเสริมจึงอาจใช้สิทธิประโยชน์นี้เมื่อมีการนำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรเกิดขึ้นเมื่อมีการนำเข้า

สำหรับในเรื่องการก่อให้เกิดประโยชน์หรือไม่นั้นอาจแยกพิจารณาระหว่างสิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรสำหรับการนำเข้าเครื่องจักรกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรสำหรับการนำเข้าวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น สิทธิประโยชน์สำหรับการนำเข้าเครื่องจักรก่อให้เกิดประโยชน์เมื่อมีการนำเข้าสำเร็จและได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า ส่วนสิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรสำหรับการนำเข้าวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นหากเป็นกรณีไม่เข้าข้อยกเว้นบางประการที่ไม่ถือเป็นการอุดหนุนตามความตกลงฯ Annex III ซึ่งได้ระบุไว้ในความตกลงฯ footnote 1 การก่อให้เกิดประโยชน์จะเกิดเมื่อมีการนำเข้าสำเร็จและได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า ส่วนหากเข้าข้อยกเว้นไม่ต้องวิเคราะห์ว่ามีกำไรก่อให้เกิดประโยชน์หรือไม่เนื่องจากไม่ครบองค์ประกอบของการอุดหนุน สำหรับข้อยกเว้นดังกล่าวจะได้มีการวิเคราะห์ในเรื่องการให้โดยเจาะจงและประเภทของการอุดหนุนตามหัวข้อ 3.2.2.1 ต่อไป

3) สิทธิประโยชน์พิเศษสำหรับเขตส่งเสริมการลงทุน

อาจแยกพิจารณาวิเคราะห์ในแต่ละอนุมาตรา* ของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ประเภทต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนี้

มาตรา 35 วรรคสอง (1) การให้สิทธิประโยชน์ในการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล ร้อยละ 50 ของอัตราปกติ หลักการในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษี ได้แก่ สถานกำไรและฐานเงินทุนในการลงทุน เช่นเดียวกับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 31 การใช้สิทธิอันจะก่อให้เกิดประโยชน์จะเกิดเมื่อกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมีกำไรหลังพ้นระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราปกติและได้รับสิทธิในการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 50 ของอัตราปกติ หรือกรณีกิจการส่งเสริมที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 ซึ่งมีกำไรนับจากวันที่เริ่มมีรายได้จากการส่งเสริมโดยใช้สิทธิประโยชน์ลดหย่อนนี้ในช่วงดังกล่าว (สำหรับมาตรานี้จะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการไม่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายซึ่งต่างจากสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 31 ตามที่กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 2.3.2.3)

มาตรา 35 วรรคสอง (2) การหักค่าใช้จ่าย 2 เท่าของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษี และ (3) สิทธิในการหักค่าใช้จ่ายติดตั้งทรัพย์สินได้เป็นกรณีพิเศษเพิ่มขึ้น นอกเหนือจากค่าเสื่อมราคาตามปกติ ทั้งสองกรณีเป็นการให้หักค่าใช้จ่ายที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนดให้มากกว่าที่บทบัญญัติทางภาษีในกรณีทั่วไปให้สิทธิทั้งนี้เพื่อลดภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งหลักการในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีจะพิจารณาจากฐานค่าใช้จ่ายพิเศษนั้นๆ และฐานเงินทุนในการลงทุนตามลำดับ โดยอาจใช้สิทธิได้ตั้งแต่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการซึ่งผู้ได้รับการส่งเสริมสามารถแสดงการใช้สิทธิโดยกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามสิทธิประโยชน์ที่ได้รับนี้

เนื่องจากสิทธิประโยชน์ตามมาตรานี้เป็นการช่วยลดภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามที่กล่าวข้างต้น กรณีการใช้สิทธิตามมาตรา 35 วรรคสอง(2) การหักค่าใช้จ่าย 2 เท่าของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษี การก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมจะเกิดขึ้นเมื่อมีการใช้สิทธินั้นโดยการกรอกรายการใน ภ.ง.ด. 50 ในงวดที่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมดังกล่าวมีกำไรในรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้สิทธินั้น (ซึ่งปกติกิจการที่ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรานี้จะหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงเท่านั้น) หากกรณีที่กิจการขาดทุนในช่วงที่ได้รับสิทธิประโยชน์นี้จะไม่มีการก่อให้เกิดประโยชน์ขึ้นแม้ว่าจะได้กรอกรายการการใช้สิทธิประโยชน์ใน ภ.ง.ด. 50 ก็ตาม

สำหรับมาตรา 35 วรรคสอง (3) การอนุญาตให้หักเงินในการติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกจากกำไรรวมทั้งสิ้นไม่เกินร้อยละ 25 ของเงินที่ลงทุนนั้น โดยเลือกหักจากกำไร

* อนุมาตราที่อ้างเป็นตัวเลขอนุมาตราที่แก้ไขใหม่ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 ซึ่งมีเนื้อหาของสิทธิประโยชน์เช่นเดียวกับฉบับก่อน

สุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันที่มียรายได้จากการลงทุนนอกเหนือไปจากการหักค่าเสื่อมราคาตามปกตินั้นการก่อให้เกิดประโยชน์พิจารณาได้ในแนวทางเดียวกับมาตรา 35 วรรคสอง (2)

4) สิทธิประโยชน์เพื่อการส่งออก

สิทธิประโยชน์เพื่อการส่งออกตามมาตรา 36 นี้แยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) การยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 36(1) และ (2) การยกเว้นอากรขาออกตามมาตรา 36(3)

ผู้ได้รับการส่งเสริมอาจใช้สิทธิได้เมื่อมีการนำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 36(1) และ (2) หรือเมื่อมีการส่งออกและได้รับยกเว้นอากรขาออกตามมาตรา 36(3) ซึ่งสอดคล้องกับการใช้ฐานการนำเข้าและฐานการส่งออกในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษี การใช้สิทธิประโยชน์อันถือว่าการก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้รับจึงเกิดขึ้น ณ เวลาที่ได้รับยกเว้นอากรนั้นๆ

(2) การอนุญาตให้หักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนเท่ากับร้อยละห้าของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนจากการส่งออก ซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบโดยไม่รวมค่าประกันภัยหรือค่าขนส่งนอกประเทศตามมาตรา 36(4)

สิทธิประโยชน์นี้เป็นกรณีที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการใช้สิทธิอาจเกิดขึ้นเมื่อกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมีรายได้เพิ่มขึ้นจากปีก่อนจากการส่งออกและได้คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยหักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้จำนวนร้อยละห้าตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ แต่การก่อให้เกิดประโยชน์จะเกิดขึ้นในวาระระยะเวลาบัญชีเดียวกันนั้นก็ต่อเมื่อกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมีกำไรที่ต้องเสียภาษี หรือเมื่อกิจการมีกำไรและได้ใช้ผลขาดทุนสะสมที่เป็นผลจากการใช้สิทธิทั้งสองประเภทนั้นในวาระระยะเวลาบัญชีหลังจากได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 ในทำนองเดียวกับสิทธิประโยชน์ในการยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นกรณีพิเศษตามมาตรา 35 วรรคสอง (2) และ (3) ที่กล่าวข้างต้น

ตามที่กล่าวไว้ว่าการวิเคราะห์นี้เป็นเพียงการวิเคราะห์เบื้องต้นในบริบทของกฎหมายภาษีของไทย ส่วนการวิเคราะห์การก่อให้เกิดประโยชน์ตามกฎหมายภายในของประเทศที่ไต่สวนการอุดหนุนซึ่งความตกลงฯ Article 14 เน้นว่าแนวปฏิบัติในการคำนวณประโยชน์จากการอุดหนุนต้องมีความโปร่งใสโดยการบัญญัติไว้ชัดเจนในกฎหมาย จึงเป็นกรณีที่ความตกลงฯ ได้เปิดช่องให้การตีความในเรื่องการก่อให้เกิดประโยชน์เป็นไปตามนัยของกฎหมายภายในของประเทศที่เปิดการไต่สวนการอุดหนุนประเทศไทยซึ่งจะได้ศึกษาต่อไปในบทที่ 4

3.2.2 วิเคราะห์การให้โดยเจาะจงและประเภทของการอุดหนุน

ตามที่กล่าวไว้ในหัวข้อ 3.1.5 หลักการให้โดยเจาะจง บทบัญญัติในเรื่องลักษณะการให้โดยเจาะจงตามความตกลงฯ Article 2.1, 2.2 ในเรื่องการให้โดยเจาะจงต่อวิชาชีพ การให้โดยเจาะจงต่ออุตสาหกรรม และการให้โดยเจาะจงแก่ภูมิภาค ไม่มีแนวคำวินิจฉัยขององค์การการค้าโลก ข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก ดังนั้นในเรื่องดังกล่าวจะต้องนำไปศึกษาวิเคราะห์จากการตีความตามกฎหมายภายในของประเทศที่เปิดได้ส่วนการอุดหนุนประเทศไทยตามกรณีศึกษาในบทที่ 4

สำหรับแนวคำวินิจฉัย การอุดหนุนที่ห้ามใช้ซึ่งถือเป็นการให้โดยเจาะจงตามความตกลงฯ Article 2.3 ได้นำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบในกรอบความตกลงฯ ขององค์การการค้าโลกกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ในบพนี้ และได้ยกประเด็นตามบทบัญญัติในกฎหมายทั้งตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ประกาศต่างๆ ที่เป็นหลักเกณฑ์และนโยบาย รวมทั้งประกาศอื่นๆ ที่สำคัญอันอาจเข้าข่ายการให้โดยเจาะจงลักษณะใดลักษณะหนึ่ง ที่อาจเป็นการอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้มาวิเคราะห์ด้วย ทั้งนี้เพื่อเชื่อมโยงประเด็นที่เกี่ยวข้องไปสู่การวิเคราะห์ในบทที่ 4 ต่อไป

การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีประเภทต่างๆ ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ และประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่เกี่ยวข้องได้มีการศึกษาวิเคราะห์ตามหัวข้อต่อไป

3.2.2.1 บทบัญญัติตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ

บทบัญญัติตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการส่งเสริมการส่งออกกำกับอันอาจเป็นการให้โดยเจาะจงในทางกฎหมายและเป็นการอุดหนุนการส่งออกที่จัดเป็นการอุดหนุนประเภทที่ห้ามใช้ จะได้นำประกาศฯ ฉบับปัจจุบันต่างๆ เฉพาะที่มีความสำคัญและเกี่ยวข้องมาวิเคราะห์ด้วย ส่วนประกาศฯ ต่างๆ ฉบับที่ปัจจุบันได้ยกเลิกไปแล้วจะไม่นำมาวิเคราะห์ในกรอบของความตกลงฯ ขององค์การการค้าโลกในบพนี้ แต่หากประกาศฯ ที่ได้ยกเลิกไปแล้วนั้นมีความเกี่ยวข้องกับกรณีที่ถูกได้ส่วนการอุดหนุนจากประเทศสมาชิกอื่นขององค์การการค้าโลกจะนำไปศึกษาวิเคราะห์ในบทที่ 4 สำหรับการศึกษาระดับหัวข้อนี้มีดังนี้

1) พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มาตรา 36(1)

มาตรา 36 เพื่อส่งเสริมการส่งออก คณะกรรมการอาจให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิและประโยชน์พิเศษอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง ดังต่อไปนี้ด้วย

(1) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อใช้ผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์ หรือผลิตผลเฉพาะที่ใช้ในการส่งออก

พิจารณาจากความตกลงฯ Annex 2 แนวทางเรื่องการใช่วัตถุดิบในกระบวนการผลิต ซึ่งได้ให้ความหมายของวัตถุดิบที่ใช้ในกระบวนการผลิต ตามความตกลงฯ footnote 61 ซึ่งได้รับการยกเว้นไม่เกินกว่าจำนวนเงินภาษีที่ผู้ผลิตจะต้องชำระไม่ถือเป็นการอุดหนุนการส่งออก ซึ่งจัดเป็นการให้โดยเจาะจงตามความตกลงฯ Annex 2 ดังนี้

“ Inputs consumed in the production process are inputs physically incorporated, energy, fuels and oil used in the production process and catalysts which are consumed in the course of their use to obtain the exported product”

“วัตถุดิบที่ใช้ในกระบวนการผลิต คือ วัตถุดิบถูกนำเข้าไปรวมทางกายภาพ พลังงาน เชื้อเพลิง และน้ำมันที่ใช้ในกระบวนการผลิตและสารกระตุ้นที่ถูกบริโภคในระหว่างการใช้ เพื่อให้ได้มาซึ่งผลิตภัณฑ์ส่งออก”

“Inputs consumed in the production process” น่าจะมีความหมายครอบคลุมกว้างกว่าคำว่า “วัตถุดิบ” โดยรวมถึงวัสดุสิ้นเปลืองบางชนิดที่ใช้ในการผลิตด้วย)

เปรียบเทียบกับประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่เกี่ยวข้องกับการให้คำจำกัดความวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นได้แก่ ประกาศสำนักงานฯ ที่ ป. 1/2546 เรื่อง คำจำกัดความของส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ โครงโรงงานสำเร็จรูป วัตถุดิบและวัสดุจำเป็น* ข้อ 6 และข้อ 7 ดังนี้

ข้อ 6 วัตถุดิบ (Raw Material) หมายถึง ของที่ใช้ในการผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นผลิตภัณฑ์ ซึ่งบางครั้งอาจไม่คงสภาพเดิมเมื่อผ่านกระบวนการแล้ว ทั้งนี้ให้หมายรวมถึงของที่ใช้บรรจุผลิตภัณฑ์ด้วย

ข้อ 7 วัสดุจำเป็น (Essential Material) หมายถึง ของซึ่งจำเป็นต้องใช้และเมื่อใช้แล้วสิ้นเปลืองในการผลิต หรือผสม หรือประกอบเป็นผลิตภัณฑ์หรือผลิตผล เพื่อให้ได้ประสิทธิภาพ คุณภาพ และมาตรฐาน ช่วยลดการสูญเสีย และเพิ่มผลผลิตสำหรับผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลดังกล่าว

จากการพิจารณาเปรียบเทียบความหมายของการยกเว้นอากรขาเข้าวัตถุดิบที่ไม่ถือเป็นการอุดหนุนการส่งออกหากเข้ากรณีคำจำกัดความวัตถุดิบที่ใช้ไปในกระบวนการผลิตจากถ้อยคำตามความตกลงฯ กับประกาศสำนักงานฯ ข้างต้น วิเคราะห์ได้ว่า “วัตถุดิบ” ตามประกาศ

* ประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ป.7/2542 เป็นประกาศฉบับแรกที่ให้คำจำกัดความของวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นเพื่อใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาอนุมัติ ต่อมามีการแก้ไขเพิ่มเติมโดย ป. 2/2544 และ ป.1/2546 ตามลำดับ

สำนักงานฯ มีความหมายแคบกว่าคำจำกัดความตามความตกลงฯ ส่วนวัสดุจำเป็นนั้นไม่มี ความหมายของคำใดที่ปรากฏชัดเจนว่าจะเข้ากรณีในความหมายที่บ่งชี้ว่าจะเข้ากรณีวัตถุประสงค์ที่ใช้ใน กระบวนการผลิตอันมีข้อยกเว้นที่ไม่ถือว่าเป็นการอุดหนุนการส่งออก

อย่างไรก็ตามหากมีการได้สวนมาตรา 36(1) จะมีประเด็นหลักในการพิจารณาว่า วัตถุประสงค์ที่ใช้ในกระบวนการผลิตได้นั้น จะเข้าข้อยกเว้นที่ไม่ถือว่าเป็นการอุดหนุนการส่งออกตาม ความตกลงฯ หรือไม่ ซึ่งจะได้มีการศึกษาวิเคราะห์กับการตีความตามกฎหมายภายในของประเทศ ที่เปิดการได้สวนประเทศไทยต่อไป

ตัวอย่างที่ผ่านมาที่เกี่ยวข้องกับประเด็นการตีความวัตถุประสงค์ที่ใช้ในกระบวนการผลิต ตามความตกลงฯ จะเข้าข้อยกเว้นดังกล่าวข้างต้นหรือไม่นั้น ได้แก่ กรณีการได้สวนการอุดหนุน สินค้าตัดลับลูกปืนจากประเทศไทยที่ส่งไปในสหรัฐอเมริกา: Torrington VS Minebea ซึ่งมีการ ประกาศผลการตัดสินขั้นสุดท้ายเมื่อปี พ.ศ. 2532 โดยการตรวจสอบของกระทรวงพาณิชย์ สหรัฐอเมริกาไม่สามารถยอมรับเอาทุกๆ สิ่งที่รัฐบาลไทยเห็นว่าเป็นวัตถุประสงค์ที่ใช้ในการผลิตและ ยกเว้นภาษีให้ทั้งนี้เนื่องจากฝ่ายสหรัฐอเมริกาให้เหตุผลว่าจากการตรวจสอบพบว่าวัตถุประสงค์หลาย อย่างที่รัฐบาลไทยยกเว้นภาษีให้นั้นไม่อยู่ภายใต้คำจำกัดความในความตกลงฯ footnote 61 ดังนั้น จึงพิจารณาให้เก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนกับวัตถุประสงค์ที่ไม่อยู่ภายใต้คำจำกัดความ⁴⁶

2) พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มาตรา 36(2)

มาตรา 36 เพื่อส่งเสริมการส่งออก คณะกรรมการอาจให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับ สิทธิและประโยชน์พิเศษอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง ดังต่อไปนี้ด้วย

(2) “ การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาเพื่อส่งกลับ ออกไป”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534)

การยกเว้นอากรขาเข้าตามอนุमतรานี้ไม่ใช่กรณีที่นำมาผลิตจึงไม่ใช่วัตถุประสงค์ที่ใช้ใน กระบวนการผลิต เมื่อพิจารณาจากความตกลงฯ พบว่ามาตรา 36 (2) เข้าข่ายเป็นการอุดหนุนการ ส่งออกตามความตกลงฯ Annex 1 (e) รายการตัวอย่างของการอุดหนุนการส่งออก และความตก ลงฯ footnote 58 ซึ่งเป็นการให้โดยเจาะจงอย่างหนึ่ง ดังนี้

⁴⁶ อุษณีย์ ไพรสนต์, “ พันธกรณีของประเทศไทยภายใต้ข้อตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ 1994: ศึกษาเฉพาะสินค้าอุตสาหกรรม,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542), หน้า 106.

“กรณีการลดหย่อนทั้งหมดหรือบางส่วนของภาษีทางตรง หรือการผ่อนผันการชำระ ภาษีทางตรง โดยเฉพาะที่เกี่ยวกับการส่งออก โดยให้คำจำกัดความของภาษีทางตรง รวมถึง ค่าใช้จ่ายในการนำเข้า ซึ่งหมายถึง ภาษีศุลกากร อากร และค่าภาระเข้าคลังอื่นๆ ที่ไม่ได้ กล่าวไว้ในที่นี้ที่เรียกเก็บจากผลิตภัณฑ์นำเข้า”

3) พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มาตรา 36(3)

มาตรา 36 เพื่อส่งเสริมการส่งออก คณะกรรมการอาจให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับ สิทธิและประโยชน์พิเศษอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง ดังต่อไปนี้ด้วย

(3) การยกเว้นอากรขาออกสำหรับผลิตภัณฑ์หรือผลผลิตที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิต หรือประกอบ

สำหรับการพิจารณา มาตรา 36(3) แม้ว่าการยกเว้นอากรขาออกไม่มีระบุในความ ตกลงฯ Annex 1 แต่การที่มาตรา 36 มีเงื่อนไขการส่งออกกำกับและความตกลงฯ Annex 1 เป็น เพียงรายการตัวอย่างของการอุดหนุนการส่งออก ส่วนรูปแบบการอุดหนุนการส่งออกอาจมีมากกว่า ที่ระบุไว้ ดังนั้นจึงอาจพิจารณาได้ว่ามาตรา 36 (3) เข้ากรณีเป็นการอุดหนุนการส่งออกซึ่งเป็นการ ให้โดยเจาะจงประการหนึ่ง

4) พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มาตรา 36(4)

มาตรา 36 เพื่อส่งเสริมการส่งออก คณะกรรมการอาจให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับ สิทธิและประโยชน์พิเศษอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง ดังต่อไปนี้ด้วย

(4) การอนุญาตให้หักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวน เท่ากับร้อยละห้าของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนจากการส่งออก ซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลผลิตที่ผู้ได้รับ การส่งเสริมผลิตหรือประกอบโดยไม่รวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งนอกประเทศ

สำหรับการพิจารณา มาตรา 36(4) อาจวิเคราะห์ได้ว่าเป็นการที่รัฐบาลให้การ อุดหนุนโดยขึ้นกับความสามารถในการส่งออก ตามความตกลงฯ Annex 1 โดยที่ความตกลงฯ Annex 1 เป็นเพียงรายการตัวอย่างของการอุดหนุนการส่งออก ส่วนรูปแบบการอุดหนุนการส่งออก อาจมีมากกว่าที่ระบุไว้ และโดยที่มาตรา 36(4) มีเงื่อนไขการส่งออกที่เกี่ยวกับความสามารถในการ ส่งออกกำกับอย่างชัดแจ้ง ดังนั้นจึงอาจพิจารณาได้ว่ามาตรา 36 (4) เป็นการอุดหนุนการส่งออกซึ่ง เป็นการให้โดยเจาะจงประการหนึ่ง

อย่างไรก็ตามแม้ว่ามาตรา 36 มีเงื่อนไขการส่งออกกำกับซึ่งมีความชัดเจนในด้ว บทกฎหมายและเป็นมาตรการที่ไม่นำมาใช้ในช่วงเวลาหนึ่งเนื่องจากเป็นสิทธิประโยชน์ที่ขัดกับความ ตกลงฯ อย่างไรก็ตามมาตรา 36(1) และ (2) นี้ได้มีการนำมาใช้ใหม่โดยนโยบายของรัฐบาลได้แก่

การออกประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 3/2544 เรื่อง การให้การส่งเสริมแก่กิจการที่ประกอบกิจการอยู่เดิมให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามมาตรา 36(1) และ (2) โดยให้สิทธิประโยชน์นี้แก่ผู้ประกอบการที่ดำเนินการอยู่เดิมในอุตสาหกรรมที่มีขนาดการลงทุนไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียนไม่น้อยกว่า 1 ล้านบาทจำนวนรวม 11 อุตสาหกรรมซึ่งจะได้รับสิทธิประโยชน์ดังกล่าวเป็นระยะเวลา 1 ปีและจะได้รับการพิจารณาขยายเวลาตามหลักเกณฑ์ที่สำนักงานกำหนด โดยได้ออกประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 6/2544 เรื่อง กำหนดวิธีปฏิบัติในการใช้สิทธิและประโยชน์ตามมาตรา 36(1) และ (2) สำหรับกิจการที่ประกอบกิจการอยู่เดิม ทั้งนี้ได้มีการระบุเงื่อนไขการใช้สิทธิตามมาตรา 36 ไว้ในข้อ 5 ซึ่งจะต้องใช้เฉพาะสำหรับการผลิตเพื่อการส่งออกเท่านั้น หากนำผลิตภัณฑ์ที่ผลิตจากวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นดังกล่าวมาจำหน่ายในประเทศจะต้องชำระภาษีอากร และจะต้องเสนอแผนการจำหน่ายในประเทศให้สำนักงานทราบ โดยแสดงรายการและปริมาณของวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่จะใช้เพื่อผลิตผลิตภัณฑ์ สำหรับเหตุผลในการใช้มาตรการ 36(1) และ (2) สำหรับกิจการที่ประกอบกิจการอยู่เดิมเพื่อช่วยผู้ประกอบการในช่วงวิกฤตเศรษฐกิจ โดยเป็นการช่วยลดปัญหาในเรื่องกระแสเงินสด (Cash Flow)

และต่อมาได้มีการออกประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 3/2546 เรื่อง การให้การส่งเสริมแก่กิจการที่ประกอบกิจการอยู่เดิมให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามมาตรา 36(1) และ (2) ในหลักการเดียวกับประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 3/2544 โดยเพิ่มจำนวนอุตสาหกรรมที่จะได้รับสิทธิประโยชน์อีก 4 อุตสาหกรรม รวมเป็น 15 อุตสาหกรรม และเพิ่มเงื่อนไขสำหรับผลิตภัณฑ์หลักที่นำเข้ามาเพื่อผลิตผลิตภัณฑ์ที่ได้รับการส่งเสริมจะต้องเป็นชนิดที่ไม่มีการผลิตในประเทศจึงจะสามารถใช้สิทธิและประโยชน์ตามมาตรา 36(1) ได้ และได้ออกประกาศวิธีใช้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวตามประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 8/2546 เรื่อง กำหนดวิธีปฏิบัติในการใช้สิทธิและประโยชน์ตามมาตรา 36(1) และ (2) สำหรับกิจการที่ประกอบกิจการอยู่เดิม

เหตุผลประการหนึ่งในการนำมาตรา 36(1) และ (2) กลับมาใช้สำหรับอุตสาหกรรมผลิตไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ คือ เพื่อสนับสนุนและแก้ปัญหาภาษีสินค้าสำเร็จรูปต่ำกว่าภาษีวัตถุดิบซึ่งภาคเอกชนกลุ่มไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์สภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยได้ร้องเรียนว่า ภาษีนำเข้าวัตถุดิบของไทยสูงถึง 10-20 % แต่ภาษีนำเข้าสินค้าสำเร็จรูปเหลือเพียง 0 – 5% ภายใต้กรอบอาฟต้า จึงเป็นกรณีที่มีการนำสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาใช้เพื่อช่วยเหลือผู้ผลิตที่ขายในประเทศและจะไม่เกิดผลเสียหากยังไม่มีส่งออกไปขายต่างประเทศ หรือส่งออกจำนวนน้อยและไม่ทำให้เกิดความเสียหายแก่ประเทศผู้นำเข้า⁴⁷

⁴⁷ “นายกฯ สั่งลดภาษีผู้มียักษ์เครื่องไฟฟ้าผู้สินค้าราคาถูกจากจีน,” กรุงเทพธุรกิจ (20 กรกฎาคม 2545).

จึงอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่าแม้มาตรา 36 จะมีเงื่อนไขการส่งออกกำกับไว้ แต่ก็มีกรณีที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเห็นว่าเป็นเครื่องมือทางกฎหมายที่มีประโยชน์ในการส่งเสริมหรือช่วยเหลือผู้ประกอบการที่ได้รับการส่งเสริมในบางกรณีได้ดังตัวอย่างข้างต้น

3.2.2.2 หลักเกณฑ์การอนุมัติโครงการ

พิจารณาจากประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป. 1/2536

“ ข้อ 3.1(1) โครงการที่มีเงินลงทุนไม่เกิน 200 ล้านบาท (ไม่รวมค่าที่ดินและเงินทุนหมุนเวียน) จะใช้หลักเกณฑ์พิจารณาอนุมัติโครงการดังนี้

(1) มูลค่าเพิ่มไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของรายได้ ยกเว้น การผลิตเพื่อการส่งออก ไม่น้อยกว่าร้อยละ 80 ของมูลค่ายอดขายหรือใช้ผลิตผลการเกษตรในประเทศเป็นวัตถุดิบ หรือ.....”

อาจพิจารณาได้ว่ากรณีนี้มีเงื่อนไขการส่งออกมาเกี่ยวข้อง ซึ่งอาจเข้ากรณีเป็นการอุดหนุนการส่งออก และอาจถูกพิจารณาว่าเป็นการอุดหนุนที่ห้ามใช้ ซึ่งเป็นการให้โดยเจาะจงประเภทหนึ่ง

สำหรับประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป.1/2543 ได้ปรับแนวทางหลักเกณฑ์การอนุมัติโครงการ โดยไม่มีเงื่อนไขการส่งออกมาเกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตามโครงการที่มีเงินลงทุนไม่เกิน 500 ล้านบาทจะให้หลักเกณฑ์พิจารณาอนุมัติโครงการดังนี้

“ 2.1.1 จะต้องมีส่วนเพิ่มไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของรายได้ ยกเว้นการผลิตผลิตภัณฑ์อิเล็กทรอนิกส์และชิ้นส่วน กิจกรรมเกษตรกรรมและผลิตผลจากการเกษตร และโครงการที่คณะกรรมการให้ความเห็นชอบเป็นกรณีพิเศษ”

ผู้เขียนมีความเห็นว่า กรณีการให้ดุลยพินิจคณะกรรมการให้ความเห็นชอบเป็นกรณีพิเศษอาจเข้ากรณีเป็นการให้โดยเจาะจงแก่วิสายกิจหรืออุตสาหกรรม ซึ่งต้องดูข้อเท็จจริงเป็นกรณีๆ ไป หากมีลักษณะเจาะจงก็จะเป็นการอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้ได้

3.2.2.2 เขตส่งเสริมการลงทุนและหลักเกณฑ์การให้สิทธิประโยชน์ที่แตกต่างกันตามเขตส่งเสริมการลงทุนที่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมตั้งอยู่

ประเด็นที่จะพิจารณาคือ การกำหนดเขตส่งเสริมการลงทุนและให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ลงทุนในเขตส่งเสริมการลงทุนนั้น แตกต่างจากผู้ที่ไม่อยู่ในเขตส่งเสริมการลงทุนนั้นจะถือว่าเป็น

การให้การอุดหนุนแก่วิสาหกิจที่ตั้งในเขตภูมิภาคที่กำหนดหรือไม่ (to certain enterprises located within a designated geographical region) หากใช่ ก็จะเป็นการอุดหนุนที่เจาะจงแก่ภูมิภาค⁴⁸

สำหรับการให้สิทธิประโยชน์ในเขต 3 ได้มีการให้เหตุผลในการแก้ต่างการถูกโต้สวนการอุดหนุนว่าเป็นการให้แก่พื้นที่เสียเปรียบตามเงื่อนไขที่เข้ากรณีการอุดหนุนที่ไม่ถูกต้อง⁴⁹

3.2.2.3 การอนุมัติและการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมโดยทั่วไป

การพิจารณาอนุมัติให้การส่งเสริมและการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมตามหลักเกณฑ์ทั่วไป ในทางปฏิบัติคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนก็จะพิจารณาตามนโยบาย และหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ซึ่งในขอบเขตการศึกษานี้คือ ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ป. 1/2536 และ ป. 1/2543 ซึ่งผู้ได้รับการส่งเสริมในแต่ละเขตส่งเสริมการลงทุน (เปรียบเทียบระหว่างเขต 1,2 และ 3) จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 28, 30, 31 เหมือนกันแต่จะแตกต่างกันเฉพาะในเรื่องอัตราที่ได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนกรณีมาตรา 28 และ 30 สำหรับภาษีศุลกากรในการนำเข้าเครื่องจักร และวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น และระยะเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31

ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวอาจกล่าวได้ว่าเป็นการให้โดยทั่วไปก็ได้ แต่อาจจะถูกตีความว่าเป็นการให้โดยเจาะจง (Specificity) รวมทั้งความตกลงฯ Article 2.1 (c) ยังเปิดโอกาสให้สามารถพิสูจน์เพิ่มเติมได้ว่าจะเป็นกรให้โดยเจาะจง หากมีเหตุผลหรือข้อเท็จจริงว่าให้โดยเจาะจงทั้งที่ตามนโยบายและหลักเกณฑ์จะเป็นการให้โดยทั่วไปก็ตาม⁵⁰

สำหรับประกาศคณะกรรมการฯ ที่ ป.1/2543 ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ใหม่ในการอนุมัติการส่งเสริมการลงทุนโดยมีการยกเลิกเงื่อนไขในการส่งออกและการใช้ชิ้นส่วนภายในประเทศตามที่การวิจัยนี้ได้สรุปข้อแตกต่างที่สำคัญของประกาศคณะกรรมการฯ ที่ ป.1/2543 กับ ประกาศคณะกรรมการฯ ที่ ป.1/2536 ไว้ในหัวข้อ 2.3.3.3 นั้น ทำให้หลักเกณฑ์ปัจจุบันไม่ขัดกับความตกลงฯ Article 3.1 (a) และ (b) ประเภทการอุดหนุนที่ห้ามใช้ สำหรับการอุดหนุนที่มีตามกฎหมายที่ขึ้นกับ

⁴⁸ โกศล ชันธิกุล, “ความตกลง WTO เกี่ยวกับการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้กับกรณีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน,” วารสารนิติศาสตร์ 2 (มิถุนายน 2544) : 339.

⁴⁹ ศูนย์บริการวิชาการเศรษฐศาสตร์ คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, “รายงานฉบับสมบูรณ์ โครงการศึกษาและวิเคราะห์การแก้ต่างกรณีไทยถูกกล่าวหาว่าให้การอุดหนุนแก่ผู้ผลิต/ผู้ส่งออก: กรณีสิทธิประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุน,” พฤษภาคม 2544, หน้า 5-12.

⁵⁰ โกศล ชันธิกุล, “ความตกลง WTO เกี่ยวกับการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้กับกรณีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน,” วารสารนิติศาสตร์ 2 (มิถุนายน 2544) : 339

ความสามารถในการส่งออกและการอุดหนุนที่มีตามกฎหมายที่ขึ้นอยู่กับการใช้สินค้าในประเทศมากกว่าสินค้านำเข้า อันอาจอ้างอิงได้จากตัวบทกฎหมาย ประกาศหรือคำสั่งที่เกี่ยวข้องตามแนวทางการตีความขององค์กระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก ส่วนการอุดหนุนที่ห้ามใช้สำหรับการอุดหนุนที่มีตามความเป็นจริงที่ขึ้นอยู่กับความสามารถในการส่งออกและการอุดหนุนที่มีตามความเป็นจริงที่ขึ้นอยู่กับการใช้สินค้าในประเทศมากกว่าสินค้านำเข้า ซึ่งต้องพิสูจน์ด้วยหลักฐานหลายประการประกอบกันตามแนวการวินิจฉัยคดีขององค์กระงับข้อพิพาทซึ่งได้นำมากล่าวไว้แล้วนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่ายังเป็นประเด็นที่อาจมีข้อโต้แย้งจากสมาชิกอื่นขององค์การการค้าโลกว่าการให้การอุดหนุนที่ห้ามใช้ในความเป็นจริงได้

อย่างไรก็ตามการที่ประกาศคณะกรรมการฯ ที่ ป.1/2543 มีการยกเลิกการให้สิทธิประโยชน์ในการลดหย่อนอากรขาเข้าวัตถุดิบที่นำเข้ามาผลิตเพื่อจำหน่ายในประเทศ ตามมาตรา 30 ในกรณีทั่วไป (เว้นแต่กรณีที่ให้สิทธิผ่อนผันให้สิทธิประโยชน์เดิมตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป.1/2536) โดยยังคงให้สิทธิประโยชน์สำหรับส่วนที่ผลิตเพื่อการส่งออกนั้น ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยมีเงื่อนไขการส่งออกกำกับ ซึ่งเป็นการอุดหนุนการส่งออกที่ความตกลงฯ ให้ถือว่าเป็นการให้โดยเจาะจงและเป็นการอุดหนุนที่ห้ามใช้ สำหรับประเด็นนี้เกี่ยวเนื่องกับการต่ออายุโครงการอุดหนุนการส่งออกตามที่ได้วิเคราะห์ไว้แล้ว ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะต้องยุติการให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวภายในปี 2548

3.2.2.5 กิจการที่ให้ความสำคัญเป็นพิเศษ

คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนมีอำนาจกำหนดประเภท ขนาด และเงื่อนไขของกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน รวมทั้งการกำหนดให้กิจการใดเป็นกิจการที่ให้ความสำคัญเป็นพิเศษ ซึ่งจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพิ่มเติมจากกิจการที่ได้สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ทั่วไปสำหรับประกาศที่ 1/2543 ได้แก่ การได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรไม่ว่าตั้งอยู่ในเขตใด ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 8 ปีไม่ว่าตั้งอยู่ในเขตใด⁵¹ (เปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์ทั่วไป ต้องตั้งสถานประกอบการในเขต 3 จึงจะได้สิทธินี้) ทั้งนี้ คณะกรรมการอาจประกาศงดให้การส่งเสริมการลงทุนแก่กิจการที่ปรากฏในบัญชีท้ายประกาศนี้ เมื่อเห็นว่ากิจการนั้นหมดความจำเป็นที่จะให้การส่งเสริมการลงทุนต่อไป หรืออาจประกาศเพิ่มเติมประเภทกิจการใดๆ ที่คณะกรรมการเห็นสมควรให้การส่งเสริมขึ้นอีกก็ได้ แม้กิจการนั้นจะไม่ปรากฏในบัญชีท้ายประกาศนี้ก็ตาม⁵²

⁵¹ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2543 เรื่องนโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน ข้อ 6," 1 สิงหาคม 2543.

⁵² สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2543 เรื่องประเภท ขนาด และเงื่อนไขของกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน ข้อ 7," 1 สิงหาคม 2543.

การให้สิทธิประโยชน์เป็นพิเศษแก่กิจการที่ให้ความสำคัญเป็นพิเศษ โดยเฉพาะสิทธิพิเศษทางภาษีอากรนั้นจะถือว่าเป็นการให้โดยเจาะจงแก่วิสาหกิจ กลุ่มวิสาหกิจอุตสาหกรรมหรือกลุ่มอุตสาหกรรมหรือไม่ตามความหมายของความตกลงฯ Article 2.1 คงต้องพิจารณาเป็นรายกรณีไป ฉะนั้นการพิจารณาหลักฐาน เอกสารในการพิจารณาอนุมัติการส่งเสริม บัตรส่งเสริมของวิสาหกิจ อุตสาหกรรมที่ถูกกล่าวหาว่ากับวิสาหกิจอื่น หรืออุตสาหกรรมอื่นก็เป็นเรื่องสำคัญ⁵³

ในการวิเคราะห์การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ตามกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลกนี้ สำหรับองค์ประกอบการอุดหนุนในส่วนของกรณีที่รัฐบาลให้ความช่วยเหลือทางการเงินมีความชัดเจนว่าสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนซึ่งเป็นองค์กรภาครัฐเป็นผู้ให้และบริหารสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ จึงเป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินในรูปของรายได้รัฐบาลที่ถึงกำหนดรับ แต่หายไป หรือที่ไม่ได้เรียกเก็บตามแนววินิจฉัยขององค์การระบับข้อพิพาทซึ่งเข้าองค์ประกอบการอุดหนุนในส่วนแรกนี้ซึ่งเป็นประเด็นที่ไม่อาจโต้แย้งได้ ส่วนการก่อให้เกิดประโยชน์ในบริบทของกฎหมายภาษีของไทยซึ่งได้วิเคราะห์ในหลักการทั่วไปในแต่ละประเภทสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ตามข้อสมมติฐานที่ว่ามีการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้น มีทั้งกรณีที่มีการใช้สิทธิอันก่อให้เกิดประโยชน์และกรณีที่ไม่อาจก่อให้เกิดประโยชน์ซึ่งจะใช้ในการพิจารณาการมีอยู่ของการอุดหนุน อย่างไรก็ตามการวิเคราะห์การก่อให้เกิดประโยชน์ในบทนี้เป็นเพียงแนวทางเบื้องต้นเท่านั้น ซึ่งจะต้องไปศึกษาวิเคราะห์การก่อให้เกิดประโยชน์ตามกฎหมายภายในของประเทศที่ไต่สวนประเทศไทยในบทที่ 4 ต่อไป ในส่วนของ การให้โดยเจาะจงจะมีเพียงการอุดหนุนประเภทที่ห้ามใช้ซึ่งความตกลงฯ ให้ถือว่าเป็นการให้โดยเจาะจงที่ได้มีการวิเคราะห์ไว้ในส่วนของ การอุดหนุนที่มีตามกฎหมายโดยขึ้นกับความสามารถในการส่งออก ส่วนการอุดหนุนที่มีตามความเป็นจริงโดยขึ้นกับความสามารถในการส่งออก รวมทั้งการให้โดยเจาะจงในลักษณะอื่น ได้แก่ การให้โดยเจาะจงต่อวิสาหกิจ การให้โดยเจาะจงต่ออุตสาหกรรม และการให้โดยเจาะจงแก่ภูมิภาค ซึ่งในความตกลงฯ มิได้กำหนดรายละเอียดอันอาจตีความได้โดยชัดแจ้งประกอบกับไม่มีแนวคำวินิจฉัยจากองค์การระบับข้อพิพาทจึงจะต้องนำประเด็นต่างๆ ซึ่งอาจเข้าข่ายการให้โดยเจาะจงดังกล่าวไปศึกษาวิเคราะห์การตีความตามกฎหมายภายในของประเทศที่ไต่สวนประเทศไทย ซึ่งจะได้วิเคราะห์จากกรณีศึกษาในบทที่ 4 ต่อไป

⁵³ โกลด์ ฉันทิกุล, “ความตกลง WTO เกี่ยวกับการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้กับกรณีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน,” วารสารนิติศาสตร์ 2 (มิถุนายน 2544) : 339.

สำหรับสรุปภาพรวมการวิเคราะห์การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ในกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้สำหรับประเด็นการก่อให้เกิดประโยชน์ (การวิเคราะห์เบื้องต้นตามหลักการทั่วไปในบริบทของกฎหมายภาษีของไทย) การให้โดยเจาะจง และประเภทของการอุดหนุน ในกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ในบทที่ 3 นี้ได้นำเสนอไว้ตามตาราง I ในภาคผนวก 1



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 4

การถูกไต่สวนการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้จากประเทศ สมาชิกองค์การการค้าโลกต่อการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน : กรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็ก

4.1 ความทั่วไป

การไต่สวนการอุดหนุนเป็นการดำเนินการตอบโต้ของประเทศสมาชิกองค์การการค้าโลกต่อการอุดหนุนตามความตกลงฯ หากผลการไต่สวนพบว่ามี การอุดหนุนและความเสียหายอันมีความสัมพันธ์กับการอุดหนุนนั้นก็จะมี การใช้มาตรการตอบโต้การอุดหนุนที่ประเทศสมาชิกสามารถเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุน (Countervailing Duty: CVD) ต่อดินค้านำเข้าจากต่างประเทศที่ให้การอุดหนุนนั้น

อุตสาหกรรมเหล็กของไทยเป็นอุตสาหกรรมที่ถูกกล่าวหาและมีการไต่สวนการอุดหนุนจากประเทศคู่ค้ามากเป็นลำดับต้น นับจากมีการก่อตั้งองค์การการค้าโลกทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศแคนาดาได้เปิดการไต่สวนการอุดหนุนอุตสาหกรรมเหล็กของประเทศไทย โดยมุ่งที่จะเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนจากการนำเข้าสินค้าเหล็กที่ส่งออกจากประเทศไทยไปยังประเทศดังกล่าวตามกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลก อย่างไรก็ตามบางบทบัญญัติของความตกลงฯ ได้กำหนดเพียงแนวทางไว้โดยรายละเอียดหรือการตีความให้เป็นไปตามกฎหมายภายในหรือกฎระเบียบภายในของประเทศสมาชิกที่ดำเนินการไต่สวน

ในบทที่ 4 นี้จะวิเคราะห์กรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็กที่ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศแคนาดาได้ทำการไต่สวนการอุดหนุนประเทศไทยในกรณีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน โดยที่จะมีการศึกษาในขอบเขตที่เกี่ยวข้องกับสารบัญญัติของความตกลงฯ เพื่อทราบแนวการตีความตามกฎหมายภายในของสหรัฐอเมริกาและแคนาดาในประเด็นการอุดหนุนทั้งองค์ประกอบความช่วยเหลือทางการเงินและการก่อให้เกิดประโยชน์ การให้โดยเจาะจง และประเภทของการอุดหนุน

4.2 การได้ส่วนการอุดหนุนของประเทศสหรัฐอเมริกา

การได้ส่วนการอุดหนุนของประเทศสหรัฐอเมริกามีหน่วยงานและกฎหมายภายในที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

4.2.1 หน่วยงาน

หน่วยงานที่เกี่ยวข้องหลักในการได้ส่วนการอุดหนุน 2 หน่วยงานคือ

- 1) กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกา (Department of Commerce : DOC) ทำหน้าที่ได้ส่วนด้านการอุดหนุนและการคำนวณส่วนเหลือของการอุดหนุนหรือจำนวนการอุดหนุน โดยดำเนินการตั้งแต่การรับคำร้อง การตรวจสอบข้อเท็จจริงเบื้องต้น การออกแบบสอบถาม การตรวจสอบข้อเท็จจริง การตัดสินใจ การทำข้อตกลงยุติการได้ส่วน การทบทวนประจำปี
- 2) คณะกรรมการการค้าระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา (International Trade Commission : ITC) ทำหน้าที่ดำเนินการได้ส่วนและพิจารณาเรื่องความเสียหาย รวมทั้งการทบทวนการตัดสินใจเรื่องความเสียหาย

4.2.2 กฎหมายของสหรัฐอเมริกา

4.2.2.1 กฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการได้ส่วน

กระบวนการได้ส่วนการอุดหนุนเป็นไปตาม Tariff Act of 1930, as amended ในส่วน COUNTERVAILING AND ANTIDUMPING DUTIES, Subtitle A Imposition of Countervailing Duties ดังนี้

- Section 701 Countervailing duties imposed.
- Section 702 Procedures for initiating a countervailing duty investigation.
- Section 703 Preliminary determinations.
- Section 704 Termination or suspension of investigation.
- Section 705 Final determinations.
- Section 706 Assessment of duty.
- Section 707 Treatment of difference between deposit of estimated countervailing duty and final assessed duty under countervailing duty order.
- Section 708 Effect of derogation of Export-Import Bank financing.
- Section 709 Conditional payment of countervailing duty.

4.2.2.2 ขั้นตอนการดำเนินงานในการจัดเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุน (Countervailing Duty: CVD)¹ *

ผู้นำเข้าของสหรัฐอเมริกาจะเป็นผู้จ่ายอากรตอบโต้การอุดหนุนเพิ่มเติมตามอัตราที่กระทรวงพาณิชย์ของสหรัฐอเมริกา (DOC) กำหนดนอกเหนือจากภาษีศุลกากรที่ต้องจ่ายตามปกติ

1) การยื่นคำร้อง ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมภายในประเทศสหรัฐอเมริกาจะเป็นผู้ยื่นคำร้องต่อกระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกา และคณะกรรมการการค้าระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา ขอให้มีการสอบสวน (ผู้เขียนขอใช้คำว่า “การไต่สวน” เพื่อให้สอดคล้องกับส่วนอื่นๆ ของวิทยานิพนธ์นี้โดยคำร้องจะต้องมีเหตุผลเพียงพอ รวมทั้งหลักฐานเบื้องต้นที่เกี่ยวกับการให้การอุดหนุนของรัฐบาลของประเทศคู่ค้า และความเสียหายที่เกิดขึ้นระบุไว้ชัดเจน

2) การประกาศเริ่มการไต่สวน กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกา จะต้องพิจารณาว่าคำร้องดังกล่าวมีเหตุผลและมีหลักฐานอันสมควรแก่การเปิดไต่สวนหรือไม่ หากกระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกา พิจารณาแล้วเห็นว่าสมควรดำเนินการไต่สวนได้ก็จะประกาศเปิดการไต่สวน (Initiation of Investigation) ในหนังสือ Federal Register ซึ่งจะกระทำภายใน 20 วันนับจากได้รับคำร้อง

3) การตอบแบบสอบถาม กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกา จะส่งแบบสอบถามมายังรัฐบาลและผู้ส่งออกของประเทศผู้ถูกไต่สวนเพื่อให้กรอกข้อมูล และจะต้องยื่นตอบต่อกระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกาภายใน 30 – 45 วันนับแต่วันได้รับแบบสอบถาม

4) การพิสูจน์ความเสียหายขั้นต้น คณะกรรมการการค้าระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาจะดำเนินการพิสูจน์ความเสียหายโดยใช้เวลาไม่เกิน 45 วันนับแต่วันได้รับคำร้อง ถ้าหากไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่ามีความเสียหายเกิดขึ้นจริงหรือมีแนวโน้มว่าจะเกิดความเสียหายขึ้นในอนาคต การไต่สวนทั้งสิ้นถือเป็นอันสิ้นสุด

5) การประกาศผลการไต่สวนขั้นต้น กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกาจะต้องประกาศผลการไต่สวนขั้นต้นภายใน 85 วันภายหลังจากที่ได้รับคำร้อง และอัตราอากรตอบโต้การอุดหนุนที่ประกาศในขั้นต้นนี้จะพิจารณาโดยใช้ข้อมูลจากคำตอบแบบสอบถามตามข้อ 3) เท่านั้น หลังจากประกาศผลขั้นต้นแล้วผู้นำเข้าจะต้องวางพันธบัตร (Customs Bond) หรือเงินสด (Cash Deposits) ก็ได้เพื่อเป็นหลักประกันสำหรับการนำเข้าทุกครั้งตามอัตราอากรตอบโต้การอุดหนุนที่กำหนด

¹ สุรีย์ จิรัฐติกาลกุล, “มาตรการตอบโต้การทุ่มตลาดและการอุดหนุนของสหรัฐฯ กับสินค้าไทย,” กองพาณิชย์กิจต่างประเทศ กรมการค้าต่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

* ผู้เขียนขอขอบคุณคุณณัฐวรรณ ดันหยงมาศ กรมการค้าต่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์ ที่ช่วยกรุณาปรับปรุงข้อมูลให้เป็นปัจจุบัน

6) การตรวจสอบข้อเท็จจริง กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกาจะส่งผู้แทนมายังประเทศที่ถูกกล่าวหา เพื่อตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลต่างๆ ตามที่ให้ไว้ในคำตอบแบบสอบถาม ผู้ตรวจสอบจะทำการตรวจสอบเอกสารต่างๆ ที่สามารถยืนยันที่มาของข้อมูลเหล่านั้นได้ว่าเป็นข้อมูลที่ถูกต้องและแก้ไขความคลาดเคลื่อนของข้อมูลที่อาจมีขึ้น ผลการตรวจสอบข้อเท็จจริงนี้จะถูกนำไปพิจารณาในการกำหนดอัตราอากรตอบโต้การอุดหนุนขั้นสุดท้าย หากการตรวจสอบได้รับคำตอบไม่สมบูรณ์หรือไม่สามารถพิสูจน์ให้เห็นจริงได้ กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกาจะกำหนดอัตราอากรตอบโต้การอุดหนุนจากข้อมูลเท่าที่มีอยู่ (Best Information Available : BIA) ซึ่งจะเป็นอัตราที่สูงมาก

7) การประกาศผลการไต่สวนขั้นสุดท้าย หลังจากทำการตรวจสอบข้อเท็จจริงแล้ว กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกา จะต้องพิจารณาประกาศอัตราเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนขั้นสุดท้าย โดยพิจารณาจากข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบข้อเท็จจริง รวมทั้งความคิดเห็นของผู้มีส่วนได้เสียและข้อคิดเห็นจากทนายความผู้แทนของประเทศที่ถูกกล่าวหาเป็นพื้นฐานในการคำนวณอัตราอากรตอบโต้การอุดหนุน ถ้าพบว่าไม่มีการอุดหนุนหรือมีการอุดหนุนเพียงร้อยละ 1 สำหรับประเทศพัฒนาแล้วและร้อยละ 2 สำหรับประเทศกำลังพัฒนา (ก่อนมีองค์การการค้าโลกใช้เกณฑ์ร้อยละ 0.5 หรือน้อยกว่า) กรณีถือเป็นอันล้นสุด ซึ่งโดยปกติการประกาศผลขั้นสุดท้ายจะต้องประกาศภายใน 75 วันนับจากวันประกาศผลการไต่สวนขั้นต้น

8) การพิสูจน์ความเสียหายขั้นสุดท้าย คณะกรรมการการค้าระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาจะทำการพิสูจน์ความเสียหายขั้นสุดท้ายอีกครั้งหนึ่งภายใน 45 วัน นับจากวันประกาศผลขั้นสุดท้าย โดยจะต้องพิสูจน์ให้ได้ว่ามีความเสียหายเกิดขึ้นจริงจากการอุดหนุนตามที่ได้ดำเนินการไต่สวน หรือมีแนวโน้มว่าจะเกิดความเสียหาย ถ้าหากพิสูจน์แล้วไม่มีความเสียหายเกิดขึ้นจริงกรณีถือเป็นอันล้นสุดโดยไม่สามารถเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนได้ถึงแม้จะพิสูจน์ได้ว่ามีการอุดหนุนจริงก็ตาม แต่หากพิสูจน์พบความเสียหายกระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกาจะประกาศ Countervailing Duty Order ในหนังสือ Federal Register ซึ่งกำหนดให้ผู้นำเข้าจ่ายเงินสด (Cash Deposits) สำหรับการนำเข้าสินค้าตามอัตราอากรตอบโต้การอุดหนุน ที่กำหนดนอกเหนือจากภาษีศุลกากรปกติ

9) การทำข้อตกลงยุติการไต่สวน ในระหว่างดำเนินการไต่สวนประเทศที่ถูกไต่สวนอาจจะเสนอขอทำความตกลง (Suspension Agreement) เพื่อระงับการดำเนินการไต่สวนได้ โดยยินยอมทำข้อผูกพันตามแต่จะตกลงกับรัฐบาลสหรัฐอเมริกา ได้แก่ ผู้ส่งออกจะไม่ขอรับการอุดหนุนใดๆ หรือผูกพันราคา เป็นต้น โดยรัฐบาลสหรัฐอเมริกาจะยับยั้งการไต่สวนและจะไม่เรียกประกันมัดจำหรือการเก็บ อากรตอบโต้การอุดหนุนเป็นการตอบแทน

10) การขอทบทวนประจำปี ตามบทบัญญัตินี้เปิดโอกาสให้ผู้ร้องเรียนหรือผู้ถูกไต่สวนยื่นคำร้องขอให้มีการพิจารณาทบทวนเพื่อกำหนดอัตราอากรตอบโต้การอุดหนุนใหม่ภายหลัง

จากวันที่สหรัฐอเมริกาประกาศ Countervailing Duty Order แล้วเป็นเวลา 1 ปี โดยจะทบทวน ข้อมูลที่เปลี่ยนแปลงต่างๆ ในรอบปีที่ผ่านมาอันอาจจะมีผลให้อัตราอากรตอบโต้การอุดหนุน เปลี่ยนแปลงไป

11) การยื่นอุทธรณ์ต่อศาล สามารถจะกระทำได้โดยยื่นอุทธรณ์ต่อศาลการค้า ระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา (US Court of International Trade) ซึ่งสามารถอุทธรณ์ต่อไปยังศาล อุทธรณ์ (US Court of Appeals for the Federal Circuit) และศาลฎีกา (US Supreme Court) ใน ที่สุด

4.2.2.3 กฎหมายสารบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการอุดหนุน

สำหรับกฎหมายสารบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการตีความการอุดหนุน (การที่รัฐบาลให้ความช่วยเหลือทางการเงิน และการก่อให้เกิดประโยชน์) การให้โดยเจาะจง มีกฎหมายที่สำคัญ ดังนี้

1) รัฐบาลให้ความช่วยเหลือทางการเงิน

ปรากฏในTariff Act of 1930, as amended ในส่วน TITLE 19--CUSTOMS DUTIES, CHAPTER 4--TARIFF ACT OF 1930, SUBTITLE IV--COUNTERVAILING AND ANTIDUMPING DUTIES ตาม Tariff Act of 1930, as amended section 771(5)(D)(ii) หรือ 19 USC 1677 § 771(5)(D)(ii)

2) การก่อให้เกิดประโยชน์

(1) กฎหมายที่เป็นหลัก คือ Statutory Provisions 19 USC 1677 § 771 (5)(E)

(2) กฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องปรากฏใน Code of Federal Regulations [Title 19, Volume 3] TITLE 19--CUSTOMS DUTIES, DEPARTMENT OF COMMERCE ในส่วน Subpart E—Identification and Measurement of Countervailable Subsidies สำหรับกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการก่อให้เกิดประโยชน์จากสิทธิประโยชน์ทางภาษีมีดังนี้

19 CFR § 351.503 Benefit.

19 CFR § 351.509 Direct taxes.

19 CFR § 351.510 Indirect Taxes and Import Charges (other than export programs)

19 CFR § 351.517 Exemption or Remission Upon Export of Indirect Taxes

19 CFR § 351.519 Remission or Drawback of Import Charges Upon Export

19 CFR § 351.524 Allocation of benefit to a particular time period

3) การให้โดยเจาะจง

(1) กฎหมายที่เป็นหลักคือ Statutory Provisions 19 USC 1677 § 771 5(A)

(2) กฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องปรากฏใน Code of Federal Regulations [Title 19, Volume 3] TITLE 19--CUSTOMS DUTIES, DEPARTMENT OF COMMERCE ในส่วน Subpart E—Identification and Measurement of Countervailable Subsidies ได้แก่ 19 CFR § 351.502 Specificity of Domestic Subsidies

4.2.3 เกณฑ์ในการพิจารณาตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกา

ในการพิจารณาว่าโครงการการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโครงการใดจะถูกมาตรการตอบโต้หรือไม่จะมีการพิจารณาในประเด็นการให้โดยเจาะจงก่อน ซึ่งจะต้องมีการตรวจสอบว่ามีการให้การอุดหนุนการส่งออก (Export subsidy) หรือมีการให้สิทธิประโยชน์เฉพาะเจาะจงแก่บางบริษัท บางอุตสาหกรรม หรือบางกลุ่มทั้งในทางกฎหมายและในความเป็นจริงหรือไม่ ในความหมายกฎหมายของสหรัฐอเมริกาตาม Statutory Provisions 19 USC 1677 § 771 (5A) และกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง ตาม Subpart E-Identification and Measurement of Countervailable Subsidies 19 CFR § 351.502 Specificity of Domestic Subsidies

ในลำดับต่อมาจึงมีการพิจารณาในเรื่องการช่วยเหลือทางการเงินซึ่ง Tariff Act of 1930, as amended section 771(5)(D)(ii) ที่ความว่าการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเป็นการช่วยเหลือทางการเงินในรูปของรายได้ของรัฐบาลที่ถึงกำหนดรับแต่หายไป (in the form of foregone revenue) โดยประโยชน์ที่บริษัทได้รับคือจำนวนที่รัฐบาลไทยควรมีรายได้แต่ขาดหายไป

การพิจารณาการก่อให้เกิดประโยชน์จากการที่บริษัทที่ถูกไต่สวนได้รับสิทธิประโยชน์โดยใช้หลักการตามกฎหมายภายในของสหรัฐอเมริกาตาม 19 USC 1677(5) และกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง ตาม Subpart E-Identification and Measurement of Countervailable Subsidies ตั้งแต่ 19 CFR § 351.503 ถึง 19 CFR § 351.520 สำหรับการพิจารณาการก่อให้เกิดประโยชน์จากการที่บริษัทได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในลักษณะต่างๆ ได้แก่ 19 CFR § 351.503, 19 CFR § 351.509, 19 CFR § 351.510 และ 19 CFR § 351.519 ซึ่งมีการแยกกฎเกณฑ์สำหรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีประเภทต่างๆ ในด้านลักษณะของการก่อให้เกิดประโยชน์และขอบเขต เวลาที่

ได้รับประโยชน์ และการปันส่วนประโยชน์ ซึ่งจะนำไปใช้พื้นฐานในการคำนวณประโยชน์จากการอุดหนุนในแต่ละโครงการอันนำไปสู่การพิจารณาการอุดหนุนที่อาจตอบโต้ได้ต่อไป

สำหรับการปันส่วนประโยชน์ไปในระยะเวลาใดๆ นอกจากมีการระบุในกฎเกณฑ์ที่กำหนดในแต่ละลักษณะของสิทธิประโยชน์ทางภาษีแล้ว หากไม่มีการระบุไว้ก็จะมี การปันส่วนตามกฎเกณฑ์การปันส่วนประโยชน์ไปตามระยะเวลาใดโดยเฉพาะตาม 19 CFR § 351.524 ซึ่งมีทั้งการจัดประเภทตามรายการตัวอย่างและการทดสอบว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีใดๆ ที่บริษัทได้รับเป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีที่ได้รับยกเว้นนั้น (Recurring benefits) หรือเป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆ ด้วย (Non-recurring benefits) หากเป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆ ด้วยก็จะมีกระบวนการในการปันส่วนไปในช่วงเวลาต่างๆ นอกเหนือจากปีที่ได้รับประโยชน์นั้นโดยใช้เกณฑ์อายุการใช้งานถาวรเฉลี่ยของสินทรัพย์ และการใช้อัตราส่วนลดกรณีที่เกิดประโยชน์มีการถือเสมือนเป็นการที่รัฐบาลให้เงินกู้แก่บริษัทผู้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้น อย่างไรก็ตาม 19 CFR § 351.524 มีการเปิดช่องให้คู่กรณีโต้แย้งการจัดประเภทตามรายการตัวอย่างได้หากเข้าหลักเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้

4.2.4 การถูกไต่สวนการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้การอุดหนุนจากประเทศสหรัฐอเมริกา: กรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็ก

หลังจากที่มีการจัดตั้งองค์การการค้าโลกและความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้มีผลใช้บังคับแล้ว อุตสาหกรรมเหล็กในประเทศไทยได้รับผลกระทบโดยถูกกล่าวหาและถูกไต่สวนการอุดหนุนในการใช้มาตรการตอบโต้การอุดหนุนเพื่อเรียกเก็บอากรตอบโต้จากประเทศสหรัฐอเมริกา 2 กรณี ได้แก่

4.2.4.1 กรณีเหล็กแผ่นรีดเย็น (USA - Cold-Rolled Steel Products)

กรณีนี้ได้มีการเปิดไต่สวนการอุดหนุนประเทศไทยเมื่อ 21 มิถุนายน 2542 และยุติการไต่สวนเมื่อ 19 กรกฎาคม 2542²

โดยอุตสาหกรรมภายในผู้ผลิตเหล็กแผ่นรีดเย็นของสหรัฐอเมริกา (Cold Rolled Steel Producers) และสหภาพคนงานเหล็ก (The Independent Steelworkers Union) ได้ยื่นคำร้องต่อกระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกาว่าผลิตภัณฑ์เหล็กแผ่นรีดเย็น (Flat-rolled carbon quality products neither clad, plated, nor coated with metal) ที่มีการนำเข้าประเทศสหรัฐอเมริกาจากประเทศบราซิล ประเทศอินโดนีเซีย ประเทศไทย และประเทศเวเนซุเอลา) ได้รับการอุดหนุนประเภท

² สำนักปกป้องและรักษาผลประโยชน์ทางการค้า กรมการค้าต่างประเทศ, “สินค้าไทยที่ถูกมาตรการตอบโต้การทุ่มตลาดและการอุดหนุนจากประเทศคู่ค้า (Anti-Dumping Duty & Countervailing Duty) กรกฎาคม 2545”. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

ที่อาจถูกตอบโต้ได้ โดยผลการไต่สวนในกรณีนี้ในส่วนประเทศไทยได้ยุติในขั้นการไต่สวนขั้นต้น (Preliminary determination)³ เนื่องจากในการพิจารณาความเสียหายที่เกิดขึ้นกับอุตสาหกรรมภายในสหรัฐอเมริกาปรากฏว่าปริมาณการนำเข้าสินค้าดังกล่าวจากประเทศไทย อินโดนีเซีย และเวเนซุเอลามีปริมาณนำเข้าของแต่ละประเทศน้อยมากไม่ถึงร้อยละ 4 และเมื่อนำมารวมกันทั้ง 3 ประเทศไม่ถึงร้อยละ 9 ของปริมาณการนำเข้ารวมทั้งหมดของสหรัฐอเมริกาซึ่งตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกา และตามความตกลงฯ ถือว่าไม่มีการให้การอุดหนุนและการนำเข้าสินค้าไทยดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดความเสียหายต่ออุตสาหกรรมภายในสหรัฐอเมริกา⁴ ซึ่งเป็นกรณีที่ได้รับผลกระทบในด้านบวกเมื่อเทียบกับก่อนมีความตกลงฯ ซึ่งไม่มีการพิสูจน์ความเสียหายจากฝ่ายประเทศที่กล่าวหาการอุดหนุน

เนื่องจากกรณีนี้มีการยุติในการไต่สวนขั้นต้นจึงไม่มีคำตัดสินที่ตีความในประเด็นการอุดหนุน การให้โดยเจาะจง และประเภทการอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้ อย่างไรก็ตามในการวิจัยนี้ได้รวบรวมข้อกล่าวหาต่อประเทศไทย (allegations) ซึ่งอุตสาหกรรมภายในของสหรัฐอเมริกาอ้างในคำร้องเพื่อเป็นข้อมูลประกอบในการไต่สวนการอุดหนุนซึ่งอาจถูกอ้างในประเด็นเหล่านี้อีก กล่าวโดยสรุปได้ดังนี้ (คัดย่อในส่วนข้อกล่าวหาและขอบเขตการไต่สวน)⁵

รายการ (programs) ที่คำร้องกล่าวหาและจะมีการไต่สวนว่าเป็นการให้การอุดหนุนชนิดที่อาจถูกมาตรการตอบโต้ (countervailable subsidies) แก่ผู้ผลิตและผู้ส่งออกในสินค้าแผ่นเหล็กรีดเย็นมี 21 รายการ และในจำนวน 21 รายการที่กล่าวอ้างมาในคำร้องและการเปิดการไต่สวนนี้มี 5 รายการที่เกี่ยวกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนต้องเข้าไปเกี่ยวข้องในการให้ข้อมูลโต้แย้ง ตอบแบบสอบถาม ตอบคำถามในกระบวนการไต่สวน สำหรับประเด็นหรือรายการที่กล่าวหาทั้ง 5 รายการมีสาระและประเด็นที่สำคัญดังนี้

³ ศูนย์บริการวิชาการเศรษฐศาสตร์ คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, “รายงานฉบับสมบูรณ์ โครงการศึกษาและวิเคราะห์การแก้ต่างกรณีไทยถูกกล่าวหาว่าให้การอุดหนุนแก่ผู้ผลิต/ผู้ส่งออก: กรณีสิทธิประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุน,” เสนอต่อ กองการต่างประเทศ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, พฤษภาคม 2544, หน้า 5-4 ถึง 5-11.

⁴ “สหรัฐอเมริกาจะประกาศยกเลิกการใช้มาตรการตอบโต้การทุ่มตลาดและการอุดหนุนสินค้าเหล็กแผ่นรีดเย็นจากประเทศไทย,” ข่าวกรมการค้าต่างประเทศ, 21 มีนาคม 2543. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

⁵ ศูนย์บริการวิชาการเศรษฐศาสตร์ คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, “รายงานฉบับสมบูรณ์ โครงการศึกษาและวิเคราะห์การแก้ต่างกรณีไทยถูกกล่าวหาว่าให้การอุดหนุนแก่ผู้ผลิต/ผู้ส่งออก: กรณีสิทธิประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุน,” เสนอต่อ กองการต่างประเทศ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, พฤษภาคม 2544, หน้า 5-6 ถึง 5-11.

(1) การลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นตามมาตรา 30

ข้อกล่าวหา: ในประเด็นมาตรา 30 มีประเด็นกล่าวหา (allegations) ซึ่งสรุปตาม non – confidential petition ที่ กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกาส่งมาดังนี้

กฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 (ค.ศ.1977) เป็น package ของการให้สิทธิประโยชน์ในการส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศในบริษัทไทย อยู่ภายใต้การบริหารของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนของรัฐบาลไทย ผู้ร้องได้ให้หลักฐานว่าตามมาตรา 30 นี้ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นเป็นจำนวนร้อยละ 90 จากอัตราปกติให้กับบริษัท เหล็กแผ่นรีดเย็นไทย จำกัด (มหาชน) หรือ TCRSS และการยกเว้นอากรขาเข้าดังกล่าวมีมูลค่ามากกว่า 2,000 ล้านบาท ผู้ร้องยังเชื่อว่าบริษัท สยามยูไนเต็ดสตีล (1995) จำกัด (SUS) และ BHP Steel (Thailand) Ltd. (BHP) ก็ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 30 นี้เช่นกัน ผู้ร้องกล่าวหาว่าการยกเว้นอากรขาเข้าดังกล่าวเป็นการช่วยเหลือทางการเงินในรูปแบบที่รายได้ที่รัฐจะได้สูญหายไป

ผู้ร้องได้ให้หลักฐานว่าเงื่อนไขการส่งออกถูกใช้เป็นเกณฑ์ในการอนุมัติโครงการและบริษัท เหล็กแผ่นรีดเย็นไทย จำกัด (มหาชน) หรือ TCRSS เป็นบริษัทที่ถือหุ้นทั้งหมดหรือส่วนมากโดยผู้ลงทุนต่างประเทศ นอกจากนั้นผู้ร้องยังอ้างว่าในปีพ.ศ. 2538 (ค.ศ.1995) กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกาได้ระบุว่าสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนเป็นการให้ประโยชน์อย่างเจาะจงแก่พื้นที่ และไม่ว่าในกรณีใดผู้ร้องกล่าวหาว่าการยกเว้นภาษีอากรตามมาตรา 30 นี้เป็นการให้อย่างเจาะจง เพราะจากกระบวนการที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนพิจารณาและอนุมัติให้การอุดหนุนดังกล่าวในลักษณะที่อุตสาหกรรมผลิตเหล็กของไทยได้รับดีกว่าอุตสาหกรรมอื่น

ขอบเขตการโต้สวน : กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกา ได้กำหนดขอบเขตการโต้สวนในกรณีมาตรา 30 ว่า กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกา ได้เคยโต้สวนโปรแกรมการให้สิทธิประโยชน์ตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนมาหลายครั้ง แต่ยังไม่เคยโต้สวนโปรแกรมตามมาตรา 30 นี้ ดังนั้น กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกาจะทำการโต้สวนโปรแกรมนี้เพื่อตัดสินระดับการให้ผลประโยชน์จากการยกเว้นอากรขาเข้านี้เป็นการอุดหนุนที่จะถูกมาตรการตอบโต้ ทั้งนี้เนื่องจากผู้ร้องได้กล่าวหาว่ามีการให้ผลประโยชน์ และการให้การอุดหนุนนี้มีเงื่อนไขการส่งออก และหลักฐานของผู้ร้องที่บอกว่าผลประโยชน์เป็นการให้อย่างเจาะจงแก่อุตสาหกรรมหรือภูมิภาค

(2) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรตามมาตรา 28

ข้อกล่าวหา: ผู้กล่าวหาได้กล่าวหาว่าสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนยกเว้นภาษีอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรให้ TCRSS ซึ่งทำให้รายได้ของรัฐหายไปและก่อให้เกิดประโยชน์แก่ TCRSS ซึ่ง กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริการะบุว่าก่อนปี พ.ศ. 2535 (ค.ศ.1992) ได้

เคยตัดสินว่าสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 28 เป็นการอุดหนุนที่ถูกต้องได้ และหลังจากประเทศไทยได้แก้กฎหมายและใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแทนแล้ว กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกาได้มีการตัดสินยืนยันอีกในปีค.ศ. 1994 และปีค.ศ. 1996 (Ball Bearing Case) ว่าการยกเว้นอากรขาเข้าให้กับทรัพย์สินถาวรตามมาตรา 28 ยังคงเป็นการให้ประโยชน์แก่ผู้ผลิตอยู่

ขอบเขตการโต้สวน: จากผลการตัดสินในกรณี Ball Bearing Final 1994 และข้อมูลที่ได้รับจากผู้ร้อง กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกา จะทำการโต้สวนผู้ผลิตและผู้ส่งออกไทยในรายละเอียดการได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 28

(3) การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31

ข้อกล่าวหา: ตามคำร้องระบุว่า TCRSS, BHP และ SUS ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 31 เป็นเวลา 8 ปี และการยกเว้นภาษีเงินได้เป็นการให้ประโยชน์เพราะทำให้ TCRSS ไม่ต้องเสียภาษีจากรายได้ดังกล่าว

ขอบเขตการโต้สวน: กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกา จะทำการโต้สวนการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ เพราะผู้ร้องมีหลักฐานว่าผู้ผลิตและผู้ส่งออกได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 31 นี้ และเพราะในกรณีก่อนได้เคยมีการตัดสินว่าเป็นรายการที่จะถูกมาตรการตอบโต้ซึ่งตัดสินในปีค.ศ. 1991, 1993 และ 1994

(4) การยกเว้นภาษีอากรให้เพิ่มเติมตามมาตรา 35

ข้อกล่าวหา: ข้อกล่าวหาระบุว่าตามมาตรา 35 สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนสามารถที่จะกำหนดท้องที่หนึ่งท้องที่ใดเป็นเขตส่งเสริมการลงทุนและให้สิทธิประโยชน์เพิ่มเติม ผู้ร้องได้กล่าวหาว่า TCRSS, BHP และ SUS ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรานี้ โดยเฉพาะในกรณีการที่ 3 บริษัทได้รับอนุญาตในการหักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และน้ำประปาเป็นจำนวนสองเท่าในการคำนวณภาษีเงินได้ และการได้รับอนุญาตให้หักเงินที่ได้ใช้ในการก่อสร้างอาคารและสิ่งอำนวยความสะดวกได้ร้อยละ 25 ของเงินที่ลงทุนออกจากกำไรสุทธินั้น ผู้ร้องได้แสดงหลักฐานว่าการให้สิทธิตามมาตรานี้เป็นการให้เฉพาะ ซึ่งเป็นการให้อย่างเจาะจงแก่ภูมิภาค (regionally specific) กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกา ได้ระบุไว้ใน Rice Case ในปี 1986 (51 FR 12356 at 12360 April 10, 1986) มาตรา 35 ไม่เป็นกรณีให้อย่างเจาะจงจึงไม่เป็นการอุดหนุนที่จะตอบโต้ แต่กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกา ยอมรับข้อโต้แย้งของผู้ร้องว่าคำตัดสินใน Rice Case เป็นกรณีก่อนข้อกำหนดเรื่องการให้อย่างเจาะจง (Department's new standard for specificity as outlined in the Carbon Black from Mexico Case) รวมทั้งการโต้แย้งว่าคำตัดสินดังกล่าวเกิดขึ้นก่อน GATT

1994 ซึ่งได้กำหนดในเรื่อง de facto specificity criteria ไว้หลายเรื่อง ดังนั้นผู้ร้องจึงอ้างว่าการให้สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 35 เป็นการให้ที่ตรงกับความหมายของ domestic specificity standard

ขอบเขตการโต้สวน: กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกา เห็นควรโต้สวนในรายการนี้ แม้ว่าจะเคยวินิจฉัยว่าสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 35 ไม่เป็นการให้อย่างเจาะจง เพราะผู้ร้องได้ให้ข้อมูลใหม่ที่แตกต่าง และจะทำให้เห็นว่าสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 35 นี้เป็นการให้ที่เป็นการเจาะจง แก่อุตสาหกรรมและหรือภูมิภาค

(5) การชักจูงการลงทุน

ข้อกล่าวหา: ในช่วงกลางปีค.ศ. 1998 (พ.ศ. 2541) ที่บริษัทประสบปัญหาทางการเงินและผู้ถือหุ้นต่างประเทศคือ NKK และ Marubeni ได้เข้ามาช่วยเหลือในการเพิ่มทุนและเข้ามาถือหุ้นเพิ่ม ผู้ร้องได้กล่าวหาว่ากระบวนการเหล่านี้เป็นการดึงดูดการลงทุนโดยรัฐบาลไทย เพราะมีฉะนั้นแล้วการลงทุนเพิ่มใน TCRSS จะมีไม่ได้ โดยกล่าวหาว่าการ inducement นั้นมี 3 วิธีคือ (1) การให้สิทธิประโยชน์ตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน (2) รัฐบาลไทย สัญญาว่าจะให้การอุดหนุน เช่น การยกเลิกเงื่อนไขที่ต้องถือหุ้นโดยคนไทย 70% เพื่อที่จะให้ได้รับสิทธิประโยชน์และ (3) รัฐบาลไทยสัญญาจะให้สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมกับ TCRSS

ขอบเขตการโต้สวน: กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกา เห็นว่าจากคำกล่าวหาดังกล่าวเป็นการทำให้ TCRSS ได้รับการลงทุนเพิ่มจากผู้ถือหุ้น ซึ่งในกรณีปกติไม่ควรจะได้ และจึงให้มีการโต้สวนกรณี investment inducement to investors in TCRCC ด้วย

4.2.4.2 กรณีเหล็กแผ่นรีดร้อน (USA – Certain Hot-Rolled Carbon Steel Flat Products)

1) ภาพรวมการโต้สวน

กรณีนี้ได้มีการเปิดโต้สวนการอุดหนุนประเทศไทยเมื่อ 4 ธันวาคม 2543 และมีการตัดสินขั้นสุดท้ายโดย กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกา และ คณะกรรมการการค้าระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อ 3 ตุลาคม 2544 และ 3 ธันวาคม 2544 โดยผลการโต้สวนเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุน (อากรตอบโต้การอุดหนุน) ในอัตรา 2.38%⁶ ซึ่งอัตราอากรตอบโต้การอุดหนุนนี้ มีที่มาจากการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ที่มีการตัดสินว่ามี

⁶ สำนักปกป้องและรักษาผลประโยชน์ทางการค้า กรมการค้าต่างประเทศ, “สินค้าไทยที่ถูกมาตรการตอบโต้การทุ่มตลาดและการอุดหนุนจากประเทศคู่ค้า (Anti-Dumping Duty & Countervailing Duty) กรกฎาคม 2545”. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

การอุดหนุนในระหว่างระยะเวลาที่ไต่สวนจำนวน 1.61% ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปในการวิเคราะห์การก่อให้เกิดประโยชน์

สำหรับกรณีนี้อุตสาหกรรมภายในของสหรัฐอเมริกา ได้ยื่นคำร้องต่อกระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกา โดยกล่าวอ้างว่าผลิตภัณฑ์เหล็กแผ่นรีดร้อน (Certain Hot-Rolled Carbon Steel Flat Products) ที่มีการนำเข้าประเทศสหรัฐอเมริกาจากประเทศไทย ได้รับการอุดหนุนประเภทที่อาจถูกตอบโต้ได้ ซึ่งจะได้กล่าวถึงในข้อมูลกรณีศึกษาโดยย่อและวิเคราะห์กรณีศึกษาการถูกไต่สวนตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกา

เนื่องจากในกรณีนี้มีการไต่สวนถึงการตัดสินขั้นสุดท้ายและมีการเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุน ในบทนี้จึงได้ศึกษาวิเคราะห์โดยใช้กรณีศึกษาในกรณีเหล็กแผ่นรีดร้อน (USA - Hot-Rolled Carbon Steel Flat Products) ในประเด็นที่เกี่ยวกับการที่ประเทศไทยถูกกล่าวหาว่าการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน^๗ เป็นการอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้มารวบรวมและวิเคราะห์เป็นหลักในขอบเขตของการศึกษาที่เกี่ยวข้องกับสารบัญญัติของความตกลงฯ โดยกรณีศึกษาที่ใช้ข้อมูลจากการตัดสินขั้นสุดท้าย (Final Determination) จาก Hot-Rolled Carbon Steel (1999) 66 FR 50410 (10/3/01-final); Final Memo⁷ ประกอบกับข้อเท็จจริงจากการตอบแบบสอบถามในการแก้ต่างของฝ่ายรัฐบาลไทย เพื่อพิจารณาวิเคราะห์การปรับใช้กฎหมายหรือกฎเกณฑ์ซึ่งฝ่ายสหรัฐอเมริกาใช้ในการตัดสินและเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุน

2) ข้อมูลกรณีศึกษาโดยย่อ

บริษัทที่ถูกกล่าวหาว่าเป็นผู้รับประโยชน์จากการอุดหนุนและสหรัฐอเมริกาได้ใช้มาตรการตอบโต้ คือ บริษัท สหวิริยาสตีลอินดัสตรี จำกัด (มหาชน) หรือ SSI (ต่อไปจะเรียกว่า “บริษัทฯ”) ในฐานะที่เป็นผู้ผลิตในอุตสาหกรรมเหล็กและมีการส่งออกสินค้าเหล็กแผ่นรีดร้อนไปยังประเทศสหรัฐอเมริกา

ระยะเวลาการไต่สวน (Period of investigation) ตั้งแต่ 1 ม.ค.2542 – 31 ธ.ค. 2542

⁷ International Trade Commission. Thailand Subsidy Programs: General—Last Changes Made. October 31,2001[online]. 2001. Available from: <http://ia.ita.doc.gov/esel/Thailand/thagen.html>[2002, July 24]

โครงการการให้สิทธิประโยชน์ของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ที่ถูกไต่สวนการอุดหนุนมีการตัดสินในขั้นสุดท้ายดังต่อไปนี้

2.1) กรณีที่มีการตัดสินว่ามีการอุดหนุนในระหว่างระยะเวลาที่มีการไต่สวน (Programs Determined to Confer Subsidies)

- (1) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรตามมาตรา 28
- (2) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นตามมาตรา 30
- (3) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นตามมาตรา 36(1)
- (4) สิทธิประโยชน์ในการหักภาษีเงินได้เพิ่มเติมตามมาตรา 35(3)

2.2) กรณีที่มีการตัดสินว่าไม่มีการใช้สิทธิประโยชน์ในระหว่างระยะเวลาที่มีการไต่สวน (Programs Determined to be Not Used)

- (1) การยกเว้นอากรขาเข้าให้แก่บริษัท ทำเรือประจวบ จำกัด ตามมาตรา 29
- (2) การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31
- (3) สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36(2) และ 36(4)

3) วิเคราะห์กรณีศึกษาการถูกไต่สวนการอุดหนุนตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา: กรณีเหล็กแผ่นรีดร้อน

ในส่วนนี้จะมีการวิเคราะห์ตามเกณฑ์ในการพิจารณาตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกาในกรณีเหล็กแผ่นรีดร้อน (USA - Hot-Rolled Carbon Steel Flat Products) ดังนี้

3.1) การให้โดยเจาะจง

การอุดหนุนใดที่เป็นการให้โดยเจาะจง^๘ * หากมีการอุดหนุนการส่งออก^๙ ** การอุดหนุนการนำเข้าทดแทน^{๑๐} *** หรือการอุดหนุนภายในประเทศ^{๑๑} ****

^๘ Marc Benitah, The Law of Subsidies under the GATT/WTO System (The Hague/London/New York: Kluwer Law International, 2001), p.357.

* 19 USC § 1677 5(A)(A) “In general, A subsidy is specific if it is an export subsidy described in subparagraph (B) or an import substitution subsidy described in subparagraph (C), or if it is determined to be specific pursuant to subparagraph (D).”

^๙ ibid., p.357.

สำหรับการไต่สวนการอุดหนุนประเทศไทยในโครงการการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 นั้น ทางฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้มีการตรวจสอบใน ประเด็นการให้โดยเจาะจงดังนี้

(1) ตรวจสอบว่ามี การให้การอุดหนุนการส่งออก (export subsidy) หรือไม่

หลักฐานหลักที่ใช้ในการพิจารณา ได้แก่ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ คำ ขอรับการส่งเสริมการลงทุน และเอกสารภายในที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนใช้ในการ พิจารณาคัดเลือกและขั้นตอนการอนุมัติให้สิทธิประโยชน์ ซึ่งปรากฏข้อเท็จจริงในทางพิจารณาการ ไต่สวนการอุดหนุนของฝ่ายสหรัฐอเมริกา ดังนี้

การพิจารณาจากพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ไม่มีการระบุถึงเงื่อนไขการ ส่งออกอย่างชัดเจน (ไม่รวมถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามมาตรา 36 ซึ่งบริษัทมีการขอและได้รับ อนุมัติในภายหลัง)

คำขอรับการส่งเสริมการลงทุน มีข้อมูลที่ปรากฏว่าบริษัทได้กรอกข้อความใน ส่วน ของแผนการส่งออกผลิตภัณฑ์โดยได้ขอสิทธิประโยชน์ภายใต้เงื่อนไขพิเศษที่มีเงื่อนไขการส่งออกโดย ได้มีการขอสิทธิประโยชน์อื่นตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนทุกมาตราที่เป็นไปได้ด้วย เอกสารภายในที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนใช้ในการพิจารณาคัดเลือกและขั้นตอนการ อนุมัติให้สิทธิประโยชน์ ซึ่งในทางพิจารณาได้พบว่ามี การแนะนำที่จะให้การส่งเสริมแก่บริษัทฯ แต่ ไม่ได้ปรากฏว่ามี การวิเคราะห์ใดๆ ที่เกี่ยวข้องกับหรืออาจเกิดขึ้นหรือคาดการณ์ถึงการส่งออกจริง และในการอนุมัติขั้นต้นทางบริษัทฯ ไม่ได้รับการช่วยเหลือใดๆ ตามบทมาตราในพระราชบัญญัติ ส่งเสริมการลงทุนที่ต้องการให้มีการส่งออกหรือมีเงื่อนไขการส่งออก

จากการพิจารณาหลักฐานข้างต้นที่สนับสนุนเหตุผลที่ว่า การได้รับสิทธิประโยชน์ใน ขั้นต้นไม่ได้ขึ้นกับความสามารถในการส่งออกของบริษัท ดังกล่าว คณะผู้ไต่สวนฝ่ายสหรัฐอเมริกา

** 19 USC § 1677 5(A) (B) "Export subsidy, An export subsidy is a subsidy that is, in law or in fact, contingent upon export performance, alone or as 1 of 2 or more conditions."

¹⁰ Ibid., p.357.

*** 19 USC § 1677 5(A) (C) "Import substitution subsidy, An import substitution subsidy is a subsidy that is contingent upon the use of domestic goods over imported goods, alone or as 1 of 2 or more conditions."

¹¹ Ibid., p.357.

**** 19 USC § 1677 5(A) (D) "Domestic subsidy, In determining whether a subsidy (other than a subsidy described in subparagraph (B) or (C)) is a specific subsidy, in law or in fact, to an enterprise or industry within the jurisdiction of the authority providing the subsidy."

มีความเห็นว่าการได้รับการอนุมัติการส่งเสริมในเบื้องต้นไม่มีการอุดหนุนการส่งออก ทั้งในทางกฎหมายและในความเป็นจริง อย่างไรก็ตามความเห็นนี้ใช้สำหรับการได้รับอนุมัติสิทธิประโยชน์ทางภาษีในตอนต้นเท่านั้น เนื่องจากในภายหลังได้มีการอนุมัติค่าขอสิทธิประโยชน์การยกเว้นอากรตามมาตรา 36(1) ซึ่งจะนำไปวิเคราะห์ร่วมกับเรื่องการก่อให้เกิดประโยชน์

(2) มีการให้การอุดหนุนแก่อุตสาหกรรมภายใน (Domestic subsidy) หรือไม่

เนื่องจากมีการตัดสินว่าสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนไม่ได้ให้การอุดหนุนการส่งออกแก่บริษัท จึงต้องมีการตรวจสอบว่ามีการให้การอุดหนุนแก่อุตสาหกรรมภายในหรือไม่

ในทางพิจารณาของฝ่ายสหรัฐอเมริกาจะมีการตรวจสอบว่ามีการให้การอุดหนุนในทางกฎหมายหรือในความเป็นจริงแก่วิสาหกิจใดหรืออุตสาหกรรมใดในอาณาเขตดินแดนที่มีการให้การอุดหนุนหรือไม่ ผลการพิจารณาเป็นดังนี้

ฝ่ายสหรัฐได้พบว่าไม่มีการระบุอย่างชัดเจนในตัวบทกฎหมายที่จำกัดอำนาจของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนในการให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัท อุตสาหกรรมหรือกลุ่มใดๆ ดังนั้นจึงไม่มีการให้โดยเจาะจงในทางกฎหมาย ซึ่งต้องวิเคราะห์ต่อไปว่ามีการให้สิทธิประโยชน์โดยเจาะจงในความเป็นจริงหรือไม่

ข้อเท็จจริงที่นำมาพิจารณาในการกล่าวอ้างของฝ่ายสหรัฐอเมริกาเพื่อตรวจสอบการให้โดยเจาะจงในความเป็นจริงตาม 19 USC § 1677 5(A) (D) (iii)¹² * คือ การที่คณะกรรมการ

¹² Ibid., p.358.

*

19 USC § 1677 5(A) (D) (iii)

“ Where there are reasons to believe that a subsidy may be specific as a matter of fact, the subsidy is specific if one or more of the following factors exist:

(I) The actual recipients of the subsidy, whether considered on an enterprise or industry basis, are limited in number.

(II) An enterprise or industry is a predominant user of the subsidy.

(III) An enterprise or industry receives a disproportionately large amount of the subsidy.

(IV) The manner in which the authority providing the subsidy has exercised discretion in the decision to grant the subsidy indicates that an enterprise or industry is favored over others.

In evaluating the factors set forth in subclauses (I), (II), (III), and (IV), the administering authority shall take into account the extent of diversification of economic activities within the jurisdiction of the authority providing the subsidy, and the length of time during which the subsidy program has been in operation.”

ส่งเสริมการลงทุนประกาศหาผู้ยื่นขอในเพื่อให้การส่งเสริมอุตสาหกรรมเหล็กโดยฝ่ายสหรัฐอเมริกา พิจารณามีการปรับปรุงดัดแปลงสิทธิประโยชน์ให้สอดคล้องกับความต้องการของผู้ยื่นคำขอที่ได้รับคัดเลือก และประกาศพิเศษของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่จะส่งเสริมอุตสาหกรรมเหล็กแผ่น ประกอบกับการที่กระทรวงอุตสาหกรรมประกาศที่จะไม่ออกใบอนุญาตให้กับบริษัทอื่นๆ ใน อุตสาหกรรมเหล็กรีดร้อนเป็นเวลา 10 ปีซึ่งเข้ากรณีการห้ามแข่งขันในประเทศ จากเหตุผลต่างๆ ดังกล่าวนี้นี้ประกอบกัน คณะผู้ไต่สวนฝ่ายสหรัฐอเมริกาจึงมีความเห็นว่าสิทธิประโยชน์ตาม พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ที่บริษัทฯ ได้รับเข้ากรณีเป็นการให้โดยจำกัดจำนวน ผู้รับการอุดหนุนจึงเป็นการให้โดยเจาะจงในความเป็นจริงแก่บริษัทหรืออุตสาหกรรมตามความหมาย ใน 19 USC § 1677 5(A) (D) (iii)(I)

นอกจากนี้ผู้ร้องเรียนในสหรัฐอเมริกาได้กล่าวหาว่าบริษัททำเรือประจวบ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทในเครือของบริษัทฯ ซึ่งมีการก่อตั้งเมื่อปี พ.ศ. 2534 โดยเป็นเจ้าของและประกอบกิจการ ทำเรือในที่ตั้งของบริษัทฯ ได้รับสิทธิประโยชน์จากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเช่นกันหลังจากที่ บริษัทฯ ได้ก่อตั้งและได้รับการอนุมัติการได้รับสิทธิประโยชน์จากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ก่อนหน้านี้นี้แล้ว แม้คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนไม่ได้ประกาศหาผู้ยื่นคำขอในกิจการทำเทียบเรือ แต่ข้อเท็จจริงที่บริษัทฯ ทำเรือประจวบ จำกัด ได้ก่อตั้งขึ้นหลังบริษัทฯ เพื่อที่จะพัฒนาทำเทียบเรือ ในที่ตั้งเดียวกับที่ตั้งโรงงานของบริษัทฯ ดังนั้นจึงมีการสรุปว่าในฐานะที่เป็นบริษัทในเครือจึงมีการ ให้บริการที่สนองรับกับความต้องการในการนำเข้าและส่งออกของบริษัทฯ อันได้นำไปสู่ข้อสรุปที่ว่า การที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัทฯ ทำเรือประจวบ จำกัด เป็นส่วน หนึ่งที่จะช่วยเหลือการพัฒนาอุตสาหกรรมเหล็กรีดร้อน ดังนั้นสิทธิประโยชน์ที่ บริษัทฯ ทำเรือประจวบ จำกัด ได้รับจึงเป็นการให้โดยเจาะจง เนื่องจากมีการจำกัดจำนวนผู้ได้รับการส่งเสริมตาม ความหมายใน 19 USC § 1677 5(A) (D) (iii)(I)

การวิเคราะห์ของผู้เขียน

1) ในประเด็นการให้โดยเจาะจงที่เกี่ยวกับการอุดหนุนการส่งออก การที่ฝ่าย สหรัฐอเมริกาได้ไต่สวนการอุดหนุนสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ซึ่งบริษัทฯ ได้รับสิทธิประโยชน์ในทุกมาตราชั้น โดยได้ตัดสินว่าการได้รับการอนุมัติการส่งเสริมใน เบื้องต้นไม่มีการอุดหนุนการส่งออก ทั้งในทางกฎหมายและในความเป็นจริงจึงไม่มีการให้โดย เจาะจงเนื่องจากการอุดหนุนการส่งออก (การตัดสินในประเด็นนี้ใช้สำหรับการได้รับอนุมัติสิทธิ ประโยชน์ทางภาษีในตอนต้นเท่านั้น เนื่องจากภายหลังได้มีการอนุมัติคำขอสิทธิประโยชน์การยกเว้น อากรตามมาตรา 36(1) ซึ่งจะนำไปวิเคราะห์รวมกับเรื่องการก่อให้เกิดประโยชน์) โดยมี พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ เป็นหลักฐานหลักอย่างหนึ่งในการพิจารณานั้น อาจกล่าวได้ ดังนี้

(1) การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ซึ่งไม่รวมถึงมาตรา 36 ไม่มีการอุดหนุนการส่งออกในทางกฎหมายซึ่งผู้เขียนเห็นว่าอาจนำไปใช้อ้างได้ในทุกกรณีที่มีการไต่สวนการอุดหนุนทั้งในอุตสาหกรรมเหล็กและอุตสาหกรรมอื่น เนื่องจากเป็นการพิจารณาจากกฎหมายหลักที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีกับผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในทุกอุตสาหกรรม

(2) สำหรับการอุดหนุนการส่งออกในความเป็นจริงซึ่งจะต้องวิเคราะห์ในแต่ละรายกรณีนั้น จากกรณีศึกษาที่พบว่าหลักฐานที่ฝ่ายสหรัฐอเมริกายอมรับคือการไม่ปรากฏว่ามีการวิเคราะห์ใดๆ ที่เกี่ยวข้องกับหรืออาจเกิดขึ้นหรือคาดการณ์ถึงการส่งออกจริงในเอกสารภายในที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนใช้ในการพิจารณาคัดเลือก ซึ่งนำไปสู่การตัดสินใจว่า การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีไม่ได้ขึ้นกับความสามารถในการส่งออกจึงไม่มีการอุดหนุนการส่งออกในความเป็นจริง ประเด็นนี้จึงอาจนำไปอ้างได้สำหรับข้อเท็จจริงที่คล้ายคลึงกันกับกรณีนี้เท่านั้น

2) สำหรับการให้การอุดหนุนแก่อุตสาหกรรมภายในซึ่งตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกาบัญญัติให้เป็นการให้โดยเจาะจงนั้น การที่ฝ่ายสหรัฐอเมริกาคัดสินว่าไม่มีการให้โดยเจาะจงในทางกฎหมายแต่มีการให้โดยเจาะจงในความเป็นจริงนั้นพิจารณาได้ดังนี้

(1) จากแนวการตัดสินใจว่าไม่มีการให้โดยเจาะจงในทางกฎหมายเนื่องจากไม่มีการระบุอย่างชัดแจ้งในต้วบทกฎหมายที่จำกัดอำนาจของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนในการให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัท อุตสาหกรรมหรือกลุ่มใดๆ ผู้เขียนเห็นว่านำไปอ้างได้ในกรณีอื่นๆ ที่มีการไต่สวนการอุดหนุนในอุตสาหกรรมเหล็ก และอุตสาหกรรมอื่นด้วย

(2) สำหรับการตัดสินว่าสิทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนที่บริษัทฯ ได้รับเข้ากรณีเป็นการให้โดยจำกัดจำนวนผู้รับการอุดหนุนจึงเป็นการให้โดยเจาะจงในความเป็นจริงแก่บริษัทหรืออุตสาหกรรมตามความหมายใน 19 USC § 1677 5(A) (D) (iii)(I) ซึ่งในกรณีนี้ฝ่ายสหรัฐอเมริกาพิจารณาจากหลักฐานที่กล่าวอ้างว่าการที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนประกาศหาผู้ยื่นขอในการเสริมสร้างอุตสาหกรรมเหล็กโดยฝ่ายสหรัฐอเมริกาพิจารณาว่ามีการปรับปรุงดัดแปลงสิทธิประโยชน์ให้สอดคล้องกับความต้องการของผู้ยื่นคำขอที่ได้รับคัดเลือก, ประกาศพิเศษของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่จะส่งเสริมอุตสาหกรรมเหล็กแผ่น ประกอบกับการที่กระทรวงอุตสาหกรรมประกาศที่จะไม่ออกใบอนุญาตให้กับบริษัทอื่นๆ ในอุตสาหกรรมเหล็กที่ร้อนเป็นเวลา 10 ปีซึ่งเข้ากรณีการห้ามแข่งขันในประเทศนั้น ผู้เขียนเห็นว่าการอ้างดังกล่าวเป็นการพิจารณาจากกฎหมายลำดับรองที่ใช้ในการพิจารณาการให้สิทธิประโยชน์เริ่มแรกซึ่งเป็นเหตุผลของประเทศกำลังพัฒนาที่จำเป็นต้องปกป้องอุตสาหกรรมเริ่มแรกของอุตสาหกรรมพื้นฐาน โดยสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ให้เหตุผลว่าต้องการให้การสนับสนุนการจัดตั้งอุตสาหกรรมต้นน้ำ โดยอุตสาหกรรมเหล็กเป็นอุตสาหกรรมที่ใช้ทุนสูงและอยู่ในระยะเริ่มต้นในขณะนั้นจึงต้องการความเอื้ออำนวยความสะดวกจากภาครัฐ แต่ต่อมาภายหลัง (ค.ศ. 1994 หรือ

พ.ศ. 2537) เมื่อความต้องการภายในประเทศมีมากกว่ากำลังการผลิตของกลุ่มบริษัทฯ ดังนั้น สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงประกาศการเปิดเสรีของอุตสาหกรรมเหล็กรีดร้อนและเหล็กรีดเย็น ซึ่งเป็นกรณีการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อยกเลิกประกาศการจำกัดผู้ประกอบการและการที่บริษัทเริ่มดำเนินการผลิตเหล็กแผ่นรีดร้อนเมื่อวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2537 ไม่ได้เป็นหลักฐานที่ฝ่ายสหรัฐอเมริกาอ้างเพื่อหักล้างประเด็นการให้การอุดหนุนแก่อุตสาหกรรมภายในอันเป็นการให้โดยเจาะจงในความเป็นจริง ในประเด็นนี้วิเคราะห์ได้ว่า การพิจารณาการให้โดยเจาะจงตามความเป็นจริงได้พิจารณาจากข้อเท็จจริงขณะที่บริษัทฯ ได้รับบัตรส่งเสริมการลงทุนซึ่งมีการอนุมัติการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้หลักเกณฑ์ใดๆ ไว้แล้วโดยไม่คำนึงถึงข้อเท็จจริงที่มีการเปลี่ยนแปลงไปในขณะที่มีการใช้สิทธิประโยชน์นั้น

ในการตัดสินขั้นสุดท้ายในประเด็นการให้โดยเจาะจงตามความเป็นจริงนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าฝ่ายสหรัฐอเมริกาอาจนำเหตุผลเดิมมาอ้างได้อีกหากมีการไต่สวนการอุดหนุนบริษัทหรือกลุ่มของบริษัท ในอุตสาหกรรมเหล็ก ที่ยังได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามบัตรส่งเสริมการลงทุนดังกล่าว อย่างไรก็ตามหลักฐานที่กล่าวอ้างนี้ไม่อาจนำไปอ้างได้หากมีการไต่สวนอุตสาหกรรมเหล็กของบริษัทอื่นที่อยู่นอกกลุ่มหรือไม่เกี่ยวข้องใดๆ ในลักษณะของบริษัทในเครือหรือบริษัทที่เกี่ยวข้องกันกับบริษัทฯ เนื่องจากเป็นหลักฐานเฉพาะกรณี แต่มีข้อสังเกตประการหนึ่งว่า หากการไต่สวนการอุดหนุนมีวัตถุประสงค์ในการกีดกันทางการค้าแอบแฝงอยู่ การหาหลักฐานเพื่อประกอบการพิจารณาการให้โดยเจาะจงในความเป็นจริงย่อมทำได้โดยใช้กฎหมายตามความตกลงฯ Article 2.1(c) ที่เปิดช่องไว้โดยกฎหมายสหรัฐอเมริกา 19 USC § 1677 5(A) (D) (iii)(IV) บัญญัติไว้สอดคล้องกัน

ข้อสังเกตอีกประการหนึ่งของกฎหมายตาม 19 USC § 1677 5(A) (D) (iii) (I) ได้แก่ การมีผู้รับการอุดหนุนจริงอย่างจำกัดจำนวนไม่ว่าจะพิจารณาจากเกณฑ์วิสาหกิจหรืออุตสาหกรรม เป็นปัจจัยซึ่งกำหนดการอุดหนุนมีลักษณะเจาะจง ในส่วนนี้ผู้เขียนเห็นว่า การปรับใช้กฎหมายข้อนี้กับประเทศกำลังพัฒนาที่ถูกไต่สวนการอุดหนุนก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมอย่างยิ่ง เนื่องจากศักยภาพและจำนวนผู้แข่งขันในทางอุตสาหกรรมโดยปกติแล้วอาจมีน้อยรายจึงมีผู้มาขอรับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์น้อยรายลงไปด้วย

3.2) รูปแบบการช่วยเหลือทางการเงินของรัฐบาล

การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน เป็นการช่วยเหลือทางการเงินในรูปของรายได้ของรัฐบาลที่ถึงกำหนดรับแต่หายไป โดยประโยชน์ที่บริษัทได้รับคือจำนวนที่รัฐบาลไทยมีรายได้ที่ขาดหายไป ตาม Tariff Act of 1930, as amended section 771(5)(D)(ii) สำหรับประเด็นประโยชน์ที่บริษัทได้รับคือจำนวนที่รัฐบาลไทยมีรายได้ที่ขาดหายไปจะมีการวิเคราะห์ในส่วนของการก่อให้เกิดประโยชน์ที่จะกล่าวต่อไป

การวิเคราะห์ของผู้เขียน

ประเด็นการตีความตามกฎหมายภายในของสหรัฐอเมริกาในประเด็นการที่รัฐบาลให้ความช่วยเหลือทางการเงินในรูปของรายได้ของรัฐบาลที่ถึงกำหนดรับแต่หายไปนี้สอดคล้องกับบทบัญญัติตามความตกลงฯ Article 1.1(a)(1)(ii) และเหตุผลสนับสนุนจากแนวคำวินิจฉัยตามความเห็นขององค์การอุทธรณ์ในกรณี Japan – Alcoholic Beverages II และ Chile – Alcoholic Beverages รวมทั้งเป็นในแนวทางเดียวกับการแจ้งตามความตกลงฯ Article 25 ที่ประเทศไทยได้แจ้งต่อคณะกรรมการว่าด้วยมาตรการอุดหนุนและการตอบโต้แห่งองค์การการค้าโลก ซึ่งมีนัยว่าการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นกรณีที่ยาไรได้ของรัฐบาลขาดหายไป สอดคล้องกับการวิเคราะห์ในกรอบความตกลงฯ ในส่วนการที่รัฐบาลให้ความช่วยเหลือทางการเงินในบทที่ 3 ดังนั้นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจึงเป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินซึ่งประเด็นในส่วนนี้ไม่สามารถโต้แย้งเพื่อหักล้างการมีอยู่ของการอุดหนุนได้

3.3) การก่อให้เกิดประโยชน์

ดังได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น ในทางการได้สวนของฝ่ายสหรัฐอเมริกามีการแยกพิจารณาในแต่ละมาตราของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ โดยมีการอ้างอิงกฎเกณฑ์สำหรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีประเภทต่างๆ ในด้านลักษณะของการก่อให้เกิดประโยชน์และขอบเขตของประโยชน์นั้นๆ เวลาที่ได้รับประโยชน์ และการปันส่วนประโยชน์ ซึ่งจะนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณประโยชน์จากการอุดหนุนในแต่ละโครงการอันนำไปสู่การพิจารณาการอุดหนุนที่อาจตอบโต้ได้นั้น ในการวิเคราะห์จะได้แยกในแต่ละรายการของสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ที่ถูกได้สวน ดังต่อไปนี้

(1) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรตามมาตรา 28

บริษัทฯ ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 28 นี้ตั้งแต่วันที่ 22 ธันวาคม 2532 ถึง วันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2540 ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ให้ข้อมูลในการตอบแบบสอบถามโดยต่อสู้ว่ามาตรา 28 นี้เป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีที่ได้รับยกเว้น (recurring benefits) และเนื่องจากบริษัทฯ ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 28 ในช่วงระยะเวลาการได้สวน ประโยชน์ดังกล่าวจึงไม่อยู่ในเกณฑ์ที่อาจตอบโต้ได้ ทั้งนี้โดยอ้างเหตุผลหลายประการได้แก่ 1) แนวการตัดสินซึ่งพิจารณาว่ามาตรา 28 เป็น Recurring benefit จาก Certain Apparel From Thailand; Preliminary Results of Countervailing Duty Administrative Review, 62 Fed. Reg. 46478 (Sept. 3, 1997), affirmed in 62 Fed. Reg. 63071 (Nov.26, 1997); Ball Bearings and Parts Thereof From Thailand: Preliminary Results of Countervailing Duty Administrative Review,

61 Fed.Reg. 34794 (July 3,1996) affirmed in 61 Fed.Reg. 729 (Jan. 6,1997). 2) ให้ข้อมูลเพื่อประโยชน์ในการทดสอบหากผู้กรณีร้องเรียนว่าการอุดหนุนที่ปรากฏในรายการตัวอย่างประเภทประโยชน์ที่ได้รับในปีที่ได้รับยกเว้น (recurring benefits) ควรเป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆ ด้วย (non-recurring benefits) ดังนี้ การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรไม่ใช่ช้อยกเว้นในนัยที่มีการได้รับตามเกณฑ์ปกติและอาจคาดการณ์ได้ตามกฎเกณฑ์ 19 CFR § 351.524 (c)(2)(i)¹³ * เนื่องจากมีการอนุมัติสิทธิประโยชน์นี้ตั้งแต่ปีค.ศ. 1989 (พ.ศ. 2532) ซึ่งหากการนำเข้าเป็นไปตามเงื่อนไขที่ต้องปฏิบัติตามในบัตรส่งเสริมก็จะได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ซึ่งการยกเว้นอากรนี้จนถึงวันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2540 เป็นการพิสูจน์ว่าการนำเข้าไม่อยู่ในช้อยกเว้น นอกจากนี้ข้อเท็จจริงที่ว่า การนำเข้าไม่จำเป็นต้องมีการอนุมัติอีกในเวลาที่นำเข้าจึงเข้ากรณีเป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีที่ได้รับยกเว้น (recurring benefits) ตามกฎเกณฑ์ 19 CFR § 351.524 (c)(2)(ii)¹⁴ ** เนื่องจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ตัดสินใจในการให้สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 28 นี้ตั้งแต่มีการอนุมัติคำขอให้มีการส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้ระบุไว้ในบัตรส่งเสริมแล้ว หลังจากนั้นจึงมีเพียงคณะกรรมการตัดสินใจว่าเครื่องจักรประเภทใดที่อยู่ในเงื่อนไขตามบัตรส่งเสริม จึงเป็นกรณีที่การยกเว้นอากรขาเข้าเป็นไปโดยอัตโนมัติตราบเท่าที่อยู่ในขอบเขตตามบัตรส่งเสริมของบริษัทฯ 3) แม้การยกเว้นอากรขาเข้าจะจัดอยู่ในประเภทรายการตัวอย่างของประโยชน์ที่ได้รับในปีที่ได้รับยกเว้น (recurring benefits) ตามกฎเกณฑ์ 19 CFR § 351.524 (c)(1)¹⁵ *** และในบทนำของกฎเกณฑ์

¹³ U.S. Government Printing Office via GPO Access. Code of Federal Regulations--Title 19, Volumn 3, Parts 200 to end - CITE: 19CFR351 [Online].2001. Available from: <http://www.gpoaccess.gov/cfr/retrieve.html>[2003, November 20]

* 19 CFR § 351.524 (c)(2)(i) "(2) *The test for determining whether a benefit is recurring or non-recurring. If a subsidy is not on the illustrative lists, or is not addressed elsewhere in these regulations, or if a party claims that a subsidy on the recurring list should be treated as non-recurring or a subsidy on the non-recurring list should be treated as recurring, the Secretary will consider the following criteria in determining whether the benefits from the subsidy should be considered recurring or non-recurring:*

(i) *Whether the subsidy is exceptional in the sense that the recipient cannot expect to receive additional subsidies under the same program on an ongoing basis from year to year;"*

¹⁴ *ibid.*

**

19 CFR § 351.524 (c)(2)(ii) "(ii) *Whether the subsidy required or received the government's express authorization or approval (i.e., receipt of benefits is not automatic), or"*

¹⁵ *ibid.*

19 CFR § 351.524 (c)(1) "(c) *Recurring" versus "non-recurring" benefits--(1) Non-binding illustrative lists of recurring and non-recurring benefits. The Secretary normally will treat the following*

จะจัดให้เครื่องจักรเป็นสินทรัพย์ฝ่ายทุนด้วยซึ่งเป็นกรณีที่อาจมีเหตุผล (may be reasonable) ที่จะสรุปว่าการยกเว้นอากรเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ฝ่ายทุนของบริษัทฯ ซึ่งประโยชน์จากการยกเว้นอากรจะถือเป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆ ด้วย (Non-recurring benefits) แม้การยกเว้นอากรอยู่ในตัวอย่างประเภทประโยชน์ที่ได้รับในปีที่ได้รับยกเว้น (Recurring benefits) จึงมิใช่บับังคับ ดังนั้นกระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกาอาจใช้ดุลยพินิจได้¹⁶

ในการตัดสินขั้นต้น กระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกา ได้พิจารณาว่าการยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรเป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆ ด้วย (non-recurring benefits) แม้ว่าตาม 19 CFR § 351.524 (c)(1) ระบุว่า การยกเว้นอากรขาเข้าเป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีที่ได้รับยกเว้น (recurring benefits) แต่โดยที่อุตสาหกรรมภายในที่กล่าวหาได้อ้างว่าการยกเว้นอากรขาเข้านี้สำหรับการซื้อเครื่องมือหลัก (capital Equipment) จึงควรที่จัดเป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆ ด้วย (non-recurring benefits) ตาม 19 CFR § 351.524 (c)(2)(iii)^{17*} ซึ่งในบทนำของกฎเกณฑ์นี้ระบุว่า การที่รัฐบาลใดให้การยกเว้นอากรขาเข้าที่เกี่ยวกับการซื้อเครื่องมือหลัก โดยที่การยกเว้นอากรขาเข้านั้นมีความเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ฝ่ายทุน (capital Asset) ซึ่งการยกเว้นอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน มาตรา 28 เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ฝ่ายทุนของบริษัทฯ และบริษัทท่าเรือประจวบ จำกัด จึงสรุปว่าประโยชน์จากการยกเว้นอากรขาเข้านั้นเป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆ ด้วย (non-recurring benefits)

types of subsidies as providing recurring benefits: Direct tax exemptions and deductions; exemptions and excessive rebates of indirect taxes or import duties; provision of goods and services for less than adequate remuneration; price support payments; discounts on electricity, water, and other utilities; freight subsidies; export promotion assistance; early retirement payments; worker assistance; worker training; wage subsidies; and upstream subsidies. The Secretary normally will treat the following types of subsidies as providing non-recurring benefits: equity infusions, grants, plant closure assistance, debt forgiveness, coverage for operating losses, debt-to-equity conversions, provision of non-general infrastructure, and provision of plant and equipment.

¹⁶ Office of the Board of Investment, "Appendix A : Standard Questions-- Appendix for all IPA Programs," Business Proprietary Version – Subject to Protective Order, p. 8.

¹⁷ U.S. Government Printing Office via GPO Access. Code of Federal Regulations--Title 19, Volumn 3, Parts 200 to end – CITE: 19CFR351 [Online].2001. Available from: <http://www.gpoaccess.gov/cfr/retrieve.html>[2003, November 20]

*
19 CFR § 351.524 (c)(2)(iii) "Whether the subsidy was provided for, or tied to, the capital structure or capital assets of the firm."

บริษัทฯ ได้มีการให้ข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อแก้ต่างในประเด็นที่การยกเว้นอากรขาเข้า ตามมาตรา 28 บางรายการมิได้เกี่ยวกับโครงสร้างทุน (capital Structure) ของบริษัทฯ แก่ฝ่าย สหรัฐอเมริกา โดยเรียกร้องไม่ให้นำการยกเว้นอากรขาเข้าดังกล่าวเข้าไปในการคำนวณประโยชน์

ฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้ตรวจสอบข้อเท็จจริงตามบัตรส่งเสริมของบริษัทฯ ที่ให้สิทธิ บริษัทฯ ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรซึ่งในการใช้สิทธิผ่านการอนุมัติจากรัฐบาลในการ นำเข้าแต่ละครั้ง โดยมีขั้นตอนคือบริษัทฯ ต้องมีหนังสือไปถึงสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริม การลงทุนก่อนการนำเข้าเครื่องจักรโดยส่งใบส่งของ (invoice) ของผู้ขายต่างประเทศให้สำนักงาน คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนตรวจสอบว่าเครื่องจักรรายการดังกล่าวมีคุณสมบัติเป็นไปตาม เงื่อนไขในบัตรส่งเสริมหรือไม่และเป็นรายการที่ไม่อาจผลิตได้ในประเทศหรือไม่ หากสำนักงาน คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนพิจารณาแล้วเห็นว่าเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดจะออกหนังสือให้แก กรมศุลกากรในการยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักร ซึ่งในทางปฏิบัติมีบางกรณีที่ไม่ได้รับอนุมัติให้การ ยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักร ดังนั้นเนื่องจากข้อเท็จจริงที่การยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรผูกกับ สิทธิประโยชน์ฝ่ายทุนและการนำเข้าแต่ละครั้งต้องผ่านการอนุมัติจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริม การลงทุน ได้มีการตัดสินใจว่าการยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรตามมาตรา 28 ทั้งหมดเป็นประโยชน์ที่ ได้รับในปีอื่นๆ ด้วย (non-recurring benefits) ด้วยโดยอ้างเหตุผลที่การรับประโยชน์นั้นต้องผ่าน การอนุมัติจากรัฐบาลตาม 19 CFR §351.524 (c)(2)(ii) และการอุดหนุนนั้นผูกกับโครงสร้างทุนหรือ สิทธิประโยชน์ฝ่ายทุนของบริษัทฯตาม 19 §351.524 (c)(2)(iii)

ในการวัดประโยชน์ที่จะปันส่วนไปในช่วงระยะเวลาที่ไต่สวนได้มีการคำนวณตาม วิธีการใน 19 CFR § 351.524 (b)(2) และ 19 CFR § 351.524 (d) โดยได้จำนวนการอุดหนุนที่อาจ ตอบได้ได้ที่ 0.83%

การวิเคราะห์ของผู้เขียน

ในการพิจารณาของฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้มีการก่อให้เกิดประโยชน์จากการยกเว้น อากรขาเข้าเครื่องจักรตามมาตรา 28 นั้นเมื่อพิจารณาประกอบกับการช่วยเหลือทางการเงินในรูป ของรายได้ของรัฐบาลที่ถึงกำหนดรับแต่หายไป โดยประโยชน์ที่บริษัทได้รับคือจำนวนที่รัฐบาลไทยมี รายได้ที่ขาดหายไป ตาม Tariff Act of 1930, as amended section 771(5)(D)(ii) นั้น ผู้เขียนเห็น ว่าการยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรตามมาตรานี้มีการก่อประโยชน์เมื่อมีการนำเข้าโดยได้รับยกเว้น อากรขาเข้าในทำนองเดียวกันกับที่ได้มีการวิเคราะห์ไว้ในกรอบความตกลงฯ ในบทที่ 3

การตัดสินใจในเรื่องประโยชน์ที่ได้รับจากการยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรตามมาตรา 28 เป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆ ด้วย (non-recurring benefits) นี้จะมีผลกระทบในทางบวกต่อ การคำนวณมูลค่าการอุดหนุนหากในช่วงเวลาที่มีการไต่สวน (POI) บริษัทฯได้รับยกเว้นอากรขาเข้า เครื่องจักรในช่วงนั้น เนื่องจากประโยชน์จากการอุดหนุนนั้นจะมีการปันส่วนหรือกระจายไปใน

ช่วงเวลาอื่นด้วยโดยมีผลให้ผลลัพธ์การคำนวณสัดส่วนมูลค่าการอุดหนุนน้อยลง อันส่งผลต่อเนื่องที่จะช่วยลดโอกาสที่ทำให้ถูกเรียกเก็บอากรตอบโต้ด้วย แต่เมื่อพิจารณาผลกระทบในทางตรงกันข้ามที่เป็นด้านลบหากบริษัท ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรก่อนช่วงเวลาที่มีการไต่สวนใด ประโยชน์ที่ได้รับดังกล่าวจะถูกปันส่วนหรือกระจายมายังช่วงเวลาที่มีการไต่สวนด้วยซึ่งเป็นการทำให้ผลลัพธ์การคำนวณสัดส่วนมูลค่าการอุดหนุนมากขึ้นและส่งผลกระทบต่อเนื่องที่จะเพิ่มโอกาสที่ทำให้ถูกเรียกเก็บอากรตอบโต้ด้วย ซึ่งในการไต่สวนนี้ฝ่ายไทยได้รับผลกระทบในทางลบเนื่องจากมีการใช้สิทธิประโยชน์ก่อนช่วงระยะเวลาการไต่สวนเท่านั้น จึงมีข้อสังเกตว่ากฎเกณฑ์ 19 CFR § 351.524 เปิดช่องให้ฝ่ายกล่าวหาทางที่จะได้เปรียบในการพยายามเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนโดยเปิดโอกาสให้เลือกที่จะได้แย้งการจัดประเภทรายการตัวอย่าง (การยกเว้นอากรขาเข้าจัดอยู่ในรายการตัวอย่างประเภทประโยชน์ในปีที่ได้รับยกเว้น(recurring benefits)) และใช้เกณฑ์ทดสอบแทน ซึ่งสำหรับเกณฑ์การทดสอบนี้หากเป็นกรณีการยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรมักจะเข้ากรณีที่เป็นการอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ฝ่ายทุนของบริษัทตาม 19 CFR §351.524 (iii) อันทำให้ประโยชน์ที่ได้รับเป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆ ด้วย (Non-recurring benefits) ข้อสังเกตนี้มีเหตุผลสนับสนุนจากการที่ฝ่ายสหรัฐอเมริกาเคยตัดสินให้การยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรตามมาตรา 28 เป็นประโยชน์ในปีที่ได้รับยกเว้น(recurring benefits) ในกรณี Certain Apparel From Thailand; Preliminary Results of Countervailing Duty Administrative Review, 62 Fed. Reg. 46478 (Sept. 3, 1997), affirmed in 62 Fed. Reg. 63071 (Nov.26, 1997); Ball Bearings and\Parts Thereof From Thailand: Preliminary Results of Countervailing Duty Administrative Review, 61 Fed.Reg. 34794 (July 3,1996) affirmed in 61 Fed.Reg. 729 (Jan. 6,1997).

สำหรับเหตุผลการตัดสินการทดสอบสิทธิประโยชน์การยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรเป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆ ด้วย (non-recurring benefits) ตาม 19 CFR §351.524 (ii) ในเรื่องการรับประโยชน์ต้องผ่านการอนุมัติจากรัฐบาลนั้น วิเคราะห์ได้ว่าการอ้างกฎเกณฑ์เช่นนี้จะทำให้สิทธิประโยชน์การยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรตามมาตรา 28 ซึ่งต้องผ่านขั้นตอนการตรวจสอบการปฏิบัติตามเงื่อนไขบัตรส่งเสริมก่อนอนุญาตให้ใช้สิทธิ (แม้ว่าสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ตอบแบบสอบถามไปว่าการตรวจสอบดังกล่าวมิใช่การอนุมัติเป็นรายครั้งที่มีการนำเข้า) เข้ากรณีหลักเกณฑ์ข้างต้นของสหรัฐอเมริกา จึงเป็นกรณีที่ฝ่ายสหรัฐอเมริกามีได้ยอมรับฟังเหตุผลจากฝ่ายไทย ซึ่งหากมีการไต่สวนมาตรานี้ก็จะเป็นการยากที่จะหลุดพ้นจากเหตุผลข้ออ้างตามกฎเกณฑ์ 19 CFR §351.524 (ii) นี้ไปได้ สำหรับมาตรา 28 นี้มีการไต่สวนโดยฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้เชื่อมโยงบริษัท ท่าเรือประจวบ จำกัดซึ่งเป็นบริษัทในเครือและมีได้อยู่ในอุตสาหกรรมเหล็กแต่ฝ่ายสหรัฐอเมริกาพิจารณาว่ามีการถือประโยชน์แก่อุตสาหกรรมเหล็กของบริษัทฯ มาพิจารณาจำนวนการอุดหนุนตามมาตรา 28 ด้วยจึงทำให้การคำนวณประโยชน์จากการอุดหนุนตามมาตรา 28 นี้ขึ้นอยู่กับอัตราที่สูง

สำหรับในประเด็นเรื่องการปันส่วนประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆ ด้วย (Non-recurring benefits) ซึ่งให้ใช้อายุการใช้งานถัวเฉลี่ย (AUL) โดยกรณีทั่วไปจะให้อัตราตามตารางสรรพากรของสหรัฐอเมริกา(IRS)กำหนดในแต่ละอุตสาหกรรม ซึ่งในกรณีนี้คู่กรณีมีได้โต้แย้งการใช้อายุการใช้งานถัวเฉลี่ยตามตาราง IRS ซึ่งกำหนดกำหนดอายุการใช้งานถัวเฉลี่ยสำหรับอุตสาหกรรมเหล็กไว้ที่ 15 ปี แต่ถ้าคู่กรณีโต้แย้งว่าตาราง IRS ไม่ได้สะท้อนอายุการใช้งานถัวเฉลี่ยที่แท้จริงและมีความแตกต่างกับอายุการใช้งานถัวเฉลี่ยเฉพาะรายบริษัท (Company-specific AUL) หรือ อายุการใช้งานถัวเฉลี่ยที่ใช้แพร่หลายในประเทศ (Country-wide AUL) อย่างมีนัยสำคัญ (คำจำกัดความของ “นัยสำคัญ” ตามวัตถุประสงค์ของวรรค (d) ซึ่งนัยสำคัญ หมายถึง คู่กรณีได้มีการแสดงให้เห็นถึง/ลองใช้อายุการใช้งานถัวเฉลี่ยเฉพาะรายบริษัท หรือ อายุการใช้งานถัวเฉลี่ยที่ใช้แพร่หลายในประเทศ สำหรับอุตสาหกรรมนั้นๆ ต่างจากอายุการใช้งานถัวเฉลี่ยในตารางสรรพากรของสหรัฐอเมริกา ใน 1 ปี หรือมากกว่านั้น¹⁸ *) โดยมีเงื่อนไขหลายประการได้แก่ บริษัทต้องตั้งค่าเสื่อมราคาตามประมาณการของอายุการใช้งานจริงของทรัพย์สินและต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรง หรือแสดงให้เห็นว่าการคำนวณนั้นมิได้บิดเบือนการเพิ่มขึ้นอย่างไม่ปกติของสินทรัพย์ถาวรหรือกลุ่มของสินทรัพย์ถาวร ซึ่งการคำนวณอายุการใช้งานถัวเฉลี่ยเฉพาะรายบริษัท ใช้การหารผลรวมของมูลค่าคงเหลือสุทธิถัวเฉลี่ยประจำปีของสินทรัพย์ถาวรที่ใช้ในการผลิตที่สามารถคิดค่าเสื่อมราคาได้ของบริษัทด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมรวมประจำปีของบริษัทสำหรับระยะเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาว่าเหมาะสม โดยจำเป็นต้องมีการปรับปรุงให้เป็นปกติอย่างเหมาะสม อายุการใช้งานถัวเฉลี่ยที่ใช้แพร่หลายในประเทศสำหรับอุตสาหกรรมที่ถูกไต่สวนจะไม่ได้รับการยอมรับเว้นแต่ว่ารัฐบาลของฝ่ายแก้ต่างแสดงให้เห็นว่ามีระบบใดๆ ที่จะมาคำนวณอายุการใช้งานถัวเฉลี่ยสำหรับอุตสาหกรรม และระบบนี้ให้สิ่งที่แทนอายุการใช้งานถัวเฉลี่ยอย่างน่าเชื่อถือได้¹⁹ ** จากประเด็นนี้มีข้อสังเกตว่าคู่กรณี

¹⁸ Ibid.

*

19 CFR §351.524 (d)(2) (ii) “Definition of “significant.” For purposes of this paragraph (d), significant means that a party has demonstrated that the company-specific AUL or country-wide AUL for the industry differs from AUL in the IRS tables by one year or more.”

¹⁹ Ibid.

**

19 CFR §351.524 (d)(2) (iii) (iii) “Calculation of a company-specific or country-wide AUL. A calculation of a company-specific AUL will not be accepted by the Secretary unless it satisfies the following requirements: the company must base its depreciation on an estimate of the actual useful lives of assets and it must use straight-line depreciation or demonstrate that its calculation is not distorted through irregular or uneven additions to the pool of fixed assets. A company-specific AUL is calculated by dividing the aggregate of the annual average gross book values of the firm's depreciable productive fixed assets by the firm's aggregated annual charge to accumulated depreciation, for a period considered appropriate by the Secretary, subject to appropriate normalizing

ฝ่ายแก้ต่างสามารถเลือกวิธีในการใช้อายุการใช้งานถั่วเคลือบที่มีผลด้านบวกต่อตัวเลขที่นำไปคำนวณจำนวนการอุดหนุนได้หากเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้

(2) การลดหย่อนอากรขาเข้าวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นตามมาตรา 30

ในระหว่างช่วงเวลาการไต่สวน บริษัทฯ ใช้สิทธิประโยชน์การลดหย่อนอากรขาเข้าวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นตามมาตรา 30 เฉพาะการนำเข้าเหล็กแท่งแบน (Slab) ซึ่งเป็นวัตถุดิบในการผลิต

ตามนัย Tariff Act of 1930, as amended section 771(5)(D)(ii) พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มาตรา 30 เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินในรูปของรายได้ของรัฐบาลที่ขาดหายไป (รัฐขาดรายได้จากการที่ไม่ได้เรียกเก็บอากรขาเข้าวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น) ประโยชน์ที่บริษัทฯ ได้รับจึงเป็นจำนวนเงินของอากรซึ่งปกติมีหน้าที่ต้องจ่าย โดยอัตราอากรของเหล็กแท่งแบนคือ 1%

อย่างไรก็ตามในการไต่สวนมีประเด็นข้อโต้แย้งระหว่างผู้กล่าวหาฝ่ายสหรัฐอเมริกาและผู้แก้ต่างฝ่ายไทยในเรื่องอัตราอากรที่จะนำไปคำนวณประโยชน์ โดยฝ่ายสหรัฐอเมริกาเห็นว่าอัตราปกติในการนำเข้าเหล็กแท่งแบนตามตารางภาษีศุลกากรซึ่งได้มีการกรอกในแบบสอบถามของฝ่ายไทยในครั้งแรกคือ 10% เป็นอัตราที่เหมาะสมในการคำนวณประโยชน์โดยเหตุผลที่ว่าการที่กระทรวงการคลังประกาศลดอัตราอากรจาก 10% เหลือ 1% เป็นเพียงมาตรการชั่วคราวและเป็นการกระทำที่มีเป้าหมายอย่างแคบ (a narrowly-targeted government action) และแม้ว่าอัตราอากรขาเข้า 1% จะมีการให้เป็นการทั่วไปก็ไม่อาจอ้างว่าไม่ใช่การอุดหนุนได้เพราะผู้ผลิตแผ่นเหล็กทรงแบน (flat steel producers) เป็นผู้รับประโยชน์เพียงประเภทการผลิตเดียวที่ได้รับผลจากการกำหนดอัตราอากรของ Slab อย่างไรก็ตามฝ่ายไทยได้อธิบายความแตกต่างระหว่างอัตราปกติและอัตราส่วนลดซึ่งอัตราปกติคืออัตราสูงสุดที่ประเทศไทยมีพันธกรณีกับองค์การการค้าโลก สำหรับอัตราส่วนลดเป็นอัตราที่ผู้นำเข้าจ่ายจริงในกรณีที่วัตถุดิบไม่ได้มีการผลิตในประเทศ เช่น เหล็กแท่งแบน ซึ่งโดยปกติกระทรวงการคลังจะลดอัตราภาษีศุลกากรเป็น 1% เนื่องจากรัฐบาลมีนโยบายที่ประกาศอย่างเป็นทางการในการลดอัตราอากรขาเข้าวัตถุดิบที่ไม่ได้ผลิตในประเทศไทย โดยที่อัตรา 1% ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 5 พฤษภาคม 2541 เป็นต้นไป

จากการให้ข้อมูลของฝ่ายไทยดังนั้นคณะกรรมการเห็นด้วยกับฝ่ายไทยโดยได้มีการตัดสินที่จะให้ใช้อัตราอากรขาเข้า 1% ในการคำนวณประโยชน์จากสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 30

adjustments. A country-wide AUL for the industry under investigation will not be accepted by the Secretary unless the respondent government demonstrates that it has a system in place to calculate AULs for its industries, and that this system provides a reliable representation of AUL."

การวิเคราะห์ของผู้เขียน

การได้ส่วนการได้รับสิทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนมาตรา 30 นี้ไม่มีข้อโต้แย้งว่ามีกรก่อให้เกิดประโยชน์หรือไม่ เนื่องจากการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นนั้นประโยชน์ย่อมเกิดขึ้นเมื่อมีการนำเข้าและไม่ต้องจ่ายอากรขาเข้า ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางที่ได้วิเคราะห์การก่อให้เกิดประโยชน์จากการยกเว้นอากรขาเข้าในกรอบความตกลงฯ ในบทที่ 3

อย่างไรก็ตามมีข้อโต้แย้งในประเด็นประโยชน์จากการอุดหนุนนั้นจะใช้อัตราอากรขาเข้าใดเป็นตัวเทียบหาประโยชน์จากการอุดหนุนซึ่งประเทศไทยได้มีการแก้ต่างในประเด็นนี้โดยให้ใช้อัตราอากรขาเข้าจริงที่กระทรวงการคลังประกาศลดจากอัตราภาษีศุลกากรขาเข้าตามตารางพิกัดอัตราภาษีศุลกากร ซึ่งคณะกรรมการฯเห็นชอบและยึดถือข้อมูลตามการแก้ต่างของฝ่ายไทย

อนึ่งแนวการตีความการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามมาตรา 30 ในการบังคับใช้ภายในประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับอัตราอากรขาเข้าได้มีการให้ความเห็นไว้ตามหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาดังนี้

หนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาที่ สร 0601/3064 ลงวันที่ 12 มีนาคม 2525 ถึงเลขาธิการคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเรื่อง การตีความปัญหาตามมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 คำว่า "อัตราปกติ" หมายถึง อัตราปกติที่ได้มีการใช้ทั่วไป กล่าวคือ อัตราที่ได้มีการลดตามประกาศหรือพระราชกฤษฎีกานั้นแล้ว หากยังไม่มีการประกาศกระทรวงการคลังหรือพระราชกฤษฎีกาให้ลดอัตราอากรขาเข้าหรือภาษีการค้า อัตราปกติก็คืออัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรหรือประมวลรัษฎากร²⁰

เนื่องจากอุตสาหกรรมเหล็กของบริษัทฯ มีการนำเข้า Slab เป็นวัตถุดิบหลัก ข้อโต้แย้งในเรื่องประโยชน์ที่บริษัทฯ ได้รับอันเป็นจำนวนเงินของอากรซึ่งปกติมีหน้าที่ต้องจ่าย โดยอัตราอากรของเหล็กแท่งแบนคือ 1% จึงเป็นข้อยุติที่จะอ้างได้ต่อไปหากอัตราอากรที่ใช้เป็นอัตราอากรตามที่กระทรวงการคลังประกาศลดอัตราแล้ว

(3) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นตามมาตรา 36(1)

บริษัทฯ ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 ตั้งแต่ต้น โดยได้รับอนุมัติให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36(1), 36(2) และ 36(4) ในปี 2540 สำหรับช่วงเวลาการได้ส่วนการอุดหนุนนี้มีเพียงการใช้สิทธิประโยชน์การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นตามมาตรา 36(1) เท่านั้น

²⁰ ชูชาติ อัครโรจน์, ปัญหากฎหมายศุลกากรและข้อวิเคราะห์, (กรุงเทพฯ :โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2544), หน้า

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 เน้นวัตถุประสงค์การให้สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 ดังนี้ “เพื่อส่งเสริมการส่งออก คณะกรรมการอาจให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิและประโยชน์พิเศษอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างดังต่อไปนี้ด้วย” จากการระบุถึงวัตถุประสงค์เพื่อการส่งออกนี้ ฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้ตัดสินใจว่ามาตรา 36 และสิทธิประโยชน์ในอนุมาตราต่างๆ เป็นการอุดหนุนการส่งออกในทางกฎหมายโดยมีเงื่อนไขขึ้นกับความสามารถในการส่งออกตามนัย 19 USC 1677 § 771 (5A)(B) โดยการช่วยเหลือทางการเงินตามมาตรา 36(1) อยู่ในรูปของรายได้ของรัฐบาลที่ขาดหายไป ซึ่งได้แก่อากรซึ่งอาจเก็บได้จากการนำเข้าวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นตามนัย Tariff Act of 1930, as amended section 771(5)(D)(ii)

ฝ่ายไทยได้แก้ต่างว่ามาตรา 36(1) ให้การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อใช้ ผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลเฉพาะที่ใช้ในการส่งออก โดยให้เหตุผลว่ามาตรา 36(1) มีการปฏิบัติในลักษณะของการชดเชยอากร (Duty Drawback) โดยให้เหตุผลว่าการยกเว้นอากรขาเข้าวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นจะได้รับเมื่อมีการนำเข้ามาเพื่อผลิตและส่งออกจึงเป็นการอุดหนุนที่ไม่อาจตอบโต้ได้ ซึ่งฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้ขอข้อมูลเพิ่มเติมที่สนับสนุนการแก้ต่างในประเด็นที่ไม่อาจใช้มาตรการตอบโต้ซึ่งกฎเกณฑ์ตาม 19 CFR §351.519(a)(4)²¹ * กำหนดให้ต้องมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ามาตรา 36(1) อยู่ในระบบของศุลกากรซึ่งมีกฎเกณฑ์เกี่ยวข้องกับการยอมให้มีส่วนสูญเสียปกติในการผลิต ซึ่งระบบนั้นมีผลสำหรับวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้และอยู่บนฐานของการปฏิบัติทางการค้าที่ยอมรับกันทั่วไป โดยข้อมูลที่

²¹ U.S. Government Printing Office via GPO Access. Code of Federal Regulations--Title 19, Volume 3, Parts 200 to end - CITE: 19CFR351 [Online].2001. Available from: <http://www.gpoaccess.gov/cfr/retrieve.html>[2003, November 20]

* 19 CFR §351.519(a)(4) “ Exception. Notwithstanding paragraph (a)(3) of this section, the Secretary will consider the entire amount of an exemption, deferral, remission or drawback to confer a benefit, unless the Secretary determines that:

(i) The government in question has in place and applies a system or procedure to confirm which inputs are consumed in the production of the exported products and in what amounts, and the system or procedure is reasonable, effective for the purposes intended, and is based on generally accepted commercial practices in the country of export; or

(ii) If the government in question does not have a system or procedure in place, if the system or procedure is not reasonable, or if the system or procedure is instituted and considered reasonable, but is found not to be applied or not to be applied effectively, the government in question has carried out an examination of actual inputs involved to confirm which inputs are consumed in the production of the exported product, and in what amounts.”

ฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้รับหลังจากการตัดสินใจขั้นต้นและเมื่อได้ผ่านการตรวจสอบแล้วได้มีการวิเคราะห์ว่าหากมาตรา 36(1) เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดใน 19 CFR §351.519 ก็จะทำให้การวิเคราะห์ตอบโต้ได้เนื่องจากเป็นการชดเชยอากรขาเข้าสำหรับเพื่อการส่งออก (remission or drawback of import charges upon export)

เมื่อในกรณี 19 CFR § 351.519 (a)²²* รวมถึงการยกเว้นทั้งหมดหรือบางส่วน และการเลื่อนกำหนดจ่าย ดังนั้นมาตรา 36(1) การยกเว้นอากรขาเข้าในการนำวัตถุดิบเข้ามาในราชอาณาจักรของบริษัท จึงพิจารณาได้ว่าอยู่ภายใต้กฎเกณฑ์ตาม 19 CFR § 351.519 (a) (1) (ii)²³** ซึ่งลักษณะการก่อให้เกิดประโยชน์ตาม 19 CFR § 351.519 (a) (1) (ii) จะเกิดขึ้นเมื่อการยกเว้นอากรนั้นมีการขยายไปถึงวัตถุดิบที่ไม่ได้ใช้ในการผลิตเพื่อส่งออกซึ่งมีส่วนสูญเสียตามปกติแล้ว หรือการยกเว้นนั้นรวมไปถึงค่าธรรมเนียมอื่นๆ นอกเหนือจากอากรขาเข้าที่เรียกเก็บจากวัตถุดิบ อย่างไรก็ตามมีข้อยกเว้นซึ่งไม่อาจตอบโต้ได้เนื่องจากเป็นการชดเชยอากรขาเข้าเพื่อการส่งออกตาม 19 CFR § 351.519 (a) (4) (i) ได้แก่ การที่รัฐบาลที่ถูกกล่าวหาว่าให้การอุดหนุนได้มีการใช้และประยุกต์ระบบใดๆหรือกระบวนการในการยืนยันชนิดและจำนวนของวัตถุดิบที่มีการนำเข้าไปผลิตสินค้าส่งออกนั้น ซึ่งระบบหรือกระบวนการดังกล่าวต้องสมเหตุสมผล มีประสิทธิภาพสำหรับวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ และอยู่ภายใต้การยอมรับตามการปฏิบัติทางการค้าโดยทั่วไปของประเทศผู้ส่งออก

จากกฎเกณฑ์ขั้นต้น ฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้ตรวจสอบข้อมูลของฝ่ายไทยโดยได้ข้อสรุปว่ารัฐบาลไทยมีระบบที่ใช้ในการยืนยันชนิดและจำนวนของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตเพื่อส่งออก โดยระบบหรือกระบวนการนั้นมีความสมเหตุสมผล มีประสิทธิภาพสำหรับวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ซึ่งรวมถึงมีการตรวจสอบระบบของรัฐบาลไทยในการพิจารณาเรื่องส่วนสูญเสียตามปกติที่ยอมให้ (a normal allowance for waste) ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญสำหรับข้อยกเว้นที่จะไม่ถูกตอบโต้ อย่างไรก็ตามในการตรวจพิสูจน์ข้อเท็จจริงได้มีการสำรวจในรายละเอียดของระบบที่ใช้ในการตรวจสอบ รวมถึงการนำวัตถุดิบไปผลิตและ/หรือการส่งออกกลับไปยังของสินค้านำเข้าตามมาตรา 36(1) ซึ่งฝ่าย

²² Ibid..

*

19 CFR § 351.519 Remission or drawback of import charges upon export. "(a) Benefit--(1) In general. The term "remission or drawback" includes full or partial exemptions and deferrals of import charges."

²³ Ibid..

**

19 CFR § 351.519 (a)(1)(ii) "Exemption of import charges. In the case of an exemption of import charges upon export, a benefit exists to the extent that the exemption extends to inputs that are not consumed in the production of the exported product, making normal allowance for waste, or if the exemption covers charges other than import charges that are imposed on the input."

สหรัฐอเมริกาได้พบว่าระบบที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนใช้ในการตรวจสอบวัตถุดิบนำเข้านั้นมีระบบที่จับคู่เชื่อมโยงกับสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตโดยใช้วัตถุดิบนำเข้านั้น อย่างไรก็ตามในการยืนยันชนิดและจำนวนของวัตถุดิบที่ใช้ในกระบวนการผลิตนั้นจำเป็นต้องมีการตรวจสอบว่าสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ใช้ระบบที่เหมาะสมในการตัดสินใจในส่วนสูญเสียในการผลิตที่ยอมให้ตาม 19 CFR § 351.519 (a) (1) (ii)

ฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้มีการตรวจสอบรายละเอียดส่วนสูญเสียในการผลิตซึ่งสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนใช้ในการบริหารโครงการนี้ดังที่มีข้อโต้แย้งกันในรายงานการตรวจสอบว่าบริษัทได้ใช้มาตรา 30 และ 36(1) ในการยื่นขออนุมัติในเรื่องปัจจัยที่ใช้คำนวณซึ่งสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะมีการวิเคราะห์เป็นรายปีโดยมีการเข้าตรวจเยี่ยมบริษัทเพื่อตรวจการปฏิบัติตามระเบียบอันเป็นเงื่อนไขในการให้บัตรส่งเสริม และเพื่อวิเคราะห์ปัจจัยที่เสนอให้ใช้ในการตรวจสอบดังกล่าว ทางฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้ทบทวนเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการยื่นข้อเสนอและการได้รับอนุมัติ สำหรับบริษัท นั้นการได้รับสิทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนมาตรา 30 ซึ่งต้องได้รับการอนุมัติปัจจัยผลตอบแทน (Yield factor) ซึ่งใช้ในการยืนยันว่าในปีใดซึ่งบริษัทไม่ได้นำเข้าวัตถุดิบเกินกว่าคำสั่งการผลิตประจำปีนั้น อย่างไรก็ตามปัจจัยที่ได้รับการอนุมัติสำหรับวัตถุประสงค์ตามมาตรา 36(1) มีอยู่ 2 ประการ คือ ใช้ตัดสินปริมาณสูงสุดของวัตถุดิบที่บริษัทได้รับอนุญาตให้นำเข้าสำหรับที่จะส่งออก และเพื่อคำนวณปริมาณของวัตถุดิบรวมถึงส่วนสูญเสียในการผลิตที่มีการนำเข้าสู่รายงานการส่งออกแต่ละรายงาน ปัจจัยผลตอบแทนซึ่งสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนใช้ในการบริหารอากรขาเข้าของบริษัทๆ ที่ได้รับการลดหย่อนตามมาตรา 30 เป็นปัจจัยผลตอบแทนที่นำมาใช้กับการนำเข้าตามมาตรา 36(1) ด้วย

จากรายงานบริษัทๆ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้อนุมัติปัจจัยผลตอบแทนซึ่งจะสะท้อนถึงส่วนสูญเสียปกติจากการผลิตที่ยอมให้ ซึ่งฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้แยกข้อมูลเป็นสองส่วน คือ การตรวจสอบด้านการเงินที่แสดงถึงปัจจัยผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญต่ำกว่าที่ได้รับอนุมัติจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และ ผลตอบแทนที่ได้จากข้อมูลส่วนสูญเสียที่ได้ตรวจสอบในการไต่สวนการทุ่มตลาดที่ได้กระทำควบคู่กับการไต่สวนการอุดหนุนนี้ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวได้แสดงให้เห็นว่าปัจจัยผลตอบแทนต่ำกว่าปัจจัยที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนอนุมัติ

บริษัทๆ มีข้อโต้แย้งว่าสินค้าส่งออกของบริษัทๆ สอดคล้องกับกระบวนการที่เพิ่มขึ้นและตามมาด้วยสินค้าส่งออกมีส่วนสูญเสียการผลิตมากกว่า บริษัทๆ ได้ให้ข้อมูลที่รายงานผลปัจจัยตอบแทนในงบการเงินและในการไต่สวนการทุ่มตลาดที่ไม่ได้แสดงถึงผลตอบแทนในสินค้าส่งออกเนื่องจากตัวเลขเหล่านั้นอยู่บนฐานของยอดการผลิตรวม (Total Production) ซึ่งมีใช่เพียงแต่ยอดการผลิตเพื่อส่งออกเท่านั้น ฝ่ายสหรัฐอเมริกามีความเห็นว่ามีข้อเท็จจริงจะเป็นไปตามที่บริษัทๆ ได้แย้ง ทางสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนไม่ควรที่จะเชื่อถือสูตรผลตอบแทนซึ่งมีการ

พัฒนาสำหรับการผลิตรวมของบริษัทฯ ตามมาตรา 30 ในการตัดสินปัจจัยผลตอบแทน (ซึ่งควรจะสะท้อนถึงส่วนสูญเสียในการผลิตปกติ) ในสินค้าส่งออกตามมาตรา 36(1) ยิ่งกว่านั้นปัจจัยผลตอบแทนที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนอนุมัติเป็นตัวแทนของส่วนสูญเสียในการผลิตปกติซึ่งไม่รวมถึงบทบัญญัติใดๆ สำหรับเศษซากที่นำมาใช้ได้ใหม่หรือนำไปขายได้ ซึ่งฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้ตีความส่วนสูญเสียว่า หมายถึง บริษัทไม่อาจนำกลับคืนมาได้และไม่อาจนำไปใช้ส่วนสูญเสียที่เกิดในกระบวนการผลิตได้อีก ดังนั้นเศษซากที่นำมาใช้ได้ใหม่หรือนำไปขายได้ไม่สามารถนำมาพิจารณาว่าเป็นส่วนสูญเสียด้วยเหตุผลที่ว่ามันมีมูลค่าและอาจขายได้ ซึ่งในความเป็นจริงบริษัทฯ มีการขายเศษซาก สำหรับในส่วนของสูตรคำนวณปัจจัยผลตอบแทนที่มีการตอบคำถามไว้ได้มีการสะท้อนถึงการยอมรับตามปกติสำหรับส่วนสูญเสีย ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนไม่ได้นำเศษซากที่อาจนำกลับมาใช้ใหม่หรืออาจขายได้ไปคำนวณในการตัดสินว่าวัตถุดิบชนิดใดและในจำนวนเท่าใดที่มีการใช้ในการผลิตสินค้าเพื่อส่งออก ดังนั้นความแตกต่างระหว่างปัจจัยผลตอบแทนที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนอนุมัติกับประสบการณ์จริงของบริษัทฯ จึงกว้างขึ้นอีก

ขณะที่ไม่มีความต้องการหรือคาดหวังในการบริหารโครงการประเภทนี้ การใช้ปัจจัยผลตอบแทนตัดสินการยอมรับส่วนสูญเสียตามปกติจึงมีน้ำหนักในการสะท้อนถึงประสบการณ์จริงของบริษัทในระหว่างที่ให้การส่งเสริมซึ่งต้องมีความเกี่ยวข้องที่มีเหตุผล ในกรณีนี้สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ใช้ประสบการณ์จริงของบริษัทในการตัดสินปัจจัยผลตอบแทนซึ่งได้กล่าวอ้างการแสดงถึงส่วนสูญเสียปกติที่ยอมรับได้ ดังนั้นฝ่ายสหรัฐอเมริกาจึงได้วิเคราะห์ว่ามีคำถามปัจจัยผลตอบแทนอย่างไร ซึ่งหลักฐานที่บันทึกแสดงให้เห็นว่า สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนไม่ได้แยกและตรวจสอบสิ่งซึ่งใส่เข้าไปในกระบวนการผลิตสินค้าส่งออกและมีได้พิจารณาการวิเคราะห์ว่าเศษซากใดมีการนำกลับมาใช้ใหม่หรือนำไปขายได้ ฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้พิจารณาทั้งสองประเด็นเป็นส่วนสำคัญในการตัดสินส่วนสูญเสียที่ยอมรับได้ และได้ตัดสินว่าส่วนสูญเสียที่ยอมรับได้ที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนใช้ในการบริหารการให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัทฯ ตามมาตรา 36(1) ไม่ใช่ส่วนสูญเสียตามปกติ นอกจากนี้ระบบของรัฐบาลไทยในการตัดสินว่าวัตถุดิบชนิดและจำนวนใดที่นำไปใช้ในการผลิตสินค้าส่งออกไม่มีเหตุผลที่เหมาะสมหรือไม่มีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้ ดังนั้นจำนวนอากรขาเข้าที่บริษัทฯ ได้รับยกเว้นทั้งสิ้นตามมาตรา 36(1) จึงเป็นประโยชน์ที่อาจตอบโต้ได้ตาม 19 CFR § 351.519 (a) (4) (i)

ในการคำนวณประโยชน์ได้รวมอากรที่บริษัทฯ ได้นำเข้า Slab ตามมาตรา 36(1) ในช่วงเวลาการไต่สวนโดยใช้ 1% ที่มีการโต้แย้งกันในเรื่องการลดหย่อนอากรขาเข้าวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นตามมาตรา 30 โดยได้หารจำนวนดังกล่าวด้วยมูลค่าการส่งออกของบริษัทฯ ในการตัดสินว่ามีการอุดหนุนที่อาจตอบโต้ได้ที่ 0.58% ad valorem

การวิเคราะห์ของผู้เขียน

การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นตามมาตรา 36(1) นี้ ในส่วน บทบัญญัติของกฎหมายตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนมาตรา 36 มีประเด็นที่ฝ่าย สหรัฐอเมริกาอ้างว่ามีเงื่อนไขขึ้นกับความสามารถในการส่งออกซึ่งเป็นการอุดหนุนการส่งออกจึงเป็นการอุดหนุนที่อาจตอบโต้ได้ อย่างไรก็ตามในการแก้ต่างของไทยได้อ้างกฎหมายภายในของ สหรัฐอเมริกาตาม 19 CFR §351.519(a)(4) อันเป็นบทบัญญัติยกเว้นสำหรับกรณีที่ไม่อาจตอบโต้ได้เนื่องจากเป็นการชดเชยอากรขาเข้าสำหรับการส่งออก (remission or drawback of import charges upon export) ซึ่งกฎหมายนี้กำหนดให้มีการพิสูจน์พยานหลักฐานต่างๆ ตามเกณฑ์ที่จะ ได้รับความยกเว้น พยานหลักฐานเหล่านี้เกี่ยวข้องกับกระบวนการทำงานในการอนุมัติการใช้สิทธิ ประโยชน์ตามมาตรา 36(1) นี้ทั้งในด้านการมีระบบ ประสิทธิภาพของระบบ ข้อมูลของบริษัทที่ถูก ใต้สวนการอุดหนุนซึ่งนำมาใช้ในการทดสอบความมีประสิทธิภาพของระบบ รวมถึงการตีความและ การปฏิบัติในเรื่องส่วนสูญเสียในการผลิต ซึ่งในการตรวจสอบของฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้มีความเห็นว่า ระบบของไทยไม่ผ่านเกณฑ์ข้อยกเว้น สิทธิประโยชน์มาตรา 36(1) จึงเข้ากรณีเป็นการอุดหนุนการ ส่งออกอันเป็นการให้โดยเจาะจงประเภทหนึ่ง

ผู้เขียนมีความเห็นว่ากรณีที่ฝ่ายสหรัฐอเมริกาตรวจสอบพยานหลักฐานเหล่านี้เป็น การตรวจสอบข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในทางลึกของการผลิตและใช้ดุลพินิจในการตัดสินให้สิทธิประโยชน์ ตามมาตรา 36(1) ทั้งจำนวนเป็นการก่อให้เกิดประโยชน์และเข้ากรณีการอุดหนุนที่อาจตอบโต้ได้ โดยที่ฝ่ายไทยเสียเปรียบ

ผู้เขียนตั้งข้อสังเกตว่าในการตัดสินขั้นสุดท้ายนี้ไม่ปรากฏว่ามีการโต้แย้งข้อเท็จจริง ในเรื่องประเภทหรือชนิดของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตใดจะปรับเข้าได้กับความหมายของวัตถุดิบที่ใช้ ในกระบวนการผลิตอันจะเข้ากรณียกเว้นไม่ถือเป็นการอุดหนุนการส่งออกหากเป็นไปตามเงื่อนไขที่ กำหนดตามความตกลงฯ footnote 61 ซึ่งได้วิเคราะห์ประเด็นนี้ไว้ในหัวข้อ 3.2.2.1 1) นั้นซึ่ง ผู้เขียนเข้าใจว่าในอุตสาหกรรมเหล็กของไทยที่ถูกใต้สวนนั้นมี Slab เป็นวัตถุดิบหลักที่มีการนำเข้ามา ผลิตเพื่อส่งออก ดังนั้นจึงไม่มีปัญหาการโต้แย้งในเรื่องนี้ อย่างไรก็ตามประเด็นดังกล่าวอาจมีการ โต้แย้งกรณีการใต้สวนอุตสาหกรรมอื่นซึ่งมีการใช้วัตถุดิบหลากหลายในการผลิต

(4) สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมตามมาตรา 35(3) *

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนมาตรา 35 ให้สิทธิประโยชน์ในการหักภาษีเงินได้ และการยกเว้นภาษีเงินได้ไว้หลายกรณี ฝ่ายสหรัฐอเมริกากล่าวหาว่าบริษัทฯ ได้มีการใช้สิทธิ

* สิทธิประโยชน์ตามมาตรานี้ได้แก้ไขเลขมาตราเป็น มาตรา 35(2) ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544

ประโยชน์ทางภาษีตามมาตรา 35(3) ในการได้รับอนุญาตให้บริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนหักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้าและค่าน้ำประปาได้เป็น 2 เท่าสำหรับระยะเวลา 10 ปี หลังจากที่บริษัทที่ได้รับการส่งเสริมเริ่มมีรายได้

ในการไต่สวนการได้รับสิทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนมาตรา 35(3) นี้ ฝ่ายไทยได้มีการโต้แย้งว่าบริษัท ไม่ได้รับประโยชน์เนื่องจาก ณ สิ้นปี พ.ศ. 2541 บริษัทมียอดขาดทุนสะสมยกมาต้นปีมากกว่ากำไรของผลประกอบการในส่วนที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (Non-BOI) ที่ต้องเสียภาษีในปี พ.ศ. 2541 ดังนั้นแม้มีการหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 35(3) บริษัท ก็ไม่ต้องจ่ายภาษีใดๆ ในปีนั้น การวิเคราะห์ของฝ่ายสหรัฐอเมริกาที่ใช้ข้อสมมติฐานไม่สอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้โดยได้มีการตัดสินที่ไม่ได้ใช้เกณฑ์ “positive evidence”^{*} หรือหากทางฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้ตัดสินว่ามีประโยชน์เกิดขึ้นก็ควรที่จะนำสัดส่วนของขาดทุนทั้งหมดในปี 2541 ที่ใช้หักตามมาตรา 35(3) และกำหนดตัวเลขสัดส่วนร้อยละนี้ในการคำนวณ ฝ่ายสหรัฐอเมริกาไม่เห็นด้วยกับข้อโต้แย้งดังกล่าวโดยให้เหตุผลว่าบริษัทได้มีการใช้มาตรา 35(3) นี้เป็นประโยชน์โดยไม่ต้องเสียภาษีในช่วงเวลาที่มีการไต่สวน และอ้างแนวการตัดสินการการใช้ประโยชน์ทำนองเดียวกันนี้ตามความเห็นในการตัดสินขั้นสุดท้ายในกรณี Extruded Rubber Thread From Malaysia 57 FR 38475 (สิงหาคม 2535) และการทบทวนผลขั้นสุดท้ายในกรณี Extruded Rubber Thread From Malaysia 60 FR 17,516 (เมษายน 6, 2538)

การยอมให้หักภาษีเงินได้เป็นการให้การสนับสนุนทางการเงินตาม Tariff Act of 1930, as amended section 771(5)(D)(ii) ในรูปของรายได้ที่รัฐควรจะได้ขาดหายไป ประโยชน์ที่ได้รับนี้คือจำนวนที่รัฐบาลไทยพึงได้รับแต่ขาดหายไป จึงมีการตัดสินว่าบริษัท ได้รับประโยชน์ภายใต้โครงการตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนมาตรา 35(3) ในระหว่างช่วงเวลาที่ไต่สวนตามกฎเกณฑ์ 19 CFR § 351.509(a)(1)^{24**} ภาษีทางตรงทั้งหมดหรือบางส่วน หรือการลดฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษีทางตรง

* positive evidence means , Direct proof of the fact or point in issue; evidence which, if believed, establishes the truth or falsehood of a fact in issue, and does not arise from any presumption.

²⁴ U.S. Government Printing Office via GPO Access. Code of Federal Regulations--Title 19, Volume 3, Parts 200 to end - CITE: 19CFR351 [Online].2001. Available from: <http://www.gpoaccess.gov/cfr/retrieve.html>[2003, November 20]

** 19 CFR § 351.509 Direct taxes. “(a) Benefit--(1) Exemption or remission of taxes. In the case of a program that provides for a full or partial exemption or remission of a direct tax (e.g., an income tax), or a reduction in the base used to calculate a direct tax, a benefit exists to the extent that the tax paid by a firm as a result of the program is less than the tax the firm would have paid in the absence of the program.”

ในการวัดประโยชน์ดังกล่าวเพื่อเรียกเก็บอากรตอบโต้ฝ่ายสหรัฐได้พบว่า ผลกำไรของปี 2541 ได้มีการลดภาระภาษีในการเสียภาษีเงินได้ที่มีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีระหว่างช่วงเวลาที่มีการไต่สวน บริษัทฯ ได้มีการลดกำไรที่ต้องเสียภาษีซึ่งได้มีการคำนวณประโยชน์โดยคุณมูลค่าของรายได้ที่ต้องเสียภาษีซึ่งบริษัทฯสามารถที่จะหักกลบกับมาตรา 35(3) การลดหย่อนภาษีโดยอัตราภาษีเงินได้และหารประโยชน์นั้นด้วยยอดขายรวมของบริษัทฯ ในระหว่างช่วงเวลากำไรไต่สวนโดยได้ยอดการอุดหนุนที่อาจตอบโต้ได้ที่ 0.13% ad valorem

ความเห็นของผู้เขียน

กรณีที่ฝ่ายสหรัฐอเมริกาตัดสินว่าการที่บริษัทฯ นำสิทธิประโยชน์ในการหักค่าขนส่งค่าไฟฟ้าและค่าน้ำประปาได้เป็น 2 เท่า มาใช้ในการกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทฯ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2541 (ค.ศ. 1998) ซึ่งมีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีดังกล่าวในช่วงระยะเวลาที่มีการไต่สวนด้วยเพื่อลดยอดกำไรที่ต้องเสียภาษีเป็นการใช้สิทธิประโยชน์อันก่อให้เกิดประโยชน์และเข้ากรณีที่จะถูกตอบโต้ได้นั้น โดยฝ่ายสหรัฐอเมริกาปฏิเสธการแก้ต่างของฝ่ายไทยที่ให้พิจารณาถึงยอดขาดทุนสะสมของปีก่อนที่นำมาใช้ในการลดยอดกำไรที่ต้องเสียภาษี โดยมีผลให้ไม่มียอดกำไรที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้โดยฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้ตัดสินประเด็นนี้โดยอ้างแนวการตัดสินในกรณีที่มีการไต่สวนการอุดหนุนประเทศมาเลเซียนั้น ผู้เขียนเห็นว่าเป็นกรณีการตัดสินที่ไม่เป็นธรรม เนื่องจาก

(1) ฝ่ายสหรัฐอเมริกาไม่คำนึงถึงกฎหมายและกฎเกณฑ์ทางภาษีของประเทศที่ถูกไต่สวนมาประกอบการตัดสิน ทั้งนี้เนื่องจากตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 2.3.2.1, 5) สำหรับกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมได้ประกอบกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นจะต้องนำผลการดำเนินงานรวมของทั้งสองกิจการมารวมกันก่อนที่จะคำนวณภาษี นอกจากนี้การให้ยอดขาดทุนสะสมที่ยกมาจากปีก่อนเพื่อลดยอดกำไรที่ต้องเสียภาษีนี้เป็นสิทธิทั่วไปซึ่งบริษัทที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนหรือบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนแต่ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลอาจทำได้ตามที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (12) กำหนด ซึ่งในกรณีนี้บริษัทฯ ได้ให้ยอดขาดทุนสะสมลดยอดกำไรที่ต้องเสียภาษีในระหว่างที่บริษัทฯ ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและได้สิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยผลดังกล่าวทำให้ไม่มีกำไรที่ต้องเสียภาษีจึงเป็นกรณีที่ไม่มีประโยชน์เกิดขึ้น

(2) การตัดสินว่ามีการก่อให้เกิดประโยชน์โดยอ้างการตัดสินการเรียกเก็บอากรตอบโต้กรณีของประเทศมาเลเซียแทนที่จะปรับกฎหมายภายในที่ใช้ในการไต่สวนเข้ามาตีความ เป็นวิธีการตัดสินที่ตรงกันข้ามกับการตัดสินตามมาตรา 28 ซึ่งฝ่ายไทยได้อ้างแนวการตีความการอุดหนุนประเทศไทยในกรณีก่อนๆ ว่าเป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีที่ได้รับยกเว้น (recurring benefits) ซึ่งฝ่ายสหรัฐอเมริกาไม่ได้รับฟังข้อโต้แย้งนี้และได้มีการปรับกฎหมายที่เป็นกฎเกณฑ์

ภายในประเทศมาใช้ในการตีความว่ามาตรา 28 เป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆ ด้วย (non - recurring benefits) ตามที่ได้วิเคราะห์ไว้แล้วนั้น จึงเป็นกรณีที่มีการเลือกใช้กฎหมายหรือกฎเกณฑ์ หรือเลือกแนวการตัดสินใจที่ได้เปรียบในการคำนวณการอุดหนุนเพื่อวัตถุประสงค์ในการเรียกเก็บอากร ตอบได้การอุดหนุน

(3) กรณีดังกล่าวเทียบเคียงได้กับการตัดสินใจในกรณีเดียวกันนี้ว่าไม่มีการใช้ ประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 (Programs Determined to be Not Used—B. Corporate Income Tax Exemptions under IPA Section 31) ประกอบกับกฎเกณฑ์ 351.509(a)(1) ซึ่งกล่าวเรื่องการเกิดประโยชน์จะมีอยู่เมื่อมีการได้สิทธิประโยชน์จากภาษีทางตรงนี้ ทำให้บริษัทจ่ายภาษีน้อยกว่าการที่ไม่ได้สิทธิประโยชน์ ดังนั้นเมื่อนำคำตัดสินของฝ่าย สหรัฐอเมริกาในประเด็น Programs Determined to be Not Used—B. Corporate Income Tax Exemptions under IPA Section 31 และ กฎเกณฑ์ 351.509(a)(1) มาประกอบกัน การตัดสินว่า บริษัทฯ นำสิทธิประโยชน์ในการหักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้าและค่าน้ำประปาได้เป็น 2 เท่า มาใช้ในการ กรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทฯ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2541 (ค.ศ. 1998) ซึ่งมีการ ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีดังกล่าวในช่วงระยะเวลาที่มีการไต่สวนด้วยเพื่อลดยอดกำไรที่ต้อง เสียภาษี จึงเป็นการตัดสินใจที่ไม่สอดคล้องกับการตัดสินใจในประเด็นอื่นที่มีความเกี่ยวข้องกับประเด็นนี้ ในกรณีการไต่สวนเดียวกัน และไม่เป็นที่ไปตามกฎหมายภายในสหรัฐอเมริกาที่เกี่ยวข้องดังกล่าวด้วย

วิเคราะห์กรณีที่ไม่มีการใช้สิทธิประโยชน์ในระหว่างระยะเวลาที่มีการไต่สวน

สำหรับกรณีที่มีการตัดสินว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริม การลงทุน พ.ศ. 2520 ไม่มีการใช้สิทธิประโยชน์ในระหว่างระยะเวลาที่มีการไต่สวน (Programs Determined to be Not Used) รวม 3 รายการนั้น ผู้เขียนได้วิเคราะห์ไว้ ดังนี้

- 1) การลดหย่อนอากรขาเข้าเครื่องจักร ตามมาตรา 29 ให้แก่บริษัท ทำเรื่อง ประจวบ จำกัด

กรณีศึกษาตัดสินว่าไม่มีการใช้สิทธิประโยชน์นี้ อย่างไรก็ตามผู้เขียนเห็นว่าการ ตีความตามกฎหมายภายในและการปรับใช้กับการไต่สวนจะเป็นในแนวทางเดียวกับการยกเว้นอากร ขาเข้าเครื่องจักร ตามมาตรา 28

- 2) การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 31

ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามบริบทของประมวลรัษฎากร (กฎหมายภาษีสรรพากรของ ไทย) เป็นภาษีทางตรงซึ่งคำนวณเก็บจากกำไรสุทธิ ดังนั้นสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามมาตรา 31 ในส่วนของการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (Tax holiday) จึงเทียบได้กับกฎเกณฑ์ภาษีทางตรง (Direct Taxes) ตาม 19 CFR § 351.509 ซึ่งจะมีการก่อให้เกิดประโยชน์เมื่อผลของการยกเว้นภาษีทางตรงทั้งหมดหรือบางส่วนหรือการลดฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษีทางตรงทำให้บริษัทจ่ายภาษีน้อยกว่าที่ต้องจ่ายหากไม่มีรายการดังกล่าว ดังนั้นการที่รายการนี้เป็นรายการที่ฝ่ายสหรัฐอเมริกาตัดสินว่าไม่มีการใช้ในช่วงระยะเวลาที่มีการไต่สวน (Programs Determined to be Not Used) วิเคราะห์ได้ว่าไม่มีประโยชน์เกิดขึ้นจากการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งเป็นภาษีทางตรงอันทำให้บริษัทจ่ายภาษีน้อยกว่าที่ต้องจ่ายในช่วงระยะเวลาที่มีการไต่สวน

3) สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36(2) และ 36(4)

โดยลักษณะของบทบัญญัติที่มีเงื่อนไขการส่งออกกำกับเป็นการยากที่จะหลุดพ้นการเข้าข่ายเป็นการอุดหนุนการส่งออก

อย่างไรก็ตามผู้เขียนเห็นว่าหากปรับใช้มาตรา 36(2) สิทธิประโยชน์การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาเพื่อส่งกลับออกไปกับกฎหมายภายในของสหรัฐอเมริกาในแนวทางเดียวกับมาตรา 36(1) ประโยชน์ที่เกิดขึ้นจึงเป็นไปตาม 19 CFR § 351.519 (a)(1)(ii) โดยที่ไม่อาจอ้างข้อยกเว้นการอุดหนุนการส่งออกได้หากการใช้สิทธิประโยชน์นี้ไม่เกี่ยวข้องกับการนำเข้ามาเพื่อผลิตสำหรับส่งออก

สำหรับมาตรา 36(4) ที่มีเงื่อนไขการใช้ประโยชน์ทางภาษีโดยขึ้นกับความสามารถในการส่งออกย่อมเป็นการอุดหนุนการส่งออกซึ่งการพิจารณาประโยชน์ที่เกิดขึ้นอาจปรับได้กับการใช้สิทธิประโยชน์นี้เป็นการลดฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษีทางตรง ผู้เขียนเห็นว่าเป็นกรณีของภาษีทางตรง (Direct Taxes) ตามกฎเกณฑ์ 19 CFR § 351.509

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

4.3 การไต่สวนการอุดหนุนของประเทศแคนาดา

การไต่สวนการอุดหนุนของประเทศแคนาดามีหน่วยงานและกฎหมายภายในที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

4.3.1 หน่วยงาน

หน่วยงานที่เกี่ยวข้องหลักในการไต่สวนการอุดหนุน 2 หน่วยงาน คือ²⁵

- 1) หน่วยงานศุลกากรและภาษีอากรแคนาดา (Canada Customs and Revenue Agency: CCRA) ทำหน้าที่ดำเนินการไต่สวนการอุดหนุนตั้งแต่การรับคำร้อง การตรวจสอบข้อเท็จจริงเบื้องต้น การออกแบบสอบถาม การตรวจสอบข้อเท็จจริง การตัดสิน การทำข้อตกลงยุติการไต่สวน การทบทวนประจำปี
- 2) ศาลชำนาญพิเศษด้านการค้าระหว่างประเทศแคนาดา (Canadian International Trade Tribunal : CITT) ทำหน้าที่พิจารณาและไต่สวนความเสียหาย ซึ่งเป็นการดำเนินการของภาครัฐฝ่ายตุลาการ กล่าวคือ ใช้ระบบการว่าความ เบิกพยาน ชักพยาน และศาลชำนาญพิเศษฯ จักได้ให้คำวินิจฉัย โดยใช้เสียงข้างมาก (2 เสียงจากผู้พิพากษานั่งบัลลังก์ 3 คน)

4.3.2 กฎหมายของแคนาดา

กฎหมายตอบโต้การทุ่มตลาดและการอุดหนุนของแคนาดาเป็นไปตาม The Special Import Measures Act 1984 (SIMA)

ในการตัดสินว่ารายการใดก่อให้เกิดการอุดหนุนหรือไม่นั้นหน่วยงานศุลกากรและภาษีอากรแคนาดาจะพิจารณาว่า

- 1) มีการให้การสนับสนุนทางการเงินโดยรัฐบาลของประเทศใดที่มีใช้ประเทศแคนาดาหรือไม่ และ
- 2) มีการก่อให้เกิดประโยชน์แก่บุคคลใดที่ดำเนินการผลิต ผู้ผลิต กระบวนการซื้อ การกระจาย การขนส่ง การขาย การส่งออกหรือนำเข้าซึ่งสินค้าหรือไม่^{*}

²⁵ สำนักปกป้องและรักษาผลประโยชน์ทางการค้า กรมการค้าต่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์, “สรุปขั้นตอนการไต่สวนทุ่มตลาดและการอุดหนุนของแคนาดา,” การสัมมนาเรื่อง มาตรการตอบโต้การทุ่มตลาดและการอุดหนุน, 2544, หน้า 27

*

In determining whether a program results in a subsidy, the CCRA considered whether: (1) there was a financial contribution by a government of a country other than Canada; and (2) whether

ตาม SIMA การให้การสนับสนุนทางการเงินโดยรัฐบาลของประเทศใดที่มีใช้ประเทศแคนาดาได้แก่กรณี²⁶ *

1) การที่รัฐบาลเกี่ยวข้องกับการโอนเงินทุนหรือหนี้สินโดยตรงรวมทั้งการคาดว่าจะเกิดขึ้นของสิ่งเหล่านี้ด้วย

2) จำนวนซึ่งจะต้องมีการจ่ายให้แก่รัฐบาลหรือถึงกำหนดชำระแล้วแต่ได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อน หรือกรณีที่จำนวนที่ต้องมีการจ่ายให้แก่รัฐบาลหรือถึงกำหนดชำระแล้วนั้นได้รับการยกเว้นให้หรือไม่มีการเรียกเก็บ

3) การที่รัฐบาลจัดหาสินค้าหรือบริการให้นอกเหนือจากโครงสร้างพื้นฐานทั่วไปหรือการซื้อสินค้า หรือ

4) รัฐบาลยอมให้หรือสั่งการให้หน่วยงานที่ไม่ใช่รัฐบาลกระทำกรใดๆ ตามวรรค (a) ถึง (c) ซึ่งสิทธิและภาระผูกพันในการกระทำนั้นๆ โดยปกติเป็นการมอบอำนาจจากรัฐบาลและการกระทำที่หน่วยงานที่ไม่ใช่รัฐบาลนั้นกระทำไม่มีความแตกต่างจากการที่รัฐบาลดำเนินการเอง

there was a benefit conferred to persons engaged other than Canada; and (2) whether there was a benefit conferred to persons engaged in the production, manufacture, growth, processing, purchase, distribution, transportation, sale, export or import of goods.

²⁶ Special Import Measures Act[Online].2003. Available from: <http://laws.justice.gc.ca/en/s-15/99257.html>[2003,June 2]

*

SIMA subsection 1.6 "For the purposes of paragraph (a) of the definition "subsidy" in subsection (1), there is a financial contribution by a government of a country other than Canada where

(a) practices of the government involve the direct transfer of funds or liabilities or the contingent transfer of funds or liabilities;

(b) amounts that would otherwise be owing and due to the government are exempted or deducted or amounts that are owing and due to the government are forgiven or not collected;

(c) the government provides goods or services, other than general governmental infrastructure, or purchases goods; or

(d) the government permits or directs a non-governmental body to do any thing referred to in any of paragraphs (a) to (c) where the right or obligation to do the thing is normally vested in the government and the manner in which the non-governmental body does the thing does not differ in a meaningful way from the manner in which the government would do it."

หากพบว่ามี การอุดหนุนใดๆ และการอุดหนุนนั้นมีลักษณะเจาะจงแล้วจะต้องถูกเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุน การอุดหนุนที่จะได้รับพิจารณาว่ามี การให้โดยเจาะจงเมื่อมีการจำกัดการให้ในทางกฎหมายแก่วิสาหกิจใดโดยเฉพาะหรือเป็นการอุดหนุนที่ห้ามใช้²⁸ * โดยที่คำว่า “วิสาหกิจ” ให้รวมถึง กลุ่มของวิสาหกิจ อุตสาหกรรมและกลุ่มของอุตสาหกรรมด้วย การอุดหนุนที่ห้ามใช้รวมความถึงการอุดหนุนการส่งออกซึ่งขึ้นกับความสามารถในการส่งออกด้วย

การอุดหนุนใดที่ไม่ใช่การให้โดยเจาะจงเมื่อเข้าหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไข และจำนวน การอุดหนุนซึ่งวัตถุประสงค์ที่มีการบัญญัติไว้ในกฎหมาย กฎเกณฑ์ หรือเครื่องมือการบริหารหรือ เอกสารมหาชนอื่นโดยที่มีการใช้ในลักษณะที่ได้มีการเอื้อประโยชน์ที่มากกว่าหรือการจำกัดการ ให้แก่วิสาหกิจใดโดยเฉพาะ²⁹ ** อย่างไรก็ตามแม้ว่าการอุดหนุนมิได้มีลักษณะตามที่กล่าวนี้ก็อาจ มีกรณีที่จะตัดสินว่าการอุดหนุนเป็นการให้โดยเจาะจงหากเข้ากรณีดังต่อไปนี้³⁰ ***

²⁸ Ibid.

*

SIMA subsection 7.2 “A subsidy is specific where it is

(a) limited, pursuant to an instrument or document referred to in paragraph (7.1)(b), to a particular enterprise within the jurisdiction of the authority that is granting the subsidy; or (b) a prohibited subsidy”

²⁹ Ibid.

**

SIMA subsection 7.1 “A subsidy is not specific where the criteria or conditions governing eligibility for, and the amount of, the subsidy are

(a) objective;

(b) set out in a legislative, regulatory or administrative instrument or other public document; and

(c) applied in a manner that does not favour or is not limited to a particular enterprise.”

³⁰ Ibid.

SIMA subsection 7.3 “Notwithstanding that a subsidy is not limited in the manner referred to in paragraph (7.2)(a), the Commissioner may determine the subsidy to be specific having regard as to whether

(a) there is exclusive use of the subsidy by a limited number of enterprises;

(b) there is predominant use of the subsidy by a particular enterprise;

(c) disproportionately large amounts of the subsidy are granted to a limited number of enterprises; and

(d) the manner in which discretion is exercised by the granting authority indicates that the subsidy is not generally available.”

- 1) มีเพียงวิสาหกิจจำนวนจำกัดที่ใช้การอุดหนุนโดยเฉพาะ
- 2) มีวิสาหกิจใดโดยเฉพาะที่มีการใช้การอุดหนุนนั้นอย่างเด่นชัด
- 3) มีการให้การอุดหนุนจำนวนมากอย่างไม่เป็นสัดส่วนแก่วิสาหกิจจำนวนจำกัดใด ๆ และ
- 4) ลักษณะของการใช้ดุลยพินิจของหน่วยงานที่มีอำนาจในการให้แสดงให้เห็นว่าไม่ใช้การให้ที่เป็นการทั่วไป

การคำนวณจำนวนการอุดหนุนใช้เกณฑ์ประโยชน์รวมที่ให้แก่ผู้รับการอุดหนุนและโดยปกติหากจำนวนการอุดหนุนที่มีต่อการนำเข้าที่ได้รับการอุดหนุนจากประเทศใด ๆ น้อยกว่าร้อยละ 1 ของราคาส่งออกรวมของสินค้าทั้งหมดจากประเทศที่ส่งออกซึ่งได้มีการได้สว่นจะถือว่ามี การอุดหนุนเป็นจำนวนเล็กน้อย

ในกรณีที่การได้สว่นการอุดหนุนเกี่ยวข้องกับประเทศกำลังพัฒนา ตาม SIMA section 41.2 ให้ปฏิบัติตามความตกลงฯ Article 27 paragraph 10 และ 11³¹ * ที่บัญญัติให้มีการยุติการได้สว่นเพื่อเรียกเก็บอากรตอบโต้หากระดับของการอุดหนุนที่ให้แก่ผลิตภัณฑ์ที่มีการได้สว่นไม่เกินร้อยละ 2 ของมูลค่าที่มีการคำนวณจากฐานการอุดหนุนต่อหน่วย หรือร้อยละ 3 ของมูลค่าที่มีการคำนวณจากฐานการอุดหนุนต่อหน่วย หากประเทศกำลังพัฒนาดังกล่าวเหล่านั้นเข้าเกณฑ์ตามความตกลงฯ Article 27 paragraph 11 หรือกรณีที่ปริมาณของการนำเข้าที่ได้รับการอุดหนุนนั้นน้อยกว่าร้อยละ 4 ของการนำเข้ารวมของผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกันในประเทศผู้นำเข้า เว้นแต่หากมีการนำเข้าจากประเทศกำลังพัฒนาซึ่งมีสัดส่วนของการนำเข้าทั้งหมดในแต่ละประเทศนั้นน้อยกว่าร้อยละ 4 และมากกว่าร้อยละ 9 ของการนำเข้าทั้งหมดของผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกันในประเทศผู้นำเข้า

³¹ Ibid.

* SIMA section 41.2 "The Commissioner shall, in an investigation respecting the subsidizing of any goods, take into account the provisions of paragraphs 10 and 11 of Article 27 of the Subsidies Agreement."

4.3.3 การถูกไต่สวนการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้การอุดหนุนจากประเทศแคนาดา : กรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็ก

อุตสาหกรรมเหล็กในประเทศไทยที่ถูกกล่าวหาและถูกไต่สวนการอุดหนุนในการใช้มาตรการตอบโต้การอุดหนุนเพื่อเรียกเก็บอากรตอบโต้จากประเทศแคนาดามี 1 กรณี คือ

4.3.3.1 กรณีเหล็กแผ่นรีดร้อน (Canada - Hot-Rolled Carbon Steel Plate)

1) ภาพรวมการไต่สวนและกรณีศึกษาโดยย่อ

กรณีนี้ได้มีการเปิดไต่สวนการอุดหนุนประเทศไทยเมื่อ 15 ตุลาคม 2542 ระยะเวลาการไต่สวน (Period of investigation) ตั้งแต่ 1 กรกฎาคม 2541 – 30 มิถุนายน 2542 ผู้ส่งออกไทยที่ถูกกล่าวหาคือ LPN Plate Mill Public Co.,Ltd.

โดยอุตสาหกรรมภายในผู้ผลิตเหล็กแผ่นรีดร้อนของแคนาดา 2 รายหลักได้ยื่นคำร้องกล่าวหาว่าผลิตภัณฑ์เหล็กแผ่นรีดร้อน (Hot-Rolled Carbon Steel Plate) ที่มีการนำเข้าประเทศสหรัฐอเมริกาจากประเทศอินเดีย ประเทศอินโดนีเซีย และประเทศไทย ได้รับการอุดหนุนทั้งนี้ผู้ผลิตเหล็กแผ่นรีดร้อนเพียงรายเดียวที่ได้ให้ข้อมูลสนับสนุนคำกล่าวอ้างดังกล่าวโดยใช้สำเนาของผู้ยื่นข้อกล่าวหาเพื่อเรียกเก็บอากรตอบโต้ที่อุตสาหกรรมภายในของสหรัฐอเมริกาได้ยื่นต่อ The United States International Trade Administration ในปีค.ศ. 1999 (พ.ศ.2542) ที่กล่าวอ้างว่าการนำเข้าสินค้าเหล็กดังกล่าวได้รับการอุดหนุน อุตสาหกรรมเหล็กของแคนาดาเชื่อมั่นว่าสินค้าที่มีการส่งออกไปยังประเทศแคนาดาจากประเทศอินเดีย อินโดนีเซีย และไทย ได้รับประโยชน์ในลักษณะเดียวกับที่มีการกล่าวหาว่ามีการอุดหนุนและส่งออกไปยังประเทศสหรัฐอเมริกา

ศาลชำนาญพิเศษด้านการค้าระหว่างประเทศแคนาดาได้พิจารณาแล้วว่าการนำเข้าสินค้านี้ก่อให้เกิดความเสียหายอย่างสำคัญ และเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาของอุตสาหกรรมภายในแคนาดา โดยมีประเด็นในการพิจารณาดังนี้ ส่วนแบ่งตลาดลดลง, สูญเสียคำสั่งซื้อ, suppression, ราคาตลาดต่ำลง และฐานะทางการเงินตกต่ำ

รายการ (Programs) ที่ถูกกล่าวหา มี 20 รายการ ในจำนวนที่กล่าวอ้างมาในคำร้องนี้มี 6 รายการที่เกี่ยวกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ได้แก่

- (1) การลดหย่อนหรือยกเว้นอากรนำเข้าวัตถุดิบ
- (2) การลดหย่อนหรือยกเว้นอากรนำเข้าเครื่องจักร (พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มาตรา 28)

- (3) การยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล (พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มาตรา 31)
- (4) การอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเพิ่มเติม (พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มาตรา 35)
- (5) การอุดหนุนค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้าและน้ำประปาจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน
- (6) การให้การอุดหนุนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ในการก่อสร้างและดำเนินการท่าเรือประจวบ

ในการประกาศผลการไต่สวนเบื้องต้นหน่วยงานศุลกากรและภาษีอากรแคนาดาได้ใช้รายการการลดหย่อนหรือยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรตามมาตรา 28 เป็น 1 ใน 3 รายการที่ถูกกล่าวหาซึ่งนำไปใช้คำนวณมูลค่าการอุดหนุนและพิจารณาว่าเป็นการให้โดยเจาะจง อย่างไรก็ตาม หน่วยงานศุลกากรและภาษีอากรแคนาดา มิได้แสดงวิธีการคำนวณมูลค่าการอุดหนุนให้รัฐบาลไทยทราบ นอกจากนี้ได้มีการขอข้อมูลเพิ่มเติมของรายการที่กล่าวหาจำนวนหนึ่งจากรัฐบาลไทย (ซึ่งในจำนวนนี้ไม่มีรายการการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ) เนื่องจากไม่สามารถตัดสินได้ว่าโครงการเหล่านั้นก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้รับประโยชน์หรือไม่ สำหรับการประกาศผลการไต่สวนขั้นที่สุด หน่วยงานศุลกากรและภาษีอากรแคนาดาได้กำหนดอัตราอากรตอบโต้การอุดหนุนบนพื้นฐานของข้อมูลเท่าที่มีอยู่ (Best Information Available: BIA)³² * คือ 1,860 บาทต่อเมตริกตัน เนื่องจากได้มีการลงมติว่ารัฐบาลไทยมิได้ให้ความร่วมมือในการชี้แจงข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับโครงการตามที่ขอมา ทั้งนี้ฝ่ายแคนาดา มิได้เปิดเผยวิธีการคำนวณมูลค่าการอุดหนุนให้รัฐบาลไทยทราบ³³

³² Ibid.

*

SIMA subsection 30.4(2) "Where no manner of determining an amount of subsidy has been prescribed or, in the opinion of the Commissioner, sufficient information has not been provided or is not otherwise available to enable the determination of the amount of subsidy in the prescribed manner, the amount of subsidy shall, subject to subsection (3), be determined in such manner as the Minister may specify."

³³ สำนักปกป้องและรักษาผลประโยชน์ทางการค้า กรมการค้าต่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์, "สรุปกรณีแคนาดาไต่สวนการอุดหนุนการส่งออกสินค้าเหล็กแผ่นรีดร้อนจากประเทศไทย," หน้า 3. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

2) วิเคราะห์กรณีศึกษาการถูกไต่สวนการอุดหนุนตามกฎหมายแคนาดา: กรณี เหล็กแผ่นรีดร้อน

การวิเคราะห์ของผู้เขียน

กรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็กที่ถูกไต่สวนการอุดหนุนจากประเทศแคนาดาไม่สามารถวิเคราะห์แนวการตีความการอุดหนุนในประเด็นการก่อให้เกิดประโยชน์ และการให้โดยเจาะจงตามกฎหมายภายในของแคนาดาได้ เนื่องจาก

(1) มีการตัดสินบนพื้นฐานของ Best Information Available – BIA ฝ่ายแคนาดา มิได้เปิดเผยวิธีการคำนวณมูลค่าการอุดหนุนให้รัฐบาลไทยทราบ

(2) ในการพิจารณาองค์ประกอบการอุดหนุนในประเด็นการมีอยู่ของการอุดหนุนในส่วนการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน อาจปรับได้กับกฎหมายภายในในส่วนการช่วยเหลือทางการเงินโดยรัฐบาลและในลักษณะที่จำนวนซึ่งจะต้องมีการจ่ายให้แก่รัฐบาลหรือถึงกำหนดชำระแล้วแต่ได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อน หรือกรณีที่จำนวนที่ต้องมีการจ่ายให้แก่รัฐบาลหรือถึงกำหนดชำระแล้วนั้นได้รับการยกเว้นให้หรือไม่มีการเรียกเก็บ ซึ่งบทบัญญัติในส่วนนี้มีความสอดคล้องและเป็นไปในแนวทางเดียวกับความตกลงฯ Article 1.1(a)(1)(ii) อย่างไรก็ตามกรณีการกล่าวอ้างว่ามีการอุดหนุนจะต้องพิสูจน์ให้ได้ว่ามี การก่อให้เกิดประโยชน์ ซึ่งในการตัดสินนี้ไม่ได้ให้เหตุผลว่าอย่างไรจึงเป็นการก่อให้เกิดประโยชน์ นอกจากนี้ข้อเท็จจริงซึ่งกรมการค้าต่างประเทศได้รวบรวมในการถูกไต่สวนนี้พบว่า “บริษัท(บริษัทผู้ส่งออกที่ถูกไต่สวนนี้) ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจาก BOI (สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน) แต่มิได้ใช้สิทธิในการรับประโยชน์ จึงไม่ถือว่าเป็นการอุดหนุนตามความหมายที่ระบุไว้ในมาตรา 1(b) ของ ASCM(ความตกลงฯ Article 1(b))”³⁴ จากข้อเท็จจริงดังกล่าวการที่ไม่มีการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามบัตรส่งเสริมการลงทุนย่อมไม่มีประโยชน์ใดๆ เกิดขึ้นแก่ผู้รับการลงทุนนั้นจึงเป็นกรณีที่ไมครบองค์ประกอบการอุดหนุน นอกจากนี้การที่อุตสาหกรรมภายในของแคนาดาอ้างข้อกล่าวหาที่สหรัฐอเมริกาไต่สวนการอุดหนุนเหล็กแผ่นรีดร้อนของไทยในโครงการต่างๆ ว่ามีการอุดหนุนโดยที่ในกรณีนั้นไม่อาจพิสูจน์ความเสียหายได้โดยได้มีการยุติการไต่สวนในขั้นต้น และกระทรวงพาณิชย์สหรัฐอเมริกาไม่ได้มีการตัดสินรายการที่มีการกล่าวอ้างนั้นในเรื่องการตีความการอุดหนุนซึ่งอาจถูกตอบโต้ได้ ดังนั้นการที่รัฐบาลแคนาดาพิจารณาคำร้องของอุตสาหกรรมภายในของตนโดยไม่ได้ตรวจสอบข้อเท็จจริงก่อนจึงเป็นการสร้างภาระในการแก้ต่างให้แก่ฝ่ายไทยอย่างมาก และแม้ในกรณีนี้ได้มีการตัดสินว่ามีการให้โดยเจาะจงซึ่งมิได้ให้เหตุผลประกอบไว้เช่นกัน จึงไม่ควรเป็นเหตุให้ฝ่ายแคนาดาเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนในส่วนของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี

³⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 4.

ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ได้ การเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนในกรณีนี้จึงไม่เป็น
 ธรรม

(3) แม้ในความตกลงฯ จะเปิดโอกาสให้คู่กรณีอาจโต้แย้งผลการไต่สวนขั้นที่สุดได้ใน
 ในชั้นศาลหรือผ่านกระบวนการระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกก็ตาม แต่เป็นกรณีที่ฝ่าย
 ประเทศที่ถูกไต่สวนและเสียเปรียบจากผลการตัดสินต้องชั่งน้ำหนักเปรียบเทียบผลได้และผลเสียใน
 ขั้นต่อไปอย่างน้อยที่สุดในด้านของเวลาและทุนทรัพย์ในการต่อสู้กรณีในชั้นศาล ซึ่งกรณีประเทศ
 ไทยรัฐบาลจะต้องรับผิดชอบในด้านค่าใช้จ่ายด้วย ดังนั้นการต่อสู้กับความไม่เป็นธรรมของประเทศ
 ใหญ่ที่มีความพร้อมด้านเศรษฐกิจมากกว่าและได้ใช้มาตรการตอบโต้การอุดหนุนเพื่อก่อความทาง
 การค้าจึงทำให้ประเทศเล็กเสียเปรียบอีกชั้นหนึ่ง

นอกจากการศึกษาวិเคราะห์การตีความการอุดหนุนทั้งองค์ประกอบในส่วนของ
 รัฐบาลให้ความช่วยเหลือทางการเงินและการก่อให้เกิดประโยชน์ การให้โดยเจาะจง และลักษณะ
 การอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้ได้ ตามกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกาและ
 แคนาดา โดยวิเคราะห์จากการที่ประเทศไทยถูกไต่สวนการอุดหนุนและใช้มาตรการตอบโต้ต่อการให้
 สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ในกรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็กใน
 บทนี้แล้ว ในบทที่ 5 ได้มีการแทรกประเด็นผลกระทบที่ประเทศไทยได้รับจากกรณีดังกล่าวโดยกล่าว
 รวมไว้ในส่วนสาระของบทสรุป

สถาบันวิทยบริการ
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

บทสรุป

วัตถุประสงค์ในการศึกษาวิจัยนี้ประการแรกต้องการทราบถึงกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (ในการศึกษาวิจัยนี้ใช้คำว่า “ความตกลง”) โดยขอบเขตที่ศึกษาได้เน้นศึกษาในส่วนสารบัญญัติได้แก่ ภาค 1 ในเรื่องความหมายของการอุดหนุน และการให้โดยเจาะจง ภาค 2,3 และภาค 4 ในเรื่องประเภทของการอุดหนุน สำหรับภาคอื่นๆ ได้กล่าวถึงเฉพาะในส่วนที่เชื่อมโยงกับส่วนสารบัญญัติข้างต้น รวมถึงได้นำแนวทางที่ศึกษาดังกล่าวนี้มาใช้วิเคราะห์การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 (ในการศึกษาวิจัยนี้ใช้คำว่า “พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน”) ในประเด็นต่างๆ ตามที่ได้ศึกษาในบทที่ 3 และประการที่สองต้องการทราบแนวการตีความตามกฎหมายภายในของประเทศสมาชิกอื่นที่เป็นคู่ค้าของประเทศไทยในการใช้มาตรการตอบโต้การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ตามขอบเขตการศึกษาซึ่งสอดคล้องกับขอบเขตที่ศึกษาตามวัตถุประสงค์ในประการแรก โดยการใช้กรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็กซึ่งถูกประเทศสหรัฐอเมริกา และแคนาดาเปิดไต่สวนและใช้มาตรการตอบโต้การอุดหนุน ตามที่ได้ศึกษาในบทที่ 4 ซึ่งผลการศึกษาวิเคราะห์สรุปได้โดยลำดับ ดังนี้

องค์ประกอบของการอุดหนุนตามความตกลงฯ ที่ประเทศสมาชิกองค์การการค้าโลกอาจดำเนินการตอบโต้การอุดหนุนของประเทศสมาชิกอื่นได้มี 3 ประการ คือ

- 1) รัฐบาลให้ความช่วยเหลือทางการเงิน
- 2) มีการก่อให้เกิดประโยชน์จากความช่วยเหลือทางการเงินนั้น
- 3) องค์ประกอบตาม 1) และ 2) ซึ่งรวมเป็นความหมายของการอุดหนุนหรือการมีอยู่ของการอุดหนุนนั้นต้องมีการให้โดยเจาะจง

ประเภทของการอุดหนุนที่ประเทศสมาชิกองค์การการค้าโลกอาจดำเนินการตอบโต้การอุดหนุนของประเทศสมาชิกอื่นได้ ได้แก่

- 1) การอุดหนุนที่ห้ามใช้ ซึ่งความตกลงฯ ให้ถือว่าก่อให้เกิดความเสียหายต่อประเทศสมาชิกอื่น จึงไม่ต้องการพิสูจน์ความเสียหาย
- 2) การอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้อันก่อให้เกิดความเสียหายต่ออุตสาหกรรมภายในของประเทศสมาชิก การทำให้ไร้ผลหรือการทำให้เสื่อมเสียต่อผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นโดยตรง

หรือโดยอ้อมแก่สมาชิกอื่นภายใต้ความตกลงแกตต์ 1994 หรือความเสียหายอย่างร้ายแรงต่อผลประโยชน์ของประเทศสมาชิกอื่น ซึ่งการอุดหนุนประเภทนี้ต้องมีการพิสูจน์ความเสียหายตามที่กล่าวมาแล้วนี้ โดยที่การอุดหนุนจะต้องมีความสัมพันธ์กับความเสียหายนั้น

อย่างไรก็ตามในการศึกษาวิจัยนี้ไม่รวมถึงการพิจารณาความเสียหายดังกล่าว

ในการศึกษาวิเคราะห์กรอบความตกลงฯ และแนวการตีความตามกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกาและแคนาดาในการใช้มาตรการตอบโต้ต่อการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มีดังนี้

1. รัฐบาลให้ความช่วยเหลือทางการเงิน

การที่รัฐบาลให้ความช่วยเหลือทางการเงินเป็นองค์ประกอบทางกฎหมายประการหนึ่งในการพิจารณาว่ามีการอุดหนุนอยู่หรือไม่ซึ่งแยกจากการพิจารณาการก่อให้เกิดประโยชน์ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นกรณีที่รัฐบาลให้ความช่วยเหลือทางการเงินในลักษณะที่รายได้รัฐบาลที่ถึงกำหนดรับแต่หายไป หรือที่ไม่ได้เรียกเก็บตามความตกลงฯ Article 1.1(a)(1)(ii) ซึ่งองค์การระดับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกได้วินิจฉัยในแนวทางเดียวกับความตกลงฯ และสอดคล้องกับการแจ้งที่ประเทศไทยได้แจ้งต่อคณะกรรมการว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้แห่งองค์การการค้าโลก(การแจ้งตามความตกลงฯ Article 25) ในเรื่องจำนวนของการอุดหนุนซึ่งมีนัยที่แสดงให้เห็นว่าการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นกรณีที่รัฐบาลให้ความช่วยเหลือทางการเงินในรูปของรายได้รัฐบาลที่ถึงกำหนดรับแต่หายไป หรือที่ไม่ได้เรียกเก็บ (revenue foregone)

กฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกาในเรื่องการช่วยเหลือทางการเงินซึ่ง Tariff Act of 1930, as amended section 771(5)(D)(ii) ตีความว่าการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เป็นการช่วยเหลือทางการเงินในรูปของรายได้ของรัฐบาลที่ถึงกำหนดรับแต่หายไป (in the form of foregone revenue) โดยประโยชน์ที่บริษัทได้รับคือจำนวนที่รัฐบาลไทยมีรายได้ที่ขาดหายไป

กฎหมายภายในของประเทศแคนาดาตาม SIMA subsection 1.6 (b) บัญญัติในเรื่องการให้ความช่วยเหลือทางการเงินในรูปของรายได้ของรัฐบาลที่ถึงกำหนดรับแต่หายไปในแนวทางเดียวกับความตกลงฯ Article 1.1(a)(1)(ii)

ดังนั้นการที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐบาลให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก่ภาคเอกชนจึงเป็นการช่วยเหลือทางการเงินในกรณีรายได้รัฐบาลที่ถึงกำหนดรับแต่หายไป หรือที่ไม่ได้เรียกเก็บตามความตกลงฯ Article 1.1(a)(1)(ii) และตามกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกาและ

แคนาดาที่ไต่สวนการอุดหนุนประเทศไทย จึงกล่าวได้ว่าองค์ประกอบการอุดหนุนในประเด็นนี้ไม่อาจโต้แย้งได้

2. การก่อให้เกิดประโยชน์

ความตกลงฯ นี้มิได้ให้ความหมายไว้ว่าลักษณะเช่นใดจึงเป็นการก่อให้เกิดประโยชน์ อย่างไรก็ตามได้มีคำตัดสินขององค์การระดับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกซึ่งวางหลักพิจารณาในเรื่องการก่อให้เกิดประโยชน์ที่ปรากฏจากแนวคำตัดสินดังกล่าว คือ การพิจารณาประโยชน์ที่มีต่อผู้รับประโยชน์มิใช่การพิจารณาจากต้นทุนของรัฐบาล โดยที่การก่อให้เกิดประโยชน์จะมีต่อผู้รับประโยชน์ก็ต่อเมื่อผู้รับนั้นได้รับสิ่งซึ่งได้เปรียบกว่าหรือมีเงื่อนไขที่ดีกว่าผู้รับทั่วไปจะได้รับตามกลไกตลาดหรือได้เปรียบกว่าเมื่อเทียบในทางการค้าการพาณิชย์ทั่วไป (ทั้งนี้ความตกลงฯ Article 14 ได้บัญญัติสาระสำคัญเกี่ยวกับวิธีการที่ใช้ในการไต่สวนเพื่อคำนวณหาประโยชน์ที่ได้รับของผู้รับการอุดหนุนตามความตกลงฯ Article 1 โดยให้มีการระบุไว้ในกฎหมายแห่งชาติหรือระเบียบการปฏิบัติตามของสมาชิกที่ทำการไต่สวน และการนำไปใช้ในแต่ละกรณีจะต้องเปิดเผยและมีการอธิบายอย่างเพียงพอ ซึ่งวิธีการเช่นว่าใดๆ จะต้องสอดคล้องกับแนวทางต่างๆ ตาม ความตกลงฯ Article 14 (a)(b)(c)(d) ที่กล่าวไว้ในเรื่องเกี่ยวกับการจัดเงินทุนให้โดยรัฐบาล รัฐบาลให้เงินกู้ ค่าประกัน หรือจัดให้ซึ่งสินค้าหรือบริการ อย่างไรก็ตามมิได้มีการระบุแนวทางในเรื่องการช่วยเหลือทางการเงินในรูปแบบรายได้ของรัฐบาลที่ถึงกำหนดรับแต่หายไปไว้) และโดยเหตุที่การก่อให้เกิดประโยชน์เป็นองค์ประกอบสำคัญอีกประการหนึ่งของการอุดหนุนนอกเหนือจากองค์ประกอบในเรื่องการให้ความช่วยเหลือทางการเงินของรัฐบาล ดังนั้นการจะต่อสู้เพื่อหักล้างข้อกล่าวอ้างว่าไม่มีการให้การอุดหนุนจะต้องมีการพิสูจน์ให้ได้ว่าไม่มีการก่อให้เกิดประโยชน์จากการช่วยเหลือทางการเงินนั้น

ในการวิเคราะห์การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ได้นำหลักการจากแนวคำวินิจฉัยขององค์การระดับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกในเรื่องการก่อให้เกิดประโยชน์ดังกล่าวข้างต้นมาใช้เป็นกรอบในการวิเคราะห์ โดยพิจารณาจากบริบทของกฎหมายภาษีของไทยในด้านของผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งเป็นผู้รับประโยชน์จากการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าว แม้การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจะมีการระบุสิทธิต่างๆ ในบัตรส่งเสริมการลงทุน แต่การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอื่นจะก่อให้เกิดประโยชน์หรือไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เมื่อมีการใช้สิทธิใดๆ ตามบัตรส่งเสริมการลงทุนนั้นมีความแตกต่างกันตามประเภทของสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนแต่ละรายได้รับ ผู้เขียนได้วิเคราะห์ในหลักการทั่วไปโดยใช้แนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลของนิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิและภาษีศุลกากรของไทยมาประกอบ โดยพิจารณาในแต่ละประเภทของสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ซึ่งมีหลักการในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีต่างๆ ตามที่ได้มีการวิเคราะห์ไว้ในบทที่ 2 ทั้งนี้บนข้อสมมติว่ามีการใช้สิทธิ

ประโยชน์ทางภาษีนั้นๆ อย่างไรก็ตามสำหรับสิทธิประโยชน์ที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31, มาตรา 35 วรรคสอง (1) (2) (3) และมาตรา 36 (4) ในกรณีไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ได้วิเคราะห์รวมไว้ทั้งที่มีการใช้สิทธิแต่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์และในสถานการณ์ที่ไม่อาจใช้สิทธินั้นจึงไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ ทั้งนี้เพื่อเป็นข้อมูลเบื้องต้นในการพิสูจน์ว่ามีการก่อให้เกิดประโยชน์จากการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้นหรือไม่ซึ่งมีความเกี่ยวข้องข้องกับการต่อสู้เพื่อหักล้างข้อกล่าวอ้างว่าไม่มีการให้การอุดหนุนซึ่งผู้เขียนวิเคราะห์หลักทั่วไปในบริบทของกฎหมายไทยไว้ในบทที่ 3 โดยสรุปได้ดังนี้

(1) สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคล

(1.1) การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 31

การก่อให้เกิดประโยชน์

กรณีกิจการมีกำไรในช่วงที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น
ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์

กรณีกิจการขาดทุนในช่วงที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น

(1.2) การไม่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 31

การก่อให้เกิดประโยชน์

กรณีกิจการมีรายได้ประเภทต่างๆ ซึ่งกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่กิจการไม่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

(1.3) ผลขาดทุนสะสม ตามมาตรา 31

การก่อให้เกิดประโยชน์

กรณีที่กิจการมีกำไรในระยะเวลาที่ได้รับ ยกเว้นและนำขาดทุนสะสมในระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นนั้นมาใช้ลดยอดกำไรที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (เป็นเกณฑ์เดียวกับเกณฑ์ทั่วไปในประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (12) ซึ่งเป็นเกณฑ์ที่ให้แก่บริษัททั่วไปด้วย) โดยประโยชน์จะเกิดขึ้นเมื่อยังมียอดกำไรที่ต้องเสียภาษีและกิจการได้ใช้สิทธิในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์

กรณีที่กิจการมีกำไรหลังจากระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และนำขาดทุนสะสมในระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นนั้นมาใช้ลดยอดกำไรที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (เนื่องจากเป็นเกณฑ์เดียวกับเกณฑ์ทั่วไปในประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (12) ซึ่งเป็นเกณฑ์ที่ให้แก่บริษัททั่วไปด้วย)

กรณีกิจการขาดทุนหลังจากระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น

(2) สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากร

(2.1) การยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักร ตามมาตรา 28

การก่อให้เกิดประโยชน์

กรณีมีการนำเข้าเครื่องจักรโดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้า

(2.2) การลดหย่อนอากรขาเข้าเครื่องจักร ตามมาตรา 29

การก่อให้เกิดประโยชน์

กรณีมีการนำเข้าเครื่องจักรโดยได้รับลดหย่อนอากรขาเข้า

(2.3) การลดหย่อนอากรขาเข้าวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น ตามมาตรา 30

การก่อให้เกิดประโยชน์

กรณีมีการนำเข้าวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นโดยได้รับลดหย่อนอากรขาเข้า

(3) สิทธิประโยชน์พิเศษสำหรับเขตส่งเสริมการลงทุน

(3.1) การลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 50 ตามมาตรา 35 วรรคสอง (1)

การก่อให้เกิดประโยชน์

กรณีกิจการมีกำไรหลังช่วงที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 และได้ใช้สิทธิประโยชน์ลดหย่อนนี้ หรือกรณีกิจการที่ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 ซึ่งมีกำไรนับจากวันที่เริ่มมีรายได้จากการส่งเสริมโดยได้ใช้สิทธิประโยชน์ลดหย่อนนี้ในช่วงดังกล่าว

ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์

กรณีกิจการขาดทุนหลังช่วงที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 ซึ่งได้สิทธิประโยชน์ลดหย่อนนี้ หรือกรณีกิจการที่ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 ซึ่งขาดทุนในช่วงที่ได้รับสิทธิประโยชน์ลดหย่อนนี้

(3.2) การอนุญาตให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าประปาเป็น 2 เท่า

ตามมาตรา 35 วรรคสอง (2)

การก่อให้เกิดประโยชน์

กรณีกิจการมีกำไรในช่วงที่ได้รับสิทธิประโยชน์นี้

ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์

กรณีกิจการขาดทุนในช่วงที่ได้รับสิทธิประโยชน์นี้ แม้ได้กรอกรายการการใช้สิทธิประโยชน์นี้ในแบบแสดงรายการเสียภาษี (ภ.ง.ด. 50)

- (3.3) การอนุญาตให้หักเงินในการติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกจากกำไรรวมทั้งสิ้นไม่เกินร้อยละ 25 ของเงินที่ลงทุนนั้น โดยเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันที่รายได้จากการลงทุนนอกเหนือไปจากการหักค่าเสื่อมราคาตามปกติ
- ตามมาตรา 35 วรรคสอง (3)

การก่อให้เกิดประโยชน์

กรณีกิจการมีกำไรในช่วงที่ได้รับสิทธิประโยชน์นี้

ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์

กรณีกิจการขาดทุนในช่วงที่ได้รับสิทธิประโยชน์นี้ แม้ได้กรอกรายการการใช้สิทธิประโยชน์นี้ในแบบแสดงรายการเสียภาษี (ภ.ง.ด. 50)

- (4) สิทธิประโยชน์พิเศษเพื่อการส่งออก

- (4.1) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาเพื่อใช้ ผลิต ผสม หรือประกอบผลิต ตามมาตรา 36 (1)

การก่อให้เกิดประโยชน์

มีการนำเข้าโดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้า

- (4.2) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาเพื่อส่งออกไป
- ตามมาตรา 36 (2)

การก่อให้เกิดประโยชน์

มีการนำเข้าโดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้า

- (4.3) การยกเว้นอากรขาออกสำหรับผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบ ตามมาตรา 36 (3)

การก่อให้เกิดประโยชน์

มีการส่งออกโดยได้รับยกเว้นอากรขาออก

- (4.4) การอนุญาตให้หักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนเท่ากับร้อยละห้าของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนจากการส่งออกซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบโดยไม่รวมค่าประกันภัยหรือค่าขนส่งนอกประเทศ ตามมาตรา 36 (4)

การก่อให้เกิดประโยชน์

มีรายได้เพิ่มขึ้นจากปีก่อนจากการส่งออก และได้มีการนำมาหักเงิน
ได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเงื่อนไขและวิธีการที่
กำหนดไว้

ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์

กิจการมีรายได้เท่ากับหรือน้อยกว่าจากการส่งออกเมื่อเทียบกับปี
ก่อน หรือในกรณีที่กิจการขาดทุน

ประเทศสหรัฐอเมริกา

ในการศึกษาการถูกไต่สวนการอุดหนุน และมาตรการตอบโต้จากประเทศ
สหรัฐอเมริการณศึกษาคณะอุตสาหกรรมเหล็กต่อการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติ
ส่งเสริมการลงทุน มีการตีความประเด็นการก่อให้เกิดประโยชน์ตามกฎหมายภายในของ
สหรัฐอเมริกา ซึ่งสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

(1) สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามบริบทของประมวลรัษฎากร (กฎหมายภาษีสรรพากรของ
ไทย) เป็นภาษีทางตรงซึ่งคำนวณและเก็บจากกำไรสุทธิ ดังนั้นสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติ
บุคคลตามมาตรา 31 ในส่วนของการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (Tax holiday) จึงเทียบได้กับ
กฎเกณฑ์ตาม 19 CFR § 351.509 ซึ่งจะมีการก่อให้เกิดประโยชน์เมื่อผลของการยกเว้นภาษี
ทางตรงทั้งหมดหรือบางส่วนหรือการลดฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษีทางตรงทำให้บริษัทจ่ายภาษี
น้อยกว่าที่ต้องจ่ายหากไม่มีรายการดังกล่าว ดังนั้นการที่รายการนี้เป็นรายการที่ฝ่ายสหรัฐอเมริกา
ตัดสินว่าไม่มีการใช้ในระหว่างระยะเวลาที่มีการไต่สวน (Programs Determined to be Not Used)
วิเคราะห์ได้ว่าไม่มีประโยชน์เกิดขึ้นจากการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งเป็นภาษีทางตรงอันทำให้
บริษัทที่ถูกไต่สวน (บริษัทฯ) จ่ายภาษีน้อยกว่าที่ต้องจ่ายในระหว่างระยะเวลาที่มีการไต่สวน

สำหรับสิทธิประโยชน์การใช้ผลขาดทุนสะสมตามมาตรา 31 ไม่มีการถูกกล่าวหา
แต่ในการถูกกล่าวหาว่ามีประโยชน์จากการอุดหนุนตามมาตรา 35(3) การอนุญาตให้หักค่าขนส่ง
ค่าไฟฟ้าและค่าประปาเป็น 2 เท่า (พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 แก้ไข
เลขมาตราเป็นมาตรา 35(2)) ฝ่ายไทยได้แก้ต่างเกี่ยวกับการนำยอดขาดทุนสะสมมาใช้ลดยอดกำไร
ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งฝ่ายสหรัฐอเมริกาไม่รับฟังการแก้ต่างในประเด็นนี้และอ้าง
แนวการตัดสินประเทศมาเลเซียมาใช้ในกรณีดังกล่าว จึงกล่าวได้ว่าไม่พบแนวการตีความที่ชัดเจน
จากกรณีศึกษาสำหรับสิทธิประโยชน์การใช้ผลขาดทุนสะสม อย่างไรก็ตามในการใช้สิทธิประโยชน์
การใช้ผลขาดทุนสะสมตามมาตรา 31 เป็นการลดฐานกำไรที่ต้องนำไปคำนวณภาษี ซึ่งปรับใช้กับ

กฎเกณฑ์ 19 CFR § 351.509 ตามที่กล่าวข้างต้นเช่นกัน อย่างไรก็ตามผู้เขียนเห็นว่า การพิจารณาการก่อให้เกิดประโยชน์จากการใช้สิทธิประโยชน์ในผลขาดทุนสะสมนี้จำเป็นต้องศึกษาแนวทางการปฏิบัติตามประกาศกรมสรรพากรในแต่ละช่วงเวลาที่เกี่ยวข้องกับการไต่สวน สำหรับแนวทางในปัจจุบันได้มีการกล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 หัวข้อ 2.3.2.1 5)

(2) สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากร

(2.1) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรตามมาตรา 28

ในการไต่สวนมีกรณีที่ต้องดูกันว่าสิทธิประโยชน์ตามมาตรานี้เป็นประโยชน์ในปีที่ได้รับยกเว้น (recurring benefits) หรือ ประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆ ด้วย (non-recurring benefits) ตามกฎเกณฑ์ 19 CFR § 351.524 Allocation of benefit to a particular time period ซึ่งเป็นกรณีที่กฎหมายภายในของสหรัฐอเมริกาให้การขยายความกว้างกว่าการวิเคราะห์การก่อให้เกิดประโยชน์ตามกรอบความตกลงฯ ตามหลักทั่วไปในบริบทของกฎหมายภาษีอากรของไทย การขยายความดังกล่าวนี้ในกรณีที่มีการตัดสินใจในเรื่องประโยชน์ที่ได้รับจากการยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรตามมาตรา 28 เป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆ ด้วย (non-recurring benefits) นี้จะมีผลกระทบในทางบวกต่อการคำนวณมูลค่าการอุดหนุนหากในช่วงเวลาที่มีการไต่สวน (POI) บริษัทได้รับยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรในช่วงนั้น เนื่องจากประโยชน์จากการอุดหนุนนั้นจะมีการปันส่วนหรือกระจายไปในช่วงเวลาอื่นด้วยโดยมีผลให้ผลลัพธ์การคำนวณสัดส่วนจำนวนการอุดหนุนน้อยลง อันส่งผลต่อเนื้อที่จะช่วยลดโอกาสที่ทำให้ถูกเรียกเก็บอากรตอบโต้ด้วย แต่เมื่อพิจารณาผลกระทบในทางตรงกันข้ามที่เป็นด้านลบหากบริษัท ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรก่อนช่วงเวลาที่มีการไต่สวนใด ประโยชน์ที่ได้รับดังกล่าวจะถูกปันส่วนหรือกระจายมายังช่วงเวลาที่มีการไต่สวนด้วยซึ่งเป็นการทำให้ผลลัพธ์การคำนวณสัดส่วนจำนวนการอุดหนุนมากขึ้นและส่งผลต่อเนื้อที่จะเพิ่มโอกาสที่ทำให้ถูกเรียกเก็บอากรตอบโต้ด้วย

ข้อเท็จจริงที่บริษัท ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตราในช่วงระยะเวลาการไต่สวน (POI) ฝ่ายไทยจึงได้รับผลกระทบในทางลบเนื่องจากมีการใช้สิทธิประโยชน์นี้ก่อนช่วงระยะเวลาการไต่สวนเท่านั้น จึงมีข้อสังเกตว่ากฎเกณฑ์ 19 CFR § 351.524 เปิดช่องให้ฝ่ายกล่าวหาหาทางที่จะได้เปรียบในการพยายามเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนโดยเปิดโอกาสให้เลือกที่จะได้แก่การจัดประเภทรายการตัวอย่าง (การยกเว้นอากรขาเข้าจัดอยู่ในรายการตัวอย่างประเภทประโยชน์ที่ได้รับในปีที่ได้รับยกเว้น (recurring benefits)) และใช้เกณฑ์ทดสอบแทน ซึ่งสำหรับเกณฑ์การทดสอบนี้หากเป็นกรณีการยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรมักจะเข้ากรณีที่เป็นการอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ฝ่ายทุนของบริษัทตาม 19 CFR § 351.524 (iii) อันทำให้ประโยชน์ที่ได้รับเป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆด้วย (non-recurring benefits) แม้ว่าสหรัฐอเมริกาเคยตัดสินใจให้การ

ยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรตามมาตรา 28 เป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีที่ได้รับยกเว้น (recurring benefits) ในกรณีการไต่สวนการอุดหนุนประเทศไทยกรณีเสื้อผ้าและเครื่องนุ่งห่มในปี พ.ศ. 2530 ก็ตาม

สำหรับเหตุผลการตัดสินการทดสอบสิทธิประโยชน์การยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักร เป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆ ด้วย (non-recurring benefits) ตาม 19 CFR §351.524 (ii) ในเรื่องการรับประโยชน์ต้องผ่านการอนุมัติจากรัฐบาลนั้น วิเคราะห์ได้ว่าการอ้างกฎเกณฑ์เช่นนี้จะทำให้สิทธิประโยชน์การยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรตามมาตรา 28 ซึ่งต้องผ่านขั้นตอนการตรวจสอบการปฏิบัติตามเงื่อนไขบัตรส่งเสริมก่อนอนุญาตให้ใช้สิทธิซึ่งจากการตอบแบบสอบถามของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนการตรวจสอบดังกล่าวมิใช่การอนุมัติเป็นรายครั้งที่มีการนำเข้า จึงเป็นกรณีที่ฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้ยอมรับฟังเหตุผลจากฝ่ายไทย ซึ่งหากมีการไต่สวนมาตรานี้ก็เป็น การยกเว้นที่จะหลุดพ้นจากเหตุผลข้ออ้างตามกฎหมายเกณฑ์ 19 CFR §351.524 (ii) นี้ไปได้

การไต่สวนโดยนำบริษัท ท่าเรือประจวบ จำกัดซึ่งเป็นบริษัทในเครือและมีได้อยู่ในอุตสาหกรรมเหล็กแต่ฝ่ายสหรัฐอเมริกาพิจารณาว่ามีการเอื้อประโยชน์แก่อุตสาหกรรมเหล็กของ บริษัทฯ มาพิจารณามูลค่าการอุดหนุนตามมาตรา 28 เป็นการขยายผลออกไปนอกเหนือจากบริษัท ฯ ที่ถูกไต่สวนโดยตรงและเป็นการไต่สวนไปถึงอุตสาหกรรมอื่นนอกเหนือจากอุตสาหกรรมเหล็ก กรณีจึงเป็นการได้รับผลกระทบจากบทบัญญัติตามกฎหมายภายในของสหรัฐอเมริกาซึ่งทำให้การ คำนวณประโยชน์จากการอุดหนุนตามมาตรานี้อยู่ในอัตราที่สูง

สำหรับในประเด็นเรื่องการปันส่วนประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆ ด้วย (non-recurring benefits) ซึ่งให้ใช้อายุการใช้งานถั่วเฉลี่ย (AUL) ในการปันส่วน โดยกรณีทั่วไปจะให้ใช้อัตราตาม ตารางสรรพากรของสหรัฐอเมริกา(IRS)กำหนด ซึ่งในอุตสาหกรรมอุตสาหกรรมเหล็กมีการกำหนดไว้ ที่ 15 ปี แต่คู่กรณีอาจโต้แย้งว่าตารางสรรพากรของสหรัฐอเมริกาไม่ได้สะท้อนอายุการใช้งานถั่ว เฉลี่ยที่แท้จริงและมีความแตกต่างกับอายุการใช้งานถั่วเฉลี่ยเฉพาะของบริษัท (Company-specific AUL) หรืออายุการใช้งานถั่วเฉลี่ยที่ใช้แพร่หลายในประเทศ (Country-wide AUL) อย่างมีนัยสำคัญ ได้โดยกฎเกณฑ์ภายในของสหรัฐอเมริกาได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขหลายประการ อย่างไรก็ตามประเด็นนี้มีข้อสังเกตว่าคู่กรณีฝ่ายแก้ต่างอาจเลือกทางเลือกในการใช้อายุการใช้งานถั่ว เฉลี่ยที่มีผลคำนวณต่อตัวเลขที่นำไปคำนวณจำนวนการอุดหนุนได้หากเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้

(2.2) การลดหย่อนอากรขาเข้าเครื่องจักร ตามมาตรา 29

กรณีศึกษาตัดสินว่าไม่มีการใช้สิทธิประโยชน์นี้ อย่างไรก็ตามผู้เขียนเห็นว่าการ ตีความตามกฎหมายภายในและการปรับใช้กับการไต่สวนจะเป็นในแนวทางเดียวกับการยกเว้นอากร ขาเข้าเครื่องจักร ตามมาตรา 28

(2.3) การลดหย่อนอากรขาเข้าวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นตามมาตรา 30

ในระหว่างระยะเวลาการไต่สวน บริษัทฯ ใช้สิทธิประโยชน์การลดหย่อนอากรขาเข้าวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นตามมาตรา 30 เฉพาะการนำเข้าเหล็กแท่งแบน (Slab) ซึ่งเป็นวัตถุดิบในการผลิต

การไต่สวนการได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 30 นี้ไม่มีข้อโต้แย้งว่ามีประโยชน์เกิดขึ้นหรือไม่ การตัดสินใจในเรื่องระยะเวลาการก่อให้เกิดประโยชน์จากการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นจึงสอดคล้องกับการวิเคราะห์ตามหลักทั่วไปในบริบทของกฎหมายภาษีของไทย ซึ่งประโยชน์เกิดขึ้นเมื่อมีการนำเข้าและไม่ต้องจ่ายอากรขาเข้า

อย่างไรก็ตามมีข้อโต้แย้งในประเด็นประโยชน์จากการอุดหนุนนั้นจะใช้อัตราอากรขาเข้าใดเป็นตัวเทียบหาประโยชน์จากการอุดหนุนซึ่งประเทศไทยได้มีการแก้ต่างในประเด็นนี้โดยให้ใช้อัตราอากรขาเข้าจริงที่กระทรวงการคลังประกาศลดจากอัตราภาษีศุลกากรขาเข้าตามตารางพิกัดอัตราภาษีศุลกากร ซึ่งคณะกรรมการฯ เห็นชอบและยึดถือข้อมูลตามการแก้ต่างของไทย

เนื่องจากอุตสาหกรรมเหล็กของบริษัทฯ มีการนำเข้า Slab เป็นวัตถุดิบหลัก ข้อโต้แย้งในเรื่องประโยชน์ที่บริษัทฯ ได้รับอันเป็นจำนวนเงินของอากรซึ่งปกติมีหน้าที่ต้องจ่าย โดยอัตราอากรของเหล็กแท่งแบนคือ 1% จึงเป็นข้อยุติที่จะอ้างได้ต่อไปหากอัตราอากรที่ใช้เป็นอัตราอากรตามที่กระทรวงการคลังประกาศลดอัตราแล้ว

(3) สิทธิประโยชน์พิเศษสำหรับเขตส่งเสริมการลงทุน

(3.1) การลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 35 วรรคสอง(1)

สำหรับสิทธิประโยชน์การลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 35 วรรคสอง(1) ไม่มีการอุทกกล่าวหา

อย่างไรก็ตามการใช้สิทธิประโยชน์นี้เป็นการลดอัตราภาษีที่นำไปคำนวณภาษีผู้เขียนเห็นว่าเป็นกรณีการยกเว้นภาษีทางตรงบางส่วนตามกฎหมายเกณฑ์ 19 CFR § 351.509

(3.2) การอนุญาตให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้าและค่าประปา ตามมาตรา 35 วรรคสอง(2)

กรณีที่ฝ่ายสหรัฐอเมริกาตัดสินว่าการที่บริษัทฯ นำสิทธิประโยชน์ในการหักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้าและค่าน้ำประปาได้เป็น 2 เท่า มาใช้ในการกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทฯ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2541 (ค.ศ. 1998) ซึ่งมีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีดังกล่าวในช่วงระยะเวลาที่มีการไต่สวนด้วยเพื่อลดยอดกำไรที่ต้องเสียภาษีนั้นเป็นการใช้สิทธิประโยชน์อื่นก่อให้เกิดประโยชน์ที่เข้ากรณีที่จะถูกตอบโต้ได้นั้น โดยฝ่ายสหรัฐอเมริกาปฏิเสธการแก้ต่างของฝ่าย

ไทยที่ให้พิจารณาถึงยอดขาดทุนสะสมของปีก่อนที่นำมาใช้ในการลดยอดกำไรที่ต้องเสียภาษีซึ่งมีผลให้ไม่มียอดกำไรที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ทั้งนี้โดยอ้างแนวการตัดสินในกรณีที่มีการไต่สวนการอุดหนุนประเทศมาเลเซียตามความเห็นในการตัดสินขั้นสุดท้ายในคดี Extruded Rubber Thread From Malaysia 57 FR 38475 (สิงหาคม 2535) และการทบทวนผลขั้นสุดท้ายกรณี Extruded Rubber Thread From Malaysia 60 FR 17,516 (เมษายน 6, 2538) นั้น ผู้เขียนเห็นว่า เป็นกรณีการตัดสินที่ไม่เป็นธรรม เนื่องจาก

(1) ฝ่ายสหรัฐอเมริกาไม่คำนึงถึงกฎหมายและกฎเกณฑ์ทางภาษีของประเทศที่ถูกไต่สวนมาประกอบการตัดสิน ทั้งนี้เนื่องจากตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 หัวข้อ 2.3.2.1 5) สำหรับกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมได้ประกอบกิจการทั้งที่ได้รับความยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นจะต้องนำผลการดำเนินงานรวมของทั้งสองกิจการมารวมกันก่อนที่จะคำนวณภาษี นอกจากนี้การใช้ยอดขาดทุนสะสมที่ยกมาจากปีก่อนเพื่อลดยอดกำไรที่ต้องเสียภาษีนี้เป็นสิทธิทั่วไปซึ่งบริษัทที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนหรือบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนแต่ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลอาจทำได้ตามที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (12) กำหนด ซึ่งในกรณีนี้บริษัทฯ ได้ใช้ยอดขาดทุนสะสมลดยอดกำไรที่ต้องเสียภาษีในระหว่างที่บริษัทฯ ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและได้สิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยผลดังกล่าวทำให้เป็นกรณีที่ไม่มีประโยชน์เกิดขึ้น

(2) การตัดสินว่ามีการก่อให้เกิดประโยชน์โดยอ้างการตัดสินการเรียกเก็บอากรตอบโต้กรณีของประเทศมาเลเซียแทนที่จะปรับกฎหมายภายในที่ใช้ในการไต่สวนเข้ามาตีความ เป็นวิธีการตัดสินที่ตรงกันข้ามกับการตัดสินตามมาตรา 28 ซึ่งฝ่ายไทยได้อ้างแนวการตีความการตัดสินการอุดหนุนประเทศไทยในคดีก่อนๆ ว่าเป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีที่ได้รับยกเว้น (recurring benefits) ซึ่งฝ่ายสหรัฐอเมริกาไม่ได้รับฟังข้อโต้แย้งนี้และได้มีการปรับกฎหมายที่เป็นกฎเกณฑ์ภายในประเทศมาใช้ในการตีความว่ามาตรา 28 เป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆ ด้วย (non - recurring benefits) ตามที่ได้วิเคราะห์ไว้แล้วนั้น จึงเป็นกรณีที่มีการเลือกใช้กฎหมายหรือกฎเกณฑ์หรือเลือกแนวการตัดสินที่ได้เปรียบในการคำนวณการอุดหนุนเพื่อเรียกเก็บอากรตอบโต้

(3) กรณีดังกล่าวเทียบเคียงได้กับการตัดสินในกรณีนี้ว่าไม่มีการใช้ประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 (Programs Determined to be Not Used—B. Corporate Income Tax Exemptions under IPA Section 31) ประกอบกับกฎเกณฑ์ 351.509(a)(1) ซึ่งกล่าวเรื่องการยกเว้นประโยชน์จะมีอยู่เมื่อมีการได้สิทธิประโยชน์จากภาษีทางตรงนี้ ทำให้บริษัทจ่ายภาษีน้อยกว่าการที่ไม่ได้สิทธิประโยชน์ ดังนั้นเมื่อนำคำตัดสินของฝ่ายสหรัฐอเมริกาในกรณีเดียวกันนี้ในประเด็น Programs Determined to be Not Used—B. Corporate Income Tax Exemptions under IPA Section 31 และ กฎเกณฑ์ 351.509(a)(1) มา

ประกอบกัน การตัดสินว่าบริษัท นำสิทธิประโยชน์ในการหักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้าและค่าน้ำประปาได้ เป็น 2 เท่า มาใช้ในการกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2541 (ค.ศ. 1998) ซึ่งมีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีดังกล่าวในช่วงระยะเวลาที่มีการไต่สวน ด้วยเพื่อลดยอดกำไรที่ต้องเสียภาษี โดยที่บริษัท ไม่ต้องเสียภาษีในช่วงเดียวกันนั้นว่าเป็นการใช้ สิทธิประโยชน์นี้อันก่อให้เกิดประโยชน์อันเข้ากรณีที่จะถูกตอบโต้ได้ จึงเป็นการตัดสินที่ไม่สอดคล้อง กับการตัดสินในประเด็นอื่นที่มีความเกี่ยวข้องกับประเด็นนี้และไม่เป็นไปตามกฎหมายภายในสหรัฐ อเมริกาที่เกี่ยวข้องดังกล่าวด้วย

(3.3) การอนุญาตให้หักเงินในการติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกจาก กำไรรวมทั้งสิ้นไม่เกินร้อยละ 25 ของเงินที่ลงทุนนั้น โดยเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือ หลายปีก็ได้ภายใน 10 ปี นับแต่วันที่มียารายได้จากการลงทุนนอกเหนือไปจากการหักค่าเสื่อมราคา ตามปกติ ตามมาตรา 35 วรรคสอง (3)

สำหรับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 35 วรรคสอง(3) เป็นการใช้สิทธิประโยชน์นี้ใน การลดฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษีทางตรง ผู้เขียนเห็นว่าอาจปรับได้กับกฎเกณฑ์ 19 CFR § 351.509

(4) สิทธิประโยชน์พิเศษเพื่อการส่งออก

(4.1) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาเพื่อใช้ ผลิต ผสม หรือประกอบ ผลิต ตามมาตรา36 (1)

บริษัท ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 ตั้งแต่ต้น โดยได้รับอนุมัติให้ได้รับ สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36(1), 36(2) และ 36(4) ในปี 2540 สำหรับช่วงเวลากการไต่สวนการ อุดหนุนนี้มีเพียงการใช้สิทธิประโยชน์การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นตาม มาตรา 36(1) เท่านั้น

การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นตามมาตรา 36(1) นี้ ในส่วน บทบัญญัติของกฎหมายตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนมาตรา 36 มีประเด็นที่ฝ่าย สหรัฐอเมริกาอ้างว่ามีเงื่อนไขขึ้นกับความสามารถในการส่งออกซึ่งเป็นการอุดหนุนการส่งออกจึงเป็น การอุดหนุนที่อาจตอบโต้ได้ อย่างไรก็ตามในการแก้ต่างของไทยได้อ้างกฎหมายภายในของ สหรัฐอเมริกาตาม 19 CFR §351.519(a)(4) อันเป็นบทบัญญัติยกเว้นสำหรับกรณีที่ไม่อาจตอบโต้ ได้เนื่องจากเป็นการชดเชยอากรขาเข้าสำหรับการส่งออก (remission or drawback of import charges upon export) ซึ่งกฎหมายนี้กำหนดให้มีการพิสูจน์พยานหลักฐานต่างๆ ตามเกณฑ์ที่จะ

ได้รับการยกเว้น พยานหลักฐานเหล่านี้เกี่ยวข้องกับกระบวนการทำงานในการอนุมัติการใช้สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36(1) นี้ทั้งในด้านการมีระบบ ประสิทธิภาพของระบบ ข้อมูลของบริษัทที่ถูกไต่สวนการอุดหนุนซึ่งนำมาใช้ในการทดสอบความมีประสิทธิภาพของระบบ รวมถึงการตีความและการปฏิบัติในเรื่องส่วนสูญเสียในการผลิต ซึ่งในการตรวจสอบของฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้มีความเห็นว่าระบบของไทยไม่ผ่านเกณฑ์ข้อยกเว้นสิทธิประโยชน์มาตรา 36(1) จึงเข้ากรณีเป็นการอุดหนุนการส่งออกอันเป็นการให้โดยเจาะจงประเภทหนึ่ง

ผู้เขียนมีความเห็นว่า แม้มีกฎหมายภายในที่เป็นข้อยกเว้นของการอุดหนุนการส่งออกซึ่งมีลักษณะเดียวกับความตกลงฯ ซึ่งฝ่ายไทยได้ยกขึ้นต่อสู้ในการแก้ต่างและสหรัฐอเมริกาจับฟังโดยยอมรับให้มีการพิสูจน์ตามข้อยกเว้นนั้นก็ได้รับผลกระทบในกระบวนการไต่สวนโดยฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้มีโอกาสเข้าถึงข้อมูลการผลิตในทางลึกของอุตสาหกรรมเหล็กในประเทศไทยซึ่งมีสถานะเป็นคู่แข่งทางการค้ากับอุตสาหกรรมเหล็กในประเทศสหรัฐอเมริกา

อย่างไรก็ตามในการตัดสินขั้นสุดท้ายนี้ไม่ปรากฏว่ามีการโต้แย้งข้อเท็จจริงในเรื่องประเภทหรือชนิดของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตใดจะปรับเข้าได้กับความหมายของวัตถุดิบที่ใช้ในกระบวนการผลิตอันจะเข้ากรณียกเว้นไม่ถือเป็นการอุดหนุนการส่งออกหากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดตามความตกลงฯ footnote 61 ซึ่งได้วิเคราะห์ประเด็นนี้ไว้ในหัวข้อ 3.2.2.1 1) ซึ่งผู้เขียนเข้าใจว่าในอุตสาหกรรมเหล็กของไทยที่ถูกไต่สวนนั้นมี Slab เป็นวัตถุดิบหลักที่มีการนำเข้ามาผลิตเพื่อส่งออก ดังนั้นจึงไม่มีปัญหาการโต้แย้งในเรื่องนี้ อย่างไรก็ตามประเด็นดังกล่าวอาจมีการโต้แย้งกรณีการไต่สวนอุตสาหกรรมอื่นซึ่งมีการใช้วัตถุดิบหลากหลายในการผลิต

(4.2) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาเพื่อส่งออกไป
ตามมาตรา 36 (2)

จากกรณีศึกษาที่มีการตัดสินว่าไม่มีการใช้สิทธิประโยชน์นี้ อย่างไรก็ตามการที่ลักษณะของบทบัญญัติตามมาตรา 36 วรรคแรกที่มีเงื่อนไขการส่งออกกำกับเป็นการยากที่จะหลุดพ้นการเข้าข่ายเป็นการอุดหนุนการส่งออก ผู้เขียนเห็นว่าหากมีการปรับใช้มาตรา 36(2) กฎหมายภายในของสหรัฐอเมริกาในแนวทางเดียวกับมาตรา 36(1) ประโยชน์ที่เกิดขึ้นจะเป็นไปตาม 19 CFR § 351.519 (a)(1)(ii)

(4.3) การยกเว้นอากรขาออกสำหรับผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้รับการส่งเสริม
ผลิตหรือประกอบ ตามมาตรา 36 (3)

จากกรณีศึกษาที่มีการตัดสินว่าไม่มีการใช้สิทธิประโยชน์นี้

อย่างไรก็ตามประโยชน์อาจเป็นอากรขาออกทั้งจำนวนที่ได้รับยกเว้นสำหรับผลิตภัณฑ์หรือผลผลิตที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบ เนื่องจากไม่เข้าข่ายยกเว้นตาม ความตกลงฯ footnote 61

(4.4) การอนุญาตให้หักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวน เท่ากับร้อยละห้าของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนจากการส่งออกซึ่งผลิตภัณฑ์ หรือผลผลิตที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบโดยไม่รวมค่าประกันภัย หรือค่าขนส่งนอกประเทศ ตามมาตรา 36 (4)

จากกรณีศึกษามีการตัดสินว่าไม่มีการใช้สิทธิประโยชน์นี้

สำหรับมาตรา 36(4) ที่มีเงื่อนไขการใช้ประโยชน์ทางภาษีโดยขึ้นกับความสามารถ ในการส่งออกย่อมเป็นการอุดหนุนการส่งออก อย่างไรก็ตามเนื่องจากประโยชน์อาจปรับได้กับการใช้ สิทธิประโยชน์นี้เป็นการลดฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษีทางตรง ผู้เขียนเห็นว่าเป็นกรณีตาม 19 CFR § 351.509 ในกฎเกณฑ์ภาษีทางตรง

ประเทศแคนาดา

ในการไต่สวนหลักแผ่นรีดร้อนนี้ได้มีการตัดสินบนพื้นฐานของข้อมูลเท่าที่มีอยู่ (Best Information Available – BIA) ฝ่ายแคนาดาไม่ได้เปิดเผยวิธีการคำนวณจำนวนการอุดหนุน ให้รัฐบาลไทยทราบ

กรณีการครบองค์ประกอบการอุดหนุนจะต้องมีการก่อให้เกิดประโยชน์ซึ่งในการ ตัดสินนี้ไม่ได้ให้เหตุผลว่าอย่างไรจึงเป็นการก่อให้เกิดประโยชน์ นอกจากนี้ข้อเท็จจริงซึ่งกรมการค้า ต่างประเทศได้รวบรวมในการถูกไต่สวนนี้พบว่า “บริษัทฯ(บริษัทผู้ส่งออกที่ถูกไต่สวนนี้) ได้รับการ ส่งเสริมการลงทุนจาก BOI (สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน) แต่ไม่ได้ใช้สิทธิในการรับ ประโยชน์ จึงไม่ถือว่าเป็นการอุดหนุนตามความหมายที่ระบุไว้ในมาตรา 1(b) ของ SCM(ความตกลงฯ Article 1(b))” จากข้อเท็จจริงดังกล่าวการที่ไม่มีการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามบัตรส่งเสริม การลงทุนย่อมไม่มีประโยชน์ใดๆ เกิดขึ้นแก่ผู้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้นจึงเป็นกรณีที่ไม่มีการ อุดหนุนและไม่อาจเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนได้

กล่าวโดยสรุปได้ว่าการพิจารณาการก่อให้เกิดประโยชน์ตามกฎหมาย ภายในของประเทศสหรัฐอเมริกาตามที่ได้วิเคราะห์จากกรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็กพบว่า กฎเกณฑ์ตามกฎหมายภายในที่ใช้พิจารณาการก่อให้เกิดประโยชน์ รวมถึงการคำนวณประโยชน์ที่ ได้รับจากการอุดหนุนและอัตราอากรตอบโต้การอุดหนุนมีการกำหนดรายละเอียดที่ซับซ้อน โดยมี ผลกระทบต่อการตีความสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ในประเด็น

ต่างๆ ตามที่กล่าวข้างต้น จึงอาจกล่าวได้ว่ากรอบความตกลงฯ Article 14 เรื่องการคำนวณจำนวน การอุดหนุนในแง่ของผลประโยชน์ต่อผู้รับการอุดหนุน ซึ่งกำหนดให้มีการระบุไว้ในกฎหมาย แห่งชาติหรือระเบียบการปฏิบัติตามของสมาชิกที่เกี่ยวข้องและการนำไปใช้ในแต่ละกรณีจะต้อง เปิดเผยและมีการอธิบายอย่างเพียงพอ ทั้งนี้โดยความตกลงฯ มิได้วางแนวทางเกี่ยวกับสิทธิ ประโยชน์ทางภาษีไว้ นั่น จึงเป็นบทบัญญัติที่กว้างเกินไปและเปิดช่องให้ประเทศใหญ่อย่าง สหรัฐอเมริกาใช้ช่องโหว่ในการตีความการก่อให้เกิดประโยชน์ในทางที่ได้เปรียบประเทศที่ถูกไต่สวน นอกจากนี้ผู้เขียนเห็นว่าการก่อให้เกิดประโยชน์เป็นเรื่องการพิสูจน์ข้อเท็จจริงและการปรับใช้ตาม กฎหมายภายในของประเทศที่ไต่สวนซึ่งอำนาจรัฐของประเทศที่ถูกไต่สวนไม่อาจไปก้าวล่วงกฎหมาย ภายในของประเทศที่กล่าวหาและดำเนินการไต่สวน จึงเป็นประเด็นที่มีผลกระทบโดยตรงต่อผู้ที่อยู่ ในกระบวนการแก้ต่างทั้งภาครัฐและบริษัทที่ถูกไต่สวนโดยเป็นภาระในการแสดงหลักฐานและ อธิบายเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงในการแก้ต่างโดยมีเป้าหมายให้หลุดพ้นจากข้อกล่าวหาในขณะที่มีการ ไต่สวนนั้น

สำหรับกรณีของ **ประเทศแคนาดา** ซึ่งได้เรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนโดยมิได้ เปิดเผยวิธีคำนวณจำนวนการอุดหนุนให้รัฐบาลไทยทราบนั้นเป็นกรณีการปฏิบัติที่ไม่เป็นไปตาม ความตกลงฯ Article 14 ซึ่งกำหนดให้การนำกฎหมายแห่งชาติหรือระเบียบการปฏิบัติตามของ สมาชิกที่เกี่ยวข้องนั้นไปใช้ในแต่ละกรณีจะต้องเปิดเผยและมีการอธิบายอย่างเพียงพอ โดยความตก ลงฯ มิได้กำหนดบทลงโทษในกรณีนี้ไว้ แม้ว่าความตกลงฯ Article 23 กำหนดให้ประเทศที่ไต่สวน การอุดหนุนจัดให้มีการทบทวนการดำเนินการและตัดสินใจของฝ่ายบริหาร โดยจัดให้มีการทบทวนโดย ศาล อนุญาโตตุลาการ หรือศาลพิเศษในการปกครอง หรือจัดให้มีวิธีพิจารณาความก็ตาม แต่การ ดำเนินการในขั้นตอนนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่าย ใช้เวลา ซึ่งประเทศที่ถูกใช้มาตรการตอบโต้จะได้รับ ผลกระทบ ในเชิงเสียเปรียบอีกชั้นหนึ่ง นอกจากนี้การที่บริษัทของไทยที่ถูกไต่สวนไม่มีการใช้สิทธิ ประโยชน์ทางภาษีตามที่กล่าวอ้างแต่ในที่สุดมีการเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนโดยใช้ข้อมูล เท่าที่มีอยู่ (BIA) เป็นกรณีที่ผู้เขียนมีความเห็นว่าเป็นการได้รับผลกระทบเนื่องจากบทบัญญัติตาม ความตกลงฯ Article 11.9 (ซึ่งให้มีการยุติการไต่สวนโดยพลันในทันทีที่ผู้มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้องใน การไต่สวนเห็นว่าไม่มีหลักฐานเพียงพอในเรื่องการอุดหนุน หรือความเสียหายที่จะเป็นเหตุผล สนับสนุนให้ดำเนินการไต่สวนต่อไป) ไม่ได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรมโดยรัฐบาลแคนาดา

3) การให้โดยเจาะจงและประเภทการอุดหนุน

ในความตกลงฯ Article 2 ได้จำแนกการให้โดยเจาะจงเป็น 4 ลักษณะ คือ

1. การให้โดยเจาะจงต่อวิสาหกิจ (Enterprise Specificity) ตามความตกลงฯ Article 2.1 ได้แก่ การให้การอุดหนุนที่มุ่งเฉพาะต่อวิสาหกิจใด วิสาหกิจหนึ่งเป็นการเฉพาะเจาะจง
2. การให้โดยเจาะจงต่ออุตสาหกรรม (Industry Specificity) ตามความตกลงฯ Article 2.1 ได้แก่ การให้การอุดหนุนที่ให้แก่อุตสาหกรรมหรือกลุ่มอุตสาหกรรมใดอุตสาหกรรมหนึ่งเป็นการเฉพาะ
3. การให้โดยเจาะจงแก่ภูมิภาค (Regional Specificity) ตามความตกลงฯ Article 2.2 ได้แก่ การที่รัฐบาลให้การอุดหนุนแก่ผู้ผลิตในบางส่วนหรือบางภูมิภาคของประเทศ
4. การอุดหนุนที่ห้ามใช้ (Prohibited Subsidies) ตามความตกลงฯ Article 2.3 ได้แก่ การอุดหนุนที่ห้ามใช้ซึ่งตามความตกลงฯ มาตรา 3 ให้ถือว่าเป็นการให้โดยเจาะจง

(3.1) กรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้

ในกรอบความตกลงฯ จะพิจารณาในส่วนการอุดหนุนที่ห้ามใช้ตามความตกลงฯ Article 2.3 ซึ่งเป็นการให้โดยเจาะจงประเภทหนึ่ง ส่วนความตกลงฯ Article 2.1 และ 2.2 จะพิจารณาตามกรอบกฎหมายภายในของประเทศที่ได้สวนการอุดหนุนประเทศไทย เนื่องจากความตกลงฯ ให้คำจำกัดความไว้เป็นเพียงแนวทาง ประกอบกับไม่มีแนววินิจฉัยตีความความตกลงฯ ในส่วนดังกล่าวจากองค์การระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก

การประเทศไทยเป็นสมาชิกองค์การการค้าโลกซึ่งมีพันธกรณีที่จะต้องปฏิบัติตามความตกลงฯ ในการยกเลิกการอุดหนุนที่ห้ามใช้ (Prohibit Subsidy) ได้แก่ การอุดหนุนการส่งออกและการอุดหนุนที่ขึ้นกับการให้ใช้สินค้าภายในประเทศมากกว่าสินค้านำเข้าภายใน 8 ปีและ 5 ปีตามลำดับนับแต่มีการจัดตั้งองค์การการค้าโลก

ในส่วนของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนซึ่งทำหน้าที่พิจารณาอนุมัติให้การส่งเสริมการลงทุนและบริหารสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ได้ดำเนินการเพื่อให้สอดคล้องกับพันธกรณีดังกล่าวโดยการออกประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุนฉบับที่ 1/2543 ใช้แทนประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุนฉบับที่ 1/2536 ประกาศทั้งสองฉบับดังกล่าวมีแนวทางคล้ายคลึงกัน ในส่วนของการเปลี่ยนแปลงในหลักเกณฑ์ใหม่ตามฉบับที่ 1/2543 และข้อสังเกตที่สำคัญ ได้แก่(1) ในหลักเกณฑ์ใหม่ การให้การอนุมัติการส่งเสริมการลงทุนได้มีการยกเลิกเงื่อนไขในการส่งออกและการใช้ขึ้นส่วนภายในประเทศ (2) ยังคงมีการแบ่งเขตการลงทุน และการให้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากรเป็นไปตามสภาพที่ตั้ง

ของกิจการในเขตส่งเสริมการลงทุนแต่ได้มีการยกเลิกเงื่อนไขเกี่ยวกับการส่งออก ซึ่งในการดำเนินการดังกล่าวนี้มีผลสำหรับการอนุมัติการส่งเสริมการลงทุนสำหรับโครงการที่ขอรับการส่งเสริมการลงทุนใหม่

ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับอนุมัติการส่งเสริมการลงทุนและได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามประกาศฉบับที่ 1/2536 ทั้งกรณีปกติและกรณีได้รับอนุมัติสำหรับโครงการที่จะตั้งสถานประกอบการที่ได้รับการผ่อนผันและโครงการโยกย้ายสถานประกอบการให้ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามหลักเกณฑ์เดิมตามประกาศฉบับที่ 1/2536 ตามที่ระบุไว้ในประกาศฉบับที่ 1/2543 นั้นอาจได้รับผลกระทบจากการถูกกล่าวอ้างว่ามีการอุดหนุนการส่งออกเนื่องจากหลักเกณฑ์การอนุมัติโครงการให้การส่งเสริมตามประกาศเดิมมีเงื่อนไขการส่งออกกำกับ

สำหรับการขอต่ออายุการอุดหนุนการส่งออกที่ห้ามใช้ ประเทศไทยสามารถขยายเวลาการใช้ต่อไปจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2546 กล่าวคือภายในสิ้นปี พ.ศ. 2548 สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะต้องยุติการให้สิทธิประโยชน์ที่ขัดต่อความตกลงฯ แก่โครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนภายใต้หลักเกณฑ์เดิมแม้โครงการนั้นจะยังใช้สิทธิไม่ครบตามกำหนด ดังนั้นผู้ได้รับผลกระทบนี้คือผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับอนุมัติการส่งเสริมการลงทุนและได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามประกาศฉบับที่ 1/2536 ทั้งกรณีที่ได้รับการผ่อนผันสำหรับโครงการที่จะตั้งสถานประกอบการที่ได้รับการผ่อนผันและโครงการโยกย้ายสถานประกอบการให้ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามหลักเกณฑ์เดิมตามประกาศฉบับที่ 1/2536 โดยได้รับสิทธิที่ระบุไว้ตามประกาศฉบับที่ 1/2543

(3.2) พิจารณาตามกฎหมายภายในของประเทศที่ไต้หวันการอุดหนุนประเทศไทย

ในส่วนนี้จะพิจารณาการตีความการให้โดยเจาะจงตามความตกลงฯ Article 2.1 และ 2.2 ซึ่งอาจเป็นการให้โดยเจาะจงต่อวิสาหกิจ(บริษัท) อุตสาหกรรม หรือภูมิภาค ตามกฎหมายภายในของประเทศที่ไต้หวันการอุดหนุนประเทศไทย ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา และแคนาดา

ประเทศสหรัฐอเมริกา

การให้โดยเจาะจงที่มีการตีความตามกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้แก่ การอุดหนุนการส่งออก (19 USC § 1677) 5(A) (B)) การอุดหนุนการนำเข้าทดแทน (19 USC § 1677) 5(A) (C)) หรือการอุดหนุนภายในประเทศ (19 USC § 1677) 5(A) (D))

ตามกฎหมายภายในของสหรัฐอเมริกาซึ่งมีการพิจารณาองค์ประกอบการให้โดยเจาะจงจากประเด็นการอุดหนุนการส่งออกและการอุดหนุนภายในประเทศนั้นจะมีการพิจารณาทั้ง

ในทางกฎหมายและตามความเป็นจริง ซึ่งจากการวิเคราะห์กรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็กที่ถูกได้
 สนวนพบว่า

1) ประเด็นการอุดหนุนการส่งออกในทางกฎหมาย

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ (ซึ่งไม่รวมมาตรา 36) ไม่มีการอุดหนุนการ
 ส่งออกในทางกฎหมายซึ่งผู้เขียนเห็นว่าอาจนำไปใช้อ้างได้ในทุกกรณีที่มีการได้ส่วนการอุดหนุนทั้งใน
 อุตสาหกรรมเหล็กและอุตสาหกรรมอื่น เนื่องจากเป็นการพิจารณาจากกฎหมายหลักที่ให้สิทธิ
 ประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในทุกอุตสาหกรรม

ส่วนมาตรา 36 ได้รับผลกระทบจากการที่ฝ่ายสหรัฐอเมริกาพิจารณาว่าเป็นการ
 อุดหนุนการส่งออกในทางกฎหมายโดยมีเงื่อนไขขึ้นกับความสามารถในการส่งออก แม้อาจเป็นกรณี
 ที่เข้าข่ายยกเว้นตามกฎหมายเกณฑ์ตามกฎหมายภายในก็ต้องมีการพิสูจน์ในเรื่องการก่อให้เกิดประโยชน์ซึ่ง
 มีผลกระทบตามมาตามที่ได้กล่าวไว้ในบทสรุปในส่วนของการก่อให้เกิดประโยชน์

2) ประเด็นการอุดหนุนอุตสาหกรรมภายในประเทศในทางกฎหมาย

ฝ่ายสหรัฐอเมริกามีความเห็นว่าไม่มีการให้โดยเจาะจงในทางกฎหมายสำหรับการ
 อุดหนุนอุตสาหกรรมภายในประเทศจากเหตุผลที่ไม่มีการระบุอย่างชัดเจนในดับบทกฎหมายที่จำกัด
 อำนาจของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนในการให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัท(วิสาหกิจ)
 อุตสาหกรรมหรือกลุ่มใดๆ นั้นเป็นกรณีที่กฎหมายตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ไม่ได้รับ
 ผลกระทบจากการพิจารณาประเด็นนี้

3) ประเด็นการให้โดยเจาะจงตามความเป็นจริงสำหรับการอุดหนุนการส่งออกและ
 การอุดหนุนอุตสาหกรรมในประเทศ

สำหรับการพิจารณาการให้โดยเจาะจงตามความเป็นจริงในประเด็นการอุดหนุนการ
 ส่งออกและประเด็นการอุดหนุนอุตสาหกรรมในประเทศนั้นจากกรณีศึกษาพบที่มีการพิจารณาจาก
 เอกสารหลักฐานต่างๆ ที่ใช้ในการพิจารณาอนุมัติการส่งเสริมการลงทุนและการให้สิทธิประโยชน์
 ทางภาษี ซึ่งในประเด็นการอุดหนุนการส่งออกตามความเป็นจริงได้ตรวจสอบจากหลักฐานภายใน
 ของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่เกี่ยวข้องแล้วมีความเห็นว่าไม่มีการวิเคราะห์ใดๆ ที่
 เกี่ยวข้องกับหรือเกิดขึ้นหรือการคาดการณ์ถึงการส่งออกจริงจึงไม่มีการอุดหนุนการส่งออกตามความ
 เป็นจริง ส่วนประเด็นการอุดหนุนอุตสาหกรรมในประเทศตามความเป็นจริงพิจารณาจากเอกสาร
 ราชการ ประกาศต่างๆ ที่เป็นกฎหมายลำดับรองหลายฉบับทั้งของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริม
 การลงทุนและของหน่วยงานอื่นมาประกอบการพิจารณาตัดสินว่าเป็นการให้โดยจำกัดจำนวนผู้รับ
 การอุดหนุนจึงเป็นการให้โดยเจาะจงในความเป็นจริงแก่บริษัทหรืออุตสาหกรรมตามกฎหมายภายใน

ของสหรัฐอเมริกา จึงอาจกล่าวได้ว่าขอบเขตของสหรัฐอเมริกาในการพิจารณาการให้โดยเจาะจงนี้มี ผลกระทบ ต่อแผนนโยบายแห่งรัฐในการส่งเสริมอุตสาหกรรมพื้นฐานเพื่อความแข็งแกร่งและพึ่งพาตนเองได้ในประเทศ รวมทั้งการวางแผนงานและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการให้การส่งเสริมการลงทุน ซึ่งมีการกำหนดเป้าหมายและเงื่อนไขปฏิบัติตามไว้

ในประเด็นนี้วิเคราะห์ได้ว่า การพิจารณาการให้โดยเจาะจงตามความเป็นจริงได้พิจารณาจากหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการอนุมัติการลงทุนจากหลักฐานหลายอย่างประกอบกัน อันถือเป็นข้อเท็จจริงขณะที่อนุมัติให้การส่งเสริมการลงทุนที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีไว้แล้วโดยไม่คำนึงถึงข้อเท็จจริงที่มีการเปลี่ยนแปลงไปในขณะที่มีการใช้สิทธิประโยชน์นั้น

ในการตัดสินขั้นสุดท้ายในประเด็นการให้โดยเจาะจงตามความเป็นจริงนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าฝ่ายสหรัฐอเมริกาอาจนำเหตุผลเดิมมาอ้างได้อีกหากมีการไต่สวนการอุดหนุนบริษัทหรือกลุ่มของบริษัท ในอุตสาหกรรมเหล็ก ที่ยังได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามบัตรส่งเสริมการลงทุนดังกล่าว อย่างไรก็ตามหลักฐานที่กล่าวอ้างนี้ไม่อาจนำไปอ้างได้หากมีการไต่สวนอุตสาหกรรมเหล็กของบริษัทอื่นที่อยู่นอกกลุ่มหรือไม่เกี่ยวข้องใดๆ ในลักษณะของบริษัทในเครือหรือบริษัทที่เกี่ยวข้องกันกับบริษัท เนื่องจากเป็นหลักฐานเฉพาะกรณี แต่มีข้อสังเกตประการหนึ่งว่าการไต่สวนการอุดหนุนมีวัตถุประสงค์ในการกีดกันทางการค้าแอบแฝงอยู่ การหาหลักฐานเพื่อประกอบการพิจารณาการให้โดยเจาะจงในความเป็นจริงย่อมทำได้โดยใช้กฎหมายตามความตกลงฯ Article 2.1(c) ที่เปิดช่องซึ่งกฎหมายสหรัฐอเมริกา 19 USC § 1677 5(A) (D) (iii)(IV) บัญญัติไว้สอดคล้องกัน

ข้อสังเกตอีกประการหนึ่งของกฎหมายสหรัฐอเมริกาตาม 19 USC § 1677 5(A) (D) (iii)(I) การมีผู้รับการอุดหนุนจริงอย่างจำกัดจำนวนไม่ว่าจะพิจารณาจากเกณฑ์สาขาหรืออุตสาหกรรมเป็นปัจจัยซึ่งกำหนดการอุดหนุนว่ามีลักษณะเจาะจง ในส่วนนี้ผู้เขียนเห็นว่าการปรับใช้กฎหมายข้อนี้กับประเทศกำลังพัฒนาที่ถูกไต่สวนการอุดหนุนก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมอย่างยิ่ง เนื่องจากศักยภาพและจำนวนผู้แข่งขันในทางอุตสาหกรรมโดยปกติแล้วอาจมีน้อยรายจึงมีผู้มาขอรับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์น้อยรายลงไปด้วย

นอกจากนี้การที่ผู้ร้องเรียนในสหรัฐอเมริกาได้กล่าวหาว่าบริษัท ทำเรือประจวบ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทในเครือของบริษัทฯ มีการให้บริการที่สนองรับกับความต้องการในการนำเข้าและส่งออกของบริษัทฯ อันนำไปสู่ข้อสรุปที่ว่า การที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัท ทำเรือประจวบ จำกัด เป็นส่วนหนึ่งที่จะช่วยเหลือการพัฒนาอุตสาหกรรมเหล็กที่ร้อนดั่งนั้นสิทธิประโยชน์ที่ บริษัท ทำเรือประจวบ จำกัด ได้รับจึงเป็นการให้โดยเจาะจง เนื่องจากมีการจำกัดจำนวนผู้ได้รับการส่งเสริมตามความหมายใน 19 USC § 1677 5(A) (D) (iii)(I) ประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการขยายผลการไต่สวนการให้โดยเจาะจงเพื่อนำไปสู่การพิจารณาการก่อให้เกิดประโยชน์ตามมาตรา 28 ซึ่งตัดสินว่ามีลักษณะเป็นประโยชน์ที่ได้รับในปีอื่นๆ ด้วย (non-recurring

benefits) ตามที่กล่าวมาแล้วโดยได้ตัดสินรวมประโยชน์ของบริษัท ท่าเรือประจวบ จำกัดในการคำนวณอัตราอากรตอบโต้การอุดหนุน ซึ่งทำให้การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีของบริษัทในเครือมีลักษณะที่ครบองค์ประกอบการอุดหนุนที่อาจตอบโต้ได้ตามที่ความตกลงฯ กำหนดไว้

(4) ประเด็นการอุดหนุนการนำเข้าทดแทนในทางกฎหมายและในความเป็นจริง

สำหรับการอุดหนุนการนำเข้าทดแทนซึ่งเป็นประเด็นที่สหรัฐอเมริกาใช้พิจารณาการให้โดยเจาะจงประการหนึ่งนั้นตามกรณีศึกษาไม่มีการพิจารณาในประเด็นนี้ แต่เมื่อเทียบกับกรอบความตกลงฯ ประเด็นนี้เป็นกรณีการอุดหนุนที่ขึ้นอยู่กับกรให้ใช้สินค้าภายในประเทศมากกว่าสินค้านำเข้าจึงเป็นการอุดหนุนที่ห้ามใช้ความตกลงฯ Article 3.1(b) ซึ่งถือเป็นการให้โดยเจาะจงตามความตกลงฯ Article 2.3 นั้นได้มีคำวินิจฉัยขององค์การระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกตาม Appellate Body Report on Canada-Autos ซึ่งตีความบทบัญญัตินี้ว่าหมายความรวมการอุดหนุนที่ขึ้นอยู่กับกรให้ใช้สินค้าภายในประเทศมากกว่าสินค้านำเข้าทั้งในทางกฎหมายและตามความเป็นจริง เมื่อพิจารณาปรับแนวการตีความดังกล่าวนี้กับประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ ป 1/2543 ซึ่งมีการยกเลิกเงื่อนไขการใช้ชิ้นส่วนในประเทศแล้วนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่ายังอาจได้รับผลกระทบในการตีความการอุดหนุนที่ขึ้นอยู่กับกรให้ใช้สินค้าภายในประเทศมากกว่าสินค้านำเข้าตามความเป็นจริง

ประเทศแคนาดา

ในกรณีศึกษานี้มีการตัดสินว่ามีการให้โดยเจาะจงซึ่งมิได้ให้เหตุผลประกอบไว้เช่นเดียวกับการก่อให้เกิดประโยชน์จึงไม่ควรเป็นเหตุให้ฝ่ายแคนาดาเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนในส่วนของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ได้ การเรียกเก็บอากรตอบโต้การอุดหนุนในคดีนี้จึงไม่เป็นธรรม แม้ในความตกลงฯ จะเปิดโอกาสให้คู่กรณีอาจโต้แย้งผลการไต่สวนขั้นที่สุดได้ในชั้นศาลหรือผ่านกระบวนการระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกก็ตาม แต่เป็นกรณีที่ฝ่ายประเทศที่ถูกไต่สวนและเสียเปรียบจากผลการตัดสินต้องชั่งน้ำหนักเปรียบเทียบผลได้และผลเสียในขั้นต่อไปอย่างน้อยที่สุดในแง่ของเวลาและทุนทรัพย์ในการต่อสู้คดีในชั้นศาล ซึ่งกรณีประเทศไทยรัฐบาลจะต้องรับผิดชอบในแง่ค่าใช้จ่ายด้วย ดังนั้นการต่อสู้กับความไม่เป็นธรรมของประเทศใหญ่ที่มีความพร้อมด้านเศรษฐกิจมากกว่าและได้ใช้มาตรการตอบโต้การอุดหนุนเพื่อก่อกวนทางการค้าจึงทำให้ประเทศเล็กเสียเปรียบอีกชั้นหนึ่ง

ข้อสังเกตเพิ่มเติมจากการวิเคราะห์การให้โดยเจาะจง

ในการพิจารณาการให้โดยเจาะจงตามกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกาจะพิจารณาจากหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาอนุมัติให้การส่งเสริมการลงทุนโดยให้สิทธิประโยชน์ทาง

ภาษี ซึ่งตามกรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็กนี้เป็นกรณีก่อนใช้ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่องนโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน ที่ ป 1/2536 และ ป 1/2543 ดังนั้นจึงไม่มีการวิเคราะห์ประกาศฯ ทั้งสองฉบับในประเด็นการให้โดยเจาะจงตามกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกาและแคนาดา

สหรัฐอเมริกาได้ตัดสินว่าหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาอนุมัติให้การส่งเสริมการลงทุน โดยให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี และหลักฐานต่างๆ ที่นำไปพิจารณาและตัดสินตามกรณีศึกษา อุตสาหกรรมเหล็กที่ถูกไต่สวนการอุดหนุนนี้เข้ากรณีการให้โดยเจาะจงต่อบริษัทหรืออุตสาหกรรม สำหรับประเด็นการให้โดยเจาะจงต่อภูมิภาคนั้นประเทศไทยได้แก้ต่างในกรณีต่างๆ ที่เคยถูกไต่สวนว่าเป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่บริษัทที่ตั้งอยู่ในเขต 3 ซึ่งจัดเป็นพื้นที่เสียเปรียบซึ่งเป็นการอุดหนุนที่อาจกระทำได้ (Non-actionable Subsidies) อันเป็นกรณีที่อาจอ้างได้ก่อนวันที่ 1 มกราคม 2543 สำหรับการวิเคราะห์การตีความการให้โดยเจาะจงกรณีเหล็กอีกรุ่นนี้มีระยะเวลาการไต่สวนอยู่ในปี พ.ศ. 2542 โดยการพิจารณาประเด็นการให้โดยเจาะจงพิจารณาจากหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาอนุมัติให้การส่งเสริมการลงทุนซึ่งเกิดขึ้นก่อนการอุดหนุนที่อาจกระทำได้สิ้นสุดและก่อนที่จะมีการใช้ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่องนโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน ที่ ป 1/2536 และ ป 1/2543 ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่ากฎหมายภายในของสหรัฐอเมริกาตามกฎเกณฑ์ 19 USC § 1677 5(A)(D)(iii) มีเหตุผลอื่นอีกหลายประการที่อาจนำเรื่องการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพิ่มเติมแก่เขต 3 มากกว่าเขตอื่นนำไปสู่การไต่สวนและตัดสินว่ามีการให้โดยเจาะจงตามความเป็นจริงสำหรับการอุดหนุนอุตสาหกรรมในประเทศแก่บริษัทหรืออุตสาหกรรม

ข้อสังเกตเพิ่มเติมในเรื่องการกำหนดให้พิสูจน์ความเสียหาย

การที่ความตกลงฯ กำหนดให้การใช้มาตรการตอบโต้การอุดหนุนต้องมีการพิสูจน์ความเสียหายและต้องมีความสัมพันธ์ระหว่างการอุดหนุนและความเสียหายนั้น จากกรณีศึกษา อุตสาหกรรมเหล็กที่ถูกไต่สวนจากประเทศสหรัฐอเมริกาผู้เขียนเห็นว่าการยุติการไต่สวนขั้นต้นในคดีเหล็กแผ่นรีดเย็น (Cold-Rolled Steel Products) เนื่องจากในการพิจารณาความเสียหายที่เกิดขึ้นกับอุตสาหกรรมภายในสหรัฐอเมริกาปรากฏว่าปริมาณการนำเข้าสินค้าดังกล่าวจากประเทศไทย อินโดนีเซีย และเวเนซุเอลามีปริมาณนำเข้าของแต่ละประเทศน้อยมากไม่ถึงร้อยละ 4 และเมื่อนำมารวมกันทั้ง 3 ประเทศไม่ถึงร้อยละ 9 ของปริมาณการนำเข้ารวมทั้งหมดของสหรัฐอเมริกาซึ่งตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกาและตามความตกลงฯ ถือว่าไม่มีการให้การอุดหนุนและการนำเข้าสินค้าไทยดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดความเสียหายต่ออุตสาหกรรมภายในสหรัฐฯ นั้นเป็นกรณีที่ได้รับผลกระทบในด้านบวกเมื่อเทียบกับก่อนมีความตกลงฯ ซึ่งไม่มีการพิสูจน์ความเสียหายจากฝ่ายประเทศที่กล่าวหาการอุดหนุน

ข้อสังเกตเพิ่มเติมในด้านภาระของฝ่ายแก้ต่าง

ในการใช้มาตรการตอบโต้การอุดหนุน ภาครัฐบาลโดยหน่วยงานราชการหลักและที่เกี่ยวข้องกับการผูกใต้สวนการอุดหนุน ได้แก่ กรมการค้าต่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน กรมสรรพากร และกรมศุลกากร เป็นต้น จะต้องรับผิดชอบในการแก้ต่างและการประสานงานที่เกี่ยวข้องซึ่งต้องใช้ทรัพยากรของประเทศทั้งบุคลากร เวลา และงบประมาณในการแก้ต่างหรือต่อสู้คดี ในส่วนเอกชนที่ถูกกล่าวหาว่าได้รับการอุดหนุนต้องรับภาระประสานงานการแก้ต่างด้วย ได้แก่ การตอบแบบสอบถาม การให้ข้อมูล การร่วมมือกับภาครัฐที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการในการโต้สวน โดยต้องใช้ทรัพยากรของตนทั้งบุคลากร เวลา ซึ่งต้องมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนอกเหนือจากค่าใช้จ่ายปกติที่กิจการพึงมีและคาดการณ์ได้ นอกจากนี้ยังมีความเสี่ยงต่อการสูญเสียคำสั่งซื้อหรือส่วนแบ่งตลาดในประเทศที่เปิดการโต้สวน เนื่องจากผู้นำเข้าจะต้องเป็นผู้รับภาระในการวางเงินประกัน หรือรับภาระในการจ่ายอัตราอากรตอบโต้การอุดหนุน (CVD) ซึ่งเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นจากการเสียอากรขาเข้าในการนำเข้าสินค้าตามปกติ ตัวอย่างผลกระทบที่มีการวัดเป็นจำนวนเงินหรือมูลค่าทางเศรษฐกิจ (ข้อมูลของบริษัทฯ:- บมจ.สหวิริยาสตีลอินดัสตรี ลีนส์สุดวันที่ 31 ธันวาคม 2544 ที่แจ้งต่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์) “.....ด้านการส่งออกไปยังตลาดต่างประเทศมีสัดส่วนลดลงอย่างมากเนื่องจากการใช้มาตรการตอบโต้ทางการค้ากรณีการทุ่มตลาด การอุดหนุน และมาตรการปกป้อง (safeguard) ของประเทศสหรัฐอเมริกา และขอกกล่าวหาการทุ่มตลาดของประเทศแคนาดา โดยมีปริมาณการส่งออกจำนวน 39,000 ตัน ลดลงถึงร้อยละ 89 เมื่อเทียบกับปีก่อน ส่งผลให้ปริมาณการขายโดยรวมของบริษัทลดลงจากปีก่อนถึงร้อยละ 14 โดยมีปริมาณการขายทั้งสิ้นประมาณ 1.2 ล้านเมตริกตัน หรือคิดเป็นรายได้จากการขายเท่ากับ 12,663 ล้านบาท และมีผลขาดทุนสุทธิจำนวน 630 ล้านบาท.....” “.....ในปี 2544 บริษัทมีค่าใช้จ่ายในการบริหารรวมทั้งสิ้น 242 ล้านบาท เพิ่มขึ้นร้อยละ 30 จากปีก่อน ซึ่งเท่ากับ 186 ล้านบาท ซึ่งค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นส่วนใหญ่เป็นค่าทนายความที่เป็นที่ปรึกษากฎหมายในการชี้แจงและแก้ข้อกล่าวหาการร้องเรียนการทุ่มตลาดและการอุดหนุนของรัฐบาล

ข้อสังเกตเพิ่มเติมกรณีที่มีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีไม่ได้รับผลกระทบจากการถูกกล่าวหาในประเด็นการอุดหนุน

อย่างไรก็ตามแม้ว่าจะมีกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลกซึ่งอาจตีความบทบัญญัติในเรื่องสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ว่าเป็นการอุดหนุนและมีการใช้มาตรการตอบโต้ แต่ผลกระทบจากความตกลงฯ จะไม่เกิดขึ้นเนื่องจากขาดองค์ประกอบในการถูกกล่าวหาว่ามีการอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้ หากเข้ากรณีดังนี้

1. การผลิตสินค้าเพื่อขายภายในประเทศ
2. กรณีการส่งสินค้าไปจำหน่ายต่างประเทศ โดยที่ประเทศนั้นไม่มีอุตสาหกรรมภายในที่ผลิตสินค้าชนิดเดียวกันนั้นจึงไม่มีกรณีที่จะเกิดความเสียหายแก่อุตสาหกรรมภายในของประเทศดังกล่าว

ข้อเสนอแนะ

จากการที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ออกประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2543 เรื่องนโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน โดยได้ยกเลิกเงื่อนไขการส่งออกและการใช้ชิ้นส่วนในประเทศซึ่งถือเป็นการอุดหนุนการส่งออกเพื่อให้สอดคล้องกับกติกาตามกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้แล้ว และการที่ประเทศไทยสามารถขยายระยะเวลาการอุดหนุนการส่งออกที่ให้การส่งเสริมการลงทุนตามหลักเกณฑ์เดิมที่ประกาศฯ ที่ 1/2543 หรือกรณีให้การผ่อนผันให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2536 โดยจะต้องยุติการให้สิทธิประโยชน์ตามหลักเกณฑ์เดิมภายในปี พ.ศ. 2548 หากมีการยกเลิกการให้สิทธิประโยชน์การผ่อนผันดังกล่าว กิจกรรมที่ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับการผ่อนผันจะเสียสิทธิประโยชน์การยกเว้นอากรขาเข้าวัตถุดิบตามมาตรา 30 ซึ่งหลักเกณฑ์ใหม่ได้ตัดออกไป ในส่วนนี้ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการปฏิบัติที่สอดคล้องกับกติกาตามความตกลงฯ ทั้งนี้ต้องคำนึงถึงการที่กิจกรรมที่ได้รับการส่งเสริมโดยรวมจะได้รับผลกระทบนั้นเล็กน้อยเพียงใดด้วย หากยังมีการให้สิทธิประโยชน์เดิมโดยยกเลิกเงื่อนไขการส่งออกซึ่งแม้ไม่ขัดกับความตกลงฯ ในเรื่องการอุดหนุนการส่งออกที่เป็นการอุดหนุนที่ห้ามใช้ แต่อาจมองได้ว่าเป็นการให้โดยเจาะจงตามความหมายกฎหมายภายในของประเทศใดๆ หากถูกไต่สวนการอุดหนุนโดยเฉพาะประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งมีการตีความการให้โดยเจาะจงอย่างกว้างและพิจารณาจากหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาขณะอนุมัติซึ่งยังมีเงื่อนไขการส่งออกกำกับอยู่

จากการวิเคราะห์การถูกไต่สวนการอุดหนุนจากประเทศสหรัฐอเมริกาในกรณีศึกษา อุตสาหกรรมเหล็กพบที่มีการตีความพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มาตรา 36 เป็นการอุดหนุนการส่งออกในทางกฎหมายโดยมีเงื่อนไขขึ้นกับความสามารถในการส่งออกซึ่งเป็นการอุดหนุนที่อาจใช้มาตรการตอบโต้ได้ตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกา ในกรณีนี้เมื่อพิจารณามาตรา 36 สามารถแบ่งประเภทสิทธิประโยชน์เป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรตามมาตรา 36(1) (2) และ (3) และสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้ตามมาตรา 36(4) ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าควรยกเลิกสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้ตามมาตรา 36(4) ซึ่งมีเงื่อนไขขึ้นกับความสามารถในการส่งออกอย่าง

ชัดเจน และในปัจจุบันไม่มีการให้สิทธิประโยชน์แล้ว ส่วนสิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรในอนุมาตราต่างๆ ซึ่งมีเงื่อนไขการส่งออกตามวรรคหนึ่งกำกับนั้นเสนอให้มีการยกเลิกเงื่อนไขการส่งออกดังกล่าว และอาจพิจารณานำไปปรับรวมเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีทั่วไปซึ่งมีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรแก่การนำเข้าวัตถุดิบอยู่แล้วตามมาตรา 30 สำหรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามมาตรา 35 ซึ่งเป็นสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมที่ให้แก่เขต 3 มากกว่าเขตอื่นและมีหลายกรณีที่ถูกโต้แย้งว่าเป็นการให้โดยเจาะจงซึ่งเป็นการอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้ที่นั้นอาจจัดประเภทโดยนำไปรวมเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีทั่วไปด้วย อย่างไรก็ตามแม้จัดเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีทั่วไปแล้วยังต้องมีการบริหารการให้สิทธิประโยชน์ที่ไม่เข้ากรณีการให้โดยเจาะจงด้วย

ในการศึกษาวิเคราะห์ตามกรณีศึกษาพบว่าในการถูกโต้แย้งการอุดหนุนมีหลายกรณีที่ความตกลงฯ มีช่องว่างซึ่งมีผลให้ประเทศที่เปิดการโต้แย้งซึ่งเป็นประเทศใหญ่และมีความพร้อมมากกว่าเขาเปรียบประเทศกำลังพัฒนาอย่างประเทศไทย จึงเห็นควรชี้ประเด็นข้อบกพร่องบางประการเพื่อประโยชน์ในการเจรจาปรับปรุงแก้ไขความตกลงฯ ปัจจุบัน ได้แก่

(1) แนวทางการคำนวณจำนวนการอุดหนุนในแง่ของผลประโยชน์ต่อผู้รับการอุดหนุนตามความตกลงฯ Article 14 ควรเพิ่มความโปร่งใสในการบัญญัติกฎหมายหรือกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการพิจารณาการก่อให้เกิดประโยชน์สำหรับสิทธิประโยชน์ทางภาษี และพิจารณากำหนดมาตรการให้ผู้โต้แย้งการอุดหนุนเป็นผู้เชี่ยวชาญความเสียหายกรณีที่ไม่มีการปฏิบัติตามความตกลงฯ Article 14 ทั้งในเรื่องการระบุหลักเกณฑ์ในกฎหมายหรือระเบียบอย่างชัดเจน รวมถึงการไม่เปิดเผยและอธิบายอย่างเพียงพอ

(2) ความตกลงฯ Article 11.9 กำหนดหน้าที่ของผู้มีอำนาจในการโต้แย้งที่จำต้องยุติการโต้แย้งหากอุตสาหกรรมภายในที่ยื่นคำร้องมีหลักฐานเกี่ยวกับการอุดหนุนและความเสียหายไม่เพียงพอ จากกรณีที่ประเด็นนี้ไม่มีการกำหนดบทลงโทษไว้จึงเป็นกรณีที่อาจมีการยื่นข้อกล่าวหาเพื่อให้เปิดการโต้แย้งโดยไม่มีข้อเท็จจริงตามที่กล่าวอ้างซึ่งสร้างภาระในการแก้ต่างแก่ผู้ถูกกล่าวหา กรณีนี้หากมีการกำหนดบทลงโทษแก่อุตสาหกรรมภายในที่ยื่นคำร้องและแก่รัฐบาลของประเทศที่เปิดการโต้แย้งอาจทำให้การใช้ความตกลงฯ เพื่อกีดกันทางการค้าลดลง

ปัจจุบันสิทธิประโยชน์ทางภาษียังเป็นเครื่องมือทางกฎหมายในการส่งเสริมการลงทุน แม้ว่าจะมีกรอบความตกลงฯ ที่มีผลกระทบต่อการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแต่ก็มีกรณีที่มีความตกลงฯ ไม่มีผลกระทบ ได้แก่ กรณีการผลิตสินค้าเพื่อขายภายในประเทศ และกรณีการส่งสินค้าไปจำหน่ายต่างประเทศโดยที่ประเทศนั้นไม่มีอุตสาหกรรมภายในที่ผลิตสินค้าชนิดเดียวกันนั้น จึงไม่มีกรณีที่จะเกิดความเสียหายแก่อุตสาหกรรมภายในของประเทศดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าควรมี

การพิจารณาการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยพิจารณาความเหมาะสมของสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ใช้ในปัจจุบันและพิจารณาถึงหลักการและประเภทสิทธิประโยชน์ทางภาษีใหม่ๆ ที่จูงใจนักลงทุนและมีประสิทธิภาพในด้านผลตอบแทนแก่เศรษฐกิจโดยรวมตามเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่วางไว้ เช่น การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยพิจารณาจากเงินทุนทั้งการกำหนดสัดส่วนการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ปฏิบัติในปัจจุบันหรือการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่จูงใจให้มีการดำรงเงินลงทุนระยะยาวไว้ในประเทศ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามฐานการจ้างงานเพื่อสร้างงานในประเทศ เป็นต้น



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

การค้าต่างประเทศ, กรม. การสัมมนาเรื่อง “มาตรการตอบโต้การทุ่มตลาดและการอุดหนุน” วันพฤหัสบดีที่ 26 กรกฎาคม 2544 ณ โรงแรมธรรมรินทร์ธนา จ.ตรัง. กรุงเทพฯ : สำนักปกป้องและรักษาผลประโยชน์ทางการค้า กรมการค้าต่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์, 2544 (เอกสารไม่ตีพิมพ์)

การค้าต่างประเทศ, กรม. สรุปกรณีแคนาดาได้ถอนการอุดหนุนการส่งออกสินค้าเหล็กแผ่นรีดร้อนจากประเทศไทย. กรุงเทพฯ : สำนักปกป้องและรักษาผลประโยชน์ทางการค้า กรมการค้าต่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์.(ม.ป.ป.). (เอกสารไม่ตีพิมพ์)

การค้าต่างประเทศ, กรม. สินค้าไทยที่ถูกมาตรการตอบโต้การทุ่มตลาดและการอุดหนุนจากประเทศคู่ค้า (Anti-Dumping Duty & Countervailing Duty) กรกฎาคม 2545. กรุงเทพฯ : สำนักปกป้องและรักษาผลประโยชน์ทางการค้า กรมการค้าต่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์, 2545. (เอกสารไม่ตีพิมพ์)

โกศล ฉันทิกุล. คำอธิบายกระบวนการกฎหมายเกี่ยวกับการลงทุน. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ: แสงจันทร์การพิมพ์, 2534.

โกศล ฉันทิกุล. ความตกลง WTO เกี่ยวกับการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้กับกรณีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน. วารสารนิติศาสตร์ 31 (มิถุนายน 2544) : 306.

ชูชาติ อัครวจน. ปัญหากฎหมายศุลกากรและข้อวิเคราะห์. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2544.

ทัชชฌัย ฤกษ์สุต. แกตต์และองค์การการค้าโลก (WTO). กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2544.

บุษราคัม ศรีรัตน. สิทธิประโยชน์การลงทุน...ลูกกวาดหรือยาขม.วารสารส่งเสริมการลงทุน 1 (มกราคม 2544) : 59-60.

ไพจิตร ใจจนวานิช , ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประจำ. ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร . กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์(กรุงเทพ), 2546.

วิไล ศลิษฐ์อรรถกร. การวางแผนแก้ไขปัญหกรณีพิพาทเกี่ยวกับการตอบโต้การอุดหนุน. กรุงเทพฯ : กรมการค้าต่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์, 2539. (เอกสารไม่ตีพิมพ์)

วีรชัย พลาศรัย. กระบวนการระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก: คู่มือการใช้. เอกสารประกอบการบรรยายในการสัมมนาฝึกอบรม เรื่อง กระบวนการระงับข้อพิพาทของ WTO. กรุงเทพฯ : กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ กระทรวงพาณิชย์, 2544.(เอกสารไม่ตีพิมพ์)

- ศูนย์บริการวิชาการเศรษฐศาสตร์ คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. รายงานฉบับสมบูรณ์ โครงการศึกษาและวิเคราะห์การแก้ต่างกรณีไทยถูกกล่าวหาว่าให้การอุดหนุนแก่ผู้ผลิต/ผู้ส่งออก: กรณีสิทธิประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุน เสนอต่อ กองการต่างประเทศ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. พฤษภาคม 2544. กรุงเทพฯ: ศูนย์บริการวิชาการเศรษฐศาสตร์ คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544
- ศูนย์วิจัยเศรษฐศาสตร์ คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. โครงการศึกษาวิจัยเศรษฐศาสตร์และการค้าระหว่างประเทศเพื่อรองรับการเจรจาเปิดเสรีทางการค้า กันยายน 2544. กรุงเทพฯ : ศูนย์วิจัยเศรษฐศาสตร์ คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2544
- เศรษฐกิจการพาณิชย์, กรม. สรุปผลการประชุมเรื่อง การขยายเวลาการอุดหนุนการส่งออกของไทย ณ นครเจนีวา ประเทศสวิสเซอร์แลนด์, ระหว่างวันที่ 28 ตุลาคม - 1 พฤศจิกายน 2545. กรุงเทพฯ : กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ กระทรวงพาณิชย์, 2545. (เอกสารไม่ตีพิมพ์)
- สรรพากร, กรม. สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2543.
- สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. 50 คำถามกับนโยบายส่งเสริมการลงทุนใหม่. วารสารส่งเสริมการลงทุน. 7(กรกฎาคม 2543) : 27-31.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. การบัญชีภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : เซอร์กราฟฟิค 1991, 2545.
- สุรีย์ จิรัฐติกาลกุล. มาตรการตอบโต้การทุ่มตลาดและการอุดหนุนของสหรัฐฯ กับสินค้าไทย. กรุงเทพฯ : กองพาณิชย์กิจต่างประเทศ กรมการค้าต่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์ (ม.ป.ป.). (เอกสารไม่ตีพิมพ์)
- โสภณ ราชรักษา. จะตั้งดูการลงทุนจากต่างประเทศอย่างไรดี. วารสารส่งเสริมการลงทุน 5 (พฤษภาคม 2542) : 22.
- อุษณีย์ ไพรสนต์. พันธกรณีของประเทศไทยภายใต้ข้อตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ 1994: ศึกษาเฉพาะสินค้าอุตสาหกรรม. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542.

- Benitah, M. The Law of Subsidies under the GATT/WTO System .The Hague: Kluwer Law International, 2001.
- Committee on Subsidies and Countervailing Measures, G/SCM/38THA, April 23, 1999. (n.p.): World Trade Organization, 1999.
- Committee on Subsidies and Countervailing Measures, G/SCM/39, November 2001. (n.p.): World Trade Organization, 2001.
- International Trade Commission. Thailand Subsidy Programs: General—Last Changes Made, October 31,2001[online]. 2001. Available from: <http://ia.ita.doc.gov> [2002,July 24]
- Jackson, J. H. The World Trading System: Law and Policy of International Economic Relations. Cambridge : MIT Press, 1989.
- Qureshi, H. A. and Grynberg, R. United States Tax Subsidies Under Domestic Internal Sales Corporation, Foreign Sales Corporation and Extraterritorial Income Exclusion Act Legislation within the Framework of the World Trade Organization. Journal of World Trade 36(5)(October 2002) : 984.
- Special Import Measures Act[Online].2003. Available from: <http://laws.justice.gc.ca/en/s-15/99257.html>[2003,June 2]
- Stehmann, O. Foreign Sales Corporation under the WTO, The Panel Ruling on US Export Subsidies. Journal of World Trade 34(3)(June 2000) :131.
- U.S. Government Printing Office via GPO Access. Code of Federal Regulations--Title 19,Volumn 3, Parts 200 to end – CITE: 19CFR351 [Online].2001. Available from: <http://www.gpoaccess.gov/cfr/retrieve.html>[2003,November 20]
- United Nations Conference on Trade and Development. Dispute Settlement : World Trade Organization, 3.7 Subsidies and Countervailing Measures. New York : United Nations , 2003.
- United Nations Conference on Trade and Development. Tax Incentives and Foreign Direct Investment: A Global Survey. New York: United Nations, 2000.
- World Trade Organization. WTO Analytical Index: Subsidies & Countervailing Measures [Online].2003.Availablefrom:http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_01_e.htm#article1B [2003,November 15]



ภาคผนวก

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตาราง 1 : วิเคราะห์การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนในกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน	กรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลก						
สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน	การก่อให้เกิดประโยชน์			การให้โดยเจาะจง		ประเภทของการอุดหนุน	
	ใช่	ไม่ใช่	การก่อ/ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์จะเกิดเมื่อ	Article 2.1, 2.2	Article 2.3	การอุดหนุนที่ห้ามใช้	การอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้
<p><u>สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคล มาตรา 31</u></p> <p>1. การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล</p> <p>2. การไม่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย</p> <p>3. ผลขาดทุนสะสม (กรณีที่เกิดกรณีกำไรในระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นและนำขาดทุนสะสมในระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นนั้นมาใช้ลดหย่อนกำไรที่ต้องเสียภาษี(เป็นเกณฑ์เดียวกับเกณฑ์ทั่วไปในประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (12) โดยประโยชน์จะเกิดเมื่อยังมียอดกำไรที่ต้องเสียภาษีแต่กิจการได้ใช้สิทธิในการยกเว้นภาษีตามกรณีที่ 1 ของมาตรานี้)</p>	/	/	<p>(ภาษีฯ หมายถึง ภาษีเงินได้นิติบุคคล)</p> <p>กิจการมีกำไรในช่วงที่ได้รับยกเว้นภาษีฯ</p> <p>กิจการขาดทุนในช่วงที่ได้รับยกเว้นภาษีฯ</p> <p>กิจการมีรายได้ประเภทต่างๆ ซึ่งกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่กิจการไม่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย</p> <p>กิจการมีกำไรหลังจากระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีฯและนำขาดทุนสะสมในช่วงที่ได้รับยกเว้นภาษีฯมาใช้ (เป็นเกณฑ์เดียวกับเกณฑ์ทั่วไปในประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (12))</p> <p>เว้นแต่ขาดทุนสะสมที่นำมาใช้เป็นผลจากการกรอกการใช้สิทธิประโยชน์ตาม ม. 35 วรรค 2(2)(3), 36(4)ในภ.ง.ด.50</p> <p>ขาดทุนหลังจากระยะเวลายกเว้นภาษีฯ</p>	*	-	-	<p>อาจจะเป็น</p> <p>อาจจะเป็น</p> <p>อาจจะเป็น</p>

ตาราง I : วิเคราะห์การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนในกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (ต่อ)

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน	กรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลก						
	การก่อให้เกิดประโยชน์			การให้โดยเจาะจง		ประเภทของการอุดหนุน	
	ใช่	ไม่ใช่	การก่อ/ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ จะเกิดเมื่อ	Article 2.1, 2.2	Article 2.3	การอุดหนุนที่ ห้ามใช้	การอุดหนุนที่อาจ ถูกมาตรการตอบโต้
สิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน							
<u>สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากร</u> <u>มาตรา 28</u> การยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักร	/		มีการนำเข้าโดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้า	*	-	-	อาจจะเป็น
<u>มาตรา 29</u> การลดหย่อนอากรขาเข้าเครื่องจักร	/		มีการนำเข้าโดยได้รับลดหย่อนอากรขา เข้า	*	-	-	อาจจะเป็น
<u>มาตรา 30</u> การลดหย่อนอากรขาเข้าวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น	/		มีการนำเข้าโดยได้รับลดหย่อนอากรขา เข้า	*	-	-	อาจจะเป็น

ตาราง 1 : วิเคราะห์การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนในกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (ต่อ)

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน	กรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลก						
สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน	การก่อให้เกิดประโยชน์			การให้โดยเจาะจง		ประเภทของการอุดหนุน	
	ใช่	ไม่ใช่	การก่อ/ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ จะเกิดเมื่อ	Article 2.1, 2.2	Article 2.3	การอุดหนุนที่ห้ามใช้	การอุดหนุนที่อาจถูกมาตรการตอบโต้
<p><u>สิทธิประโยชน์พิเศษสำหรับเขตส่งเสริมการลงทุน</u> <u>มาตรา 35 วรรคสอง</u> (1) การลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละห้าสิบ</p>	/	/	<p>(ภาษีฯ หมายถึง ภาษีเงินได้นิติบุคคล) กิจกรรมมีกำไรหลังช่วงที่ได้รับยกเว้นภาษีฯ ตามมาตรา 31 และได้สิทธิประโยชน์ลดหย่อนนี้หรือกรณีกิจกรรมที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีฯ ตามมาตรา 31 ซึ่งมีกำไรนับจากวันที่เริ่มมีรายได้จากการส่งเสริมโดยได้สิทธิประโยชน์ลดหย่อนนี้ในช่วงดังกล่าว กิจกรรมขาดทุนหลังช่วงที่ได้รับยกเว้นภาษีฯ ตามมาตรา 31 ซึ่งได้สิทธิประโยชน์ลดหย่อนนี้ หรือกรณีกิจกรรมที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีฯ ตามมาตรา 31 ซึ่งขาดทุนนับจากวันเริ่มมีรายได้อันอาจใช้สิทธิประโยชน์ลดหย่อนนี้ได้</p>	*	-	-	อาจจะเป็น

ตาราง I : วิเคราะห์การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนในกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (ต่อ)

สิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน	กรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลก						
	การก่อให้เกิดประโยชน์			การให้โดยเจาะจง		ประเภทของการอุดหนุน	
	ใช่	ไม่ใช่	การก่อ/ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ จะเกิดเมื่อ	Article 2.1, 2.2	Article 2.3	การอุดหนุนที่ ห้ามใช้	การอุดหนุนที่อาจ ถูกมาตรการตอบโต้
<p>สิทธิประโยชน์พิเศษสำหรับเขตส่งเสริมการลงทุน มาตรา 35 วรรคสอง (2) อนุญาตให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และ ค่าประปา เป็น 2 เท่า</p>	/	/	<p>(ภาษีฯ หมายถึง ภาษีเงินได้นิติบุคคล) กิจการมีกำไรในช่วงที่ได้รับสิทธิประโยชน์นี้ กิจการขาดทุนในช่วงที่ได้รับสิทธิประโยชน์ นี้ แม้ได้กรอกรายการการใช้สิทธิ ประโยชน์นี้ในแบบแสดงรายการเสียภาษี (ภ.ง.ด. 50)</p>	*	-	-	อาจจะเป็น

ตาราง 1 : วิเคราะห์การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนในกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (ต่อ)

สิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน	กรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลก						
	การก่อให้เกิดประโยชน์			การให้โดยเจาะจง		ประเภทของการอุดหนุน	
	ใช่	ไม่ใช่	การก่อ/ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ จะเกิดเมื่อ	Article 2.1, 2.2	Article 2.3	การอุดหนุนที่ ห้ามใช้	การอุดหนุนที่อาจ ถูกมาตรการตอบโต้
<p><u>สิทธิประโยชน์พิเศษสำหรับเขตส่งเสริมการลงทุน</u> มาตรา 35 วรรคสอง</p> <p>(3) อนุญาตให้หักเงินในการติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกจากกำไรรวมทั้งสิ้นไม่เกินร้อยละ 25 ของเงินที่ลงทุนนั้น โดยเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันที่มีรายได้จากการลงทุนนอกเหนือไปจากการหักค่าเสื่อมราคาตามปกติ</p>	/	/	<p>กิจการมีกำไรในช่วงที่ได้รับสิทธิประโยชน์นี้</p> <p>กิจการขาดทุนในช่วงที่ได้รับสิทธิประโยชน์นี้ แม้ได้กรอกรายการการใช้สิทธิประโยชน์นี้ในแบบแสดงรายการเสียภาษี (ภ.ง.ด. 50)</p>	*	-	-	อาจจะเป็น

ตาราง 1 : วิเคราะห์การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนในกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (ต่อ)

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน	กรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลก						
	การก่อให้เกิดประโยชน์			การให้โดยเจาะจง		ประเภทของการอุดหนุน	
	ใช่	ไม่ใช่	การก่อ/ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ จะเกิดเมื่อ	Article 2.1, 2.2	Article 2.3	การอุดหนุนที่ ห้ามใช้	การอุดหนุนที่อาจ ถูกมาตรการตอบโต้
สิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน							
<u>สิทธิประโยชน์พิเศษเพื่อการส่งออก</u> <u>มาตรา 36 เพื่อส่งเสริมการส่งออก</u> (1) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและ วัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาจากต่าง ประเทศเพื่อใช้ ผลิต ผสม หรือประกอบ ผลิต	/		มีการนำเข้าโดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้า	-	ไม่ใช่การ อุดหนุนที่ ห้ามใช้อัน จะถือเป็น การให้ โดย เจาะจง หากเข้า ข้อยกเว้น footnote 61	ไม่ใช่การอุดหนุน ที่ห้ามใช้ หากเข้า ข้อยกเว้นตาม ความตกลงฯ footnote 61 อย่างไรก็ตามไม่มี ตัวอย่างแนวคำ วินิจฉัยจากองค์ การระงับข้อพิพาท ฯ	-
	/		มีการนำเข้าโดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้า	-	/	/	-

ตาราง I : วิเคราะห์การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนในกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (ต่อ)

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน	กรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลก						
	การก่อให้เกิดประโยชน์			การให้โดยเจาะจง		ประเภทของการอุดหนุน	
	ใช่	ไม่ใช่	การก่อ/ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ จะเกิดเมื่อ	Article	Article	การอุดหนุนที่ ห้ามใช้	การอุดหนุนที่อาจ ถูกมาตรการตอบโต้
2.1, 2.2				2.3			
<p><u>สิทธิประโยชน์พิเศษเพื่อการส่งออก</u> <u>มาตรา 36 เพื่อส่งเสริมการส่งออก</u></p> <p>(2) การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาเพื่อส่งออกไป</p> <p>(3) การยกเว้นอากรขาออกสำหรับผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบ</p>	/	/	มีการนำเข้าโดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้า	-	/	/	-
	/	/	มีการส่งออกโดยได้รับยกเว้นอากรขาออก	-	/	/	-
						ทั้งมาตรา 36 (2) และ (3) เข้ากรณี Article 3.1 (a) การอุดหนุนที่มีตามกฎหมายขึ้นกับความสามารถในการส่งออก	

ตาราง 1 : วิเคราะห์การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนในกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (ต่อ)

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน	กรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลก						
	การก่อให้เกิดประโยชน์			การให้โดยเจาะจง		ประเภทของการอุดหนุน	
	ใช่	ไม่ใช่	การก่อ/ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ จะเกิดเมื่อ	Article 2.1, 2.2	Article 2.3	การอุดหนุนที่ ห้ามใช้	การอุดหนุนที่อาจ ถูกมาตรการตอบโต้
สิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน							
<u>สิทธิประโยชน์พิเศษเพื่อการส่งออก</u> <u>มาตรา 36 เพื่อส่งเสริมการส่งออก</u> (4) การอนุญาตให้หักเงินได้พึงประเมินในการ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนเท่ากับ ร้อยละห้าของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อน จากการส่งออก ซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลผลิต ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบโดย ไม่รวมค่าประกันภัยหรือค่าขนส่งนอก ประเทศ	/	/	มีรายได้เพิ่มขึ้นจากปีก่อนจากการส่งออก และได้มีการนำมาหักเงินได้พึงประเมินใน การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเงื่อนไข และวิธีการที่กำหนดไว้ กิจการมีรายได้เท่ากับหรือน้อยกว่าจาก การส่งออกเมื่อเทียบกับปีก่อน หรือใน กรณีที่เกิดการขาดทุน	-	/	/ เข้ากรณี Article 3.1 (a) การอุดหนุนที่มี ตามกฎหมายขึ้น กับความสามาร ในการส่งออก	-

หมายเหตุ การให้โดยเจาะจง Article 2.1, 2.2 ได้แก่ การให้โดยเจาะจงต่อวิสาหกิจ ต่ออุตสาหกรรม หรือ แก่ภูมิภาค

Article 2.3 ได้แก่ การอุดหนุนที่ห้ามใช้ซึ่งถือเป็นการให้โดย เจาะจงประเภทหนึ่ง

* ในช่องการให้โดยเจาะจง Article 2.1, 2.2 อาจเป็นกรณีการให้โดยเจาะจงซึ่งทำให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับและก่อให้เกิดประโยชน์เป็นการอุดหนุนประเภทที่อาจ
ถูกมาตรการตอบโต้ได้ ซึ่งการตีความเรื่องการให้โดยเจาะจงในกรอบความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ขององค์การการค้าโลกนี้ไม่มีแนวคำวินิจฉัย
จากองค์กรระงับข้อพิพาทฯ ดังนั้นจึงได้มีการศึกษาวิเคราะห์การให้โดยเจาะจงจากการที่ประเทศไทยถูกไต่สวนการอุดหนุนโดยใช้กรณีศึกษาอุตสาหกรรมเหล็กในบทที่ 4

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาวรัชณี อุทยานันท์ เกิดเมื่อวันที่ 16 พฤศจิกายน 2510 ที่จังหวัดอุทัยธานี สำเร็จการศึกษาปริญญาบัณฑิตจากคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ในปีการศึกษา 2531 สอบได้และขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในปี พ.ศ. 2537 ได้เข้าศึกษาวิชากฎหมายโดยสำเร็จการศึกษาปริญญานิติศาสตรบัณฑิตจากคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ในปีการศึกษา 2539 และสอบไล่ได้เนติบัณฑิตไทยสมัยที่ 52 ในปีการศึกษา 2542 มีประสบการณ์การทำงานในหน่วยงานเอกชนหลายแห่ง ปัจจุบันประกอบวิชาชีพอิสระด้านบัญชีและกฎหมาย



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย