

## บทที่ 5

### การลบลทธิประโยชน์และความรับผิดชอบในค่าอากรขา เข้าของผู้ได้รับการส่งเสริมตาม

#### พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

ลทธิประโยชน์ต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ไม่ว่าจะ เป็นลทธิประโยชน์ที่เกี่ยวกับภาษีอากรหรือไม่เกี่ยวกับภาษีอากร ถือเป็นมาตรการอย่างหนึ่งที่กำหนดขึ้น เพื่อจูงใจและส่งเสริมให้มีการลงทุนในประเทศไทย โดยผู้มีสิทธิได้รับลทธิประโยชน์ดังกล่าว คือ ผู้ได้รับการส่งเสริม อย่างไรก็ตามแม้พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน จะกำหนดมาตรการให้ลทธิประโยชน์ต่างๆ แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมไว้ แต่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ก็มีมาตรการที่ใช้ควบคุมผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับลทธิประโยชน์ต่าง ๆ เหล่านั้นด้วย มาตรการดังกล่าว คือการให้อำนาจคณะกรรมการในการกำหนดเงื่อนไขต่างๆ ให้ผู้ได้รับการส่งเสริมปฏิบัติและอำนาจในการสั่งเพิกถอนลทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมทั้งหมดหรือบางส่วนในกรณีที่ได้รับ การส่งเสริมฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม เงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดไว้ ซึ่งเมื่อคณะกรรมการสั่งเพิกถอนลทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนแล้ว ย่อมมีผลทำให้ลทธิประโยชน์ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิ้นสุดลงทั้งหมดหรือแต่บางส่วนแล้วแต่กรณี

บทบัญญัติกฎหมาย เกี่ยวกับการ เพิกถอนลทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมซึ่งกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนนั้นได้แก่ บทบัญญัติมาตรา 54 และมาตรา 55 โดยมาตรา 54 เป็นบทบัญญัติทั่วไปเกี่ยวกับการเพิกถอนลทธิประโยชน์ ส่วนมาตรา 55 เป็นบทบัญญัติ เฉพาะ เรื่องการ เพิกถอนลทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้าหรือ ส่งออกไปโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากร

อย่างไรก็ตามลทธิประโยชน์ของผู้ได้รับการส่งเสริมนอกจากจะสิ้นสุดลงโดย การเพิกถอนลทธิประโยชน์แล้ว ยังสิ้นสุดลงได้โดยการยกเลิกบัตรส่งเสริมอีกด้วย การยกเลิกบัตรส่งเสริมดังกล่าวเกิดขึ้นเนื่องมาจากผู้ได้รับการส่งเสริมขอเลิกกิจการที่ได้รับการส่งเสริม รวมถึงการที่ผู้ได้รับการส่งเสริมกับผู้อื่น หรือโอนกิจการที่ได้รับการส่งเสริมให้แก่ผู้อื่น อันมีผลทำให้บัตรส่งเสริมใช้ไม่ได้ต่อไปอีกไม่เกินสามเดือนนับแต่วันเลิก รวม หรือโอนกิจการ ตามบทบัญญัติมาตรา 56 แห่ง

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งรายละเอียดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การลีสทธิประโยชน์ของผู้ได้รับการส่งเสริมโดยการเพิกถอนสิทธิประโยชน์และการยกเลิกบัตรส่งเสริมมีดังนี้

#### การลีสทธิประโยชน์โดยการเพิกถอนสิทธิประโยชน์

การทำลีสทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน มิได้ เป็นการทำลีสทธิประโยชน์โดยเด็ดขาด แต่เป็นการทำลีสทธิประโยชน์โดยมีเงื่อนไข กล่าวคือในการทำลีสทธิประโยชน์แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมรายใด คณะกรรมการก็จะกำหนดเงื่อนไขให้ผู้ได้รับการส่งเสริมรายนั้นปฏิบัติไว้ด้วย โดยเงื่อนไขนั้นอาจกำหนดไว้ว่าบัตรส่งเสริมหรือใบประกาศของสำนักงานจัดบับค่า ง กี่ได้ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้จะเป็นเงื่อนไขใด ๆ ก็ได้ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของคณะกรรมการ แต่เงื่อนไขสำคัญที่คณะกรรมการกำหนดไว้คือ การห้ามนำเครื่องจักร วัสดุคิบ หรือวัสดุจำเป็นที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรไปจำหน่าย จ้างอง ให้เช่า นำไปใช้ในการอื่น หรือให้บุคคลอื่นใช้ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการ และหากผู้ได้รับการส่งเสริมรายใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม เงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดไว้ คณะกรรมการย่อมสามารถสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมรายนั้นทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็ได้ ทั้งนี้โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 54 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งบัญญัติว่า

"ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม เงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดให้ คณะกรรมการมีอำนาจสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมทั้งหมดหรือบางส่วน โดยจะกำหนดระยะเวลาไว้ด้วยหรือไม่ก็ได้

ถ้าคณะกรรมการพิจารณาเห็นว่า การที่ผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม เงื่อนไขนั้นมีได้ เป็นการกระทำโดยจงใจ จะสั่งให้ให้สำนักงาน เดือน เป็นหนังสือให้ผู้ได้รับการส่งเสริมแก้ไขหรือปฏิบัติให้ถูกต้องตาม เงื่อนไขภายในเวลาที่กำหนดก่อนก็ได้ แต่เมื่อครบกำหนดเวลานั้นแล้วผู้ได้รับการส่งเสริมยังมีได้แก้ไขหรือปฏิบัติให้ถูกต้องโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้คณะกรรมการดำเนินการตามวรรคหนึ่ง"

มาตรา 54 วรรคแรก เป็นบทบัญญัติให้อำนาจคณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมโดยจะสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ทั้งหมดหรือเพียงบางส่วนก็ได้ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของคณะกรรมการและคณะกรรมการจะกำหนดระยะเวลาให้คำสั่งเพิกถอนมีผล เมื่อใดไม่ก็ได้ หากไม่กำหนดก็ถือว่าคำสั่งมีผลตั้งแต่วันที่คณะกรรมการมีมติ เป็นต้นไป

ในกรณีคณะกรรมการเห็นว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมมิได้จริงจังที่จะฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขของคณะกรรมการ บทบัญญัติมาตรา 54 วรรคสอง ให้อำนาจคณะกรรมการที่จะสั่งให้สำนักงานเดือน เป็นหนังสือให้ผู้ได้รับการส่งเสริมแก้ไขหรือปฏิบัติให้ถูกต้องก่อนมีคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ก็ได้ และเนื่องจากกฎหมายใช้คำว่า "จะสั่ง...ก็ได้" แสดงให้เห็นว่ากฎหมายมิได้ บังคับให้คณะกรรมการจะต้องเดือนก่อนมีคำสั่ง ฉะนั้นแม้ผู้ได้รับการส่งเสริมจะมิได้จริงจังฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไข คณะกรรมการจะใช้อำนาจสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ทันทีเลยก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของคณะกรรมการ

การเพิกถอนสิทธิประโยชน์ แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ การเพิกถอนสิทธิประโยชน์ทั้งหมดและการเพิกถอนสิทธิประโยชน์บางส่วน

ก. การเพิกถอนสิทธิประโยชน์ทั้งหมด

การที่คณะกรรมการจะมีคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมทั้งหมด หรือ เพิกถอนแต่เพียงบางส่วนนั้น ไม่อาจกำหนดเป็นหลักเกณฑ์แน่นอนได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของคณะกรรมการ เหตุผล และข้อเท็จจริงในแต่ละกรณี

ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาแล้วมีคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมทั้งหมด ผลของคำสั่งดังกล่าว ย่อมทำให้สิทธิประโยชน์ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเคยได้รับและที่เหลือยู่ทั้งหมดสิ้นสุดลง ไม่ว่าจะเป็นเรื่อง การถือกรรมสิทธิ์ในที่ดิน การนำช่างฝีมือหรือผู้ชำนาญซึ่งเป็นคนต่างด้าวเข้ามาในราชอาณาจักร การได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร วัตถุดิบ หรือวัสดุจำเป็น การได้รับยกเว้นอากรขาออกสำหรับผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมส่งออกไป การได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคล<sup>1</sup> ตลอดจนการได้รับยกเว้นภาษีเงินค่าสิทธิ (ROYALTY) และภาษีเงินปันผล เป็นต้น ทั้งนี้คณะกรรมการอาจจะกำหนดเงื่อนไขรายละเอียดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมปฏิบัติตามด้วยก็ได้ เช่น กำหนดให้ช่างฝีมือหรือผู้ชำนาญที่เป็นคนต่างด้าวที่เข้ามาแล้วต้องกลับออกไปภายในเวลาอันสมควร และไม่ให้เข้ามาอีก เป็นต้น

<sup>1</sup>คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง การเพิกถอนสิทธิและประโยชน์ทั้งหมด," 6 ธันวาคม 2520. (ัดสำเนา)

ข. การเพิกถอนสิทธิประโยชน์บางส่วน

ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาแล้วมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมบางส่วนนั้น ผลของคำสั่งดังกล่าว ย่อมทำให้สิทธิประโยชน์ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับ เฉพาะส่วนนั้นสิ้นสุดลง ส่วนสิทธิประโยชน์ในส่วนอื่น ๆ ผู้ได้รับการส่งเสริมยังคงได้รับต่อไป การเพิกถอนสิทธิประโยชน์บางส่วนนั้นอาจมีได้ 2 กรณี คือ<sup>2</sup>

1. เพิกถอนสิทธิประโยชน์บางข้อที่ได้อยู่ตามบัตรส่งเสริม เช่น ในบัตรส่งเสริมระบุสิทธิประโยชน์ไว้หลายข้อ แต่ให้เพิกถอนสิทธิเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีอากรสำหรับเครื่องจักรเพียงข้อเดียว เป็นต้น

2. เพิกถอนสิทธิประโยชน์เฉพาะบางส่วนของข้อใดข้อหนึ่งหรือหลายข้อในบัตรส่งเสริมซึ่งอาจทำได้หลายกรณี เช่น

2.1 ในบัตรส่งเสริมข้อหนึ่งระบุว่าผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำหนดเวลา 5 ปี ปรากฏว่าผู้ได้รับการส่งเสริมปฏิบัติผิดเงื่อนไขตั้งแต่ปีที่ 2 ของการประกอบกิจการ คณะกรรมการย่อมมีอำนาจเพิกถอนที่เหลืออยู่ตั้งแต่ปีที่ 2 ถึงปีที่ 5 ได้

2.2 เพิกถอนสิทธิประโยชน์เพียงบางรายการเท่านั้น เช่น ตามบัตรส่งเสริมข้อหนึ่งกำหนดว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิประโยชน์การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของนำเข้ารวม 10 รายการ แต่ได้เอาของดังกล่าวไปใช้ในการอื่นนอกจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมเพียง 5 รายการก็อาจเพิกถอนสิทธิเพียง 5 รายการนั้น เป็นต้น

2.3 เพิกถอนสิทธิประโยชน์โดยคำนวณตามส่วน เช่น ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรอย่างหนึ่งที่นำเข้ามาใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมคิดเป็นเงินค่าอากร 150,000 บาท ซึ่งคณะกรรมการได้อาศัยอำนาจตามมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องใช้เครื่องจักรนั้นในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมเป็นเวลา 5 ปี ถ้าปรากฏว่าผู้ได้รับการส่งเสริมได้ใช้

<sup>2</sup>คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง การเพิกถอนสิทธิและประโยชน์บางส่วนตามมาตรา 55," 8 กุมภาพันธ์ 2531. (ยึดสำเนา)

เครื่องจักรนั้นโดยถูกต้องไปเพียง 3 ปี แล้วนำไปใช้งานกิจการอื่นที่ได้รับส่งเสริม ในกรณีนี้คณะกรรมการมีอำนาจสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ในข้อนี้บางส่วน โดยให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียภาษีอากรโดยคำนวณตามส่วนของระยะเวลาที่ถูกเพิกถอนคือ  $2/5 \times 150,000 = 60,000$  บาท ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 55 วรรคสอง

ส่วนในเรื่องการกำหนดวันที่ถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์นี้คณะกรรมการการยอมนี้อาจที่จะกำหนดวันใดหนึ่งใดโดยพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นกรณีไป หากคณะกรรมการมิได้กำหนดวันที่เพิกถอนไว้ ก็ต้องถือว่าการเพิกถอนมีผลตั้งแต่วันที่คณะกรรมการมีมติเป็นต้นไป<sup>3</sup>

อย่างไรก็ดี มีปัญหาว่าคิดว่าการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนจะมีผลย้อนหลังไปถึงสิทธิประโยชน์ที่ผู้รับการส่งเสริมเคยได้รับมาแล้วหรือไม่

สำหรับในเรื่องนี้ หากเป็นสิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้ามาหรือส่งออกนั้น ไม่มีปัญหาแต่อย่างใด เนื่องจากพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มาตรา 55 ได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่า "ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาตั้งแต่ต้น และให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียภาษีอากรโดยถือสภาพของ ราคาและอัตราอากรที่เป็นในวันนำเข้าหรือส่งออก เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี" ซึ่งเท่ากับว่ากฎหมายบัญญัติให้มีผลย้อนหลัง

ส่วนสิทธิประโยชน์ในด้านอื่นๆ นั้นไม่มีปัญหาในเรื่องผลของการเพิกถอนไว้ชัดเจนดังเช่นมาตรา 55 แต่เมื่อพิจารณาถึงสิทธิประโยชน์ในเรื่องการถือครองที่ดินหรือการนำช่างหรือผู้ชำนาญซึ่งเป็นคนต่างด้าวเข้ามาในราชอาณาจักรแล้วไม่น่าจะมีปัญหาแต่อย่างใด เนื่องจากโดยสภาพแล้วย่อมไม่อาจมีผลย้อนหลังได้ คงเหลือแต่ปัญหาเรื่องสิทธิประโยชน์ในด้านภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินค่าสิทธิ (ROYALTY) และภาษีเงินปันผลที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเคยได้รับสิทธิประโยชน์มาก่อนมีคำสั่งเพิกถอนจะมีผลย้อนหลังหรือไม่

ในปัญหาเรื่องนี้ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาและคณะกรรมการกฎหมายของสำนักงานได้พิจารณาและมีความเห็นตรงกันว่าในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ใช้สิทธิประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเสร็จสิ้นไปแล้ว คณะกรรมการยอมนี้อาจ

<sup>3</sup> เรื่องเดียวกัน

จะ เพิกถอนสิทธิประโยชน์ดังกล่าวย้อนหลังมาแต่แรก เพราะไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ให้กระทำได้ ดังเช่น มาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ฯ คงเพิกถอนได้เฉพาะ เท่าที่ เหลือ อยู่ เท่านั้น และการ เพิกถอนสิทธิประโยชน์ดังกล่าวย่อมไม่มีผลกระทบต่อการใช้สิทธิประโยชน์การ ยกเว้นภาษี เงินได้สำหรับ เงินปันผลด้วย เหตุผลดังกล่าว เช่นเดียวกัน<sup>4</sup>

#### การลีสทธิประโยชน์โดยการยก เลิกบัตรส่งเสริม เนื่องจากการ เลิก รวม หรือโอนกิจการ

สิทธิประโยชน์ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับนั้น นอกจากจะสิ้นสุดลงด้วยคำสั่ง เพิกถอนสิทธิ ประโยชน์ของคณะกรรมการตามมาตรา 54 และมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ แล้ว ยังอาจสิ้นสุดลงด้วยการยก เลิกบัตรส่งเสริม\* เนื่องจากผู้ได้รับการส่งเสริมขอ เลิกกิจการ รวมกิจการกับผู้อื่น หรือโอนกิจการให้แก่ผู้อื่น ทั้งนี้เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 56 แห่งพระราช บัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ซึ่งบัญญัติไว้ว่า

"ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริม เลิกกิจการ รวมกิจการกับผู้อื่นหรือโอนกิจการให้แก่ผู้อื่น ให้บัตรส่งเสริมนั้นใช้ได้ต่อไปอีกไม่เกินสาม เดือนนับแต่วัน เลิก รวมหรือโอนกิจการ

---

<sup>4</sup>สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, "หนังสือที่ สร.0601/1467 เรื่อง การเพิกถอน สิทธิและประโยชน์บางส่วน," 26 พฤษภาคม 2525 และคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การเพิกถอนสิทธิและประโยชน์การยกเว้นภาษี เงินได้นิติบุคคล," 24 มิถุนายน 2530 (ขัดสำเนา)

\*บัตรส่งเสริม คือ เอกสารที่คณะกรรมการออกให้แก่ผู้ขอรับการส่งเสริมภายหลังที่ คณะกรรมการมีมติให้การส่งเสริมแก่ผู้ขอรับการส่งเสริมและผู้ขอรับการส่งเสริมได้แจ้งตอบรับมติ ของคณะกรรมการแล้ว ในบัตรส่งเสริมจะประกอบด้วยชื่อ ที่ตั้งสำนักงานของผู้ได้รับการส่งเสริม ประเภทกิจการที่ได้รับการส่งเสริม สิทธิประโยชน์ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับ และเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมปฏิบัติ

ในกรณีที่ผู้ซึ่งค่า เป็นกิจการที่รวมกันขึ้นใหม่ หรือรับโอนกิจการประสงค์จะขอรับช่วง  
 ค่า เป็นการที่ได้รับการส่งเสริมตาม เงื่อนไขที่กำหนดไว้ในบัตรส่งเสริมต่อไป ให้ยื่นคำขอรับการ  
 ส่งเสริมภายในเวลาที่กำหนดไว้ในวรรคหนึ่ง ถ้าคณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควรให้การส่งเสริม  
 ให้ออกบัตรส่งเสริมโดยให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามพระราชบัญญัตินี้ เพียงเท่าที่ผู้ได้รับการส่งเสริม  
 เติมยังเหลืออยู่ ถ้าคณะกรรมการเห็นว่าไม่สมควรให้การส่งเสริมให้ส่งเพิกถอนสิทธิและ  
 ประโยชน์ทั้งหมด"

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นว่า การยกเลิกบัตรส่งเสริม เกิดขึ้น เนื่องจากผู้ได้รับการ  
 ส่งเสริมขอเลิกกิจการ รวมกิจการกับผู้อื่น หรือโอนกิจการให้แก่ผู้อื่น และการที่ผู้ได้รับการส่งเสริม  
 ขอเลิก รวมหรือโอนกิจการนั้น มิได้ทำให้บัตรส่งเสริมสิ้นสภาพไปทันที แต่จะสิ้นสภาพไปเมื่อ  
 ครบกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้คือ ไม่เกิน 3 เดือน นับแต่วันเลิก รวมหรือโอนกิจการ

เมื่อบัตรส่งเสริมสิ้นสภาพลงแล้ว ย่อมมีผลทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมสิ้นสภาพการเป็น  
 ผู้ได้รับการส่งเสริมทันทีและสิทธิประโยชน์ต่างๆ ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมยังเหลืออยู่ย่อมสิ้นสุดลงไป  
 ด้วย ส่วนสาเหตุที่มาตรา 56 บัญญัติให้บัตรส่งเสริมใช้ได้ต่อไปอีกไม่เกิน 3 เดือน นับแต่วันเลิก  
 รวม หรือโอนกิจการนั้นก็ เพื่อให้ผู้ได้รับการส่งเสริมมีเวลาจัดกิจการและทรัพย์สินให้ เสร็จสิ้น เช่น  
 การชำระบัญชี สินทรัพย์และหนี้สิน การจัดหาช่างฝีมือหรือผู้ชำนาญการที่เป็นคนต่างด้าวเดินทาง  
 กลับ เป็นต้น

สำหรับหลักเกณฑ์ในการขอเลิก รวม หรือโอนกิจการนั้น หากพิจารณาบทบัญญัติมาตรา  
 56 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ จะพบว่ามิได้บัญญัติขึ้นตอนและวิธีการขอเลิก รวม  
 กิจการกับผู้อื่น หรือโอนกิจการให้แก่ผู้อื่นไว้ แต่ในทางปฏิบัติ เมื่อผู้ได้รับการส่งเสริมมีความประ  
 สดค์จะขอเลิกกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ขอรวมกิจการที่ได้รับการส่งเสริมกับผู้อื่น หรือขอโอน  
 กิจการที่ได้รับการส่งเสริมให้แก่ผู้อื่น ผู้ได้รับการส่งเสริมจะมีหนังสือแจ้งความประสงค์ไปยัง  
 สำนักงานเพื่อพิจารณา ภายหลังได้รับหนังสือแล้วคณะกรรมการจะทำการพิจารณาว่า การกระทำ  
 ของผู้ได้รับการส่งเสริมเป็นการเลิก รวม หรือโอนกิจการ หรือเป็นการไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่  
 คณะกรรมการกำหนด หากข้อเท็จจริงปรากฏว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ดำเนินการตามเงื่อนไข  
 ของบัตรส่งเสริมมาตลอดก่อนการขอเลิก รวม หรือโอนกิจการก็ถือว่าเป็นการเลิก รวม หรือ  
 โอนกิจการ ตามมาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ บัตรส่งเสริมก็จะใช้ได้ต่อไป  
 อีกไม่เกิน 3 เดือน นับแต่วันขอเลิก รวม หรือโอนกิจการ แต่หากข้อเท็จจริงปรากฏว่า ผู้ได้  
 รับการส่งเสริมได้ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขมาก่อนขอเลิก รวม หรือโอนกิจการ คณะ

กรรมการก็จะมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมทั้งหมดหรือบางส่วน ทั้งนี้แล้วแต่ข้อเท็จจริงเป็นกรณี ๆ ไป<sup>5</sup>

อย่างไรก็ดี มีข้อพิจารณาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับเรื่องนี้ คือ ในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมขอเลิกกิจการ รวมกิจการกับผู้อื่น หรือโอนกิจการให้แก่ผู้อื่นนั้น ในทางปฏิบัติคณะกรรมการจะออกคำสั่งยกเลิกบัตรส่งเสริมที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริม (ยกเว้นกรณีตามมาตรา 56 วรรคสอง) ต่อจากนั้นสำนักงานก็จะออกประกาศแจ้งการยกเลิกบัตรส่งเสริมให้บุคคลทั่วไปได้ทราบ จึงมีปัญหามาทางกฎหมายว่า การที่ผู้ได้รับการส่งเสริมจะขอเลิกกิจการ รวมกิจการกับผู้อื่น หรือโอนกิจการให้แก่ผู้อื่นนั้นผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องขออนุมัติจากคณะกรรมการหรือไม่ และคณะกรรมการจะต้องมีคำสั่งยกเลิกบัตรส่งเสริมหรือไม่

ในปัญหาเรื่องการขอเลิก รวมหรือโอนกิจการ จะต้องขออนุมัติคณะกรรมการหรือไม่ นั้น สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาและคณะกรรมการกฎหมายของคณะกรรมการได้มีความเห็นตรงกันว่า เนื่องจากพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนไม่มีบัญญัติห้ามการเลิกกิจการที่ได้รับการส่งเสริม คงมีเพียงมาตรา 56 วรรคหนึ่ง ที่บัญญัติถึงกรณีมีการเลิก รวม หรือโอนกิจการให้แก่ผู้อื่นว่าให้บัตรส่งเสริมนั้นใช้ได้ต่อไปอีกไม่เกินสาม เดือนนับแต่วันเลิก รวม หรือโอนกิจการ และไม่ปรากฏว่ามาตรา 20 ซึ่งให้อำนาจคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนดเงื่อนไขไว้ในบัตรส่งเสริมได้ให้อำนาจคณะกรรมการในการกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับระยะเวลาในการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมหรือเงื่อนไขในการขอยกเลิกกิจการที่ได้รับการส่งเสริมไว้แต่อย่างใด รวมทั้งไม่มีบทบัญญัติอื่นบัญญัติให้การยกเลิกกิจการที่ได้รับการส่งเสริมจะต้องขออนุมัติจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนก่อน ดังนั้นในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมประสงค์จะยกเลิกกิจการที่ได้รับการส่งเสริม จึงไม่ต้องขออนุมัติจากคณะกรรมการ<sup>6</sup>

<sup>5</sup>คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง การเพิกถอนสิทธิประโยชน์ทั้งหมด," 6 ธันวาคม 2520. (ยึดสำเนา)

<sup>6</sup>สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, "หนังสือที่ นร.0601/1368 เรื่อง บริษัทผู้ได้รับการส่งเสริมขอยกเลิกบัตรส่งเสริม," 16 ธันวาคม 2534 และคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่องการโอนกิจการของบริษัท เอเชียในลอนการทออุตสาหกรรม จำกัด," 24 มิถุนายน 2530. (ยึดสำเนา)



ส่วนในปัญหาเรื่องคณะกรรมการจะต้องมีคำสั่งยกเลิกบัตรส่งเสริมหรือไม่ นั้น คณะอนุกรรมการกฎหมายของคณะกรรมการ เห็นว่า การยกเลิกบัตรส่งเสริมไม่มีปัญหาไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ดังนั้นกรณีที่ได้รับบัตรส่งเสริม มีหนังสือถึงสำนักงานแจ้งขอยกเลิกบัตรส่งเสริมจึงเท่ากับ เป็นการขอลีกกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ซึ่งมีผลให้บัตรส่งเสริมของผู้รับส่งเสริมใช้ต่อไปได้อีกไม่เกิน 3 เดือน นับแต่วันเลิกกิจการตามมาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ดังนั้นไม่ว่าจะมีการยกเลิกบัตรส่งเสริมหรือไม่ก็ตาม บัตรส่งเสริมย่อมสิ้นสภาพไปเองตามบทบัญญัติดังกล่าว<sup>7</sup>

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า การที่ผู้ได้รับการส่งเสริมจะขอยกเลิกกิจการรวมกิจการกับผู้อื่นหรือโอนกิจการให้แก่ผู้อื่น ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่จำเป็นต้องขออนุมัติจากคณะกรรมการ และไม่ว่าคณะกรรมการจะมีคำสั่งยกเลิกบัตรส่งเสริมหรือไม่ก็ตาม บัตรส่งเสริมย่อมสิ้นสภาพไปเองเมื่อครบกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 56 คือไม่เกิน 3 เดือน นับแต่วันขอเลิก รวม หรือโอนกิจการ

#### ความรับผิดชอบในค่าอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริมตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่า สิทธิประโยชน์ของผู้ได้รับการส่งเสริมย่อมสิ้นสุดโดยการเพิกถอนสิทธิประโยชน์และการยกเลิกบัตรส่งเสริม และ เมื่อสิทธิประโยชน์ของผู้ได้รับการส่งเสริมสิ้นสุดลงแล้วจะมีผลย้อนหลังไปถึงสิทธิประโยชน์ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเคยได้รับแล้วหรือไม่นั้น แยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณีคือ

1. สิทธิประโยชน์อื่น ๆ นอกจากสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรสำหรับของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมนำเข้าหรือส่งออก การสิ้นสิทธิประโยชน์ไม่ว่าจะโดยการเพิกถอนสิทธิประโยชน์หรือการยกเลิกบัตรส่งเสริมไม่มีผลย้อนหลังแต่อย่างใด เนื่องจากพระราชบัญญัติส่งเสริมการค้าได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลัง

2. สิทธิประโยชน์เกี่ยวกับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรสำหรับของผู้ที่ได้รับส่งเสริมให้นำเข้ามาหรือส่งออก หากเป็นการสิ้นสิทธิประโยชน์ด้วยการเพิกถอนสิทธิประโยชน์

<sup>7</sup>คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "ร่างบันทึกความเห็นคณะอนุกรรมการกฎหมาย เรื่อง การยกเลิกบัตรส่งเสริม," มกราคม 2525 (ัดสำเนา)

ยอมมีผลย้อนหลังไปจนถึงวันนำเข้าหรือส่งออก ตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ กล่าวคือผู้ได้รับการส่งเสริมต้องรับผิดชอบชำระภาษีอากรที่เคยได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนไว้ขณะนำเข้าหรือส่งออกแล้วแต่กรณี แต่หากเป็นการสิ้นสิทธิประโยชน์โดยการยกเลิกบัตรส่งเสริมบทบัญญัติมาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มิได้บัญญัติเกี่ยวกับภาระภาษีอากรของผู้ได้รับการส่งเสริมไว้ ดังนั้นจึงต้องอาศัยการตีความว่าผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องรับผิดชอบชำระภาษีอากรที่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนไว้ก่อนมีการยกเลิกบัตรส่งเสริมหรือไม่ ซึ่งในรายละเอียดจะได้กล่าวต่อไปในข้อ ข.

ก. ความรับผิดชอบในค่าอากรขาเข้ากรณีคณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์

ในกรณีที่คณะกรรมการมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมนั้น ประการแรกต้องพิจารณาก่อนว่าเป็นการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน หากเป็นการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมทั้งหมดนั้น ย่อมหมายความว่ารวมถึงสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับสิทธิการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าด้วย แต่หากเป็นการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมบางส่วน ก็จะต้องพิจารณาคูต่อไปว่าเป็นการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ทางด้านใด หากเป็นการเพิกถอนสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับสิทธิการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าไม่ว่าจะเป็นการเพิกถอนทั้งหมดหรือเพียงบางส่วน ผลของการเพิกถอนย่อมเป็นไปตาม มาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ซึ่งบัญญัติว่า

"ในกรณีที่คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกทั้งหมด ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้นและให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียภาษีอากรโดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าหรือส่งออก เป็น เกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร สำหรับกรณีที่ได้รับลดหย่อนภาษีอากรให้เสียภาษีอากรที่จะพึงต้องเสียทั้งหมดเมื่อได้คำนวณตาม เกณฑ์ เช่นว่านั้น

ในกรณีที่คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกบางส่วน ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาตั้งแต่เพียงเท่าที่ตนยังคงได้รับสิทธิและประโยชน์อยู่และให้เสียภาษีอากรตามส่วนที่ได้ถูกเพิกถอนจนครบถ้วน โดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าหรือส่งออก เป็น เกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร

ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องแจ้งขอชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มต่อกรมศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้น เข้ามา หรือส่งของนั้นออกไปภายในหนึ่ง เดือนนับแต่วัน

ทราบคำสั่ง เพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากร และต้องชำระ ๗ ที่ทำการศุลกากรซึ่ง กรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่ง เดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวน เงินภาษีอากรหรือภาษี อากรเพิ่มขึ้นจะพึงต้องชำระ ถ้ามิได้มีการปฏิบัติ เช่นว่านั้น ให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้าหรือส่ง ออกไปโดยหลีกเลี่ยงการ เสียภาษีอากรและให้ท่านกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับ

ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่ง เสริมไม่ปฏิบัติตามคำ เดือนของสำนักงานตามมาตรา 54 วรรคสอง คณะกรรมการจะให้ผู้ได้รับการส่ง เสริม เสียเงินเพิ่มภาษีอากรให้แก่รัฐ โดยชำระ แก่กรมศุลกากรพร้อมกับ เงินภาษีอากร หรือภาษีอากร เพิ่มที่ต้องนำไปชำระตามวรรคสามในอัตรา ร้อยละหนึ่งต่อ เดือนของ เงินภาษีอากรหรือ เงินภาษีอากร เพิ่มขึ้นจะพึงต้องชำระ นับแต่วันที่พ้น กำหนดเวลาตามมาตรา 54 วรรคสองอีกด้วยก็ได้ แต่เงินเพิ่มภาษีอากรตามมาตรานี้มิให้เกิน จำนวนเงินภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มขึ้นจะพึงต้องชำระ และเพื่อทำให้ได้รับชำระเงินเพิ่มนี้ ให้ ถือว่าเงินเพิ่ม เป็น เสมือนเงินอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

เพื่อประโยชน์ในการดำเนินคดี การนับอายุความตามมาตรา ๖๓ ให้เริ่มนับ เมื่อพ้นหนึ่ง เดือนนับแต่วันทราบคำสั่ง"

จากบทบัญญัติดังกล่าว สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

#### 1. ผลของการเพิกถอนสิทธิประโยชน์

กรณีที่คณะกรรมการมีคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับสิทธิการได้ รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับของผู้ที่ได้รับการส่ง เสริมนำเข้าเข้ามาในกิจการไม่ว่าจะทั้ง หมดหรือเพียงบางส่วน มาตรา 55 บัญญัติให้มีผลย้อนหลัง กล่าวคือ

กรณีเพิกถอนสิทธิประโยชน์ทั้งหมด มาตรา 55 วรรคแรกให้ถือว่าผู้ ได้รับการส่ง เสริมไม่เคยได้รับยก เว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้ามาตั้งแต่ต้น และให้ผู้ได้รับการ ส่ง เสริมอากรขาเข้าโดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้า เป็น เกณฑ์ ในการคำนวณอากร ส่วนกรณีได้รับลดหย่อนอากรขาเข้าก็ให้ เสียอากรขาเข้า เพิ่มจากที่ได้ เสียไว้ แล้วให้ครบถ้วน

กรณีเพิกถอนสิทธิประโยชน์บางส่วน มาตรา 55 วรรคสองให้ถือว่า ผู้ได้รับการส่ง เสริมได้รับยก เว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้ามาตั้งแต่ต้น เพียง เท่าที่ตนยังคงได้รับสิทธิ ประโยชน์อยู่ และให้ เสียอากรขาเข้าตามส่วนที่ถูก เพิกถอนจนครบถ้วน ซึ่ง เกณฑ์การคำนวณอากร ให้ถือ เช่นเดียวกับกรณี เพิกถอนสิทธิประโยชน์ทั้งหมด ตามมาตรา 55 วรรคแรก

จะเห็นได้ว่าเกณฑ์การคำนวณอากรตามมาตรา 55 ดังกล่าวแตกต่างจากเกณฑ์ในการคำนวณอากรตามมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดศีกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 (ซึ่งเป็นบทกฎหมายทั่วไปที่บังคับกับของที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรตามกฎหมายศีกัดอัตราศุลกากรและกฎหมายอื่น เว้นแต่กฎหมายอื่นนั้นจะมีบทบัญญัติเฉพาะแล้ว เช่น มาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน นี้) กล่าวคือ การคำนวณอากรตามมาตรา 55 ถือเอาสภาพของของ ราคา และอัตราอากรในวันนำเข้าเป็นเกณฑ์ แต่การคำนวณอากรตามมาตรา 10 ถือเอาสภาพของของราคา และอัตราอากรในวันที่ของได้โอนไปหรือถูกนำไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนสิ้นสุดลง เป็นเกณฑ์\*

## 2. การชำระอากร

เมื่อผู้ได้รับการส่งเสริมถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าแล้วผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องแจ้งขอชำระอากรหรืออากรเพิ่มต่อกรมศุลกากร หรือด่านศุลกากรที่ของนั้นเข้ามาภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่ทราบคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์และต้องชำระอากรหรืออากรเพิ่ม ณ ที่ทำการศุลกากร ซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินอากร (มาตรา 55 วรรคสาม)

ในทางปฏิบัติ เมื่อผู้ได้รับการส่งเสริมแจ้งขอชำระอากรหรืออากรเพิ่มต่อกรมศุลกากรหรือด่านศุลกากรแล้ว เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะทำการประเมินราคาและค่าภาษีอากรที่ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระตามเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 55 เมื่อประเมินเสร็จแล้วเจ้าหน้าที่ศุลกากรก็จะออกแบบแจ้งการประเมินแจ้งให้ผู้ได้รับการส่งเสริมทราบ ภายหลังผู้ได้รับการส่งเสริมทราบแล้วจะต้องนำเงินค่าอากรมาชำระ ณ ที่ทำการศุลกากรที่กำหนดไว้วันแบบแจ้งการประเมิน (ซึ่งอาจจะ เป็นด่านศุลกากรที่ใดที่หนึ่งก็ได้โดยไม่ต้อง เป็นด่านศุลกากรที่ของนั้นเข้ามา) ภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน

## 3. ผลของการไม่เสียอากร

ถ้าผู้ได้รับการส่งเสริมมิได้แจ้งขอชำระอากร หรือแจ้งแล้วแต่มิได้ทำการชำระอากร ให้เสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 55 กฎหมายให้ถือว่า ของนั้นได้นำ

\*รายละเอียดโปรดดูในบทที่ 3

เข้ามาโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และให้หน้ากฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับ (มาตรา 55 วรรคสาม)

บทบัญญัติของมาตรา 55 ที่ว่า "ให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และให้หน้ากฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับ" นั้นกรมศุลกากรและสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ตีความว่า หมายถึง ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมของนั้นเข้ามาโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร อันเป็นความผิดอาญาฐานหลีกเลี่ยงอากรตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469<sup>8</sup> แต่สำนักงานอัยการสูงสุดกลับตีความว่า เฉพาะ "ของ" ที่นำเข้ามาเป็นของที่หลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ไม่ได้ถือว่า "ผู้ได้รับการส่งเสริม" เป็นผู้หลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ส่วนที่หน้ากฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับนั้น เป็นเรื่องการเรียกเก็บภาษีอากร ตามกฎหมายศุลกากรซึ่งเป็นเรื่องทางแพ่ง มิใช่ทางอาญา<sup>9</sup>

ซึ่งบทบัญญัติของมาตรา 55 ดังกล่าวจะมีความหมายว่าอย่างไรนั้น ผู้เขียนจะได้ทำการวิเคราะห์ในบทต่อไป

#### 4. การเรียกเก็บเงินเพิ่ม

ในกรณีที่คณะกรรมการเห็นว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมมิได้จริงจังผัดผ่อนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไข และคณะกรรมการได้สั่งให้สำนักงาน เดือน เป็นหนังสือให้ผู้ได้รับการส่งเสริมแก้ไขหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขถูกต้องตามเงื่อนไขภายในเวลาที่กำหนดแล้ว (มาตรา 54 วรรคสอง) หากปรากฏว่าผู้ได้รับการส่งเสริมยังไม่ยอมปฏิบัติตามคำเดือนดังกล่าวบทบัญญัติมาตรา 55 วรรคสี่ให้อำนาจคณะกรรมการกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเสียเงินเพิ่มอากรขาเข้าในอัตรา ร้อยละ 1 ต่อเดือนของอากรขาเข้าหรืออากรขาเข้าเพิ่มนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาในคำเดือนอีกด้วยก็ได้ โดยมีข้อจำกัดว่า เงินเพิ่มนั้นจะต้องไม่เกินจำนวนเงินอากรขาเข้าหรืออากรขาเข้าเพิ่ม

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>8</sup>สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 16/2533, ผู้ร้องทุกข์ บริษัท กรุงเทพและลาวด์ จำกัด

<sup>9</sup>สำนักงานอัยการสูงสุด, คำชี้ขาดความเห็นแย้งที่ 22/2535

ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระ\* และเงินเพิ่มนี้ให้ถือว่าเป็นเสมือนเงินอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ในเรื่องการเรียกเก็บเงินเพิ่มจากผู้ได้รับการส่งเสริมนี้แต่เดิมกรมศุลกากรได้เรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือนจากผู้ได้รับการส่งเสริมโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 112 วรรค 1 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาโดยตลอด แม้ว่าคณะกรรมการจะมีได้กำหนดค่าให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเสียเงินเพิ่มก็ตาม ต่อมาได้มีผู้ได้รับการส่งเสริมรายหนึ่งได้ร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ว่ากรมศุลกากรเรียกเก็บเงินเพิ่มโดยไม่มีอำนาจซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ได้พิจารณาแล้วเห็นว่า กรมศุลกากรไม่มีอำนาจเรียกเงินเพิ่ม เว้นแต่คณะกรรมการจะมีคำสั่งให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 55 วรรคสี่ ทั้งนี้ เนื่องจากหลักเกณฑ์การเรียกเก็บเงินเพิ่มจากผู้ได้รับการส่งเสริม พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนได้มีบทบัญญัติไว้ในมาตรา 55 วรรคสี่โดยเฉพาะแล้วจึงไม่นำบทบัญญัติเรื่องการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรซึ่งเป็นบทบัญญัติทั่วไปมาใช้บังคับ<sup>10</sup> ซึ่งในปัญหาเรื่องนี้ผู้เขียนจะได้วิเคราะห์ในบทต่อไป

#### 5. อายุความ

กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมถูกคณะกรรมการสั่งเพิกถอนประโยชน์เกี่ยวกับอากรขาเข้าแล้ว ปรากฏว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ยอมชำระอากรขาเข้าหรืออากรขาเข้าเพิ่มให้ครบถ้วน กรมศุลกากรย่อมมีอำนาจฟ้องเรียกค่าอากรขาเข้าที่ผู้ได้รับการส่งเสริมค้างชำระต่อศาลที่มีเขตอำนาจได้

การนับอายุความในการฟ้องเรียกค่าอากรขาเข้าจากผู้ได้รับการส่งเสริม มาตรา 55 วรรคท้าย กำหนดให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ผู้ได้รับการส่งเสริมทราบคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์

\* เป็นข้อจำกัดเดียวกันกับการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

<sup>10</sup> สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่

บทบัญญัติดังกล่าว ถือเป็นข้อยกเว้นของการนับอายุความทั่วไปตาม มาตรา 10 แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ซึ่งกำหนดให้อายุความการฟ้องเรียกค่าภาษี อากรเริ่มนับตั้งแต่วันนำเข้า

แต่อย่างไรก็ดี บทบัญญัติมาตรา 55 วรรคท้ายดังกล่าว เป็นบท บัญญัติเฉพาะในเรื่องการเริ่มนับอายุความ ดังนั้น ในเรื่องกำหนดอายุความยังคงต้องใช้อำนาจของบทบัญญัติทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 คือ 10 ปี

ดังนั้น อายุความในการฟ้องเรียกค่าอากรขาเข้าที่ผู้ได้รับการส่งเสริม คำชำระจึงมีกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดหนึ่งเดือนที่ผู้ได้รับการส่งเสริมทราบคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 ประกอบด้วย มาตรา 55 แห่ง พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

ข. ความรับผิดในค่าอากรขาเข้ากรณียกเลิกบัตรส่งเสริม

การยกเลิกบัตรส่งเสริม เกิดขึ้นเนื่องจากผู้ได้รับการส่งเสริมขอ เลิกกิจการ ขอรวมกิจการกับผู้อื่น หรือขอโอนกิจการให้แก่ผู้อื่นตามมาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริม การลงทุนฯ กล่าวคือ เมื่อผู้ได้รับการส่งเสริมขอเลิก รวม หรือโอนกิจการ บทบัญญัติมาตรา 56 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ กำหนดให้บัตรส่งเสริมมีผลใช้ได้ต่อไปไม่เกิน 3 เดือน นับแต่วันเลิก รวม หรือโอนกิจการ ดังนั้นเมื่อครบกำหนดเวลาดังกล่าวแล้ว บัตรส่งเสริมย่อมสิ้นสภาพไปเอง และผลคือผู้ได้รับการส่งเสริมย่อมสิ้นสภาพการ เป็นผู้ได้รับการส่งเสริม สิทธิประโยชน์ต่าง ๆ ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับตลอดจนเงื่อนไขต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในบัตรส่งเสริมย่อมสิ้นสุดและสิ้นสภาพบังคับไปพร้อมกันด้วย

ส่วนในเรื่องความรับผิดในค่าอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริมกรณีเลิก รวม หรือโอนกิจการนั้น ต้องแยกพิจารณาออกเป็น 2 กรณี คือ

1. ความรับผิดในค่าอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริมกรณีเลิกกิจการ

หากพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ จะพบว่ามิได้บัญญัติเกี่ยวกับภาระภาษีอากรของผู้ได้รับการส่งเสริมกรณีเลิกกิจการไว้ดังเช่น การเพิกถอนสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ จึงเกิดปัญหา ว่าผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องรับผิดชอบชำระอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาโดยได้รับยกเว้นหรือ ลดหย่อนอากรขาเข้าก่อนเลิกกิจการหรือไม่ สำหรับเรื่องนี้คณะกรรมการกฤษฎีกา และคณะ

อนุกรรมการกฎหมายของสำนักงานมีความเห็นตรงกันว่า เมื่อพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน มิได้มีบทบัญญัติเฉพาะในเรื่องนี้ กรณีจึงต้องนำมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์ตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาใช้บังคับ<sup>11</sup> ดังนั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องรับผิดชอบชำระอากรขาเข้าสำหรับ เครื่องจักร วัตถุดิบ หรือวัสดุจำเป็นที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อน อากรขาเข้า โดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันที่สิทธิได้รับยกเว้น หรือ ลดหย่อนอากรขาเข้าสิ้นสุดลงคือวันที่บัตรส่งเสริมสิ้นสภาพ เป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากร

## 2. ความรับผิดชอบในค่าอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริมกรณีรวม หรือ โอนกิจการ

กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมขอรวมกิจการกับผู้อื่น หรือโอนกิจการให้แก่ผู้ อื่นนั้น หากผู้ดำเนินการที่รวมกันขึ้นใหม่หรือผู้รับโอนกิจการจากผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ประสงค์ จะขอรับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการนั้นต่อไป ผลย่อมเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 56 วรรค แรก แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ คือ บัตรส่งเสริมมีผลใช้ได้ต่อไปไม่เกิน 3 เดือนนับ แต่วันรวม หรือโอนกิจการ และต่อจากนั้นก็จะต้องนำมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์ตรา ศุลกากร พ.ศ.2530 มาใช้บังคับตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาและคณะกรรมการ กฎหมายของสำนักงาน เช่นเดียวกับการเลิกกิจการ แต่หากผู้ดำเนินการที่รวมกันขึ้นใหม่ หรือผู้ ได้รับความโอนกิจการมีความประสงค์จะขอรับช่วงดำเนินการที่ได้รับการส่งเสริมตามเงื่อนไขที่กำหนด ไว้ในบัตรส่งเสริมต่อไป ผลย่อมเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 56 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริม การลงทุนฯ กล่าวคือ มาตรา 56 วรรคสอง กำหนดให้ผู้ดำเนินการนั้นต้องยื่นคำขอรับการส่งเสริมต่อ คณะกรรมการภายในเวลาไม่เกิน 3 เดือนนับแต่วันรวมหรือโอนกิจการ และกรณีที่คณะกรรมการ พิจารณาแล้วเห็นสมควรให้การส่งเสริม คณะกรรมการย่อมมีอำนาจออกบัตรส่งเสริมให้ผู้ดำเนินการ สิทธิประโยชน์ได้เพียงเท่าที่ผู้ได้รับการส่งเสริม เดิมยังคงเหลืออยู่เท่านั้น แต่ถ้าคณะกรรมการ

<sup>11</sup>สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, "หนังสือที่ นร 0601/1368 เรื่อง บริษัทผู้ได้ รับการส่งเสริมขอยกเลิกบัตรส่งเสริม," 16 ธันวาคม 2534. และคณะกรรมการส่งเสริมการ ลงทุน, "บันทึกข้อความอนุกรรมการกฎหมาย เรื่อง การดำเนินการเกี่ยวกับการขอยกเลิกบัตร ส่งเสริมและการใช้กฎหมายเพื่อเก็บภาษี," 1 สิงหาคม 2534. (คัดสำเนา)



เห็นว่าผู้ยื่นไม่สมควรให้การส่งเสริมกฎหมายกำหนดให้คณะกรรมการมีคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์  
ทั้งหมด ซึ่งคำสั่งดังกล่าวย่อมมีผลทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริม เดิมจะต้องชำระอากรขาเข้าสำหรับ  
เครื่องจักร วัตถุดิบ หรือวัสดุจำเป็นทั้งหมดที่ผู้ได้รับการส่งเสริม เดิมได้นำเข้ามาโดยได้รับยกเว้น  
หรือลดหย่อนอากรขาเข้าโดยถือเอาสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้า  
เป็นเกณฑ์การคำนวณอากรตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน



ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย