



ปัญหาความรับผิด เกี่ยวกับอากรขาเข้า
ของผู้ได้รับการส่งเสริม

สืบเนื่องจากของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมนำเข้าโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน นั้น จัดอยู่ในประเภทของที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าโดยมีเงื่อนไข ดังนั้นสิทธิการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับของนั้น อาจสิ้นสุดลงได้ในภายหลังที่มีการนำเข้าตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน และเมื่อสิทธิการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าสิ้นสุดลงแล้ว ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องรับผิดชอบชำระอากรขาเข้าที่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนไว้ ขณะนำเข้าหรือไม่เพียงใดนั้น ย่อมต้องเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน แต่เนื่องจากปรากฏว่าบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันยังขาดความชัดเจนในประเด็นเรื่องดังกล่าว ทำให้การบังคับใช้กฎหมายต้องอาศัยการตีความเพื่อหาความหมายที่แท้จริง แต่ปรากฏว่าการตีความและบังคับใช้ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายฉบับนี้ ไม่ว่าจะเป็นสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน กรมศุลกากร สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์) สำนักงานอัยการสูงสุด หรือศาล ไม่เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ส่งผลทำให้หลักเกณฑ์ในเรื่องความรับผิดเกี่ยวกับอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริมเกิดความไม่แน่นอน จึงเป็นเหตุให้เกิดความสับสนแก่กรมศุลกากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บอากรขาเข้าและผู้ได้รับการส่งเสริมซึ่งมีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมาย และนอกจากนี้ยังอาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อการค้าเสรีในวงกว้างเข้ามาลงทุนของนักลงทุนทั้งในและต่างประเทศได้ ทั้งนี้เนื่องจากนักลงทุนซึ่งมีความเสี่ยงสูงในเชิงเศรษฐกิจย่อมต้องการหลักประกันทางกฎหมายที่ชัดเจนในเรื่องนี้

ดังนั้น จึงควรทำการศึกษาและหาข้อสรุปในปัญหาที่เกิดจากความไม่ชัดเจนของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน เพื่อให้ทราบหลักเกณฑ์ที่แน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบเกี่ยวกับอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริม ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการนำไปเป็นแนวทางในการบังคับใช้ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และเป็นแนวทางปฏิบัติของผู้ได้รับการส่งเสริม นอกจากนี้ผลของการศึกษายังสามารถใช้เป็นแนวทางในการแก้ไขกฎหมายในอนาคตต่อไปอีกด้วย

ผู้ได้รับการส่งเสริม เกิดความรับผิดชอบค่าอากรขาเข้าเมื่อใด

โดยทั่วไปในการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร หากของนั้นกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรกำหนดว่าเป็นของที่ต้องชำระอากรและกำหนดอัตราอากรไว้ ผู้ใดนำของนั้นเข้ามาจะต้องเสียอากรขาเข้าตามอัตราที่กำหนดไว้ โดยความรับผิดชอบค่าอากรขาเข้าของผู้นำเข้าเกิดขึ้นเมื่อของนั้นได้นำเข้ามาสำเร็จ ตามมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ส่วนการชำระอากรขาเข้านั้น บทบัญญัติมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 กำหนดให้ผู้นำเข้าของเข้ามีหน้าที่ที่จะต้องชำระอากรเมื่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรออกใบขนสินค้าให้

สำหรับของที่นำเข้าโดยผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ผู้ได้รับการส่งเสริมย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องชำระอากรขาเข้าทั้งหมด หรือได้รับลดหย่อนไม่ต้องชำระอากรขาเข้าบางส่วนให้แก่กรมศุลกากรในเวลาที่ยกนำเข้าสำเร็จ แต่การยกเว้นหรือลดหย่อนอากรดังกล่าวเป็นการยกเว้นหรือลดหย่อนโดยมีเงื่อนไข กล่าวคือผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดไว้ หากไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไข คณะกรรมการย่อมมีอำนาจเพิกถอนสิทธิประโยชน์ดังกล่าวทั้งหมด หรือบางส่วนได้ตามมาตรา 54 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน เป็นเหตุให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากรขาเข้าที่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนไว้ขณะนำเข้าตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน มิได้มีบทบัญญัติมาตราใดกำหนดไว้ชัดเจนดังเช่นมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ว่าในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำของเข้ามาโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า ผู้ได้รับการส่งเสริมจะมีความรับผิดชอบค่าอากรขาเข้าเมื่อของนำเข้าสำเร็จหรือไม่ คงมีแต่บทบัญญัติมาตรา 55 ที่ว่า

กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้ามา ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้น และผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องเสียภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มสำหรับของนั้นโดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้า เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร จึงมีปัญหว่าความรับผิดชอบในค่าอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริมเกิดขึ้นเมื่อของนำเข้าสำเร็จตามมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 หรือเกิดขึ้นเมื่อคณะกรรมการส่งเสริมสิทธิประโยชน์ ตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

เกี่ยวกับเรื่องนี้ คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์และศาลแพ่งได้ตีความว่า การที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามา ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่มีความรับผิดชอบอันจะต้องชำระอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาในเวลาที่น่าเข้าสำเร็จตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ผู้ได้รับการส่งเสริมเพียงจะมีความรับผิดชอบอันที่จะต้องชำระอากรขาเข้า เมื่อถูกคณะกรรมการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่เกี่ยวกับภาษีอากรตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน¹

แต่คณะกรรมการและกรมศุลกากรกลับมีความเห็นว่า การได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรของผู้ได้รับการส่งเสริม เป็นการยกเว้นหรือลดหย่อนโดยมีเงื่อนไขมิใช่เป็นการยกเว้นหรือลดหย่อนโดยเด็ดขาด ผู้ได้รับการส่งเสริมอาจถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์อันเป็นเหตุให้ต้องชำระภาษีอากร

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹ คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์, "คำวินิจฉัยที่ 16/2533 ผู้ร้องทุกข์ บริษัท กรุงเทพ ตาปูและลวด จำกัด" และคดีล้มละลายหมายเลขแดงที่ 105/2535 ระหว่าง บริษัท ศรีเทพไทย เคมี จำกัด โจทก์ บริษัท ไทคิงแอนด์ครีน จำกัด จำเลย

ในภายหลังได้ หนี้ค่าภาษีอากรของผู้ได้รับการส่งเสริมจึงเป็นหนี้มีเงื่อนไข² ของผู้ที่ได้รับการส่งเสริม นำเข้ามาจึงมีภาระภาษีนับแต่ของนำเข้าสำเร็จตามมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรพ.ศ.2469 แล้ว³

สำหรับผู้เขียนมีความเห็น เช่นเดียวกับความเห็นของกรมศุลกากรและคณะกรรมการว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมเกิดความรับผิดชอบค่าอากรขาเข้า ตั้งแต่ของนำเข้าสำเร็จ ตามมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 เนื่องจากผู้เขียนเห็นว่า ตามกฎหมายลักษณะหนี้ เจ้าหนี้อย่อมมีสิทธิจะเรียกให้ลูกหนี้ชำระหนี้ได้โดยอาศัยอำนาจแห่งมูลหนี้* แต่อย่างไรก็ตามแม้หนี้จะเกิดขึ้นแล้ว แต่เจ้าหนี้อาจมีสิทธิเรียกร้องให้ลูกหนี้ชำระหนี้ได้ก็ต่อเมื่อหนี้ถึงกำหนดชำระแล้ว⁴ หากหนี้ยังไม่ถึงกำหนดชำระ เช่น มีเงื่อนไขหรือเงื่อนไขอันเป็นประโยชน์แก่ลูกหนี้ ลูกหนี้ก็ยังไม่ต้องชำระหนี้ และเจ้าหนี้ก็ยังไม่สามารถเรียกร้องให้ลูกหนี้ชำระหนี้ได้จนกว่าหนี้จะถึงกำหนดชำระหนี้ค่าอากรขาเข้าก็เช่นเดียวกัน แม้หนี้ค่าอากรขาเข้าจะเกิดขึ้นแล้วเมื่อของนำเข้าสำเร็จตามมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 แต่ผู้นำของเข้าก็ยังไม่มียุทธศาสตร์

²หนี้มีเงื่อนไข หมายถึง กรณีหนี้ได้เกิดขึ้นแล้ว แต่เจ้าหนี้จะเรียกให้ลูกหนี้ชำระหนี้ไม่ได้จนกว่าเงื่อนไขจะสำเร็จลง เช่น กรณีค้ำประกัน (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 680) ผู้ค้ำประกันจะต้องชำระหนี้เมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ หรือกรณีประกันภัย (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 861) ผู้รับประกันตกลงจะใช้ค่าสินไหมทดแทน หรือใช้เงินจำนวนหนึ่ง หากมีวินาศภัยเกิดขึ้น หรือมีเหตุอย่างอื่นในอนาคตกตามที่ระบุไว้ในสัญญา โปรดดู ปิยะนุช โปตะวณิช และคนอื่นๆ, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายแพ่ง 2: หนี้ เล่ม 1 มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ประชาชน จำกัด, 2529), หน้า 12-13.

³คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง การขอรับชำระหนี้ในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมถูกพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด," 31 กรกฎาคม 2535. (ขัดสำเนา)

*ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 194

⁴โสภณ รัตนากร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหนี้ : บทเบ็ดเสร็จทั่วไป, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท กรุงเทพมหานคร จำกัด, 2532), หน้า 110.

ในทันทีทั้งนี้เนื่องจากบทบัญญัติ มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ได้กำหนดค่าให้
ผู้นำของ เข้ามีหน้าที่ชำระอากรขาต่อกรมศุลกากรในเวลาที่จะนำที่ศุลกากรได้ออกใบขนสินค้าให้*
ดังนั้นจึงถือได้ว่า เวลาที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรออกใบขนสินค้าให้แก่ผู้นำของ เข้าคือเวลาที่หนี้ค่าอากร
ขา เข้าถึงกำหนดชำระ

สำหรับของที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้าโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขา เข้า
ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนนั้น ในทางทฤษฎีกฎหมายถือว่าพระราชบัญญัติส่งเสริมการ
ลงทุนมีฐานะ เป็นกฎหมายพิเศษยกเว้นกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิธีกีดกันการค้าศุลกากร อย่างไรก็ตาม
ก็ตาม เนื่องจากพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนมิได้บัญญัติชัดเจนว่า การให้สิทธิประโยชน์
การยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขา เข้าแก่ของที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาใช้ในกิจการที่ได้รับการ
ส่งเสริม นั้น เป็นการกำหนดค่าให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นหรือลดหย่อน "ความรับผิดในค่า
อากรขาเข้า" (ซึ่งตามปกติจะเกิดขึ้นเมื่อของนำเข้าสำเร็จตามมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราช-
บัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469) หรือเป็นการกำหนดค่าให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นหรือลดหย่อน
"หน้าที่การชำระอากรขาเข้า" (ซึ่งตามปกติผู้นำของ เข้าจะต้องชำระ เมื่อเจ้าหน้าที่ศุลกากร
ออกใบขนสินค้าให้ตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469) ทั้งนี้เพราะหากเป็น
ยกเว้นหรือลดหย่อน "ความรับผิดในค่าอากรขาเข้า" ย่อมแสดงว่าความรับผิดในค่าอากรขาเข้า
ของผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้เกิดขึ้นเมื่อของนำเข้าสำเร็จ แต่หากเป็นการยกเว้นหรือลดหย่อน
"หน้าที่การชำระอากรขาเข้า" ย่อมแสดงว่าความรับผิดในค่าอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริม
ได้เกิดขึ้นแล้ว เมื่อของนำเข้าสำเร็จตามมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469
ดังนั้น เพื่อให้ได้คำตอบในปัญหานี้จะต้องพิจารณาโดยอาศัยการตีความบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติ
ส่งเสริมการลงทุน ประกอบกับบทบัญญัติแห่งกฎหมายศุลกากร และกฎหมายพิธีกีดกันการค้าศุลกากร
ดังต่อไปนี้

*ในทางปฏิบัติ เมื่อผู้นำของ เข้าประสงค์จะรับของไปจากอารักขาของศุลกากร ผู้นำ
ของ เข้าจะต้องจัดทำใบขนสินค้าสำแดงรายการที่ถูกต้องยื่นต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรเพื่อตรวจสอบ
และรับรอง เมื่อผ่านการตรวจสอบและรับรองแล้ว ผู้นำของ เข้าจะชำระอากรขาเข้าพร้อมกันนั้น
เจ้าหน้าที่ศุลกากรก็จะประทับตราสมบูรณ์ลงในใบขนสินค้า ซึ่งเรียกว่า ออกใบขนสินค้าให้

1) หากพิจารณาเนื้อหาในบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็น มาตรา 28 มาตรา 29 มาตรา 30 หรือมาตรา 36 จะพบว่าไม่มีบทบัญญัติมาตราใดบัญญัติชัดเจนว่าผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นหรือลดหย่อน "ความรับผิด" หรือ "หน้าที่การชำระ" อากรขาเข้า คงมีแต่บทบัญญัติมาตรา 55 ซึ่งบัญญัติว่า "ในกรณีที่คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้ามาหรือส่งออกทั้งหมดทำให้ถือว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้นและให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียภาษีอากรโดยถือสภาพของของราคาและอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าหรือส่งออก เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร.." จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติดังกล่าวใช้ถ้อยคำว่า "ให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียภาษีอากร" มิได้ใช้ถ้อยคำว่า "ให้ผู้ได้รับการส่งเสริมมีความรับผิดในค่าภาษีอากร" ถ้อยคำนี้จึงน่าจะหมายถึงให้ผู้ได้รับการส่งเสริมมีหน้าที่ชำระภาษีอากร กรณีจึงตีความได้ว่าการที่คณะกรรมการมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์มีผลทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเกิดหน้าที่ที่จะต้องชำระภาษีอากรที่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนไว้ตั้งแต่ขณะนำเข้า ดังนั้นจากเหตุผลดังกล่าวเมื่อนำมาพิจารณาประกอบกับมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ผู้เขียนจึงเห็นว่า ก่อนที่ผู้ได้รับการส่งเสริมจะถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์ ผู้ได้รับการส่งเสริมมีหน้าที่ชำระภาษีอากรอยู่ก่อนแล้วตั้งแต่ขณะนำเข้าสำเร็จตามมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 เพียงแต่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนหน้าที่การชำระไว้ชั่วคราวตามเงื่อนไขของกฎหมายส่งเสริมการลงทุน และการยกเว้นหรือลดหย่อนดังกล่าวจะสิ้นสุดลงเมื่อคณะกรรมการมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์แล้ว โดยกฎหมายกำหนดให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนหน้าที่การชำระอากรขาเข้ามาตั้งแต่ต้น* ผู้ได้รับการส่งเสริมจึงมีหน้าที่ที่จะต้องชำระอากรขาเข้าที่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนไว้ในขณะนำเข้า

2) นอกจากเหตุผลดังกล่าวในข้อ 1. แล้วยังมีเหตุผลที่สนับสนุนความเห็นของผู้เขียนที่ว่าความผิดในค่าอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริมเกิดขึ้นตั้งแต่ขณะนำเข้าสำเร็จตามมาตรา

* เหตุที่กฎหมายบัญญัติว่า "ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนมาแต่ต้น" น่าเชื่อว่ามีเจตนารมณ์เพื่อให้สอดคล้องกับการคำนวณภาษีอากร ซึ่งถือสภาพของของราคาและอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าหรือส่งออก เป็นเกณฑ์

10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 อีกประการหนึ่ง ซึ่งเป็นเหตุผลที่ได้จากการวิเคราะห์ความหมายของศัพท์ภาษาอังกฤษในกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร และกฎหมายส่งเสริมการลงทุน กล่าวคือ

จากการพิจารณาบทบัญญัติในภาค 2 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดอัตราอากรสำหรับของนำเข้าทั้งหมด จะพบว่าของนำเข้าทั้งหมดสามารถจำแนกออกได้เป็น 2 จำพวกใหญ่ ๆ คือ ของที่ต้องเสียอากร และของที่ไม่ต้องเสียอากรซึ่งศัพท์ภาษาอังกฤษใช้คำว่า "FREE"

ของที่ต้องเสียอากรนั้น ผู้คนนำเข้ามาในราชอาณาจักรก็ต้องเสียอากรขาเข้าตามอัตราที่กฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรกำหนดไว้ และความรับผิดในค่าอากรขาเข้าย่อมเกิดขึ้นเมื่อของนำเข้าสำเร็จตามนัยมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469

ส่วนของที่ไม่ต้องเสียอากร (FREE) นั้น หมายถึง ของที่กฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรกำหนดให้เป็นของที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้าในการนำเข้ามาในราชอาณาจักร ดังนั้นผู้ที่นำของนั้นเข้ามา ย่อมไม่มีความรับผิดในค่าอากรขาเข้าเมื่อของนั้นนำเข้าสำเร็จ

สำหรับของที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ นั้น จะต้องเป็นของที่จัดอยู่ในประเภทของที่ต้องเสียอากรตามภาค 2 แห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ทั้งนี้ เนื่องจากของที่ไม่ต้องเสียอากร(FREE)ไม่ว่าผู้คนนำเข้ามา ย่อมไม่ต้องชำระอากรอยู่แล้วจึงไม่จำเป็นต้องมีกฎหมายเฉพาะบัญญัติยกเว้นอากรไว้อีก และคำว่า "ยกเว้นอากรขาเข้า" ศัพท์ภาษาอังกฤษในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ (มาตรา 28 และมาตรา 36) ภาคว่าใช้คำว่า "FREE" แต่ใช้คำว่า "GRANTED EXEMPTION FROM PAYMENT OF IMPORT DUTIES" ซึ่งแปลความได้ว่า "ได้รับยกเว้นจากการชำระอากรขาเข้า"

ดังนั้น เมื่อของที่ได้รับส่งเสริมนำเข้ามาเป็นของที่จะต้องชำระอากรขาเข้า ภาคว่าของที่ไม่ต้องเสียอากร(FREE) ตามกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรแต่เนื่องจากผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน จึงไม่ต้องชำระอากร (GRANTED EXEMPTION) หรือชำระอากรเพียงบางส่วน (กรณีลดหย่อน ซึ่งในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ใช้คำว่า GRANTED REDUCTION) จึงตีความได้ว่า ความรับผิดในค่าอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริมได้เกิดขึ้นแล้วตั้งแต่ของนำเข้าสำเร็จตามมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 เพียงแต่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนหน้าที่การชำระ เนื่องจากได้รับสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน

จากเหตุผลทั้งสองประการดังกล่าวข้างต้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าตามที่พระราชบัญญัติ ส่งเสริมการลงทุนฯ กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับ ของที่นำเข้ามาใช้ในงานกิจการที่ได้รับการส่งเสริม จึงเป็นการกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับ ยกเว้นหรือลดหย่อนหน้าที่การชำระอากรขาเข้ามิใช่ เป็นการยกเว้นหรือลดหย่อนความรับผิดชอบนี้ ค่าอากรขาเข้า ดังนั้นความรับผิดชอบนี้ค่าอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริมจึงเกิดขึ้นแล้ว ตั้งแต่ของนำเข้ามาสำเร็จ ตามมาตรา 10 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 และการ ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนหน้าที่การชำระอากรดังกล่าวจะคงยังมีอยู่ตลอดไป จนกว่าผู้ได้รับการ ส่งเสริมจะถูกคณะกรรมการส่งเสริมการค้าปลีกพาณิชย์ ยัน เป็นผลทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมมีหน้าที่ ต้องชำระอากรขาเข้าตามปริมาณมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ หรือจนกว่าจะ มีการยกเลิกบัตรส่งเสริม ตามมาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ

ความรับผิดชอบค่าอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ใช้ไม่หมดภายใน 1 ปีตามมาตรา 30

เนื่องจากบัญญัติมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ได้กำหนดให้คณะกรรมการมีอำนาจลดหย่อนอากรขาเข้าไม่ เกินร้อยละ เก้าสิบของอัตราปกติ สำหรับวัตถุดิบหรือ วัสดุจำเป็นที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิต ผลสม หรือประกอบในกิจการ ที่ได้รับการส่งเสริมมีการกำหนด เวลาคราวละไม่ เกินหนึ่งปีนับแต่วันที่คณะกรรมการกำหนด จึงมีปัญหาว่า ความว่า "มีกำหนดเวลาคราวละไม่ เกินหนึ่งปีนับแต่วันที่คณะกรรมการกำหนด "ในมาตรา 30 มีความหมายว่าอย่างไร เป็นกำหนดระยะเวลาการใช้วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นหรือไม่ และหากผู้ได้ รับการส่งเสริมนำวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่นำ เข้ามาใช้โดยได้รับลดหย่อนอากรขาเข้าตามมาตรา 30 ดังกล่าวไปใช้ผลิต ผลสม หรือประกอบในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมไม่หมดภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ คณะกรรมการกำหนด ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระค่าอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น คงเหลือนั้นหรือไม่

คณะกรรมการกฎหมายของคณะกรรมการมีความเห็นว่า

1) การที่กฎหมายบัญญัติไว้เป็นเงื่อนไขว่า คณะกรรมการจะลดหย่อนได้คราวละไม่ เกินหนึ่งปี ตามชนิด ปริมาณ ระยะเวลา เงื่อนไข และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนดนั้น เป็น เจตนารมณ์ของกฎหมายที่ประสงค์จะให้มีการทบทวนและวิเคราะห์เงื่อนไขต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับวัตถุ ดิบหรือวัสดุจำเป็น เช่น สภาพและความจำเป็นต้องใช้และการใช้วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่เคยใช้

มาแล้ว สภาพการดำเนินงานกิจการหรือสภาพของการแข่งขันในตลาดที่ทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริม
 จำเป็นจะต้องได้รับการลดหย่อนอากรขาเข้า เกี่ยวกับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นนั้นต่อไป เป็นต้น ทั้งนี้
 โดยจะต้องทบทวนและวิเคราะห์ตามกำหนดระยะเวลาคือ คราวละไม่เกินหนึ่งปี ทำให้คณะกรรมการ
 การต้องจำกัด "ระยะเวลา" การใช้วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ได้รับการลดหย่อนภาษีอากรเป็นคราว
 แต่ไม่เกินคราวละหนึ่งปี นับแต่วันที่คณะกรรมการกำหนดและจะจำกัด ชนิด ปริมาณ ฯลฯ ของ
 วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่นำเข้าโดยได้รับการลดหย่อนภาษีอากรไว้ด้วยก็ได้ ดังนั้นในระหว่างเวลาที่
 คณะกรรมการกำหนดถ้าผู้ได้รับการส่งเสริมใช้วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม
 ไม่หมดตามที่คณะกรรมการกำหนดก็จะได้รับลดหย่อนภาษีอากรเพียงเท่านั้น ส่วนวัตถุดิบหรือ
 วัสดุจำเป็นที่เหลือผู้ได้รับการส่งเสริมย่อมจะต้องเสียภาษีอากรสำหรับของที่ยังเหลืออยู่ทั้งหมดแต่
 ถ้าผู้ที่ได้รับการส่งเสริมสามารถแสดงเหตุผลได้ว่าการที่ใช้ไม่หมดนั้นเกิดจากความจำเป็น อันมิใช่
 เป็นความผิดหรือบกพร่องของคน และคณะกรรมการเห็นว่า เหตุผลนั้นรับฟังได้ ในกรณีเช่นนี้ก็จะ
 ให้มีการลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบ หรือวัสดุจำเป็นที่เหลืออยู่ไปอีกระยะเวลาหนึ่งโดยมีเงื่อนไข
 ใด ๆ ตามที่เห็นสมควรก็ได้⁵

2) การลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นจะต้องอนุมัติเป็นคราว ๆ
 ไป เมื่อพ้นระยะเวลาที่กำหนดแล้ว คณะกรรมการไม่มีอำนาจขยายระยะเวลาไปอีก จะต้อง
 อนุมัติใหม่เป็นอีกคราวหนึ่ง ฉะนั้น การอนุมัติให้ได้รับการลดหย่อนอากรขาเข้าในคราวถัดไปถ้าระยะ
 เวลาไม่ต่อเนื่องกับคราวก่อนแล้ว วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นคงเหลือเมื่อสิ้นรอบปีที่ 1 จึงไม่อาจ
 โอนไปในรอบปีที่ 2 ได้ เพราะคณะกรรมการไม่มีอำนาจอนุมัติลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบ
 หรือวัสดุจำเป็นให้มีผลย้อนหลังได้ วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่เหลือนั้นจะต้องเสียอากรขาเข้าตาม
 ส่วนที่ได้รับการลดหย่อนจนครบ⁶ แต่หาก เป็นกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ขอรับสิทธิประโยชน์ต่อไปอีก

⁵ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฤษฎาคม เรื่อง
 การให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับการลดหย่อนอากรขาเข้าและภาษีการค้า," 18 พฤษภาคม
 2522. (อ้างสำเนา)

⁶ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฤษฎาคม เรื่อง
 วัตถุดิบคงเหลือของรอบปีที่ 1," 18 มกราคม 2525. (อ้างสำเนา)

หนึ่งปีโดยได้ยื่นขอไว้ก่อนที่ระยะเวลาการได้รับลดย่อนในปีก่อนจะสิ้นสุดลง แต่คณะกรรมการได้อนุมัติให้ได้รับสิทธิประโยชน์นั้นหลังจากที่ระยะเวลาการได้รับลดย่อนในปีก่อนสิ้นสุดลงแล้ว การอนุมัติให้ได้รับสิทธิประโยชน์อีกหนึ่งปี มีผลให้ระยะเวลาการได้รับลดย่อนในปีถัดไปต่อเนื่องกับปีก่อนแม้คณะกรรมการจะอนุมัติภายหลังที่ระยะเวลาการได้รับลดย่อนในปีก่อนสิ้นสุดลงแล้วก็ตาม ก็ไม่ถือว่าเป็นการอนุมัติย้อนหลัง เพราะเป็นการขยายระยะเวลาการได้รับลดย่อนต่อจากปีก่อนและได้ขอไว้ก่อนระยะเวลาการได้รับลดย่อนในปีก่อนจะสิ้นสุดลง จึงมีผลให้นำวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นคงเหลือไปใช้งานปีถัดไปได้โดยได้รับลดย่อนอากรขาเข้า⁷ ในทางตรงกันข้ามหากคณะกรรมการไม่อนุมัติให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิประโยชน์สำหรับปีถัดไป ในกรณีเช่นนี้ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องเสียอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นส่วนที่เหลือนจนครบจำนวน⁸

ผู้เขียนไม่เห็นด้วยกับความเห็นของคณะกรรมการกฎหมายของคณะกรรมการผู้เขียนเห็นว่า เจตนารมณ์ของบทบัญญัติ มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ คือการให้อำนาจคณะกรรมการในการอนุมัติให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับลดย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมมีกำหนดคราวละ 1 ปี นับแต่วันที่คณะกรรมการกำหนดซึ่งหมายความว่า เมื่อผู้ได้รับการส่งเสริมประสงค์จะนำวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นเข้าไปในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิตผสมหรือประกอบในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องขออนุมัติลดย่อนอากรขาเข้าต่อคณะกรรมการเป็นคราวๆไป และคณะกรรมการ มีอำนาจอนุมัติให้ลดย่อนได้คราวละ ไม่เกิน 1 ปี เมื่อครบกำหนดเวลาแล้ว หากผู้ได้รับการส่งเสริมประสงค์จะนำเข้ามาอีก จะต้องยื่นขออนุมัติใหม่ และคณะกรรมการมีอำนาจอนุมัติใหม่ได้อีกคราวละไม่เกิน 1 ปี เช่นเดิม

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁷คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นคงเหลือ," กุมภาพันธ์ 2525 (ัดสำเนา)

⁸คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง การต่อระยะเวลาการได้รับการลดย่อนอากรขาเข้าและภาษีการค้า สำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น," 8 สิงหาคม 2522. (ัดสำเนา)

ส่วนเรื่องระยะเวลาในการใช้วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นนั้น เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติ มาตรา 30 ก็ไม่มีข้อความตอนใดของกฎหมายบัญญัติให้เห็นว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องนำ วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ได้รับลดหย่อนอากรไปใช้ผลิต ผสม หรือประกอบในกิจการที่ได้รับการ ส่งเสริมให้หมดภายใน 1 ปีด้วย จึงน่าจะตีความได้ว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องนำวัตถุดิบหรือ วัสดุจำเป็นเข้ามาภายใน 1 ปีนับแต่วันที่คณะกรรมการกำหนดก็จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรา นี้เท่านั้น ไม่น่าจะตีความขยายออกไปว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องนำวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น ดังกล่าวไปใช้ผลิตผสมหรือประกอบให้หมดภายใน 1 ปี นับแต่วันที่คณะกรรมการกำหนดด้วย

นอกจากนี้การที่คณะกรรมการกฎหมายของคณะกรรมการ ได้ตีความบทบัญญัติ มาตรา 30 ขยายออกไปอีกว่า หากผู้ได้รับการส่งเสริมใช้วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นไม่หมดภายใน เวลาที่กำหนดและคณะกรรมการไม่อนุมัติให้นำวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นคงเหลือไปใช้ในคราวถัดไป หรือไม่อนุมัติลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่จะนำเข้ามาใหม่ในคราวถัดไป ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นคงเหลือดังกล่าว กรณี เช่นนี้ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการตีความให้บทบัญญัติมาตรา 30 มีสภาพบังคับ เช่นเดียวกับการเพิกถอน สิทธิประโยชน์ ซึ่งไม่น่าจะถูกต้อง เนื่องจากไม่มีข้อความในมาตรา 30 บัญญัติไว้เช่นนั้น และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯเอง ได้มีบทบัญญัติ เรื่องการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ไว้โดย เฉพาะแล้วในหมวดที่ 6 (มาตรา 54 มาตรา 56) ส่วนเรื่องการให้สิทธิประโยชน์ก็มีบัญญัติไว้ โดยเฉพาะในหมวดที่ 3 (มาตรา 24 มาตรา 37) ซึ่งการที่กฎหมายบัญญัติเช่นนั้น แสดงให้เห็น ว่าเจตนารมณ์ของกฎหมายต้องการให้สิทธิประโยชน์ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับตามพระราชบัญญัติ ส่งเสริมการลงทุนฯ สิ้นสุดลงก็แต่โดยบทบัญญัติในหมวด 6 เรื่องการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ ดัง นั้นตราบิตที่คณะกรรมการยังมีคำคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ตามนัยมาตรา 55 แห่งพระราช บัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ย่อมต้องถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมยังคงได้รับสิทธิประโยชน์นั้นอยู่ ด้วย เหตุนี้การที่จะกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องนำวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นซึ่งนำเข้ามาโดยได้รับลด หย่อนอากรขาเข้าตาม มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ไปใช้ผลิต ผสม หรือประกอบในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมให้หมดภายใน 1 ปี นับแต่วันที่คณะกรรมการกำหนด คณะกรรมการจะต้องกำหนดเป็นเงื่อนไขให้ผู้ได้รับการส่งเสริมปฏิบัติตาม และเมื่อผู้ได้รับการส่ง เสริมไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าว คณะกรรมการจะต้องสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ตามนัยมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ เสียก่อน ผู้ได้รับการส่งเสริมจึงจะมีหน้าที่ต้องชำระ อากรขาเข้าที่เคยได้รับลดหย่อนไว้ขณะนำเข้า

แต่อย่างไรก็ตาม อาจมีความเห็นแย้งว่า คณะกรรมการน่าจะมีอำนาจกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเสียอากรขาเข้าหากใช้วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นไม่หมดภายใน 1 ปี นับแต่วันที่คณะกรรมการกำหนดได้โดยอาศัยอำนาจของบทบัญญัติมาตรา 30 วรรคท้ายที่ว่า "ทั้งนี้ตามชนิด ปริมาณ ระยะเวลา เงื่อนไข และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด" ในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติมาตรา 30 วรรคท้ายน่าจะหมายถึงการให้คณะกรรมการมีอำนาจกำหนดระยะเวลา เงื่อนไข และวิธีการในการขออนุมัติลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นตามมาตรา นี้เช่น การยื่นขออนุมัติจะต้องยื่นภายในกำหนดเท่าใด เอกสารหลักฐานจะต้องมีอะไรบ้าง* ฯลฯ หรือมีอำนาจกำหนดระยะเวลาการใช้วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ได้รับลดหย่อนอากรขาเข้าตามมาตรา นี้ เป็นต้น ไม่น่าจะหมายถึงให้คณะกรรมการมีอำนาจกำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเสียอากรขาเข้าหากใช้วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นไม่หมดภายใน 1 ปี นับแต่วันที่คณะกรรมการกำหนด (โดยคณะกรรมการไม่จำเป็นต้องสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ก่อน) เพราะจะเป็นการกำหนดคนนอกเหนือขอบเขตของมาตรา 30 ซึ่งเป็นบทบัญญัติ เรื่องการให้สิทธิประโยชน์ มิใช่ เพิกถอนสิทธิประโยชน์

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมใช้วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่นำเข้ามาโดยได้รับสิทธิประโยชน์ในการลดหย่อนอากรขาเข้าตามมาตรา 30 ไม่หมดภายใน 1 ปี นับแต่วันที่คณะกรรมการกำหนด ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมยังคงได้รับสิทธิประโยชน์นั้นอยู่ ผู้ได้รับการส่งเสริมจึงไม่มีหน้าที่ที่จะต้องชำระอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นในส่วนที่เหลือนั้นแต่อย่างใด

ความรับผิดในค่าอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นคงเหลือที่มิได้ใช้ผลิตและส่งออกตามมาตรา 36 (1)

กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นเข้ามาเพื่อใช้ผลิต ผสมหรือประกอบผลิตภัณฑ์หรือผลิตผล เพื่อการส่งออกโดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราช

* ตัวอย่าง เช่น ประกาศสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ ป.2/2537 เรื่อง วิธีปฏิบัติในการขออนุมัติลดหย่อนอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นตามมาตรา 30

บัญชีติ่งเสริมการลงทุนฯ นั้น หากเมื่อครบกำหนดเวลาตามที่คณะกรรมการกำหนดไว้ ผู้ได้รับการส่งเสริมมีวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นคงเหลือที่ยังมิได้ใช้ผลิตและส่งออก มีปัญหาว่าผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องเสียอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นคงเหลือนั้นหรือไม่

ในเรื่องนี้สำนักงานมีความเห็นว่า กรณีดังกล่าวเป็นการใช้สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (1) ซึ่งให้สิทธิยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาเพื่อใช้ผลิตผสมหรือประกอบผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์เฉพาะที่ใช้ในการส่งออก ซึ่งในทางปฏิบัติหากพบว่าวัตถุดิบคงเหลือที่มีได้มีการส่งออก สำนักงานจะแจ้งให้ผู้ได้รับการส่งเสริมชำระภาษีอากรพร้อมทั้งแจ้งกรมศุลกากรเพื่อจัดเก็บภาษีอากรต่อไป โดยไม่จำเป็นต้องมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์แต่อย่างใด เนื่องจากสิทธิดังกล่าวผู้ได้รับการส่งเสริมยังคงได้รับอยู่ตามเดิม เพียงแต่ส่วนที่มีได้เป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมายคือมิได้ส่งออก ก็ไม่อาจได้รับสิทธิตามกฎหมายเท่านั้น⁹

ในทางปฏิบัติของกรมศุลกากรเกี่ยวกับเรื่องนี้ เมื่อสำนักงานมีหนังสือแจ้งให้กรมศุลกากรจัดเก็บภาษีอากรจากผู้ได้รับการส่งเสริมกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมมีวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นคงเหลือที่มีได้ใช้ในการผลิตและส่งออกภายในระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนดไว้ กรมศุลกากรก็จะดำเนินการเรียกเก็บค่าภาษีอากรจากผู้ได้รับการส่งเสริมโดยถือปฏิบัติเช่นนี้มาโดยตลอด ครั้นต่อมามีผู้ได้รับการส่งเสริมบางรายไม่ยอมชำระค่าภาษีอากร กรมศุลกากรจึงส่งเรื่องให้สำนักงานอัยการสูงสุดเพื่อยื่นฟ้องเป็นคดีต่อศาล

แต่ปรากฏว่า สำนักงานอัยการสูงสุดได้ส่งเรื่องทั้งหมดกลับคืนมายังกรมศุลกากร โดยแจ้งฐานะคดีว่า ตราบไคที่คณะกรรมการยังมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ทำให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมตามนัยมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ กรณีจึงต้องถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมยังคงได้รับสิทธิประโยชน์ในการได้รับยกเว้นภาษีอากรสำหรับวัตถุดิบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร กรมศุลกากรจึงยังไม่มีอำนาจฟ้องคดี¹⁰

⁹สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "หนังสือที่ นร 1301/6718 เรื่อง การเรียกเก็บภาษีอากรวัตถุดิบคงเหลือรายบริษัท โรงงานเอเวอรัลท์อินดัสตรี จำกัด," 18 กันยายน 2534.

¹⁰สำนักงานอัยการสูงสุด, "หนังสือที่ อส 0009.2/249 เรื่อง แจ้งฐานะคดีและส่งสำนวนคืน," 15 กรกฎาคม 2534.

ผู้เขียนเห็นด้วยกับความเห็นของสำนักงานอัยการสูงสุด ทั้งนี้เนื่องจากผู้เขียนเห็นว่า มาตรา 36 (1) บัญญัติอยู่ในหมวด 3 ของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งเป็นบทบัญญัติ เรื่องการให้สิทธิประโยชน์ ส่วนการสิ้นสุดของสิทธิประโยชน์จะบัญญัติอยู่ในหมวด 6 เรื่อง การ เพิกถอนสิทธิประโยชน์ ดังนั้นสิทธิประโยชน์ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับตามมาตรา 36(1) แห่ง พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน จะสิ้นสุดลงอันเป็นเหตุให้ต้องเสียภาษีอากรก็ต่อเมื่อคณะกรรมการ- การที่คำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ตามนัยมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

ผู้เขียนไม่เห็นด้วยกับความเห็นของสำนักงานที่ว่า "กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมมีวัตถุดิบ คงเหลือที่มีได้ใช้ในการผลิตและส่งออกภายในเวลาที่คณะกรรมการกำหนดผู้ได้รับการส่งเสริมจะ ต้องเสียภาษีอากรสำหรับวัตถุดิบนั้นโดยไมจะต้องมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์เนื่องจากสิทธิการ ได้รับการยกเว้นภาษีอากรของผู้ได้รับการส่งเสริมยังคงได้รับอยู่ตามเดิม เพียงแต่ส่วนที่มีได้เป็น ไปตามเงื่อนไขของกฎหมายคือมิได้ส่งออก ก็ไม่อาจได้รับสิทธิตามกฎหมาย" ทั้งนี้เนื่องจาก ผู้เขียนเห็นว่า การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามา ผลิตเพื่อส่งออกตามมาตรา 36(1) ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิยกเว้นมาตั้งแต่ของนำเข้ามา สำเร็จแล้ว มิใช่เพียงจะได้รับยกเว้นเมื่อผู้ได้รับการส่งเสริมนำของดังกล่าวไปใช้ผลิตและส่งออก ไปและคำว่า "เฉพาะที่ใช้ในการส่งออก" ตามมาตรา 36 (1) ตอนท้ายนั้น เป็นเพียงเงื่อนไข ที่กฎหมายกำหนดขึ้น เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอนุมัติให้สิทธิยกเว้นอากรขาเข้าเฉพาะวัตถุดิบ หรือวัสดุจำเป็นที่จะนำเข้ามาใช้ในโครงการผลิตเพื่อการส่งออกเท่านั้น (เงื่อนไขดังกล่าว กำหนดขึ้นเพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาตั้งแต่ก่อนนำเข้า) ส่วนเมื่อมีการนำเข้ามาแล้วผู้ได้รับการ ส่งเสริมจะนำวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นดังกล่าวไปใช้ผลิตและส่งออกหรือไม่ เป็นเรื่องที่ต้องพิจารณา ในภายหลัง กล่าวคือ หากผู้ได้รับการส่งเสริมมิได้นำวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นไปใช้ผลิตเพื่อการ ส่งออก แต่กลับนำไปผลิตและจำหน่ายในประเทศหรือมิได้นำไปใช้ผลิตและส่งออกภายในเวลาที่ คณะกรรมการกำหนดไว้ย่อมถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมปฏิบัติผิดเงื่อนไขอันเป็นเหตุให้คณะกรรมการ มีอำนาจสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ได้ และการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ในกรณีนี้ คณะกรรมการ ย่อมมีอำนาจสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์เฉพาะวัตถุดิบ หรือวัสดุจำเป็นในส่วนที่ผู้ได้รับการส่งเสริม ปฏิบัติผิดเงื่อนไขได้โดยมิจำเป็นเพิกถอนสิทธิประโยชน์สำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ผู้ได้รับ การส่งเสริมนำเข้ามาทั้งหมดแต่อย่างใด

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นเข้ามา โดยได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 36(1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริม

การลงทุนฯ หาก เมื่อครบกำหนด เวลาตามที่คณะกรรมการกำหนดไว้ผู้ได้รับการส่งเสริมยังมีวัตถุประสงค์ หรือวัตถุประสงค์ เป็นคง เหลือที่ยังมิได้ใช้ผลิตและส่งออกใบ ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมยังคงได้รับสิทธิ ประโยชน์นั้นอยู่ ผู้ได้รับการส่งเสริมจึงไม่มีหน้าที่ต้องชำระอากรขา เข้าสำหรับวัตถุประสงค์หรือวัตถุประสงค์ จำ เป็นคง เหลือดังกล่าว เว้นแต่คณะกรรมการจะมีคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการ ส่งเสริมตามนัยมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ

ความรับผิดในค่าอากรขา เข้ากรณีผู้ได้รับการส่งเสริมโอนวัตถุประสงค์หรือวัตถุประสงค์ จำ เป็นที่ได้รับยก เว้น อากรขา เข้าตาม มาตรา 36 (1)

เกี่ยวกับการโอนวัตถุประสงค์หรือวัตถุประสงค์ จำ เป็นที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำ เข้ามาโดยได้รับการ ยก เว้นหรือลดหย่อนอากรขา เข้านั้น พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มิได้บัญญัติชัดเจนว่าต้อง ห้ามหรือไม่ หรือให้กระทำอย่างไร จึงต่างกับกรณีการโอนเครื่องจักร ซึ่งมาตรา 41 แห่ง พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่าให้คณะกรรมการมีอำนาจอนุญาตให้โอนได้ และห้ามมิให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับแก่ผู้ได้รับการส่งเสริม เว้นแต่คณะกรรมการจะกำหนด เป็นอย่างอื่น* แต่อย่างไรก็ตามแม้กฎหมายจะมิได้บัญญัติ เรื่องการห้ามโอน วัตถุประสงค์หรือวัตถุประสงค์ จำ เป็นไว้ แต่โดยปกติคณะกรรมการจะกำหนด เงื่อนไขการห้ามโอนวัตถุประสงค์หรือ

* มาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ บัญญัติว่า "คณะกรรมการมี อำนาจอนุญาตให้ผู้ได้รับการส่งเสริมจ้างอง จาหน่าย โอน ให้เช่า นำไปใช้ในการอื่นหรือให้ บุคคลอื่นใช้ เครื่องจักรที่ได้รับยก เว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรตามมาตรา 28 หรือมาตรา 29 หรือ ย้ายโรงงานหรือสถานที่ประกอบกิจการไปตั้งหรือดำเนินการในท้องถิ่น

การอนุญาตจะทำ เป็นหนังสือหรือแก้ไขบัตรส่งเสริม โดยระบุ เงื่อนไขและรายละเอียด ในการอนุญาตไว้ด้วยก็ได้

ห้ามมิให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับแก่ผู้ได้รับการส่งเสริม ซึ่งได้รับ อนุญาตจากคณะกรรมการตามมาตรา 55 เว้นแต่คณะกรรมการจะกำหนด เป็นอย่างอื่น ในกรณี เช่นนี้ ให้ นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับ เท่าที่ไม่ขัดหรือแย้ง"

วัสดุจำเป็นไว้ขายบัตรส่งเสริมว่า "วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่คณะกรรมการอนุมัติให้ยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้านั้น จะต้องใช้เฉพาะในกิจการส่วนที่ได้รับอนุมัติจากคณะกรรมการให้ได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าเท่านั้น หากจะจำหน่ายจ่ายโอนหรือนำไปใช้ในการอื่น จะต้องได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการก่อน"

กรณีจึงมีปัญหาว่า หากผู้ได้รับการส่งเสริมได้โอนวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ตามมาตรา 36(1) ไปให้แก่ผู้ผลิตเพื่อทำการผลิตให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริม เพื่อส่งออกไปจำหน่ายนอกราชอาณาจักร โดยรับอนุญาตจากคณะกรรมการก่อนแล้วนั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมยังจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นนั้นอยู่หรือไม่

ในเรื่องนี้อาจมีผู้เห็นว่า ตามมาตรา 36(1) เป็นการให้สิทธิยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อส่งออก ดังนั้นการที่ผู้ได้รับการส่งเสริมโอนวัตถุดิบไปให้แก่ผู้ผลิตก็เพื่อวัตถุประสงค์ให้ผู้ผลิตทำการผลิตเป็นผลิตภัณฑ์ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมเพื่อส่งออกไปตามเจตนารมณ์ของมาตรา 36(1) สิทธิการยกเว้นภาษีอากรสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นนั้นควรมีติดกับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นนั้นต่อไปจนกว่าจะมีการใช้วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นผิดวัตถุประสงค์ และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ก็ได้ห้ามจำหน่าย หรือโอนวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นแต่อย่างใด อีกทั้ง การโอนวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นนั้นก็ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการแล้วจึงไม่เป็นการปฏิบัติผิดเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในบัตรส่งเสริม ดังนั้นผู้ได้รับการส่งเสริมจึงไม่ควรจะต้องชำระภาษีอากรสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นนั้น

แต่คณะกรรมการกฤษฎีกาของคณะกรรมการกลับมีความเห็นว่า ในส่วนที่เกี่ยวกับเงื่อนไขในบัตรส่งเสริมที่กำหนดให้การโอนวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นต้องได้รับอนุญาตจากกรรมการ ก่อนนั้น เป็นเรื่องที่คณะกรรมการมุ่งจะควบคุมการใช้วัตถุดิบ มิได้หมายความว่า จะต้องเป็นการอนุญาตให้โอนโดยได้รับยกเว้นภาษีอากรเสมอไป ในกรณีที่คณะกรรมการเพียงอนุญาตให้มีการโอนได้ ก็เพื่อให้เป็นไปตามเงื่อนไขบัตรส่งเสริม ส่วนภาระภาษีอากรจะมีหรือไม่ให้เป็นไปตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และเมื่อพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มิได้บัญญัติไว้ชัดเจนในเรื่องนี้แล้ว การโอนวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นก็ควรต้องเป็นไปตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องอันได้แก่ มาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดศีกัดอัตราศุลกากรฯ ดังนั้นแม้คณะกรรมการจะอนุญาตให้โอนวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นได้ แต่ถ้าผู้รับโอนมิได้เป็นผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของนั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมก็

จะต้องเสียอากรขาเข้า สำหรับของที่โอนไปให้แก่บุคคลอื่นนั้น¹¹

ผู้เขียน เห็นด้วยกับความ เห็นของคณะกรรมการกฎหมายของคณะกรรมการ เนื่องจาก

1) สิทธิประโยชน์ที่คณะกรรมการให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริม เป็นสิทธิที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับ เฉพาะตัว ดังนั้นหากผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นแล้ว แต่ไม่ได้ใช้วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นเอง กลับโอนไปให้ผู้อื่นเพื่อผลิตเป็นผลิตภัณฑ์และผู้ได้รับการส่งเสริมจะซื้อคืน เพื่อส่งออก การกระทำของผู้ได้รับการส่งเสริมแม้ไม่มีบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ห้ามไว้แต่ก็จะต้องได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการก่อนตาม เงื่อนไขที่กำหนดไว้ในบัตรส่งเสริม แต่อย่างไรก็ดีแม้คณะกรรมการจะอนุญาตให้ผู้ได้รับการส่งเสริมโอนวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นดังกล่าวได้ ก็เพียง เป็นการอนุญาตให้กระทำได้โดยไม่ได้เป็นการปฏิบัติผิด เงื่อนไขที่กำหนดไว้ในบัตรส่งเสริม อันมีผลทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ถูกต้อง ถูกผิดอนสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ เท่านั้น มิได้หมายความว่า การอนุญาตของคณะกรรมการจะมีผลทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรขาเข้าแต่อย่างใด

2) เมื่อการกระทำของผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ เป็นการปฏิบัติผิด เงื่อนไขที่กำหนดไว้ในบัตรส่งเสริม และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ก็มิได้บัญญัติไว้เฉพาะในเรื่องนี้ ดังนั้นในเรื่องภาระค่าภาษีอากรจึงต้องนำกฎหมายที่เกี่ยวข้องมาใช้บังคับ คือ มาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งเป็นบทกฎหมายทั่วไปที่ใช้บังคับแก่ของที่ได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรตามกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรและกฎหมายอื่นๆ มาตรา 10 ดังกล่าวบัญญัติว่า

"ของใดซึ่งใน เวลานำเข้าได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากร เพราะ เหตุที่นำเข้ามาใช้ เองโดยบุคคลที่มีสิทธิ เช่นนั้น หรือ เพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดย เฉพาะ ถ้าหากของนั้นได้โอนไป เป็นของบุคคลอื่นที่ไม่มิสิทธิได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรหรือนำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนสิ้นสุดลง ของนั้นจะต้องเสียอากรโดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอน หรือนำไปใช้ในการอื่นหรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนสิ้นสุดลง เป็น เกณฑ์ในการคำนวณอากร...

¹¹คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง บริษัท พรีเมียร์อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด ขอโอนวัตถุดิบ," 30 มีนาคม 2527. (ัดสำเนา)

การชำระอากรหรืออากรเพิ่มตามความในวรรคแรก ให้เป็นความรับผิดชอบ
ผู้โอนของนั้นไป เป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร...."

ดังนั้น โดยผลของบทบัญญัติมาตรา 10 ดังกล่าว ถ้าผู้รับโอนวัตถุหรือวัสดุ
จำเป็นจากผู้ที่ได้รับการส่งเสริมมิได้ เป็นผู้มิได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ผู้ได้รับการส่งเสริมจะ
ต้องเสียอากรขาเข้าสำหรับวัตถุหรือวัสดุจำเป็นนั้นตามสภาพ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่
ในวันโอน ในทางตรงกันข้าม หากผู้รับโอน เป็นผู้มิได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุหรือ
วัสดุจำเป็นนั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรขาเข้าแต่อย่างใด

ความรับผิดในค่าอากรขาเข้ากรณีผู้ได้รับการส่งเสริมฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 40 และมาตรา 41

มาตรา 40 และ มาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ บัญญัติว่า

มาตรา 40 "ภายในเวลาที่คณะกรรมการกำหนดซึ่งต้องไม่น้อยกว่าห้าปีแต่ไม่เกิน
สิบห้าปี ห้ามมิให้ผู้ได้รับการส่งเสริม

(1) ใช้เครื่องจักรที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า เพื่อ
การอื่นนอกจากกิจการที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับการส่งเสริมหรือยินยอมให้ผู้อื่นใช้ เครื่องจักรนั้น

(2) ย้ายโรงงานหรือสถานที่ประกอบกิจการไปตั้งหรือดำเนินการในท้องที่อื่น นอก
จากที่กำหนดในบัตรส่งเสริม

ทั้งนี้ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการตามมาตรา 41"

มาตรา 41 "คณะกรรมการมีอำนาจอนุญาตให้ผู้ได้รับการส่งเสริมจ้างอง จาหน่าย
โอน ให้เช่า นำไปใช้ในการอื่นหรือให้บุคคลอื่นใช้ เครื่องจักรที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากร
ตามมาตรา 28 หรือมาตรา 29 หรือย้ายโรงงานหรือสถานที่ประกอบกิจการไปตั้งหรือดำเนินการ
ในท้องที่อื่น

การอนุญาตจะทำเป็นหนังสือหรือแก้ไขบัตรส่งเสริม โดยระบุเงื่อนไขและรายละเอียด
ในการอนุญาตไว้ด้วยก็ได้

ห้ามมิให้สำนักกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับแก่ผู้ได้รับการส่งเสริม ซึ่งได้
รับอนุญาตจากคณะกรรมการตามมาตรา 41 เว้นแต่คณะกรรมการจะกำหนดเป็นอย่างอื่น ในกรณีเช่นนี้
สำนักกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับ เท่าที่ไม่ขัดหรือแย้ง"

หลักเกณฑ์การห้ามจำหน่าย ให้เช่า นำไปใช้ในการอื่น หรือให้บุคคลอื่นใช้ สำหรับ เครื่องจักรที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรเว้นแต่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการนอกจาก จะกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มาตรา 40 และมาตรา 41 ดังกล่าวแล้ว คณะกรรมการยังกำหนด เป็นเงื่อนไขไว้ในบัตรส่งเสริมให้ผู้ได้รับการส่งเสริมปฏิบัติตามด้วย

จะเห็นว่าบทบัญญัติมาตรา 41 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ได้ บัญญัติแต่เพียงว่าห้ามมิให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับกรณีผู้ได้รับการส่งเสริม นำเครื่องจักรไปจำหน่าย จำหน่าย โอน ให้เช่า นำไปใช้ในการอื่น หรือให้บุคคลอื่นใช้โดยได้รับ อนุญาตจากคณะกรรมการ เว้นแต่คณะกรรมการจะกำหนดเป็นอย่างอื่น โดยมีได้บัญญัติหลักเกณฑ์ เกี่ยวกับกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมนำเครื่องจักรไปกระทำการดังกล่าวโดยไม่ได้รับอนุญาตจากคณะ กรรมการแต่อย่างใดกรณีจึงเกิดปัญหาขึ้นว่า หากผู้ได้รับการส่งเสริมนำเครื่องจักรไปกระทำการ ดังกล่าวโดยไม่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการนั้นจะต้องนำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมา ใช้บังคับแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมหรือไม่

ในเรื่องนี้กรมศุลกากรมีความเห็นว่า เมื่อบทบัญญัติ มาตรา 41 วรรคสาม กำหนด ห้ามมิให้นำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับแก่ผู้ได้รับการส่งเสริม ในกรณีผู้ได้รับ การส่งเสริมนำเครื่องจักรไปจำหน่าย จำหน่าย โอน ให้เช่า นำไปใช้ในการอื่น หรือให้บุคคลอื่น ใช้เครื่องจักรโดยได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการ ย่อมตีความได้ว่า หากผู้ได้รับการส่งเสริม กระทำการดังกล่าวโดยไม่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการ ก็จะต้องนำกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตรา ศุลกากรมาใช้บังคับแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมและกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรที่เกี่ยวข้องกับ เรื่อง นี้คือมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ดังนั้นกรมศุลกากรจึงอาศัย อำนาจตามมาตรา 10 ดังกล่าวเรียกเก็บอากรขาเข้าจากผู้ได้รับการส่งเสริมได้ทันทีโดยไม่จำเป็นต้องแจ้งให้คณะกรรมการมีคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริม ตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ก่อน

คณะกรรมการกฎหมายของคณะกรรมการมีความเห็นท่านเองเดียวกับกรมศุลกากรว่า กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมขายหรือจำหน่าย เครื่องจักรที่นำเข้ามาโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรตาม กฎหมายว่าด้วยส่งเสริมการลงทุนโดยมิได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการตาม เงื่อนไขที่กำหนดไว้ใน บัตรส่งเสริม การกระทำของผู้ได้รับการส่งเสริมย่อม เป็นการผิดเงื่อนไข และขัดต่อมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ เครื่องจักรนั้นจะต้องเสียอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วย

๕. พิกัดอัตราศุลกากร มาตรา 10¹²

แต่ปรากฏว่า เกี่ยวกับเรื่องนี้ศาลภาษีอากรกลางได้เคยตัดสินในคดีหมายเลขคดีที่ 8/2530 คดีหมายเลขแดงที่ 92/2530 ระหว่างกรมศุลกากร โจทก์ บริษัท รามาทาวเวอร์ จำกัด จำเลยโดยวินิจฉัยว่า เนื่องจากในบัตรส่งเสริมกำหนดเงื่อนไขว่า ในระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันนำเข้า ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องไม่จ้างงาน จ้างนาย โอน ให้เช่า หรือยินยอมให้บุคคลอื่นใช้ เครื่องจักรที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากคณะกรรมการก่อน เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าผู้ได้รับการส่งเสริมนำเครื่องจักรที่นำเข้ามาไปขายให้แก่บุคคลอื่น โดยไม่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการจึงเป็นการปฏิบัติผิดเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในบัตรส่งเสริม แต่ก่อนกรมศุลกากรฟ้องผู้ได้รับการส่งเสริมเป็นคดีนี้ คณะกรรมการยังมิได้มีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมลงทุนฯ ย่อมถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมยังได้รับสิทธิประโยชน์อยู่ ผู้ได้รับการส่งเสริมจึงไม่มีหน้าที่จะต้องแจ้งขอชำระหนี้ต่อกรมศุลกากรแต่อย่างใด กรมศุลกากรจึงยังไม่มีอำนาจฟ้องผู้ได้รับการส่งเสริม*

สำหรับผู้เขียนไม่เห็นด้วยกับกรมศุลกากรและคณะกรรมการกฎหมายของคณะกรรมการที่ตีความบทบัญญัติมาตรา 41 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ในลักษณะขยายความนำเอามาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาใช้บังคับในกรณี

¹² คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง การเก็บภาษีอากรจากบริษัท การบินแอร์-สยาม จำกัด," 23 มกราคม 2522, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่องการโอนกิจการของบริษัทกรุงเทพผลิตเหล็ก จำกัด," 8 สิงหาคม 2522 และ "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่องบริษัท ที บี เอส จำกัด ขออนุญาตจ้างงานหรือจ้างสถานียขนถ่ายสินค้าลอยน้ำ," 5 พฤศจิกายน 2522. (ขัดสำเนา)

* คดีนี้ศาลภาษีอากรกลางมิได้ยกประเด็นเรื่องการฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 40 และ มาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ขึ้นวินิจฉัย เนื่องจากพนักงานอัยการมิได้ตั้งประเด็นดังกล่าวไว้ในคำฟ้อง แต่กลับบรรยายฟ้องว่ากรมศุลกากรมีอำนาจฟ้องเรียกค่าภาษีอากรจากผู้ได้รับการส่งเสริมที่นำเครื่องจักรไปขายให้แก่บุคคลอื่นโดยไม่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการได้โดยอาศัยบทบัญญัติมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร

ผู้ได้รับการส่งเสริมเครื่องจักรไปจำหน่าย โอน ให้นำไปใช้ในการอื่น หรือให้บุคคลอื่นใช้โดยไม่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการ เพราะการตีความเช่นนั้น นอกจากจะเป็นตีความตามตัวอักษรโดยไม่คำนึงถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายแล้ว ยังเป็นการตีความที่ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติอีกด้วย ทั้งนี้เนื่องจากการที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเครื่องจักรไปจำหน่าย โอน ให้นำไปใช้ในการอื่น หรือให้บุคคลอื่นใช้เครื่องจักรโดยไม่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการนั้น นอกจากจะเป็นการฝ่าฝืนบัญชีมาตรา 40 และมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ และยังเป็นการปฏิบัติผิดเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดไว้ในบัตรส่งเสริมด้วย ซึ่งโดยทั่วไปคณะกรรมการจะมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริม ตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ดังนั้นหากตีความบทบัญญัติมาตรา 41 วรรคสาม ว่าให้นำมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดศีกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาใช้บังคับในกรณีนี้แล้ว จะมีผลทำให้การกระทำครั้งเดียวของผู้ได้รับการส่งเสริม สามารถก่อให้เกิดผลบังคับทางกฎหมายเป็น 2 แนวทาง คือ

แนวทางที่หนึ่ง คือ การนำบทบัญญัติมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดศีกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาใช้บังคับซึ่งสามารถใช้บังคับได้ทันที กล่าวคือ เมื่อผู้ได้รับการส่งเสริมเครื่องจักรไปจำหน่าย โอน ให้นำไปใช้ในการอื่น หรือให้บุคคลอื่นใช้เครื่องจักรโดยไม่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการ ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องเสียอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรนั้น โดยต้องแจ้งขอชำระและทำการชำระให้เสร็จสิ้นภายในเวลาที่กำหนดไว้ในมาตรา 10 ทั้งนี้มิฉะนั้นผู้ได้รับการส่งเสริมจะมีความผิดทางอาญาฐานหลีกเลี่ยงอากรตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 และ เกณฑ์การคำนวณอากรตามมาตรา 10 ให้ถือเอาสภาพของเครื่องจักร ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันที่ผู้ได้รับการส่งเสริมกระทำการดังกล่าว

แนวทางที่สอง คือ การนำบทบัญญัติมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มาใช้บังคับภายหลังที่คณะกรรมการมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมแล้ว โดยผู้ได้รับการส่งเสริมมีหน้าที่แจ้งขอชำระและทำการต้องชำระอากรขาเข้าให้เสร็จสิ้นภายในเวลาที่กำหนดไว้ในมาตรา 55 มิฉะนั้นผู้ได้รับการส่งเสริมจะมีความผิดทางอาญา ฐานหลีกเลี่ยงอากรตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 และ เกณฑ์การคำนวณอากรตามมาตรา 55 ให้ถือเอาสภาพของเครื่องจักร ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้าเครื่องจักรนั้น (เกณฑ์การคำนวณอากรตามมาตรา 55 ย่อมมีผลทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากรมากกว่าเกณฑ์การคำนวณอากรตามมาตรา 10)

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า การเกิดผลบังคับทางกฎหมายขึ้น 2 แนวทางดังกล่าวย่อมก่อให้เกิดปัญหาแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมกล่าวคือ ทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเกิดความสับสนไม่ทราบว่าตนเองจะต้องชำระอากรขาเข้าเมื่อใดและชำระตามเกณฑ์การคำนวณอากรอย่างไร และเช่นเดียวกันย่อมก่อให้เกิดปัญหาแก่กรมศุลกากรซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บอากรขาเข้าว่าจะมีอำนาจเรียกเก็บอากรขาเข้าจากผู้ได้รับการส่งเสริมเมื่อใด และเรียกเก็บอย่างไรซึ่งจะส่งผลให้เกิดปัญหาต่อไปอีกในเรื่องอำนาจฟ้อง เมื่อ เป็นคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล

ผู้เขียนมีความเห็นว่า ในการตีความบทบัญญัติมาตรา 41 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ จะตีความตามตัวอักษรแห่งบทกฎหมายเพียงอย่างเดียวไม่ได้ แต่จะต้องตีความโดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายประกอบด้วย กล่าวคือ จะต้องค้นหาเจตนารมณ์ของกฎหมายว่าเหตุใดจึงบัญญัติเช่นนั้น

ผู้เขียนเห็นว่า เจตนารมณ์ของบทบัญญัติมาตรา 41 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ คือการให้สิทธิพิเศษแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องชำระอากรขาเข้ากรณีนำเครื่องจักรไปจ้างนอก จำหน่าย โอน ให้เช่า นำไปใช้ในการอื่นหรือให้บุคคลอื่นใช้ โดยได้รับการอนุญาตจากคณะกรรมการ ทั้งนี้ เนื่องจากการอนุญาตของคณะกรรมการ มีผลเพียงทำให้การกระทำของผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ขัดต่อบทบัญญัติมาตรา 40 และมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ และไม่เป็นการผิดเงื่อนไขในบัตรส่งเสริมเท่านั้น มิได้หมายความว่า การอนุญาตของคณะกรรมการจะมีผลทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นไม่ต้องชำระอากรขาเข้าแต่อย่างใด ส่วนเรื่องภาระภาษีอากรขาเข้าของผู้ได้รับการส่งเสริมจะมีหรือไม่ เพียงใดนั้น ย่อมต้องเป็นไปตามบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้อง คือ มาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิภคัตตราศุลกากร พ.ศ. 2530 กล่าวคือ หากผู้ได้รับการส่งเสริมโอนเครื่องจักรไปให้แก่บุคคลซึ่งไม่มีสิทธิได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากร หรือนำเครื่องจักรไปใช้ในการอื่นนอกจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรนั้น ด้วยเหตุนี้ มาตรา 41 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ จึงบัญญัติห้ามมิให้บทกฎหมายว่าด้วย พิภคัตตราศุลกากรมาใช้บังคับ เพื่อมิให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องรับผิดชำระอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรนั้น

โดยเฉพาะอย่างยิ่งหาก เปรียบเทียบในเรื่องการโอนเครื่องจักรกับการโอนวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นแล้วจะทำการมองเห็นเจตนารมณ์ของมาตรา 41 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ได้ชัดเจนขึ้น กล่าวคือ การโอนวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น นั้นไม่มีกฎหมายบัญญัติ

ให้ยกเว้นมิให้นำกฎหมาย ว่าด้วยพิภคัตตราสกุลการมาใช้บังคับ เหมือนดัง เช่นการโอน เครื่องจักร
 ดังนั้นแม้การโอนวัตถุหรือวัสดุจะเป็นจะได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการ ก็มีผลเพียงให้ถือว่าไม่
 เป็นการปฏิบัติผิดเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในบัตรส่งเสริมเท่านั้น แต่การระงับอากรขาเข้าของผู้ได้รับ
 การส่งเสริมสำหรับวัตถุหรือวัสดุเป็นที่โอนไปดังกล่าว ย่อมต้องเป็นไปตามมาตรา 10 แห่ง
 พระราชกำหนดพิภคัตตราสกุลการ พ.ศ.2530 กล่าวคือ หากโอนไปให้แก่ผู้ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้น
 หรือลดหย่อนอากร ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระอากรขาเข้าสำหรับวัตถุหรือวัสดุเป็นนั้น

เมื่อทราบเจตนารมณ์ของมาตรา 41 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน
 แล้วว่า บัญญัติขึ้นเพียงเพื่อให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นไม่ต้องรับผิดชอบชำระอากรขาเข้าตาม
 นัยมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิภคัตตราสกุลการ พ.ศ.2530 ในกรณีนำเครื่องจักรไปจำหน่าย
 จำหน่าย โอน ให้เช่า นำไปใช้ในการอื่น หรือให้บุคคลอื่นใช้โดยได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการ
 เท่านั้น ดังนั้นหากเป็นกรณีนอกเหนือจากที่บัญญัติไว้ในมาตรา 41 วรรคสามคือ กรณีผู้ได้รับการ
 ส่งเสริมนำเครื่องจักรไปดำเนินการดังกล่าวโดยไม่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการนั้น การกระทำ
 ของผู้ได้รับการส่งเสริมถือว่าเป็นการปฏิบัติผิดเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดไว้ ซึ่งพระราชบัญญัติ
 ส่งเสริมการลงทุนฯ ได้มีบทบัญญัติที่จะนำมาใช้บังคับโดยเฉพาะแล้วคือบทบัญญัติว่าด้วยเรื่องการ
 เพิกถอนสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 54 และ มาตรา 55 ดังนั้นจึงไม่มีเหตุผลที่จะต้องตีความ
 บทบัญญัติมาตรา 41 วรรคสามโดยขยายความเพื่อนำมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิภคัตตรา
 สกุลการ พ.ศ.2530 มาใช้บังคับอีก

ผู้เขียนจึงเห็นว่า กรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเครื่องจักรที่นำเข้ามาโดยได้รับยกเว้น
 หรือลดหย่อนอากรไปจำหน่าย จำหน่าย โอน ให้เช่า นำไปใช้ในการอื่น หรือให้บุคคลอื่นใช้โดย
 ไม่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการอื่นเป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 40 และมาตรา 41 แห่งพระ
 ราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ และเป็นปฏิบัติผิดเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดไว้บัตรส่งเสริม
 นั้นย่อมไม่อยู่ในบังคับของมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิภคัตตราสกุลการ พ.ศ.2530 ดังนั้น
 กรมศุลกากรจะนำมาตรา 10 ดังกล่าวมาใช้บังคับเพื่อเรียกเก็บอากรขาเข้าจากผู้ได้รับการส่งเสริม
 โดยทันทีไม่ได้ กรมศุลกากรจะต้องแจ้งให้คณะกรรมการมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ทำให้
 แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมก่อนจึงจะมีอำนาจเรียกเก็บอากรขาเข้าจากผู้ได้รับการส่งเสริมตามนัย
 มาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ

ความรับผิดชอบค่าธรรมเนียมพิเศษ ตามมาตรา 49

มาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน บัญญัติว่า

"ในกรณีที่เป็น เพื่อให้ความคุ้มครองกิจการของผู้ได้รับการส่งเสริม คณะกรรมการมีอำนาจกำหนดค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ชนิดเดียว คล้ายคลึงกัน หรือทดแทนกันได้กับผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตภัณฑ์หรือประกอบในอัตราที่สมควร แต่ไม่เกินร้อยละห้าสิบของราคารวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งนอกประเทศของผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์นั้น

การกำหนดค่าธรรมเนียมพิเศษตามวรรคหนึ่งให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา และให้ใช้บังคับตามระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนดแต่คราวละไม่เกินหนึ่งปีนับแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

คณะกรรมการมีอำนาจประกาศในราชกิจจานุเบกษา แก้ไขเพิ่มเติมหรือยกเลิกประกาศตามมาตรานี้ในเวลาใด ๆ ได้ตามที่เห็นสมควร

ในกรณีที่มีข้อหาว่า ผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์นั้น นำเข้ามาในราชอาณาจักรจะต้องเสียค่าธรรมเนียมพิเศษตามประกาศของคณะกรรมการหรือไม่ ให้คณะกรรมการเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการให้ เป็นที่สุด

การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามมาตรานี้ให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมศุลกากร และให้นำกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม โดยให้ถือว่าเป็นค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้า เป็นเสมือนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

ในกรณีที่คณะกรรมการวินิจฉัยว่า ผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์นั้นไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียมพิเศษ และผู้ใดได้ชำระค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับของนั้นแล้ว ก็ให้กรมศุลกากรคืนค่าธรรมเนียมดังกล่าวให้แก่ผู้นั้น"

จากบทบัญญัติ มาตรา 49 ดังกล่าวจะเห็นว่า กฎหมายได้ให้อำนาจคณะกรรมการในการกำหนดค่าธรรมเนียมพิเศษ เพื่อเรียกเก็บจากผู้นำเข้าผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ที่เป็นชนิดเดียวกัน คล้ายคลึงกันหรือทดแทนกันได้กับผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้รับการส่งเสริมผลิตภัณฑ์หรือประกอบได้ ทั้งนี้ เพื่อ เป็นการคุ้มครองกิจการของผู้ได้รับการส่งเสริม

ปัญหาจึงเกิดขึ้นว่า ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ที่เป็นชนิดเดียวกัน คล้ายคลึงกัน หรือทดแทนกันได้กับที่คณะกรรมการได้กำหนดค่าธรรมเนียมพิเศษไว้เข้ามาใน

ราชอาณาจักรเพื่อนำมาใช้ผลิตสินค้าเพื่อการส่งออกโดยได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 36 (1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นค่าธรรมเนียมพิเศษหรือไม่

เรื่องนี้อาจมีผู้เห็นว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมน่าจะได้รับการยกเว้นค่าธรรมเนียมพิเศษนี้ เนื่องจาก

ก) ตามมาตรา 49 วรรคห้า บัญญัติให้ถือว่า ค่าธรรมเนียมพิเศษเป็นเสมือนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

ข) ผู้ได้รับการส่งเสริมเป็นผู้ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 36(1) และ

ค) การนำเข้าผลิตภัณฑหรือผลิตผลดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อนำมาใช้ผลิตสินค้าและส่งออกจำหน่ายในต่างประเทศทั้งหมด มิได้นำไปใช้ผลิตเพื่อจำหน่ายในประเทศ การนำเข้านั้นจึงไม่อาจจะกระทบกระเทือนต่อการคุ้มครองผู้ได้รับการส่งเสริมภายในประเทศ

คณะกรรมการกฎหมายของคณะกรรมการมีความเห็นว่า การที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิและประโยชน์ตามมาตรา 36(1) "ให้ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออก" นั้น เป็นสิทธิประโยชน์พิเศษที่เฉพาะกิจการที่มีการส่งออก เท่านั้นแต่สิทธิประโยชน์ตามมาตรานี้ มิได้รวมถึงค่าธรรมเนียมพิเศษตามมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน เนื่องจากเมื่อพิจารณาตามมาตรา 49 วรรคหนึ่ง แล้วจะเห็นว่ามีความมุ่งหมายที่จะคุ้มครองผู้ได้รับการส่งเสริมสำหรับการนำเข้าในราชอาณาจักรซึ่งผลิตภัณฑหรือผลิตผลชนิดเดียวกัน คล้ายคลึงกัน หรือทดแทนกันได้กับผู้ได้รับการส่งเสริมผลิต หรือประกอบ ทั้งนี้ เพื่อให้ผลิตภัณฑหรือผลิตผลของผู้ได้รับการส่งเสริมสามารถแข่งขันกับของต่างประเทศชนิดเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันที่นำเข้าในราชอาณาจักรได้วัตถุประสงค์ของมาตรานี้จึงแตกต่างไปจากการคุ้มครองผู้ได้รับการส่งเสริมตามมาตรา 36 ส่วนการที่มาตรา 49 วรรคห้า บัญญัติไว้มีใจความตอนหนึ่งว่า "โดยให้ถือว่าค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการเข้าเป็นเสมือนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร" นั้นก็เพียงเพื่อประโยชน์ของกรมศุลกากรในการปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมพิเศษ โดยให้หน้ากฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรมาใช้บังคับเสมือนเป็นการจัดเก็บอากรขาเข้าเท่านั้น มิได้หมายความว่า



ค่าธรรมเนียมพิเศษคืออากรขาเข้าแต่อย่างใด¹³

ผู้เขียนเห็นพ้องด้วยกับความเห็นของคณะกรรมการกฎหมายของคณะกรรมการเนื่องมาจาก มาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน เป็นบทบัญญัติให้อำนาจแก่คณะกรรมการที่จะประกาศกำหนดให้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์เข้ามาในราชอาณาจักรได้หากการนำผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์เดียวกัน คล้ายคลึงกันหรือทดแทนกันได้กับของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมผลิตได้ในประเทศนั้น จะทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับความเสียหาย ทั้งนี้โดยมีวัตถุประสงค์จะให้ความคุ้มครองแก่ผู้ได้รับการส่งเสริม และเมื่อคณะกรรมการได้ประกาศกำหนดเรียกเก็บค่าธรรมเนียมพิเศษของให้นำเข้าชนิดใดแล้ว กฎหมายมิได้ให้อำนาจคณะกรรมการยกเว้นค่าธรรมเนียมพิเศษให้แก่บุคคลหรือผู้ได้รับการส่งเสริมรายใดได้ หากของที่นำเข้า เป็นของชนิดเดียวกันกับที่คณะกรรมการประกาศกำหนดให้ต้องเรียกเก็บค่าธรรมเนียมพิเศษไว้ แม้ว่าของชนิดนั้นจะนำเข้ามาเพื่อผลิตและส่งออกทั้งหมดมิได้จำหน่ายในประเทศเลยก็ตาม

ส่วนกรณีที่มาตรา 49 วรรคห้า กำหนดให้ค่าธรรมเนียมพิเศษเป็นเสมือนอากรขาเข้าตามกฎหมายที่กีดกันการค้าเวลานั้น หากพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 49 วรรคห้าทั้งหมดจะทำให้ทราบเจตนารมณ์ของกฎหมายว่า เป็นการบัญญัติขึ้นเพื่อประโยชน์ในการบริหารการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ เมื่อกรมศุลกากรจัดเก็บค่าธรรมเนียมพิเศษตามมาตรา 49 แล้ว จะต้องนำส่งเป็นรายได้ของแผ่นดินในรูปของเงินรายได้ประเภทอากรขาเข้ามิใช่เงินรายได้ประเภทค่าธรรมเนียม นอกจากนี้ หากผู้มีหน้าที่เสียค่าธรรมเนียมพิเศษค้างชำระหรือมีเจตนาหลีกเลี่ยงค่าธรรมเนียมพิเศษ กรมศุลกากรสามารถนำกฎหมายศุลกากรมาใช้บังคับเพื่อเรียกเก็บให้ครบถ้วนหรือดำเนินคดีในความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้

แต่อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าแม้คณะกรรมการจะไม่มีอำนาจยกเว้นค่าธรรมเนียมพิเศษแก่ของนำเข้าที่เป็นของชนิดเดียวกันกับที่ประกาศกำหนดให้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมก็ตามแต่ หากคณะกรรมการเห็นว่าการนำของชนิดเดียวกันนั้นเข้ามาเพื่อการอย่างหนึ่งอย่างใดจะไม่ทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมในประเทศได้รับความเสียหายหรือไม่กระทบกระเทือนต่อการคุ้มครองผู้ได้

¹³ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง การยกเว้นค่าธรรมเนียมพิเศษ," 26 ธันวาคม 2529. (จัดสำเนา)

รับการส่งเสริมในประเทศ เช่น การนำของเข้ามาเพื่อการผลิตและส่งออกทั้งหมด เป็นต้น คณะกรรมการน่าจะมีอำนาจกำหนด ยกเว้นไว้ในประกาศให้การนำของเข้ามาเพื่อการ เช่นว่านั้น ไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียมพิเศษได้ทั้งนี้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติมาตรา 49 ที่ให้คณะกรรมการมีอำนาจกำหนด แก้ไขเพิ่มเติม หรือยกเลิกการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมพิเศษตามมาตรานี้ได้ตามที่คณะกรรมการเห็นสมควร

ผลของการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่มีต่อ เครื่องจักรที่นำเข้ามาเกิน 5 ปี และวัตถุหรือวัสดุจำเป็นที่ผลิตและส่งออกไปแล้ว

ในกรณีที่คณะกรรมการมีคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่ นำเข้ามาทั้งหมด มาตรา 55 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ให้ถือว่าผู้ได้รับการ ส่งเสริมไม่เคยได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้น และให้ผู้ได้รับการส่งเสริม เสียภาษีอากรโดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้า เป็น เกณฑ์ในการ คำนวณภาษีอากร สำหรับกรณีได้รับลดหย่อนภาษีอากร ให้เสียภาษีอากรเพิ่มจากที่ได้เสียไว้แล้ว ให้ครบถ้วนตามจำนวนเงินภาษีอากรที่พึงต้องเสียทั้งหมด เมื่อได้คำนวณตาม เกณฑ์ เช่นว่านั้น

จากผลของบทบัญญัติดังกล่าวมีปัญหาว่า การเพิกถอนสิทธิประโยชน์ เกี่ยวกับภาษีอากร สำหรับของที่นำเข้าทั้งหมด จะมีผลทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระอากรขาเข้าสำหรับของ ดังต่อไปนี้หรือไม่

- ก) เครื่องจักรที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาเกิน 5 ปี นับแต่วันนำเข้า
- ข) วัตถุหรือวัสดุจำเป็นที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาโดยได้รับการยกเว้นอากรขาเข้า ตามมาตรา 36(1) แล้วใช้ผลิตและส่งออกก่อนวันที่คณะกรรมการออกคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์

ก. ผลของการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่มีต่อ เครื่องจักรที่นำเข้ามาเกิน 5 ปี นับแต่ วันนำเข้า

เนื่องจากโดยปกติ คณะกรรมการจะกำหนดอายุของ เครื่องจักรทุกประเภทที่ผู้ ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาไว้ 5 ปี เพราะคณะกรรมการเห็นว่า เครื่องจักรที่ใช้งานเกิน 5 ปี แล้วย่อมเสื่อมสภาพและได้รับประโยชน์คุ้มค่ากับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรแล้ว จึงมีปัญหาว่า หากผู้ได้รับการส่งเสริมได้กระทำความผิด เงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดไว้ว่าจะ เป็นกรณีใด ๆ

และคณะกรรมการคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของผู้ได้รับการส่งเสริม นำเข้ามาทั้งหมด ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระอากรขาเข้าสำหรับ เครื่องจักรที่นำเข้ามาเกิน 5 ปี นับแต่วันนำเข้าหรือไม่

คณะกรรมการกฎหมายของคณะกรรมการมีความเห็นว่า แม้เครื่องจักรจะถูก นำเข้ามาเกิน 5 ปี นับแต่วันนำเข้าแล้วก็ตาม แต่ถ้าผู้ได้รับการส่งเสริมปฏิบัติผิดเงื่อนไขที่กำหนดไว้ คณะกรรมการก็มีอำนาจตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ที่จะเพิกถอนสิทธิประโยชน์การยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรสำหรับ เครื่องจักรไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนได้ ซึ่งการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ดังกล่าวย่อมมีผลย้อนหลังไปตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 55¹⁴

ผู้เขียนเห็นพ้องด้วยกับความเห็นของคณะกรรมการกฎหมายของคณะกรรมการ เนื่องจาก มาตรา 55 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ได้บัญญัติผลของการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของผู้ได้รับการส่งเสริม นำเข้ามาทั้งหมดให้มีผลย้อนหลังไปจนถึงวันนำเข้า กล่าวคือ กฎหมายที่ถือว่าของทั้งหมดที่ได้รับการส่งเสริม นำเข้ามาในราชอาณาจักรไม่เคยได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาตั้งแต่วันนำเข้า โดยมีได้ กำหนดเงื่อนไขหรือข้อยกเว้นใดๆไว้ จึงตีความเป็นอย่างอื่นไปมิได้ ดังนั้นแม้ว่าในวันที่คณะกรรมการออกคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ดังกล่าว เครื่องจักรของผู้ได้รับการส่งเสริมจะนำเข้ามาเกินกว่า 5 ปี นับแต่วันที่นำเข้าหรือมีสภาพใช้การไม่ได้แล้วก็ตาม ผู้ได้รับการส่งเสริมก็จะต้องเสียอากรขาเข้าสำหรับ เครื่องจักรนั้น โดยคำนวณอากรตามสภาพของเครื่องจักร ราคาและอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันที่นำเข้า เครื่องจักรนั้น เข้ามาในราชอาณาจักร

หากเปรียบเทียบการลบล้างสิทธิการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งเป็นบทกฎหมาย เฉพาะกับการลบล้างสิทธิการได้รับยกเว้น

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹⁴คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง ภาวะภาษีอากรสำหรับเครื่องจักรที่นำเข้ามาครบ 5 ปี นับแต่วันนำเข้า," 17 สิงหาคม 2522. และ "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง การโอนกิจการของบริษัท เอ เชียงใน ล่อนการทออุตสาหกรรม จำกัด," 24 มิถุนายน 2530. (ขัดสำเนา)

หรือลดหย่อนอากร ตามมาตรา 10 แห่ง พระราชกำหนดศีกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ซึ่งเป็นบทกฎหมายทั่วไปแล้ว จะพบว่ามีความแตกต่างกันคือ มาตรา 10 แห่ง พระราชกำหนดศีกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 บัญญัติให้การลั่นสิทธิการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนมีผล ณ วันที่มีการนำของที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนไปโอนให้แก่ผู้อื่น หรือนำไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนสิ้นสุดลง มิได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลังไปถึงวันนำเข้าดังเช่นมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ นอกจากนี้ยังมีประกาศกระทรวงการคลังที่ 4/2531 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกระทรวงการคลังที่ 5/2532 ศก.12/2533 และ ศก.9/2537 ข้อ 1.4 กำหนดค่าของที่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรให้นำเข้ามาเกิน 5 ปี ได้รับยกเว้นไม่อยู่ในบังคับของมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดศีกัดอัตราศุลกากรอีกด้วย ส่วนมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มิได้มีบทกฎหมายใดบัญญัติยกเว้นไว้ในทำนองเช่นว่านั้น

ข. ผลของการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่มีต่อวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ผลิตและส่งออก
ไปก่อนวันที่คณะกรรมการออกคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์

ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้นำวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่นำเข้ามาโดยได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 36(1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ไปใช้ผลิตและส่งออกไปแล้วบางส่วนตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดไว้ หากต่อมาคณะกรรมการได้มีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับคำภาษีอากรสำหรับของที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาทั้งหมด มีปัญหาว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องเสียอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ผลิตและส่งออกไปแล้วก่อนวันที่คณะกรรมการออกคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์หรือไม่

สำนักงานมีความเห็นว่า การที่คณะกรรมการมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ทำให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่มีผลต่อวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำมาผลิตและส่งออกไปแล้วก่อนวันที่คณะกรรมการออกคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ โดยถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมได้ปฏิบัติถูกต้องตามเจตนารมณ์ของบทบัญญัติในมาตรา 36(1) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ แล้ว จึงไม่มีภาระภาษีอากรในส่วนนั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมคงมีภาระที่ต้องชำระอากรขาเข้าเฉพาะ

วัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นส่วนที่คงเหลืออยู่ ณ วันที่คณะกรรมการออกคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์
เท่านั้น¹⁵

แต่กรมศุลกากรมีความเห็นว่า เมื่อคณะกรรมการมีคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่
ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมทั้งหมด ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระภาษีอากรเครื่องจักร วัตถุดิบ
หรือวัสดุจำเป็นที่นำเข้าทั้งหมด ตามนัยมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน¹⁶

ผู้เขียนเห็นพ้องด้วยกับความเห็นของกรมศุลกากร เนื่องจากมาตรา 55 วรรค
แรกแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ได้บัญญัติว่า กรณีคณะกรรมการมีคำสั่ง เพิกถอนสิทธิ
ประโยชน์ เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าทั้งหมด ให้ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่เคยได้รับ
ยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรมาแต่ต้น และให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเสียภาษีอากรโดยถือสภาพของ
ของ ราคาและอัตราภาษีอากรที่เป็นอยู่ในวันนำเข้า เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีอากร แสดงให้
เห็นว่าเจตนารมณ์ของบทบัญญัติในมาตรา 55 ดังกล่าวต้องการให้การเพิกถอนสิทธิประโยชน์มีผล
ย้อนหลังไปถึงวันนำเข้า โดยให้ถือเสมือนว่าในวันนำเข้าผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้รับยกเว้นหรือ
ลดหย่อนการเสียภาษีอากร ดังนั้นวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นทั้งหมดที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้นำเข้ามา
โดยได้รับยกเว้น เว้นหรือลดหย่อนภาษีอากร ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระภาษีอากรหรือภาษี
อากรเพิ่มโดยครบถ้วนโดยไม่คำนึงว่าวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นนั้นได้นำไปใช้ผลิตและส่งออกไปโดย
ถูกต้องตาม เงื่อนไขของคณะกรรมการหรือความเจตนารมณ์ของมาตรา 36 (1) แล้วหรือไม่

สำหรับความเห็นของสำนักงานที่ว่า "การที่คณะกรรมการมีคำสั่ง เพิกถอนสิทธิ
ประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่มีผลต่อวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำมา
ผลิตและส่งออกไปก่อนวันที่คณะกรรมการออกคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์" นั้น ผู้เขียนเห็นว่า

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹⁵สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "หนังสือที่ นร 1108/ศ/042654
เรื่องการขอให้เรียกเก็บอากรขาเข้าและภาษีการค้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นคงเหลือของ
บริษัท โซชินไทย จำกัด," 28 กันยายน 2536. และ "หนังสือ ที่ นร 1101/1391 เรื่อง
ชี้แจงข้อเท็จจริงการเก็บภาษีอากร บริษัท โซชินไทย จำกัด," 27 เมษายน 2537.

¹⁶กรมศุลกากร, "หนังสือที่ กค 0607/21753 เรื่อง ขอบข้อเท็จจริงและ
เอกสารเพิ่มเติม," 28 ตุลาคม 2536.

การจะเกิดผลบังคับ เช่นนั้นได้ จะต้อง เป็นกรณีคณะกรรมการสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์บางส่วน มีใช้ทั้งหมด กล่าวคือจะต้อง เป็นกรณีคณะกรรมการสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ เฉพาะวัตถุประสงค์หรือ วัตถุประสงค์ เป็นคง เหลือที่ผู้ได้รับการส่งเสริมมีอำนาจไปผลิต และส่งออกไปตาม เงื่อนไขของคณะกรรมการ การ ซึ่งจะมีผลทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระภาษีอากรหรือภาษีอากร เพิ่มสำหรับวัตถุประสงค์ หรือวัตถุประสงค์ เป็นคง เหลือดังกล่าวตามนัยมาตรา 55 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ดังนั้นหากสำนักงานต้องการให้ผู้ได้รับการส่งเสริมชำระภาษีอากรหรือภาษีอากร เพิ่ม เฉพาะ วัตถุประสงค์หรือวัตถุประสงค์ เป็นคง เหลือโดยไม่รวมถึงวัตถุประสงค์ หรือวัตถุประสงค์ เป็นที่ได้ผลิตและส่งออกไปแล้ว ตาม เงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนด สำนักงานควรแจ้งต่อคณะกรรมการ เพื่อยขอให้ออกคำสั่ง เพิก ถอนสิทธิประโยชน์ในรูปแบบของการ เพิกถอนสิทธิประโยชน์บางส่วนมีใช้ทั้งหมด

อย่างไรก็ตามมีข้อสงสัยว่า ผลบังคับทางกฎหมายของบทบัญญัติมาตรา 55 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ เรื่องการ เพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการ ส่งเสริมทั้งหมดนั้น หากพิจารณาในแง่ของความเป็นธรรมอาจจะดูไม่ เป็นธรรมต่อผู้ได้รับการ ส่งเสริม ซึ่งได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขของคณะกรรมการในบางส่วนมาแล้วก่อนที่จะคณะกรรมการ จะออกคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ แต่อย่างไรก็ดีผู้เขียนเห็นว่า การพิจารณาในแง่ความเป็น ธรรม ควรจะพิจารณาที่คำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ของคณะกรรมการทั้งนี้ เนื่องจากพระราช บัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ (มาตรา 54) กำหนดให้คณะกรรมการมีอำนาจสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับทั้งหมดหรือแต่เพียงบางส่วนก็ได้ ซึ่งโดยปกติก่อนที่จะคณะกรรมการการ จะออกคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมรายใด คณะกรรมการจะใช้ดุลพินิจ พิจารณาข้อเท็จจริงต่าง ๆ ก่อนออกคำสั่ง เมื่อคณะกรรมการเห็นว่าการกระทำของผู้ได้รับการ ส่งเสริมรายใด เป็นการปฏิบัติตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดไว้อย่างร้ายแรงหรือปฏิบัติตาม เงื่อนไข ทั้งหมด คณะกรรมการย่อมใช้อำนาจ เพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมทั้งหมด แต่ หากคณะกรรมการพิจารณาเห็นว่า เป็นการปฏิบัติตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดเพียงเล็กน้อย หรือเพียงบางส่วนคณะกรรมการมีอำนาจสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมเพียงบาง ส่วนคือ เฉพาะส่วนที่ผิดเงื่อนไขได้ ตัวอย่าง เช่นในกรณีนี้ คณะกรรมการย่อมมีอำนาจ เพิกถอนสิทธิ ประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริม เฉพาะวัตถุประสงค์หรือวัตถุประสงค์ เป็นคง เหลือที่ผู้ได้รับการส่งเสริม มีอำนาจไปผลิตและส่งออกตาม เงื่อนไขได้ ดังนั้นหากผู้ได้รับการส่งเสริมเห็นว่า ตนไม่ได้รับความ เป็นธรรมจากคำสั่งของคณะกรรมการที่ทำให้ เพิกถอนสิทธิประโยชน์ทั้งหมดผู้ได้รับการส่งเสริมย่อม สามารถยื่นคำร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ เพื่อยขอให้ เพิกถอนคำสั่งของคณะกรรมการ

ดังกล่าวได้¹⁷

โดยสรุปสำหรับปัญหานี้ (ทั้งข้อ ก. และ ข.) ผู้เขียนเห็นว่า เมื่อคณะกรรมการมีคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมเข้ามาทั้งหมด แล้วผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร วัตถุดิบ และวัสดุจำเป็น ทั้งหมดที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเข้ามา โดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรซึ่งรวมทั้งเครื่องจักรที่นำเข้ามาเกิน 5 ปีนับแต่วันนำเข้า และวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ผลิตและส่งออกมาก่อนวันที่คณะกรรมการออกคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ด้วย

ความรับผิดชอบเงินเพิ่มของผู้ได้รับการส่งเสริม

ตามมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการเรียกเก็บเงินเพิ่มจากผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก ได้บัญญัติว่า

"เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งคือ เดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออก จนถึงวันที่นำเงินมาชำระ..."

¹⁷มติของคณะกรรมการส่งเสริมของการลงทุนในการสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ทำให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริม ถือเป็นนิติกรรมทางปกครอง (ฝ่ายเดียว) ของทางราชการเพราะมติดังกล่าวเป็นการกระทำ (ACTE) ของทางราชการอันมีผล เป็นการสั่งการบังคับแก่เอกชน กำหนดให้สิทธิประโยชน์ที่เอกชน (ผู้ได้รับการส่งเสริม) ได้รับสิ้นสุดลง ฉะนั้นมติของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนดังกล่าว (ถ้าไม่ปฏิบัติตามระเบียบแบบแผนที่ดีของทางราชการ) ย่อมอาจก่อให้เกิดความเดือดร้อนหรือเสียหายแก่เอกชนตามมาตรา 19 แห่ง พระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2520 ได้ ดังนั้นผู้ได้รับการส่งเสริมย่อมสามารถร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัย ร้องทุกข์ขอให้เพิกถอนมติดังกล่าวได้ โปรดดู สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, "หนังสือ ที่ นร 0501/ ร.548 เรื่อง ขอเสนอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ (กรณีบริษัท จีเรวิตร ไคย์สติฟ จำกัด)," 16 พฤษภาคม 2529

หมายความว่า เมื่อผู้นำของ เข้าหรือผู้ส่งของออกได้นำของออกไปจากอารักขาของ
ศุลกากรแล้วโดยยังไม่ได้ชำระค่าอากรให้ครบถ้วน หากต่อมาผู้นำของ เข้าหรือผู้ส่งของออกนำ
เงินค่าอากรที่ต้องเสียหรือ เสียเพิ่มมาชำระต่อกรมศุลกากร มาตรา 112 จัตวาแห่งพระราชบัญญัติ
ศุลกากร พ.ศ. 2469 กำหนดให้กรมศุลกากร เรียกเก็บเงินเพิ่มจากผู้นำของ เข้าหรือผู้ส่งของออก
ในอัตราร้อยละหนึ่งต่อ เดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ส่งมอบหรือส่งของ
ออกจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ

ดังนั้นในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้นำของ เข้ามาโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร
ขา เข้าและต่อมาถูกคณะกรรมการสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ เกี่ยวกับค่าภาษีอากรสำหรับของที่นำ เข้า
ซึ่งมีผลทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องชำระอากร หรืออากรเพิ่มภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ใน
มาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน นั้น มีปัญหาว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมนอกจาก
จะต้องชำระอากรหรืออากร เพิ่มแล้ว ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องรับผิดชอบชำระ เงินเพิ่มตามบทบัญญัติ
มาตรา 112 จัตวาแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ด้วยหรือไม่

เดิมในทางปฏิบัติของกรมศุลกากร กรมศุลกากรได้ เรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อ
เดือนตามมาตรา 112 จัตวาดังกล่าวจากผู้ได้รับการส่งเสริมที่ถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์ เกี่ยวกับ
ค่าภาษีอากรสำหรับของที่นำ เข้าทุกราย โดยคำนวณเงินเพิ่มตั้งแต่วันที่ผู้ได้รับการส่งเสริมรับมอบ
ของไปจากอารักขาของศุลกากรเป็นต้นไป จนกว่าผู้ได้รับการส่งเสริมจะนำเงินค่าภาษีอากรมา
ชำระเสร็จสิ้น เนื่องจากกรมศุลกากรพิจารณาเห็นว่า การเรียกเก็บเงินเพิ่มตาม มาตรา 112
จัตวานั้น มิได้มุ่งหมายให้ใช้แต่ เฉพาะในกรณีที่มีปัญหา เกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่ค้าง
ผ่านศุลกากรตามมาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เท่านั้น แต่มุ่งหมายให้ใช้
ในทุกกรณีที่ผู้นำของ เข้าหรือผู้ส่งของออกซึ่ง เป็นผู้มีความรับผิดชอบอันที่จะต้องชำระค่าภาษีอากรอยู่
ในเวลาที่นำของ เข้าหรือส่งของออกสำเร็จนำค่าภาษีอากรชำระหรือชำระ เพิ่ม เต็ม (จากส่วนที่
ชำระไว้แล้ว) หลังจากที่ได้นำของไปพ้นจากอารักขาของศุลกากรหรือได้ส่งของออกไปแล้ว เพื่อใช้
เป็นมาตรการในการเร่งรัดให้ผู้นำของ เข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินค่าภาษีอากรที่ต้องเสียหรือ
เสียเพิ่มมาชำระให้แก่ทางราชการโดยเร็ว และยังเป็น การลงโทษในทางภาษีอากรแก่ผู้นำของ
เข้าที่ละเมิด เงื่อนไขของกฎหมายที่บัญญัติไว้ให้ได้รับยกเว้นตั้งแต่ขณะนำ เข้าและต่อมาได้ปฏิบัติผิด
เงื่อนไขของกฎหมายดังกล่าว เพื่อให้มีการชำระค่าภาษีอากร เป็นไปโดยความยุติธรรม เสมอหน้า
กัน ไม่ เป็นการได้เปรียบเสียเปรียบกันในการชำระค่าภาษีอากรให้แก่รัฐก่อนหรือหลัง

นอกจากนี้ ศาลฎีกาได้ เคยตัดสินไว้ว่าท่านเอง เกี่ยวกับความเห็นของกรมศุลกากรว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ถูก เพิกถอนสิทธิประโยชน์ในคำภาษีอากรจะต้อง เสียเงิน เพิ่มร้อยละหนึ่งต่อ เดือนนับแต่วันรับมอบของไปจากอากรขาของศุลกากรให้แก่กรมศุลกากรตามมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469¹⁸

ต่อมาผู้ได้รับการส่งเสริมรายหนึ่งซึ่งถูกกรมศุลกากร เรียกเก็บ เงิน เพิ่มร้อยละหนึ่งต่อ เดือนตามมาตรา 112 จัตวาแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ได้ร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ว่า กรมศุลกากรไม่มีอำนาจ เรียกเก็บเงินเพิ่มดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัย ร้องทุกข์จึงได้พิจารณาและมีความเห็น ว่า การที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นอากรขา เข้า สำหรับเครื่องจักรที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามา ผู้ได้รับการส่งเสริมย่อมไม่มีความรับผิดชอบ จะต้องชำระค่าภาษีอากรสำหรับ เครื่องจักรที่นำเข้ามาในเวลาที่นำ เข้าสำเร็จตามพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ.2469 (มาตรา 10 ทวิ) ผู้ได้รับการส่งเสริม เองจะมีความรับผิดชอบชั้นที่จะต้อง ชำระค่าภาษีอากรดังกล่าว เมื่อถูกคณะกรรมการสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ เกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งความรับผิดชอบดังกล่าวหากจะต้องมีการ เสียเงินเพิ่มด้วยก็ต้อง เป็นไปตามกรณีที่บัญญัติไว้ในพระราช บัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะเท่านั้น จึงจะนำมาตรา 112 จัตวาแห่งพระ ราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาใช้บังคับแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมหาได้ไม่ ดังนั้น การที่กรมศุลกากร เรียกเก็บเงินเพิ่มจากผู้ได้รับการส่งเสริมตามมาตรา 112 จัตวา จึงเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วย กฎหมาย¹⁹

ผู้เขียน เห็นพ้องด้วยกับความเห็นของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ในผลของคำวินิจฉัย ที่ว่า หากผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มด้วยก็ต้อง เป็นไปตามกรณีที่บัญญัติไว้ใน

ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹⁸คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2488/2530 ระหว่าง กรมศุลกากร โจทก์ บริษัท ชวริน จำกัด จำเลย

¹⁹คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์, "คำวินิจฉัยที่ 16/2533 ผู้ร้องทุกข์ บริษัทกรุงเทพ ตาปูและลวด จำกัด,". และปัจจุบัน กรมศุลกากรได้ถือปฏิบัติตามแนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ วินิจฉัยร้องทุกข์ โดยไม่ เรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อ เดือนตามมาตรา 112 จัตวาจากผู้ได้ รับการส่งเสริม

แจ้งจำนวนค่าภาษีอากร ถ้าไม่ปฏิบัติ เช่นนั้นให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาหรือส่งออกโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร จะเห็นว่าหากผู้ได้รับการส่งเสริมซึ่งถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรได้ปฏิบัติตามกฎหมายโดยถูกต้องคือ แจ้งขอชำระค่าภาษีอากรต่อกรมศุลกากรภายในหนึ่ง เดือนนับแต่วันทราบคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ และได้ดำเนินการชำระค่าภาษีอากรให้กรมศุลกากรเสร็จสิ้นภายในหนึ่ง เดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งค่าภาษีอากร ก็ไม่ควรที่จะต้องเสียเงินเพิ่ม เพราะในช่วงเวลาดังกล่าว ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธิที่จะนำค่าภาษีอากรมาชำระให้แก่กรมศุลกากรโดยชอบด้วยกฎหมาย แต่หากผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้แจ้งขอชำระค่าภาษีอากรภายในกำหนดหนึ่ง เดือนนับแต่วันทราบคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ ถือว่าผู้ได้รับการส่งเสริมการทำการฝ่าฝืนต่อกฎหมายอัน เป็นเหตุทำให้รัฐต้องขาดประโยชน์ที่จะได้รับจากค่าภาษีอากรนั้น ผู้ได้รับการส่งเสริมจึงสมควรจะต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามมาตรา 112 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 โดยคำนวณนับแต่วันถัดจากวันครบกำหนดหนึ่ง เดือนนับแต่วันทราบคำสั่ง เพิกถอน เป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จ และในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมแจ้งขอชำระภายในหนึ่ง เดือนนับแต่วันทราบคำสั่ง เพิกถอนแล้ว แต่ไม่ได้ชำระให้เสร็จในหนึ่ง เดือนนับแต่วันได้รับแจ้งค่าภาษีอากรก็จะต้องเสียเงินเพิ่มโดยคำนวณนับแต่วันถัดจากวันครบกำหนดหนึ่ง เดือน เป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จสิ้น

จากความเห็นดังกล่าวสรุปได้ว่า กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมถูกคณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับค่าภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้า ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องเสียเงินเพิ่มด้วยหรือไม่ขึ้นอยู่ว่าการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ดังกล่าว เป็นการเพิกถอนตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน มาตรา 54 วรรคแรก หรือวรรคสอง

1) หากเป็นการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 54 วรรคแรก ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน ตามมาตรา 112 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 สำหรับเกณฑ์การคำนวณเงินเพิ่มกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมมิได้แจ้งขอชำระค่าภาษีอากรภายในหนึ่ง เดือนนับแต่วันทราบคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ ต้องเสียเงินเพิ่มนับแต่วันถัดจากวันครบกำหนดหนึ่ง เดือน เป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จ และในกรณีแจ้งขอชำระแล้วแต่มิได้ดำเนินการชำระค่าภาษีอากรให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่ง เดือนนับแต่วันได้รับแจ้งค่าภาษีอากร ต้องเสียเงินเพิ่มนับแต่วันถัดจากวันที่ครบกำหนดหนึ่ง เดือน เป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จ

2) หากเป็นการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 54 วรรคสองและคณะกรรมการมิได้สั่งให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเสียเงินเพิ่มด้วย ผู้ได้รับการส่งเสริมก็ไม่ต้องชำระเงินเพิ่ม

พระราชบัญญัติส่ง เสริมการลงทุนฯ ซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะ เท่านั้น และเมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติ ส่งเสริมการลงทุนฯ จะพบว่า มีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการ เรียก เก็บ เงิน เพิ่มกำหนดไว้ในมาตรา 55 วรรคสี่ ซึ่งบัญญัติว่า

"ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่ง เสริมไม่ปฏิบัติตามคำ เตือนของสำนักงานตามมาตรา 54 วรรค สอง คณะกรรมการจะให้ผู้ได้รับการส่ง เสริม เสียเงิน เพิ่มภาษีอากรให้แก่รัฐ โดยชำระแก่กรม สุลกากรพร้อมกับ เงินภาษีอากรหรือภาษีอากร เพิ่มที่ต้องนำไปชำระตามวรรคสามในอัตราร้อยละ หนึ่งต่อ เดือนของ เงินภาษีอากรหรือ เงินภาษีอากร เพิ่มอันจะพึงต้องชำระ นับแต่วันที่พ้นกำหนด เวลาตามมาตรา 54 วรรคสองอีกด้วยก็ได้ แต่เงิน เพิ่มภาษีอากรตามมาตรานี้มีให้ เก็บจำนวน เงินภาษีอากรหรือภาษีอากร เพิ่มอันจะพึงต้องชำระ และเพื่อให้ได้รับชำระเงิน เพิ่มนี้ ให้ถือว่า เงิน เพิ่ม เป็น เสมือน เงินอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร"

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะ เห็นว่า พระราชบัญญัติส่ง เสริมการลงทุนฯ กำหนดให้ คณะ กรรมการมีอำนาจ เรียก เก็บ เงิน เพิ่มจากผู้ได้รับการส่ง เสริมไว้ เฉพาะกรณีที่คณะกรรมการมีคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ เนื่องจากผู้ได้รับการส่ง เสริมไม่ปฏิบัติตามคำ เตือนของสำนักงานตามมาตรา 54 วรรคแรก (กรณีผู้ได้รับการส่ง เสริมมิได้แจ้งใจฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม เงื่อนไข) เท่านั้น ดังนั้นจึง มีปัญหาว่า ในกรณีที่คณะกรรมการมีคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 54 วรรคแรก (กรณี ผู้ได้รับการส่ง เสริมแจ้งใจฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม เงื่อนไข) กรมศุลกากรจะมีอำนาจ เรียก เก็บ เงิน เพิ่มจากผู้ได้รับการส่ง เสริมหรือไม่ หาก เรียก เก็บได้จะ เรียก เก็บโดยค่านวมตั้งแต่เมื่อใด

ผู้เขียน เห็นว่า เมื่อพระราชบัญญัติส่ง เสริมการลงทุนฯ มิได้มีบทบัญญัติในเรื่องการ เรียก เก็บ เงิน เพิ่มในกรณีที่ผู้ได้รับการส่ง เสริมถูก เพิกถอนสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 54 วรรคแรก (กรณีผู้ได้รับการส่ง เสริมแจ้งใจฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม เงื่อนไข) ไว้โดยเฉพาะแล้ว จึงต้องนำบท บัญญัติ เรื่องการการ เรียก เก็บ เงิน เพิ่มตามมาตรา 112 จดว่า แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไปมาใช้บังคับได้ เพราะไม่เช่นนั้นแล้วจะ เกิดความไม่ เป็นธรรม กล่าว คือ จะทำให้ผู้ได้รับการส่ง เสริมที่มิได้แจ้งใจฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม เงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนด ไว้จะต้องรับโทษหนักกว่าผู้ที่แจ้งใจฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม เงื่อนไข ส่วนการค่านวมเงิน เพิ่มจะ เริ่ม คำนวมนับแต่ เมื่อใดนั้น เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 55 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติส่ง เสริม การลงทุนฯ ซึ่งกำหนดให้ผู้ได้รับการส่ง เสริมที่ถูก เพิกถอนสิทธิประโยชน์ เกี่ยวกับค่าภาษีอากรจะ ต้องแจ้งขอชำระค่าภาษีอากรต่อกรมศุลกากรภายในกำหนดหนึ่ง เดือนนับแต่วันทราบคำสั่ง เพิกถอน สิทธิประโยชน์ และจะต้องชำระภาษีอากรให้ เสร็จสิ้นภายในกำหนดหนึ่ง เดือนนับแต่วันที่ได้รับการ

แต่หากคณะกรรมการสั่งให้ต้องเสียเงินเพิ่มด้วย ผู้ได้รับการส่งเสริมก็จะต้องชำระเงินเพิ่มตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 55 วรรคสี่แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

ความรับผิดทางอาญากรณีผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ชำระอากรขาเข้าภายหลังถูก เพิกถอนสิทธิประโยชน์

เมื่อคณะกรรมการมีคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ เกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับของที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้าเข้ามาไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วน บทบัญญัติมาตรา 55 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องแจ้งขอชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มต่อกรมศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่นำของนั้น เข้ามาภายในหนึ่งเดือน นับแต่วันที่ทราบคำสั่ง เพิกถอนสิทธิประโยชน์ และต้องชำระ ณ ที่ทำการศุลกากรซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มอันพึงต้องชำระ ถ้ามิได้มีการปฏิบัติ เช่นว่านั้น ให้นำเข้าโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และให้นำกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับ

ปัญหาจึงเกิดขึ้นว่า ความว่า "ถ้ามิได้มีการปฏิบัติ เช่นว่านั้น ให้นำเข้าโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และให้นำกฎหมายศุลกากรมาใช้บังคับ" ตามบทบัญญัติมาตรา 55 วรรคสามดังกล่าวมีความหมายว่าอย่างไร ผู้ได้รับการส่งเสริมจะมีความรับผิดทางอาญาหรือไม่

กรมศุลกากรและคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์มีความเห็นทันท้องเดียวกันว่า หากผู้ได้รับการส่งเสริมมิได้ชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มให้เสร็จสิ้นภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ผู้ได้รับการส่งเสริมมีความผิดฐานหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 โดยเห็นว่า บทบัญญัติมาตรา 55 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ที่ว่า "ให้นำเข้าโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร" หมายถึงให้นำเข้าโดยผู้นำของเข้าผู้นำของเข้าโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ส่วนที่ว่า "ให้นำกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับ" นั้น หมายถึงให้นำบทบัญญัติ เรื่องความผิดฐานหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาใช้บังคับ²⁰

²⁰คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์, "คำวินิจฉัยที่ 16/2533 ผู้ร้องทุกข์ บริษัทกรุงเทพ คาปูและลาวด์ จำกัด,"

แต่ทางสำนักงานอัยการสูงสุดกลับมีความเห็นว่า กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ชำระภาษีอากรกรณีถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์ ตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่มีความผิดทางอาญาตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 โดยวินิจฉัยว่าบทบัญญัติมาตรา 55 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนที่ว่า "ให้ถือว่าของนั้นให้นำเข้ามาโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร" หมายถึงให้ถือว่า "ของที่นำเข้า" เป็นของที่หลีกเลี่ยงภาษีอากร ไม่ได้ถือว่า "ผู้นำของเข้า" เป็นผู้หลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรส่วนการกำหนดกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับนั้น เป็นเรื่องการค้าเนิการในการเรียกเก็บภาษีอากร และเงินเพิ่มตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ บทบัญญัติมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน จึงมิใช่บทบัญญัติที่มีโทษทางอาญา²¹

ผู้เขียนเห็นพ้องด้วยกับความเห็นของกรมศุลกากรและคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ว่า หากผู้ได้รับการส่งเสริมได้ชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มให้เสร็จสิ้นภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ผู้ได้รับการส่งเสริมมีความผิดทางอาญาฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 โดยเหตุผลของผู้เขียนได้จากการศึกษาตีความมาตรา 55 ดังกล่าวเทียบเคียงกับบทบัญญัติมาตรา 10 วรรคแรก แห่งพระราชกฤษฎีกาจัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ทั้งในแง่การตีความตามตัวอักษรแห่งบทกฎหมายและการตีความโดยการค้นหาเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมาย ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้ (เหตุที่การตีความมาตรา 55 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ต้องอาศัยเทียบเคียงกับมาตรา 10 วรรคแรก แห่งพระราชกฤษฎีกาจัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ก็เนื่องมาจากกฎหมายทั้งสองมาตราต่างก็เป็นบทบัญญัติที่ทำให้สิทธิการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อน อากรสิ้นสุดลงโดยมาตรา 55 เป็นบทกฎหมายเฉพาะ ส่วนมาตรา 10 เป็นบทกฎหมายทั่วไป และตัวบทกฎหมายทั้งสองมาตราได้บัญญัติไว้เหมือนกัน จึงเชื่อว่าการร่างกฎหมายทั้งสองมาตราอาศัยหลักการเดียวกัน)

ก) การตีความตามตัวอักษรแห่งบทกฎหมายเทียบเคียงระหว่างมาตรา 55 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน กับมาตรา 10 แห่ง พระราชกฤษฎีกาจัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530

²¹สำนักงานอัยการสูงสุด, "คำชี้ขาดความเห็นแย้งที่ 22/2535"

มาตรา 55 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ บัญญัติว่า

"ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องแจ้งขอชำระภาษีอากรหรือภาษีอากร เพิ่มต่อกรมศุลกากร หรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้น เข้ามาหรือส่งของนั้นออกไปภายในหนึ่ง เดือน นับแต่วันทราบคำสั่ง เพิกถอนสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากร และต้องชำระ ๓ ที่ทำการศุลกากรซึ่งกรมศุลกากร กำหนดให้ เสร็จสิ้นภายในหนึ่ง เดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวน เงินภาษีอากรหรือภาษีอากร เพิ่มขึ้น จะพึงต้องชำระ ถ้ามิได้มีการปฏิบัติ เช่นว่านั้น ให้ถือว่าของนั้นได้นำ เข้ามาหรือส่งออกไปโดยหลีกเลี่ยงการ เสียภาษีอากรและให้นำกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับ"

มาตรา 10 วรรคแรก แห่งพระราชกฤษฎีกาจัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 บัญญัติว่า

"ของใดซึ่งใน เวลานำ เข้าได้รับยก เว้นหรือลดหย่อนอากร เพราะเหตุที่นำ เข้ามา เพื่อใช้เองโดยบุคคลที่มีสิทธิ เช่นนั้น หรือเพราะเหตุที่นำ เข้ามา เพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดย เฉพาะ ถ้าหากของนั้นได้โอนไป เป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยก เว้นหรือลดหย่อนอากร หรือได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้ หรือสิทธิที่ได้รับยก เว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ของนั้นจะต้อง เสียอากรโดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันโอนหรือนำ ไปใช้ในการอื่นหรือวันที่สิทธิได้รับการยก เว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง เป็น เกณฑ์ในการคำนวณ อากร สำหรับกรณีที่ได้รับลดหย่อนอากร ให้เสียอากรเพิ่มจากที่ได้เสียไปแล้วให้ครบถ้วนตาม จำนวน เงินอากรที่จะพึงต้อง เสียทั้งหมดใน เมื่อได้คำนวณตาม เกณฑ์ เช่นว่านั้น ทั้งนี้ให้แจ้งขอชำระ อากรหรืออากร เพิ่มต่อกรมศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่ได้นำของนั้น เข้ามาในราชอาณาจักร ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ความรับผิดชอบอันจะต้องชำระอากรหรืออากรเพิ่มเกิดขึ้น และต้องชำระ ๓ ที่ทำการศุลกากรซึ่งกรมศุลกากรกำหนดให้ เสร็จสิ้น ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวน เงินอากรหรืออากร เพิ่มขึ้นจะพึงต้องชำระ ถ้ามิได้มีการปฏิบัติ เช่นว่านั้น ให้ถือว่าของนั้นได้นำ เข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงการ เสียอากร แต่ให้นำมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติ ศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาใช้บังคับในกรณีของนั้นได้โอนไปโดยสุจริต"

จะเห็นว่า มาตรา 10 วรรคแรก แห่งพระราชกฤษฎีกาจัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้กำหนดหลัก เกณฑ์การชำระและผลการไม่ชำระภาษีอากรไว้เช่นเดียวกับมาตรา 55 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ แต่มีข้อแตกต่างกันตรงที่ว่า มาตรา 10 วรรคแรกบัญญัติห้ามมิให้นำมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 มาใช้บังคับ

ในกรณีของนั้นได้โอนไปโดยสุจริต ส่วนมาตรา 55 วรรคสาม บัญญัติให้บทกฎหมายว่าด้วยศุลกากร มาใช้บังคับโดยมิได้มีข้อห้ามอื่นแต่อย่างใด ดังนั้นจึงต้องพิจารณาต่อไปว่า มาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 บัญญัติไว้ว่าอย่างไรและมีความหมายว่าอย่างไร

มาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 บัญญัติว่า

"ของใด ๆ อันเนื่องด้วยความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ประกอบ ด้วยมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 ท่านให้รับเสียทั้งสิ้นโดย มิพักต้องคำนึงว่าบุคคลผู้ใดจะต้องรับโทษหรือไม่"

จะเห็นได้ว่ามาตรา 17 ดังกล่าวเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการรับของอันเนื่องด้วย ความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 จึงแสดงให้เห็นว่า ถ้าผู้มีหน้าที่ เสียอากรตามมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดศีกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มิได้ดำเนินการ ชำระอากรหรืออากรเพิ่มให้เสร็จสิ้นภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ กฎหมายให้ถือว่าของ ที่นำเข้ามาโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้า เป็นของที่นำเข้ามาโดยหลีกเลี่ยงอากรอัน เป็น ความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 แต่ห้ามมิให้รับของ หากของนั้น ได้โอนไปโดยสุจริต

ดังนั้น เมื่อบทบัญญัติมาตรา 55 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ได้บัญญัติไว้ว่าบทกฎหมายว่าด้วยมาตรา 10 วรรคแรกแห่งพระราชกำหนดศีกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 การตีความจึงต้องเป็นไปตามนัยเดียวกัน คือ หากผู้ได้รับการส่งเสริมมิได้ชำระภาษีอากร หรือภาษีอากรเพิ่มให้เสร็จสิ้นภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ กฎหมายให้ถือว่าของที่ผู้ได้รับการ ส่งเสริม นำเข้ามาหรือส่งออกไปโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรเป็นของที่นำเข้ามาหรือ ส่งออกไปโดยหลีกเลี่ยงภาษีอากรอัน เป็นความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 และของนั้นจะต้องถูกริบตามนัยมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482 ไม่ว่าของนั้นจะได้โอนไปโดยสุจริตหรือไม่ (ทั้งนี้เนื่องจากมาตรา 55 มิได้บัญญัติ ห้ามมิให้นำมาตรา 17 ดังกล่าวมาใช้บังคับในกรณีของได้โดยสุจริตดังเช่นมาตรา 10)

เมื่อการตีความตามตัวอักษรแห่งบทกฎหมายทำให้ทราบแล้วว่า การที่ผู้ได้รับการ ส่งเสริมมิได้ชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ กฎหมายให้ถือ ว่าของที่ผู้ได้รับการส่งเสริม นำเข้ามาหรือส่งออกไป เป็นของที่นำเข้ามาหรือส่งออกไปโดยหลีกเลี่ยงภาษี อากรอัน เป็นความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 จึงมีปัญหาที่ต้อง

พิจารณาต่อไปว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมจะมีความผิดทางอาชญาฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ด้วยหรือไม่

ปัญหานี้หากพิจารณาด้วยบทกฎหมาย มาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนและมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดศีกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ก็ไม่ปรากฏชัดแจ้งในเรื่องนี้ ดังนั้นจึงต้องอาศัยการตีความโดยการค้นหาเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมายเพื่อหาคำตอบในปัญหานี้

ข) การตีความโดยการค้นหาเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมาย

มาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน (ซึ่งตราขึ้นในสมัยรัฐบาล "คณะปฏิรูปของการปกครองแผ่นดิน") เป็นบทมาตราที่ได้แบบอย่างมาจากข้อ 30 แห่งประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 227 พ.ศ.2515 ซึ่งกฎหมายทั้ง 2 ฉบับดังกล่าวมิได้ผ่านการตรวจพิจารณาโดยสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา²² และแม้พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ฉบับนี้จะผ่านการพิจารณาของสภาปฏิรูปการปกครองแผ่นดิน แต่ที่ประชุมสภาปฏิรูปการปกครองแผ่นดิน ก็ยังคงลงมติยืนยันตามร่างบทบัญญัติมาตรา 55 ที่คณะรัฐมนตรีเสนอมาซึ่งมีแบบอย่างมาจากข้อ 30 แห่ง ประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 227 พ.ศ.2515 จึงทำให้ไม่อาจค้นหาเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมายมาตรานี้ได้

ดังนั้น เมื่อไม่อาจค้นหาเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมายมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ได้ การตีความจึงต้องอาศัยการค้นหาเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมาย มาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดศีกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ซึ่งเป็นบทกฎหมายทั่วไปและบัญญัติไว้

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

²²สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, "หนังสือที่ นร 0501/2457 เรื่องการตีความ มาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนและการ เปลี่ยนประเภทกิจการที่ทำให้การส่งเสริม," 29 ธันวาคม 2529. (ขัดสำเนา)

ท่านองเดียวกัน*

บทบัญญัติมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์ตราสกุลการ พ.ศ.2530 ซึ่งใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันนี้ เริ่มบัญญัติใช้ครั้งแรกโดยพระราชกำหนดพิทักษ์ตราสกุลการ พ.ศ.2503 (แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2508) แต่ในบทบัญญัติมาตรา 10 วรรคแรกที่บัญญัติใช้ครั้งแรกนั้น เดิมใช้ข้อความว่า "ถ้ามิได้มีการปฏิบัติ เช่นว่านั้น ให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยยังมิได้เสียอากรโดยถูกต้อง" ซึ่งแตกต่างกับมาตรา 55 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งใช้ข้อความว่า "ถ้ามิได้มีการปฏิบัติ เช่นว่านั้น ให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้าหรือส่งออกไปโดยหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร" ต่อมาเมื่อมีการประกาศใช้พระราชกำหนดพิทักษ์ตราสกุลการ พ.ศ.2530 ได้มีการแก้ไขมาตรา 10 วรรคแรกในส่วนนี้ เป็น "ถ้ามิได้มีการปฏิบัติ เช่นว่านั้นให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยหลีกเลี่ยงการเสียอากร" เหมือนกับบทบัญญัติมาตรา 55 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน ซึ่งเหตุผลในการแก้ไขด้วยคำสั่งกล่าวได้ปรากฏชัดแจ้งในบันทึกการรายงานการประชุมของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาในการพิจารณาร่างพระราชกำหนดพิทักษ์ตราสกุลการ พ.ศ.2530 ว่าการแก้ไขด้วยคำสั่งกล่าวเป็นการแก้ไขโดยยึดแบบตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 และการแก้ไขดังกล่าวจะทางให้ผู้ฝ่าฝืนมีความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติสกุลการ พ.ศ.2469 ทันที²³

จากเหตุผลในการพิจารณาแก้ไขด้วยคำในมาตรา 10 ดังกล่าวทำให้สามารถตีความบทบัญญัติมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์ตราสกุลการ พ.ศ.2530 ได้ว่า หากผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่แจ้งขอชำระอากรหรืออากรเพิ่มให้เสร็จสิ้นภายในเวลาที่กำหนดไว้ ผู้มีหน้าที่

* ข้อนำส่งเกิดว่า มาตรา 10 ได้บัญญัติใช้ครั้งแรกโดยพระราชกำหนดพิทักษ์ตราสกุลการ พ.ศ.2503 (แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2508) ก่อนมีการประกาศใช้ประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 227 พ.ศ.2515 จึงน่าเชื่อว่า ข้อ 30 แห่งประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 227 พ.ศ.2515 ได้แบบอย่างมาจาก มาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์ตราสกุลการ พ.ศ.2503 (แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2508)

²³สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, "บันทึกการประชุมร่างพระราชกำหนดพิทักษ์ตราสกุลการ พ.ศ.... ตามเรื่องเสร็จที่ 430/30," 2530.

เสียอากรจะต้องมีความผิดทางอาชญาฐานหลัก เสียอากรตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ทั้งนี้ ตั้งขึ้นการตีความมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ซึ่งเป็นต้นแบบจึงต้องตีความตามนัยเดียวกับมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดศีกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้นผู้เขียนจึงเห็นว่า ความในบทบัญญัติมาตรา 55 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ที่ว่า "ถ้ามิได้มีการปฏิบัติ เช่นว่านั้นให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาหรือส่งออกโดยหลักเสียอากรและการเสียภาษีอากรและให้หนักกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับ" จึงหมายถึง หากผู้ได้รับการส่งเสริมมิได้แจ้งขอชำระภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มต่อกรมศุลกากรหรือด่านศุลกากรที่ได้นำของเข้ามาหรือส่งออกภายในหนึ่งเดือน นับแต่วันทราบคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ หรือแจ้งแล้วแต่มิได้ดำเนินการชำระ ณ ที่ทำการศุลกากรซึ่งกรมศุลกากรกำหนด ให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่รับแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มอันพึงต้องชำระ กฎหมายให้ถือว่าของผู้ที่ได้รับการส่งเสริม นำเข้ามาหรือส่งออกไป เป็นของที่นำเข้ามาหรือส่งออก โดยหลักเสียภาษีอากร และ ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องมีความผิดทางอาชญาฐานหลัก เสียอากรตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 อันมีโทษปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกินสิบปี หรือทั้งจำทั้งปรับ และของที่นำเข้ามาจะต้องถูกริบตามนัยมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2482

อย่างไรก็ตาม เมื่อได้พิจารณาความผิดและโทษที่ผู้ได้รับการส่งเสริมจะพึงได้รับดังกล่าวแล้ว ผู้เขียนมีความเห็นว่า บทบัญญัติตามมาตรา 55 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ เป็นบทบัญญัติลงโทษผู้ได้รับการส่งเสริมที่รุนแรงเกินกว่าเหตุและยังขัดกับทฤษฎีความรับผิดชอบทางอาญา ทั้งนี้ เนื่องมาจากผู้เขียนเห็นว่า ในการจะลงโทษในทางอาญาแก่บุคคลใดนั้น ข้อเท็จจริงจะต้องรับฟังได้ เป็นยุติแน่นอน เสียก่อนว่าบุคคลดังกล่าว ได้กระทำความผิดทางอาญาโดยเจตนา แต่สำหรับกรณีตามมาตรา 55 วรรคสามนี้ โดยสภาพความเป็นจริงแล้วในขณะที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำของเข้ามาหรือส่งออก ผู้ได้รับการส่งเสริมได้กระทำโดยถูกต้องตามกฎหมาย ส่วนการที่ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้ชำระภาษีอากรหรือชำระเพียงบางส่วนในเวลาที่น่าเข้ามาหรือส่งออกสำเร็จ ก็เนื่องมาจากได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรจากการได้รับการส่งเสริม มิใช่เป็นการนำเข้ามาหรือส่งออกโดยหลักเสียอากรและการเสียภาษีอากร การบัญญัติให้ถือว่าของนั้นได้นำเข้ามาหรือส่งออกโดยหลักเสียอากรและการเสียภาษีอากร จึงขัดแย้งกับสภาพความเป็นจริงและทฤษฎีความรับผิดชอบทางอาญาอย่างชัดเจน อีกทั้งโทษที่กำหนดไว้สำหรับความผิดฐานนำของเข้ามาหรือส่งออกโดยหลักเสียอากรก็ร้ายแรงเกินกว่าที่ควรจะเป็น เมื่อเทียบ

กับความร้ายแรงแห่งกรณีความผิดของผู้ได้รับการส่งเสริม ซึ่งทำให้เห็นได้ว่าบทบัญญัติมาตรา 55
วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ เป็นบทบัญญัติที่ไม่เหมาะสมกับการที่จะนำมาใช้
บังคับ จึงน่าที่จะต้องมีการแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวต่อไป

ความรับผิดชอบในคำอากรขา เข้ากรณียก เลิกบัตรส่งเสริม

เรื่องการยก เลิกบัตรส่งเสริม พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ มิได้บัญญัติไว้โดย
ตรงดัง เช่นการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ แต่ได้มีบทบัญญัติมาตรา 56 กำหนดไว้ว่า

"ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริม เลิกกิจการ รวมกิจการกับผู้อื่นหรือโอนกิจการให้แก่ผู้อื่น
ให้บัตรส่งเสริมนั้นใช้ได้ต่อไปอีกไม่เกินสาม เดือนนับแต่วันเลิก รวม หรือโอนกิจการ

ในกรณีที่ผู้ซึ่งดำเนินการกิจการที่รวมกันขึ้นใหม่หรือรับโอนกิจการประสงค์จะขอรับช่วงดำเนินการ
การที่ได้รับการส่งเสริมตาม เงื่อนไขที่กำหนดไว้ในบัตรส่งเสริมต่อไป ให้ยื่นคำขอรับการส่งเสริม
ภายในเวลาที่กำหนดไว้ในวรรคหนึ่ง ถ้าคณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควรให้การส่งเสริมให้ออก
บัตรส่งเสริม โดยให้ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามพระราชบัญญัตินี้ เพียงเท่าที่ผู้ได้รับการส่งเสริม
เดิมยังเหลืออยู่ ถ้าคณะกรรมการเห็นว่าไม่สมควรให้การส่งเสริม ให้สั่งเพิกถอนสิทธิและประโยชน์
ทั้งหมด"

จากบทบัญญัติดังกล่าว จะเห็นว่ากรณียกเลิกบัตรส่งเสริม เกิดขึ้นจากการที่ผู้ได้รับการ
ส่งเสริมขอ เลิกกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ขอรวมกิจการที่ได้รับการส่งเสริมกับผู้อื่น หรือขอโอน
กิจการที่ได้รับการส่งเสริมให้แก่ผู้อื่น ซึ่งในทางปฏิบัติเมื่อผู้ได้รับการส่งเสริมขอ เลิก รวม หรือ
โอนกิจการ คณะกรรมการจะทำการพิจารณาว่า การกระทำของผู้ที่ได้รับการส่งเสริม เป็นการเลิก
รวม โอนกิจการ หรือ เป็นการไม่ปฏิบัติตาม เงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดไว้ หากข้อเท็จจริง
ปรากฏว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมได้ดำเนินการตาม เงื่อนไขตามบัตรส่งเสริมมาโดยตลอดก่อน
ขอเลิก รวม หรือโอนกิจการ ก็จะต้องเป็นการเลิก รวม หรือโอนกิจการโดยถูกต้อง ซึ่งมีผล
ทำให้บัตรส่งเสริมใช้ได้ต่อไปอีกไม่เกินสาม เดือนนับแต่วันเลิก รวม หรือโอนกิจการ แต่หาก
ปรากฏว่าผู้ได้รับการส่งเสริมได้ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม เงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนดไว้มาก่อน
ขอเลิก รวม หรือโอนกิจการ คณะกรรมการก็จะมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ให้แก่ผู้ได้รับการ
ส่งเสริมทั้งหมดหรือแต่บางส่วนแล้วแต่ข้อเท็จจริง เป็นกรณีไป

การยกเลิกบัตรส่งเสริมจึงแตกต่างจากการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ ดังนั้นจะนำเอาผลของการเพิกถอนสิทธิประโยชน์ตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน มาใช้บังคับกรณีการยกเลิกบัตรส่งเสริมไม่ได้ และเมื่อไม่สามารถนำมาตรา 55 มาใช้บังคับได้และไม่ มีบทบัญญัติอื่นในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน บัญญัติไว้โดยตรง จึงเกิดปัญหาว่ากรณียกเลิกบัตรส่งเสริม ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องเสียภาษีอากรหรือภาษีอากรเพิ่มสำหรับของที่นำเข้ามา โดยได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรก่อนที่จะมีการยกเลิกบัตรส่งเสริมหรือไม่

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีความเห็นว่าการยกเลิกกิจการที่ได้รับการส่งเสริม มีผลทำให้สิทธิประโยชน์ต่าง ๆ ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเคยได้รับตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน สิ้นสุดลง และโดยที่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน มิได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับภาระการชำระภาษีอากรเครื่องจักรในกรณีขอเลิกกิจการไว้เป็นพิเศษ กรณีจึงต้องอยู่ภายใต้บังคับของมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดศึกัตตราศุลกากร พ.ศ. 2530 กล่าวคือจะต้องเสียอากรโดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง เป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากร²⁴

จากความเห็นดังกล่าว มีปัญหาที่น่าพิจารณาต่อไปว่า วันที่ถือว่าสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ซึ่งใช้เป็นวันคำนวณอากรตามที่สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาวินิจฉัยไว้ คือวันใด

คณะกรรมการกฤษฎีกาของคณะกรรมการมีความเห็นว่า การเลิกกิจการ ตามมาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน บัตรส่งเสริมนั้นจะใช้ได้ต่อไปอีกไม่เกินสามเดือนนับแต่วันเลิกกิจการ ต่อนั้น จะต้องนำมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดศึกัตตราศุลกากร มาใช้บังคับ²⁵

²⁴ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, "หนังสือที่ นร 0601/1368 เรื่อง บริษัทผู้ได้รับการส่งเสริมขอยกเลิกบัตรส่งเสริม," 16 ธันวาคม 2534

²⁵ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การดำเนินการเกี่ยวกับการขอยกเลิกบัตรส่งเสริม และการใช้กฎหมายเพื่อเก็บภาษี," 1 สิงหาคม 2534. (ขัดสำเนา)

สรุปความเห็นของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาและของคณะกรรมการกฎหมายของคณะกรรมการได้ว่า กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมขอ เลิกกิจการ (ซึ่งน่าจะรวมถึงการขอรวมและโอนกิจการด้วย) บัตรส่งเสริมใช้ได้ต่อไปอีกไม่เกินสาม เดือนนับแต่วันเลิก (รวม หรือ โอน) กิจการ และเมื่อครบกำหนดสาม เดือนแล้วถือว่าสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรของผู้ได้รับการส่งเสริมสิ้นสุดลงในวันที่ครบกำหนดนั้น ต่อจากนั้นจึงนำมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์ตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาใช้บังคับ กล่าวคือผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาโดยได้รับยกเลิกหรือลดหย่อนอากรโดยถือสภาพของของ ราคา และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในวันที่ครบกำหนดสาม เดือนนับแต่วันเลิก (รวม หรือโอน) กิจการ เป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากร

ผู้เขียนเห็นพ้องด้วยกับความเห็นดังกล่าว เนื่องจากกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนเป็นกฎหมายเฉพาะ ส่วนกฎหมายว่าด้วยพิทักษ์ตราศุลกากรเป็นกฎหมายทั่วไป ดังนั้นในเรื่องใดที่พระราชบัญญัติส่งเสริมมิได้บัญญัติไว้โดย เฉพาะจึงต้องนำกฎหมายว่าด้วยพิทักษ์ตราศุลกากร มาใช้บังคับ ซึ่งบทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยพิทักษ์ตราศุลกากรที่เกี่ยวข้องในเรื่องนี้ คือ มาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดพิทักษ์ตราศุลกากร พ.ศ.2530 ส่วนการจะถือเอาวันใดเป็นวันที่สิทธิของผู้ได้รับการส่งเสริมในการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงอันจะใช้ เป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากรตามมาตรา 10 ดังกล่าวนั้น เนื่องจากพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน มาตรา 56 วรรคแรก ได้บัญญัติไว้ชัดเจนแล้วว่า ในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมเลิกกิจการ รวมกิจการกับผู้อื่นหรือโอนกิจการให้แก่ผู้อื่น ให้บัตรส่งเสริมนั้นใช้ได้ต่อไปอีกไม่เกินสาม เดือนนับแต่วันเลิก รวม หรือโอนกิจการ ประกอบกับคณะกรรมการกฎหมายได้เคยวินิจฉัยว่า การขอเลิกหรือโอนกิจการ ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่จำเป็นต้องขออนุมัติจากคณะกรรมการก่อน เนื่องจากไม่มีกฎหมายบัญญัติให้ต้องทำเช่นนั้น²⁶ และไม่ว่าคณะกรรมการจะมีคำสั่งยกเลิกบัตรส่งเสริมหรือไม่ก็ตาม บัตรส่งเสริมย่อมสิ้นสภาพไปเองเมื่อครบกำหนดเวลาตามมาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน คือครบ

²⁶คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง การโอนกิจการของบริษัท เอเชียในลอนการทออุตสาหกรรม จำกัด," 24 มิถุนายน 2530.
(ยึดสำเนา)

กำหนดสาม เดือนนับแต่วันเลิก รวม หรือโอนกิจการ²⁷ ดังนั้น วันที่ถือว่าสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรของผู้ได้รับการส่งเสริมสิ้นสุดลง ซึ่งจะใช้ เป็นวันคำนวณอากรที่ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องชำระตามมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดศีกัตยัตราศุลกากร พ.ศ.2530 คือ วันที่ครบกำหนดสาม เดือนนับแต่วันเลิก รวม หรือโอนกิจการ

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนมีความเห็นว่า การนำมาตรา 10 แห่งพระราชกำหนดศีกัตยัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาใช้บังคับกับกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมขอรวมกิจการกับผู้อื่นหรือโอนกิจการให้แก่ผู้อื่นนั้น จะนำมาใช้บังคับได้ เฉพาะกรณีผู้ดำเนินการที่รวมกันขึ้นใหม่หรือผู้รับโอนกิจการจากผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ประสงค์จะขอรับช่วงดำเนินการในส่วนที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเดิมเคยได้รับเท่านั้น แต่หากเป็นกรณีผู้ดำเนินการที่รวมกันขึ้นใหม่หรือผู้รับโอนกิจการประสงค์จะขอรับช่วงดำเนินการในส่วนที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเดิมเคยได้รับและได้ยื่นคำขอรับการส่งเสริมต่อคณะกรรมการ ผลย่อมเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 56 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ กล่าวคือ

1) หากคณะกรรมการเห็นว่าสมควรให้การส่งเสริม กฎหมายกำหนดให้คณะกรรมการออกบัตรส่งเสริมให้ผู้รับสิทธิประโยชน์เพียงเท่าที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเดิมยังคงเหลืออยู่ (ซึ่งมีผลทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเดิมไม่ต้องรับผิดชอบชำระภาษีอากรแต่อย่างใด)

2) หากคณะกรรมการเห็นว่าไม่สมควรให้การส่งเสริม กฎหมายกำหนดให้คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ทั้งหมด (ซึ่งมีผลทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมเดิมจะต้องรับผิดชอบชำระภาษีอากรตามนัยมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ)

จากผลบังคับตามบทบัญญัติมาตรา 56 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ดังกล่าว โดยเฉพาะกรณีที่กฎหมายกำหนดให้คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ทั้งหมดหากคณะกรรมการเห็นว่าไม่สมควรให้การส่งเสริมนั้น ทำให้เกิดปัญหาที่น่าพิจารณาคือ บทบัญญัติมาตรา 56 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ เป็นบทบัญญัติที่ให้ความเป็นธรรมแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมเดิมหรือไม่

²⁷ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, "ร่างบันทึกความเห็นคณะกรรมการกฎหมาย เรื่อง การยกเลิกบัตรส่งเสริม," มกราคม 2525. (ยึดสำเนา)

คณะกรรมการกฤษฎีกาของคณะกรรมการมีความเห็นว่า ในกรณีรวมหรือโอนกิจการ ซึ่งผู้ดำเนินการร่วมกันขึ้นใหม่หรือผู้รับโอนกิจการยื่นคำขอรับการส่งเสริมแล้วคณะกรรมการ เห็นว่าไม่สมควรให้การส่งเสริมนั้น มาตรา 56 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน กำหนดให้คณะกรรมการสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมทั้งหมด เช่นนี้ คณะกรรมการ เห็นว่า เป็นการลงโทษผู้ได้รับการส่งเสริมในลักษณะที่ค่อนข้างรุนแรง คณะกรรมการ เห็นว่าน่าจะแก้ไขปัญหานี้โดยกำหนดให้คณะกรรมการมีอำนาจใช้ดุลพินิจ สั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ ทั้งหมดหรือบางส่วนที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริมในกรณีรวมกิจการ หรือโอนกิจการให้แก่ผู้อื่น และ ผู้รับโอนมาได้รับการส่งเสริม²⁸

สรุปได้ว่าคณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่า บทบัญญัติมาตรา 56 วรรคสองแห่งพระราช บัญญัติส่งเสริมการลงทุน เป็นบทบัญญัติลงโทษผู้ได้รับการส่งเสริมที่ค่อนข้างรุนแรงน่าจะแก้ไขใหม่ โดยกำหนดให้คณะกรรมการมีอำนาจใช้ดุลพินิจสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ทั้งหมดหรือบางส่วนได้ แต่ ผู้เขียนกลับเห็นว่า บทบัญญัติมาตรา 56 วรรคสองดังกล่าวไม่สมควรกำหนดให้คณะกรรมการ สั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือแต่บางส่วน เพราะการเพิกถอนสิทธิประโยชน์จะทำให้ ผู้ได้รับการส่งเสริมเดิมไม่ได้รับความเป็นธรรม ทั้งนี้เนื่องจาก

- 1) บทบัญญัติมาตรา 56 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน เป็นบท บัญญัติ เฉพาะ เรื่องการขอรับสิทธิประโยชน์ของผู้ดำเนินการร่วมกันขึ้นใหม่หรือผู้รับโอนกิจการ โดยมีได้ เกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการส่งเสริม เดิมแต่อย่างใด
- 2) การที่กฎหมายกำหนดให้คณะกรรมการมีคำสั่งเพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้ รับการส่งเสริม เดิมในกรณีที่ผู้ดำเนินการร่วมกันขึ้นใหม่หรือผู้รับโอนกิจการไม่สมควรได้รับการ ส่งเสริม นั้น ย่อมมีผล เท่ากับว่ากฎหมายยกเอา เหตุ เฉพาะตัวของผู้ดำเนินการร่วมกันขึ้นใหม่ หรือผู้รับโอนกิจการมา เป็นเหตุ เพิกถอนสิทธิประโยชน์ที่ให้แก่ผู้ได้รับการส่งเสริม เดิม โดยผู้ได้รับ การส่งเสริม เดิมมิได้ เกี่ยวข้องในการพิจารณาและไม่ได้กระทำความผิดหรือฝ่าฝืน เงื่อนไขที่คณะกรรมการ กำหนดไว้แต่อย่างใด

จากเหตุผลดังกล่าวผู้เขียนจึงเห็นว่า บทบัญญัติมาตรา 56 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติ ส่งเสริมการลงทุน เป็นบทบัญญัติที่ไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้บังคับ จึงสมควรจะต้องมีการแก้ไขต่อไป

²⁸ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน "บันทึกข้อความคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การเรียกเก็บภาษีอากรสำหรับเครื่องจักรในกรณีเลิกกิจการ," 6 ธันวาคม 2520 (ยศสำเนา)