

ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีของนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน¹

วิมลกานต์ ศรีทะวงษ์²

จากการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีของนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 ประกอบกับประมวลรัษฎากรและประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2530 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความหมาย หลักการ แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับปัญหาสิทธิประโยชน์ทางภาษีของนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเพื่อนำมาวิเคราะห์ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 32/1 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2560 ซึ่งเป็นกรณีที่ได้มีการแก้ไขกฎหมายใหม่หลังจากมีกรณีพิพาทเกี่ยวกับวิธีการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งเกิดจากความไม่ชัดเจนของกฎหมายเดิมและทำให้เกิดความสับสนจึงจะได้ศึกษาว่าบทบัญญัติดังกล่าวนี้มีความชัดเจน สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายก่อให้เกิดความสะดวก เข้าใจง่ายและปฏิบัติตามได้ง่ายหรือไม่ และวิเคราะห์ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนกรณีประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้ความเป็นนิติบุคคลเดียวกันว่ากรณีดังกล่าวนี้จะก่อให้เกิดความสะดวกแก่การปฏิบัติตาม เป็นธรรม เป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดีหรือไม่ และประเด็นสุดท้ายเพื่อวิเคราะห์ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 ที่ใช้บังคับมาเป็นเวลานานว่ามีความเหมาะสม มีประสิทธิภาพและส่งผลดีในแง่ของการอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐหรือไม่ เพื่อจะได้นำคำตอบจากการศึกษาไปปรับปรุงและพัฒนากฎหมายที่เกี่ยวข้องต่อไป

การส่งเสริมการลงทุนเป็นมาตรการอย่างหนึ่งที่รัฐนำมาใช้ในการกระตุ้นให้เกิดการลงทุนทั้งภายในประเทศและการลงทุนของไทยในต่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการส่งเสริมการลงทุนที่ดึงดูดนักลงทุนจากต่างประเทศให้เข้ามาลงทุนในประเทศ นับแต่อดีตจนถึงปัจจุบันเป็นเวลามากกว่า 50 ปีแล้วที่รัฐบาลจัดให้มี

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีของนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปริดา โชติมานนท์ และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ประทีป โทมัย จารุณิล และรองศาสตราจารย์ ดร.ปวิศร เลิศธรรมเทวี

²นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรปริญญาโทศึกษาศาสตร์มหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

การส่งเสริมการลงทุนซึ่งเหตุผลที่ต้องมีการส่งเสริมการลงทุนเนื่องจากต้องการส่งเสริมให้เกิดการลงทุนในกิจการที่รัฐให้ความสำคัญโดยจะต้องเป็นกิจการมีคุณค่าหรือเป็นประโยชน์ต่อประเทศเพื่อเป็นการสร้างความเข้มแข็งให้กับระบบเศรษฐกิจและสังคมโดยรวมของประเทศ และเพื่อเป็นการปรับโครงสร้างเศรษฐกิจไทยไปสู่เศรษฐกิจใหม่³ ให้เป็นประเทศที่เศรษฐกิจเติบโตอย่างยั่งยืนและสมดุล⁴ โดยในปัจจุบันการส่งเสริมการลงทุนอยู่ภายใต้บังคับพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2560 ซึ่งกฎหมายดังกล่าวนี้เป็นกฎหมายหลักที่กำหนดเรื่องการให้สิทธิและประโยชน์แก่ผู้ลงทุน อีกทั้งอำนวยความสะดวกให้แก่การลงทุนเพื่อกระตุ้นให้เกิดการลงทุนทางเศรษฐกิจ เพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายและแผนพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ⁵

เมื่อได้ทำการศึกษาบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 ประกอบกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องแล้วผู้ศึกษาพบว่ายังมีปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายบางประการที่ไม่มีความชัดเจนแน่นอน ไม่มีความสอดคล้อง ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายและไม่เป็นไปหลักภาษีอากรที่ดี ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

ประเด็นปัญหาประการแรก คือ ปัญหาเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 32/1 แต่เดิมก่อนที่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 จะมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 32/1 โดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2560 จากการค้นคว้าข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนพบว่ากรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีได้ออกประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน⁶ ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2530 เพื่อให้การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสอดคล้องกับการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิตามเงื่อนไขของบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร แต่ปรากฏว่าเมื่อมีการนำกฎหมายที่เกี่ยวข้องมาใช้บังคับกลับทำให้เกิดความสับสนและความยุ่งยากในการปฏิบัติตามแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนซึ่งเป็น

³สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน [Online], Available URL: https://www.boei.go.th/upload/content/8_2565.pdf, 2565 (ธันวาคม, 8).

⁴สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, 6 ทศวรรษ กับตำนานแห่งการส่งเสริมการลงทุน [Online], Available URL: https://www.boei.go.th/index.php?page=our_history2, 2567 (เมษายน, 30).

⁵สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 [Online], Available URL: https://www.boei.go.th/upload/content/Summary_Investment.pdf, 2567 (เมษายน, 30).

⁶กรมสรรพากร, การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน [Online], Available URL: <https://www.rd.go.th/3537.html>, 2565 (กุมภาพันธ์, 10).

หน่วยงานที่ให้สิทธิและประโยชน์ทางภาษีอากร และกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรเนื่องจากความไม่ชัดเจนและไม่สอดคล้องกันของกฎหมายจนมีกรณีพิพาทเกิดขึ้น โดยผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะใช้วิธีการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิตามวิธีการที่สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเห็นชอบและได้ยึดถือวิธีการนั้นเป็นแนวทางในการปฏิบัติเรื่อยมา เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายที่กำหนดวิธีการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนระบุไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเป็นการเฉพาะว่าจะต้องปฏิบัติอย่างไร⁷

ต่อมาในปี พ.ศ. 2558 ศาลฎีกาจึงได้วินิจฉัยว่าให้นำประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับแก่การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิ ผลจากความไม่ชัดเจนของกฎหมายนี้ทำให้หน่วยงานทั้งสองหน่วยงานปฏิบัติหน้าที่ไม่สอดคล้องกัน เกิดความสับสนในการปฏิบัติตามกฎหมายและความเสียหายที่เกิดขึ้นก็ไปตกแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งถือว่าไม่เป็นธรรมอย่างยิ่ง ภายหลังในปี พ.ศ.2560 กฎหมายจึงได้มีการเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 31/1 นี้เข้ามา

อย่างไรก็ดี ถึงแม้ว่าภายหลังพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2560 จะมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 32/1 เข้ามาเพื่อกำหนดวิธีการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของผู้ได้รับการส่งเสริมซึ่งได้รับสิทธิและประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลว่าให้เป็นไปตามประมวลรัษฎากรก็ตาม แต่แต่ปรากฏว่าบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรก็ยังไม่ครอบคลุมต่อการปฏิบัติตามจึงต้องพิจารณาวิธีการตามประกาศของกรมสรรพากรประกอบกัน อีกทั้ง การคำนวณตามวิธีการของประมวลรัษฎากรนั้นเป็นวิธีการของนิติบุคคลที่ประกอบกิจการทั่วไปไม่ใช่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่มีเจตนารมณ์พิเศษเพื่อส่งเสริมกิจการที่รัฐให้ความสำคัญ โดยทั่วไปตามหลักกฎหมายของประมวลรัษฎากรนั้น ผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามความในมาตรา 65 ได้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยจะต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิซึ่งคำนวณจากรายได้ที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี⁸ ดังนั้น รายได้รายจ่ายที่เกิดขึ้นของนิติบุคคลนั้นจะต้องนำมารวมคำนวณเข้าด้วยกันเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งถ้าหากนำรายจ่ายในส่วนของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนไปใช้ในกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะเป็นกรณีที่นิติบุคคลได้ใช้ประโยชน์จากการนำรายจ่ายซึ่งเป็นผล

⁷อภิชาติ คงชาตรี, วิเคราะห์คำพิพากษาศาลฎีกาที่น่าสนใจ : คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 15345 ปี 2558 [Online], Available URL: [http://www.supremecourt.or.th/อ่านบทความ/วิเคราะห์คำพิพากษาศาลฎีกาที่น่าสนใจ--คำพิพากษาศาลฎีกาที่-15345-ปี-2558, 2563 \(พฤษภาคม, 5\).](http://www.supremecourt.or.th/อ่านบทความ/วิเคราะห์คำพิพากษาศาลฎีกาที่น่าสนใจ--คำพิพากษาศาลฎีกาที่-15345-ปี-2558, 2563 (พฤษภาคม, 5).)

⁸สมเดช โรจน์คุรีเสถียร, การบัญชีภาษีอากร ฉบับประยุกต์, พิมพ์ครั้งที่ 7 (กรุงเทพมหานคร: ธรรมนิติ เพรส, 2561), หน้า 139.

ขาดทุนของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนไปหักจากเงินได้ของกิจการที่รัฐไม่ได้ต้องการส่งเสริมการลงทุน กรณีเช่นนี้จึงเป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย

เพื่อให้การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2560 มีความชัดเจน แน่นนอนและมีความเรียบง่ายแก่การปฏิบัติตาม ขจัดอุปสรรคในการนำไปใช้เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้องตรงกัน ควรมีการบัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนแยกต่างหากจากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ผู้ศึกษามีความเห็นว่าการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามมาตรา 32/1 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2560 ควรมีการกำหนดวิธีการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิที่ชัดเจนและแน่นนอนเป็นกรณีเฉพาะสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนแยกต่างหากจากการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการทั่วไปตามประมวลรัษฎากร โดยการแก้ไข มาตรา 32/1 วรรคหนึ่ง ให้เป็นการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมซึ่งได้รับสิทธิและประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีประกอบกิจการเฉพาะที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนให้คำนวณตามวิธีการตามที่คณะกรรมการกำหนด เพื่อเป็นการเน้นย้ำความชัดเจนและแน่นนอนในการนำกฎหมายใดเข้ามาใช้บังคับแก่กรณีที่นิติบุคคลประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเป็นการเฉพาะแยกต่างหากจากกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเพื่อขจัดความสับสนในการใช้กฎหมายและอำนวยความสะดวกในการปฏิบัติตามกฎหมายเพียงฉบับเดียวให้แก่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง

ประเด็นปัญหาต่อมา คือ ปัญหาเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนกรณีประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้ความเป็นนิติบุคคลเดียวกัน สืบเนื่องจากประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมซึ่งได้รับสิทธิและประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 32/1 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2560 ที่ไม่มีการกำหนดวิธีการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเอาไว้อย่างชัดเจนเป็นการเฉพาะแต่กฎหมายกำหนดให้นำเอาวิธีการตามประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับ ดังนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจึงต้องนำวิธีการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิตามประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นวิธีการคำนวณของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการทั่วไปมาใช้คำนวณกับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน แต่วิธีการตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรก็ไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์หรือวิธีการที่เกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเอาไว้

เช่นกัน คงมีแต่เพียงวิธีการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิกรณีการประกอบกิจการทั่วไปเท่านั้น ดังนั้น กรมสรรพากรจึงได้มีการออกประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน⁹ ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2530 โดยนำมาใช้พิจารณา ประกอบกันเพื่อให้การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการ ส่งเสริมการลงทุนสอดคล้องกับการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิตามเงื่อนไขของบทบัญญัติแห่งประมวล รัษฎากร

จากการศึกษาบทบัญญัติในมาตรา 32/1 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2560 ประกอบกับประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2530 แล้วนั้น ทำให้พบว่าวิธีการ คำนวณในข้อ 3 ได้กล่าวถึง “ในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการทั้งที่ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้คำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของแต่ละกิจการแยกต่างหาก จากกัน แต่ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้นำกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของกิจการ ทั้ง ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมารวมเข้าด้วยกัน และให้ถือปฏิบัติ ดังนี้...” กล่าวคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (ในทางกฎหมายภาษี ถือว่าเป็นหน่วยภาษีเพียงหนึ่งหน่วย) ประกอบกิจการมากกว่า 1 กิจการภายใต้ความเป็นนิติบุคคลเดียวกันซึ่ง ประกอบไปด้วยกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ เป็นกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ เป็นกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งหาก จะต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อนำไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหลักเกณฑ์ตามข้อ 3 นี้กำหนดให้ต้องนำกำไรสุทธิ และขาดทุนสุทธิของกิจการทั้งที่ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมา รวมคำนวณเข้าด้วยกัน

ต่อมา ในข้อ 3.1 (ข) กล่าวถึง “กรณีที่ผลการดำเนินงานรวมมีกำไรสุทธิ

(ก) ...

(ข) ถ้ามีกำไรสุทธิจากกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนมากกว่าผลขาดทุนสุทธิ จากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยคำนวณจาก จำนวนกำไรสุทธิรวม

(ค) ...”

ข้อ 3.2 ได้กล่าวถึง “กรณีที่ผลการดำเนินงานรวมไม่มีกำไรสุทธิ ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ต้องเสียภาษีเงิน ได้นิติบุคคล ถึงแม้ว่ากิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะมีกำไรสุทธิก็ตาม”

⁹ กรมสรรพากร, การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิฯ.

จากการศึกษาข้อกำหนดดังกล่าว ผู้ศึกษาเห็นว่าป็นกรณีที่กิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (กิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน) ได้ใช้ประโยชน์จากผลขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน) กล่าวคือ ในทางกฎหมายภาษีมองว่าผลขาดทุนสุทธิคือ รายจ่ายอย่างหนึ่งที่สูญเสียไปจากการประกอบกิจการ ฉะนั้น เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบ กิจการแล้วมีผลขาดทุนเกิดขึ้นจึงสามารถนำมาเป็นรายจ่ายเพื่อหักออกจากรายได้ในขั้นตอนการคำนวณหากำไร สุทธิก่อนจะนำไปเสียภาษีได้ โดยวิธีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวิธีการของประมวล รัษฎากรจะนำรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายใต้ความเป็นนิติบุคคลเดียวกันนี้ไปรวมคำนวณเข้าด้วยกันเหลือเงิน ได้เท่าใดจึงเรียกว่าเป็นกำไรสุทธิที่จะนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีต่อไป หรือในกรณีที่คำนวณแล้วไม่มีกำไรสุทธิ ก็ไม่ต้องเสียภาษี

การที่ประมวลรัษฎากรให้นำรายได้และรายจ่ายของทุกกิจการมารวมคำนวณด้วยกันเพราะประมวล รัษฎากรมองว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นคือหน่วยภาษีเดียวกันโดยจะไม่คำนึงเลยว่าหน่วยภาษีนั้นจะ ประกอบกิจการก็อย่างก็ตาม ซึ่งตามกรณีแรกในข้อ 3.1 (ข) นั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถนำผล ขาดทุนที่เกิดจากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมาหักออกจากเงินได้ของกิจการที่ไม่ได้รับ การส่งเสริมการลงทุนได้ เหลือกำไรสุทธิเท่าใดก็นำไปคำนวณเสียภาษีต่อไป และในกรณีที่สองตาม ข้อ 3.2 เมื่อ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการทั่วไปซึ่งเป็นกิจการที่รัฐไม่ได้ต้องการจะ ส่งเสริมการลงทุนสามารถนำผลขาดทุนของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมาหักออกจากเงินได้ของ กิจการที่รัฐไม่ได้ต้องการจะส่งเสริมการลงทุนออกไปจนทำให้ผลประกอบการภาพรวมของบริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่มีกำไรสุทธิให้ต้องเสียภาษีเลย ซึ่งทั้งสองกรณีนี้ผู้ศึกษาเห็นว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่ประกอบกิจการทั้งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน) และ กิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (กิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน) ได้ใช้ประโยชน์จากการ นำผลขาดทุนของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปใช้ซึ่งประเด็นนี้ผู้ศึกษาเห็นว่าไม่ควรให้มีการ นำเอารายได้และรายจ่ายของทั้ง 2 กิจการมารวมคำนวณเข้าด้วยกันเพราะรายได้และรายจ่ายของทั้ง 2 กิจการมี ความแตกต่างกัน เกิดจากการประกอบกิจการที่แตกต่างกันซึ่งหากพิจารณาเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติ ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มีขึ้นเพื่อต้องการจะให้สิทธิและประโยชน์แก่กิจการที่รัฐให้ความสำคัญและ ต้องการจะส่งเสริมเนื่องจากเป็นกิจการมีประโยชน์ต่อประเทศเท่านั้น กิจการที่รัฐไม่ได้ต้องการจะส่งเสริมจึงไม่ ควรได้ใช้สิทธิและประโยชน์ในส่วนนี้

ผู้ศึกษาเห็นว่า การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนกรณีประกอบ กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้ความเป็นนิติ บุคคลเดียวกันนั้น ควรกำหนดวิธีการในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในกรณีที่นิติบุคคลเดียวกัน

ประกอบกิจการทั้งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ชัดเจนเป็นการเฉพาะ แยกการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลออกจากกันโดยสิ้นเชิง ไม่ควรนำมารวมคำนวณเข้าด้วยกัน อีกทั้งการรวมคำนวณดังกล่าวยังไม่อำนวยความสะดวกให้แก่รัฐและยังก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีด้วยกันซึ่งถือว่าไม่เป็นไปตามหลักการภาษีอากรที่ดี ดังนั้น จึงควรมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติในมาตรา 32/1 พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 โดยเพิ่มวรรคสองเข้าไปและกำหนดให้ ในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้คำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของแต่ละกิจการแยกต่างหากจากกัน โดยกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนให้เป็นไปตามวรรคแรก ส่วนกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนให้เป็นไปตามประมวลรัษฎากร

ประเด็นปัญหาประการสุดท้าย ปัญหาเกี่ยวกับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 การพัฒนาเศรษฐกิจนั้นมีความสำคัญต่อประเทศชาติอย่างยิ่งเพราะถือเป็นการขับเคลื่อนประเทศให้มีความเจริญก้าวหน้าและสามารถตอบสนองความต้องการของประชาชนได้อย่างมีประสิทธิภาพไม่ว่าจะเป็นการกระตุ้นการลงทุนเพื่อให้เกิดสร้างงานเพิ่มรายได้ให้แก่ประชาชนได้มีคุณภาพชีวิตที่ดี การกระจายรายได้ไปสู่ภูมิภาคต่าง ๆ เพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ การเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันทางการค้าในตลาดโลกซึ่งจะทำให้สามารถดึงดูดนักลงทุนเข้ามาลงทุนในประเทศและส่งออกสินค้าและบริการได้มากขึ้น โดยนโยบายหรือมาตรการอย่างหนึ่งที่จะเข้ามาช่วยกระตุ้นหรือพัฒนาเศรษฐกิจนั้นคือนโยบายหรือมาตรการทางภาษีอากรซึ่งจะให้สิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีอากรแก่ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520

อย่างไรก็ตาม ถึงแม้การส่งเสริมการลงทุนด้วยการให้สิทธิและประโยชน์ทางภาษีจะเป็นหนึ่งในมาตรการของการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ แต่ก็มีข้อจำกัดว่าการส่งเสริมการลงทุนด้วยการให้สิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีนั้นส่งผลดี สร้างความคุ้มค่าให้กับประเทศได้มากนักน้อยเพียงใด เนื่องจากการให้สิทธิและประโยชน์ตามพระราชบัญญัตินี้กำลังทำให้รัฐสูญเสียรายได้ภาษีเป็นจำนวนมหาศาลซึ่งการสูญเสียรายได้นี้อยู่ในรูปของต้นทุนสาธารณะหรือรายได้ภาษีที่หายไป¹⁰ ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้สุทธิไปถือเป็นการเบียดบังพื้นที่ทางการคลังในการบริหารงานและดำเนินนโยบายประเภทอื่นและเนื่องจากว่ามาตรการดังกล่าวยังไม่ได้ถูกบันทึกเป็นรายจ่ายตามงบประมาณแผ่นดินเหมือนกับนโยบายที่มีการเบิกจ่ายเงินจริงจึงมักไม่ถูกจับตามองว่า

¹⁰ อธิภัทร มุทิตาเจริญ, แรงจูงใจทางภาษี...ไทยอยู่ตรงไหนในอาเซียน [Online], Available URL:

<https://www.pier.or.th/abridged/2016/06/tax-incentives/>, 2559 (มีนาคม 14).

สร้างต้นทุนหรือมีความคุ้มค่ามากเท่าใด¹¹ รายจ่ายภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการลงทุนของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนในช่วงปี 2558 - 2561 มีค่าปีละกว่า 200,000 ล้านบาท และมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง รายจ่ายภาษีนี้นี้มีขนาดใกล้เคียงกับรายได้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของรัฐบาลและคิดเป็น 10% ของรายได้สุทธิของรัฐบาล¹² เมื่อนำตัวเลขดังกล่าวไปคำนวณกับระยะเวลาที่ให้สิทธิได้รับยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 จำนวน 8 ปี จะมีผลลัพธ์ประมาณ 1,600,000 ล้านบาทซึ่งเป็นมูลค่าที่สูงมาก นอกจากนี้บรรดาโครงการหรือกิจการที่ได้รับสิทธิประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุนส่วนใหญ่สร้างงานที่ใช้เทคโนโลยีต่ำ กระตุ้นให้เกิดการวิจัยและพัฒนาได้น้อยและการยกเว้นภาษีนี้นั้นดึงดูดบริษัทต่างชาติที่สามารถย้ายฐานการผลิตนี้ได้ง่ายจึงไม่สามารถก่อให้เกิดการสร้างงานที่มีสิทธิภาพและศักยภาพได้มากพอ และยังไปกว่านั้น แรงจูงใจเกี่ยวกับภาษีเป็นเพียงปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลต่อการตัดสินใจของนักลงทุนในการเข้ามาลงทุนเท่านั้น เนื่องจากการเข้ามาลงทุนยังคงมีปัจจัยอื่นด้าน ๆ อีกที่นักลงทุนยังคงต้องคำนึงถึง เช่น โครงสร้างพื้นฐาน ความง่ายต่อการทำธุรกิจ ความต่อเนื่องและความชัดเจนของนโยบาย เหล่านี้ล้วนมีผลต่อการตัดสินใจลงทุนทั้งสิ้น ดังนั้น หากปัจจัยเกื้อหนุนด้านอื่นไม่ตอบสนองความต้องการของนักลงทุนได้อย่างเพียงพอ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีก็ไม่ใช่ว่าเหตุผลที่นักลงทุนตัดสินใจลงทุน

จากปัญหาดังกล่าว ผู้ศึกษาเห็นว่ากรณีที่รัฐยอมสูญเสียรายได้จำนวนมหาศาลโดยใช้มาตรการทางภาษีเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจเพราะคาดหวังให้เกิดการลงทุน เกิดเม็ดเงินเข้ามาในระบบเศรษฐกิจทำให้คนในชาติได้มีงาน มีรายได้ มีองค์ความรู้ใหม่ ๆ และมีคุณภาพชีวิตที่ดีขึ้นตามเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนแต่ผลตอบรับที่ได้กลับไม่มีความคุ้มค่าเมื่อเทียบกับรายได้ที่สูญเสียไปย่อมเป็นการบริหารจัดการจัดเก็บที่ไม่มีประสิทธิภาพ ไม่เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้จัดเก็บภาษีเพราะการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องไม่ก่อให้เกิดต้นทุนในการจัดเก็บที่เกิดความจำเป็น กล่าวคือ ต้นทุนที่สูญเสียไปเพื่อการจัดเก็บภาษีจะต้องคุ้มค่างับรายได้ที่ได้รับมาจึงจะถือเป็นการบริหารจัดการจัดเก็บที่คุ้มค่างมีประสิทธิภาพตามหลักภาษีอากรที่ดี ดังนั้น ต้นทุนที่รัฐต้องแบกรับจากการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติการส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 ถือว่าไม่คุ้มค่า ไม่เป็นธรรมและไม่อำนวยรายได้ให้แก่รัฐซึ่งเป็นการขัดต่อหลักการภาษีอากรที่ดี

ดังนั้น ระยะเวลาในการให้สิทธิและประโยชน์ในการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเป็นเวลาแปดปีนั้นมีระยะเวลานานทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมหาศาล รายได้ที่สูญเสียไปเป็นการขัดต่อหลักอำนวยรายได้ของรัฐตามหลักการภาษีอากรที่ดี ซึ่งการไม่อำนวยรายได้นี้ย่อมส่งผลกระทบต่อประเทศในแง่ของการคลัง ควรมีการปรับลดจำนวนปีที่

¹¹ สรวิศ มา, การยกเว้นภาษีของ BOI สร้างงานที่ดีได้แค่ไหน? [Online], Available URL: <https://www.the101.world/tax-incentives-and-decent-jobs/>, 2566 (กุมภาพันธ์, 21).

¹² สรวิศ มา, การยกเว้นภาษีของ BOI ๑.

ให้สิทธิและประโยชน์ในการยกเว้นการจัดเก็บภาษีลง โดยอาจนำร่องรายได้ที่สูญเสียไปจากการที่ไม่อาจจัดเก็บภาษีตามมาตรานี้ได้ไปพิจารณาถึงความคุ้มค่าตามหลักภาษีอากรที่ดี ประกอบกับผลประโยชน์ที่ได้รับมา เนื่องจากการส่งเสริมการลงทุนว่ามีความคุ้มค่าสอดคล้องกันหรือไม่ แล้วจึงพิจารณาว่าควรปรับลดระยะเวลาในการยกเว้นการจัดเก็บภาษีให้เหลือกี่ปีกี่ปี หรือเมื่อพิจารณาประกอบกับเหตุผลซึ่งเป็นปัจจัยเกื้อหนุนการลงทุน ในด้านอื่นที่มีผลต่อการตัดสินใจลงทุนของนักลงทุนแม้ไม่มีแรงจูงใจด้านการยกเว้นภาษีนักลงทุนก็ยังคงอยากจะทำมาลงทุนในประเทศไทยเพราะปัจจัยเกื้อหนุนด้านอื่นสนับสนุนกิจการของนักลงทุนได้มากกว่า เช่นนี้ มาตรการทางภาษีที่ให้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลาแปดปีก็ไม่ได้มีความจำเป็น

เอกสารอ้างอิง

- สมเดช โรจน์คูริเสถียร. การบัญชีภาษีอากร ฉบับประยุกต์. พิมพ์ครั้งที่ 7. (กรุงเทพมหานคร: ธรรมนิติ เพรส, 2561).
- กรมสรรพากร. การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน [Online]. Available URL: <https://www.rd.go.th/3537.html>. 2565 (กุมภาพันธ์, 10).
- สรวิศ มา. การยกเว้นภาษีของ BOI สร้างงานที่ดีได้แค่ไหน? [Online]. Available URL: <https://www.the101.world/tax-incentives-and-decent-jobs/>. 2566 (กุมภาพันธ์, 21).
- สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน [Online]. Available URL: https://www.boi.go.th/upload/content/8_2565.pdf. 2565 (ธันวาคม, 8).
- ____. พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 [Online]. Available URL: https://www.boi.go.th/upload/content/Summary_Investment.pdf. 2567 (เมษายน, 30).
- ____. 6 ทศวรรษ กับตำนานแห่งการส่งเสริมการลงทุน [Online]. Available URL: https://www.boi.go.th/index.php?page=our_history2. 2567 (เมษายน, 30).
- อธิภัทร มุทิตาเจริญ. แรงจูงใจทางภาษี...ไทยอยู่ตรงไหนในอาเซียน [Online]. Available URL: <https://www.pier.or.th/abridged/2016/06/tax-incentives/>. 2559 (มีนาคม 14).
- อภิชาติ คงชาติ. วิเคราะห์คำพิพากษาศาลฎีกาที่น่าสนใจ : คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 15345 ปี 2558 [Online]. Available URL: <http://www.supremecourt.or.th/อ่านบทความ/วิเคราะห์คำพิพากษาศาลฎีกาที่น่าสนใจ-:-คำพิพากษาศาลฎีกาที่-15345-ปี-2558>. 2563 (พฤษภาคม, 5).