



### สรุปผลการวิจัยและขอเสนอแนะ

การวิจัยนี้มุ่งที่จะวิเคราะห์หาเหตุผลเกี่ยวกับความแตกต่างและขอบเขตของมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ตลอดจนปัญหาที่เกี่ยวข้องกับมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ผลการวิจัยสรุปได้ความว่า มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรใช้บังคับในข้อเท็จจริงที่ต่างกับมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร มุ่งจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่กระทำการในประเทศไทย โดยตรงและมีการปฏิบัติการตามสัญญา เกิดขึ้นในประเทศไทย ส่วนมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรใช้บังคับกรณีการก่อให้เกิดสัญญาเกิดขึ้นในประเทศไทย แต่การปฏิบัติตามสัญญาทำขึ้นในต่างประเทศ ทั้งการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยนั้น ต้องคำนวณตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทริ แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากไม่มีกฎหมายบัญญัติวิธีการคำนวณเป็นพิเศษแยกต่างหาก จากมาตรา 66 แต่อย่างใด และในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ เสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ไม่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรอีก เพราะเป็นการเสียภาษีในรูปกำไรสุทธิ อย่างไรก็ตาม ในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศที่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย กรณีให้ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศถูกจำกัดขอบเขตภายใต้คำนิยาม "สถานประกอบการถาวร" โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศจะต้องเสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ต่อเมื่อประกอบกิจการผ่านสถานประกอบการถาวร และจากผลการวิจัยนี้ ผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่ใช้บังคับสำหรับนิติ -

บุคคลที่ขึ้นตามกฎหลายต่างประเทศ ในกรณีประกอบกิจการตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรมีข้อควรแก้ไขดังนี้

1. เห็นสมควรตัดคำว่า "ผู้ทำการติดต่อ" ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรออก เพราะในความหมายของคำว่า "ผู้ทำการแทน" นั้น ได้ครอบคลุมผู้ทำการติดต่ออยู่แล้ว เพราะว่าถ้าผู้ทำการติดต่อทำการติดต่อเพื่อนิติบุคคลต่างประเทศ ก็คือการติดต่อแทนนิติบุคคลต่างประเทศนั่นเอง กรณีบัญญัติใหม่ทั้งคำว่า "ผู้ทำการแทน และผู้ทำการติดต่อ" แม้จะดูว่าเป็นการรอบคอบดี แต่ทำให้เข้าใจคลาดเคลื่อนไปไกลจนถึงผู้ทำการส่งข่าวสารโดยตัวเองไม่ทราบว่าข่าวสารที่ตนเองนำไปส่ง คืออะไรด้วย ซึ่งหากตีความคำว่าผู้ทำการติดต่อไปไกลจนถึงขนาดนี้แล้ว จะทำให้ขอบเขตของมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรกว้างไกลไปจนถึงพนักงานรับส่งจดหมายด้วย เจตนารมณ์ของมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้นมุ่งในประเด็นว่าบุคคลผู้นั้นต้องทำการติดต่อแทนผู้อื่นและการติดต่อเช่นนั้น ก่อให้เกิดเงินได้ในประเทศไทย ฉะนั้น ผู้ทำการติดต่อแทนผู้อื่นจะต้องรู้ถึงสาระสำคัญของการติดต่อซึ่งตนเองได้กระทำแทนบุคคลอื่น อยู่นั้นตามสมควรแก่กรณี ซึ่งก็หมายความว่าผู้ทำการแทนนั่นเอง

2. การคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น เนื่องจากมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดการคำนวณกำไรสุทธิไว้เป็นพิเศษ ดังนั้น จึงต้องคำนวณตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร โดยค่าใช้จ่ายใด ๆ แม้จะเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในต่างประเทศหากเกี่ยวกับกิจการที่ถือได้ว่าได้กระทำในประเทศไทยแล้ว ย่อมหักค่าใช้จ่ายใดทั้งสิ้น ค่าใช้จ่ายใดหากเป็นค่าใช้จ่ายซึ่งโดยธรรมชาติเป็นค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่บุคคลอื่นหรือกิจการอื่นด้วยค่าใช้จ่ายเช่นนั้นก็ย่อมจะต้องนำมาเฉลี่ยได้ การเฉลี่ยค่าใช้จ่ายดังกล่าวนี้ ผู้เขียนเห็นสมควรที่จะนำเอาสูตรมาใช้โดยใช้สูตรว่า

$$\frac{\text{ค่าใช้จ่ายของสำนักงานใหญ่}}{\text{ยอดขายทั่วโลก}} \times \text{ยอดขายในประเทศไทย} = \text{ค่าใช้จ่ายของสาขาในประเทศไทย}$$

จริงอยู่วิธีคำนวณรายจ่ายตามสูตรดังกล่าวอาจมีข้อบกพร่องบ้าง แต่ก็เป็นารเฉลี่ย ซึ่งมีผลใกล้เคียงกับความเป็นจริงที่สุด

3. ตามหลักบัญชีไม่มีกรณีใดที่ไม่อาจคำนวณกำไรสุทธิได้ เพราะฉะนั้น มาตรา 76 ทวิ วรรค 2 นี้ หากไม่ชอบบทบัญญัติไว้เพื่อให้ผู้เสียภาษีเลือกชำระภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับแทนการคำนวณกำไรสุทธิแล้วก็สมควรที่จะตัดออก เพราะกรณีให้ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามการลงบัญชีให้ครบถ้วนหรือบกพร่อง ย่อมใช้มาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากรมาบังคับใช้ได้อยู่แล้ว การบัญญัติมาตรา 76 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรไว้เช่นนี้ทำให้เกิดความสับสนในทางปฏิบัติ

4. เมื่อมาตรา 76 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติว่าให้ผู้เสียภาษีเลือกเสียภาษีตามวรรคสองนี้แทนการคำนวณกำไรสุทธิได้ กรมสรรพากร ก็ควรจะบังคับให้ผู้เสียภาษีทุกคนคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีทั้งสิ้นไม่สมควรอย่างยิ่งที่ในทางปฏิบัติจะให้ผู้เสียภาษียื่นเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 โดยที่กรมสรรพากรไม่ได้ตรวจสอบ

เมื่อกรมสรรพากรเห็นสมควรให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับแล้ว ผู้เสียภาษีนายนั้นย่อมไม่สมควรที่จะต้องเสียภาษีกำไรส่งออกตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรอีก เพราะการคำนวณกำไรส่งออกไม่มีฐานจากบทลงโทษ

5. กรมสรรพากรควรให้ความเชื่อถือในเอกสารประกอบการลงบัญชีที่ผู้ตรวจสอบบัญชีได้รับอนุญาตไว้รับรองแล้ว และเอกสารดังกล่าวก็นำไปให้ Notary Public และสถานทูตไทยรับรองลายมือชื่อไว้เป็นเอกสารประกอบการลงบัญชีในประเทศไทยเพื่อเสียภาษีได้ เพราะถ้าจะให้ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อซึ่งแจ้งก็ไม่สามารถทำได้ เพราะค่าใช้จ่ายดังกล่าวเกิดขึ้นในต่างประเทศทั้งสิ้น โดยเฉพาะเอกสารที่ถ่ายจากเครื่องคอมพิวเตอร์ ควรจะให้นำมาใช้เป็นหลักฐานได้

6. ควรบัญญัติกฎหมายภายในให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยต้องจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย ซึ่งเป็นผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้นมีภูมิลำเนาในประเทศไทยและอยู่ภายใต้เขตอำนาจของศาลไทย.