

## บทที่ 2

### การจัดเก็บอากรแสตมป์ในประเทศไทย

ในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ผู้เขียนจะมุ่งศึกษาในประเด็นของกฎหมายอากรแสตมป์กับสภาพธุรกรรมทางธุรกิจเป็นหลัก โดยในบทที่ 2 นี้ ผู้เขียนได้แบ่งเนื้อหาของการศึกษาออกเป็นสองส่วน คือ ในส่วนแรกจะเป็นการศึกษาถึงการจัดเก็บอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากร และในส่วนที่สอง ผู้เขียนจะทำการวิเคราะห์เนื้อหาในส่วนแรกว่ากฎหมายอากรแสตมป์มีบทบัญญัติที่ไม่เหมาะสมกับสภาพธุรกรรมทางธุรกิจในปัจจุบันอย่างไรบ้าง

#### 2.1 วิวัฒนาการของการจัดเก็บอากรแสตมป์

การจัดเก็บภาษีในรูปแบบอากรแสตมป์เริ่มปรากฏครั้งแรกเมื่อปี ค.ศ.1624 ในประเทศฮอลแลนด์ หรือประเทศเนเธอร์แลนด์(Netherlands)ในปัจจุบัน โดยเริ่มต้นมาจากการที่รัฐบาลจัดให้มีการประกวดความคิดสร้างสรรค์ในการจัดเก็บภาษีอากรรูปแบบใหม่<sup>1</sup> ซึ่งผู้ที่ชนะการประกวดได้กำหนดให้เอกสารทางกฎหมายจะต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษรและมีการติดแสตมป์ลงบนเอกสารนั้นเพื่อแสดงถึงการเสียภาษีให้กับรัฐ<sup>2</sup> และได้เรียกการจัดเก็บภาษีอากรรูปแบบนี้ต่อมาจนถึงปัจจุบันว่า “อากรแสตมป์” (Stamp Duty)

ต่อมาการจัดเก็บภาษีในรูปแบบอากรแสตมป์ได้แพร่หลายทั่วไปในทวีปยุโรป โดยประเทศอังกฤษได้รับเข้ามาใช้ในช่วงปี ค.ศ. 1694 และเป็นผู้ริเริ่มการพัฒนาปรับปรุงทั้งในหลักการรูปแบบ และวิธีการจัดเก็บให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งกฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศอังกฤษนี้นับได้ว่าเป็นต้นแบบของกฎหมายอากรแสตมป์ที่ใช้กันอย่างแพร่หลายในประเทศต่างๆ ทั่วโลก รวมทั้งในประเทศไทยด้วย

---

<sup>1</sup> Shirras, Sciences of Public Finance Vol. II (Shanghai : The Longmans Book Inc., 3<sup>rd</sup> ed., 1922) p. 678. อ้างถึงใน ประดิษฐ์ ประเสริฐยิ่ง, “อากรแสตมป์” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาบัญชี คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2502), หน้า 9.

<sup>2</sup> Inland Revenue UK, “Stamp Taxes Manual,” available from: <http://www.inlandrevenue.gov.uk/so/manual.htm>, (March 2002).

ประวัติการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยนั้น มีหลักฐานปรากฏมาตั้งแต่สมัยกรุงสุโขทัยเป็นราชธานี(พ.ศ.1763) เรื่อยมาจนกระทั่งกรุงศรีอยุธยา และต่อเนื่องมาจนถึงกรุงรัตนโกสินทร์ แต่สำหรับการจัดเก็บอากรแสตมป์นั้นมิมีขึ้นครั้งแรกในสมัยรัชกาลที่ 7 โดยการปฏิรูปการปกครองของคณะราษฎรในปี พ.ศ.2475 คณะราษฎรได้ออกกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่หลายฉบับ และหนึ่งในจำนวนเหล่านั้นก็คือ พระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ.2475 เริ่มบังคับใช้วันแรกเมื่อวันที่ 21 เมษายน 2476 ซึ่งในระยะแรกแสตมป์ที่ใช้ปิดทับลงบนตราสารที่กฎหมายกำหนดให้เสียอากรแสตมป์นั้นจะใช้แสตมป์ไปรษณีย์ แต่บนด้านหน้าของแสตมป์จะประทับตัวอักษรว่า “อากรแสตมป์” และแสตมป์นี้จะมีจำหน่าย ณ ที่ทำการไปรษณีย์โทรเลข<sup>3</sup> พระยาไชยยศสมบัติได้บรรยายเรื่องเกี่ยวกับอากรแสตมป์ในสมัยนั้นว่า

“ภาษีที่เก็บโดยอาศัยบัญชีพิศัตถ์นั้นมี (๑) อากรแสตมป์และ (๒) อากรค่าน้ำ

อากรแสตมป์ได้เริ่มเก็บเมื่อเดือนเมษายน ๒๔๗๖ เป็นต้นไป ตราสารที่จะต้องเสียอากรนั้นได้ระบุไว้ในบัญชีต่อท้ายพระราชบัญญัติรวม ๒๘ อย่าง อัตราการจัดเก็บมีสองชนิด คือ ชนิดกำหนดตายตัว เช่น เช็ก หรือใบรับเงิน เป็นจำนวนตั้งแต่ ๒๐ บาทขึ้นไป ต้องเสียอากรฉบับละ ๕ สตางค์อย่างหนึ่ง ชนิดกำหนดตามจำนวนเงินในเอกสารเช่นสัญญากู้ยืมเงินต้องเสียอากรคำนวณตามต้นเงินร้อยละ ๑๐ สตางค์ อีกอย่างหนึ่ง การเก็บเงินนั้นผู้มีหน้าที่เสียอากรตามระบุในพระราชบัญญัติจะต้องปิดอากรแสตมป์ตามวิธีการอันกำหนดไว้ รายได้แผ่นดินจากอากรแสตมป์นี้รัฐบาลไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บอะไรเลยนอกจากค่าดวงแสตมป์ ในปี ๒๔๗๖ อากรแสตมป์เก็บได้ ๒๔๒,๐๐๐ บาทเศษ ใน ๒๔๗๗ คงจะได้ราว ๒๖๐,๐๐๐ บาท”<sup>4</sup>

<sup>3</sup> กฎกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ ออกตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ.2475 ข้อ 1 และ ข้อ 2 อ้างใน เจริญศักดิ์ กลั่นประชา, “ปัญหากฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทย: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), หน้า 28.

<sup>4</sup> ไชยยศสมบัติ, พระยา, วิทยาศาสตร์การคลังและกฎหมายการคลัง (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2478), หน้า 101 อ้างใน สุเมธ ศิริคุณโชติ, อากรแสตมป์ (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2542), หน้า 2-3.

ต่อมาเมื่อมีการตราประมวลรัชฎาภรณ์ขึ้นใน พ.ศ.2481 ก็ได้มีการยกเลิกพระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ.2475 และกฎหมายลำดับรองต่างๆ แล้วนำมาบัญญัติเข้าไว้เป็นหมวดหนึ่งในประมวลรัชฎาภรณ์แทน ซึ่งในส่วนของอากรแสตมป์นั้น พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัชฎาภรณ์ พุทธศักราช 2481 มาตรา 3 บัญญัติว่า “ให้ใช้ประมวลรัชฎาภรณ์ตามที่ตราไว้ต่อท้ายพระราชบัญญัตินี้เป็นกฎหมายตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พุทธศักราช 2482 เป็นต้นไป เว้นแต่บทบัญญัติในลักษณะ 2 หมวด 6 ว่าด้วยอากรแสตมป์นั้น ให้ใช้เป็น กฎหมายตั้งแต่วันที่ 1 มิถุนายน พุทธศักราช 2482 เป็นต้นไป”

ในระยะแรกอากรแสตมป์ถือเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่สามารถสร้างรายได้ให้รัฐบาลเป็นอย่างดีเนื่องจากการทำธุรกรรมทางธุรกิจในอดีตนั้นไม่ว่าจะเป็นการซื้อขาย การเช่า จำนอง จำน่า หรือตกลงธุรกิจเรื่องใดๆ ก็ตาม คู่สัญญามักจะกระทำตราสารหรือเอกสารเก็บไว้เป็นหลักฐานเสมอ โดยเฉพาะการบังคับจัดเก็บอากรแสตมป์จากตราสารประเภทใบรับ (ใบเสร็จรับเงินต่างๆ) ที่ผู้ประกอบการค้าตามประมวลรัชฎาภรณ์ออกให้แก่ผู้ซื้อหรือผู้ชำระราคาในอัตราสูงด้วย โดยให้ผู้ขายหรือผู้รับชำระเงินต้องออกใบรับและปิดอากรแสตมป์ครบถ้วน<sup>5</sup> ถือเป็นแหล่งที่มาสำคัญของรายได้อากรแสตมป์เลยทีเดียว

แต่ต่อมาเมื่อมีบทบัญญัติกฎหมายเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บอากรแสตมป์จากใบรับของร้านค้าที่ต้องจดทะเบียนการค้า โดยกำหนดให้ร้านค้าที่จดทะเบียนการค้าซึ่งเป็นผู้ออกใบรับมีหน้าที่เสียภาษีการค้าเป็นตัวแทน ดังนั้นจึงทำให้การจัดเก็บอากรแสตมป์จากใบรับดังกล่าวถูกยกเลิกไปโดยปริยาย ซึ่งแม้จะมีประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 10 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน พ.ศ.2520 กำหนดให้ใบรับบางประเภทต้องเสียอากรแสตมป์ แต่ก็ไม่ทำให้รายได้จากอากรแสตมป์เพิ่มขึ้นสักเท่าใดนัก

นอกจากนี้ ในปี พ.ศ.2515 เมื่อรัฐบาลได้มีการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายอากรแสตมป์ในเรื่องใบรับ โดยประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 206 ลงวันที่ 16 กันยายน พ.ศ.2515 ซึ่งกำหนดให้ยกเลิกการปิดอากรแสตมป์บนใบรับเกือบทุกประเภท ส่งผลให้รายได้จากอากรแสตมป์ลดลงไปเป็นจำนวนมาก เพราะรายได้เดิมจากอากรแสตมป์เปลี่ยนไปอยู่ในรูปแบบของรายได้จากภาษีการค้าเสีย

<sup>5</sup> อเนก เขียรถาวร, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 2, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2531), หน้า 299.

หมด ซึ่งในปัจจุบันคงเหลือใบรับเพียง 3 ประเภทตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์เท่านั้นที่ต้องเสียภาษี

ปัจจุบันกฎหมายอากรแสตมป์ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 โดยบัญญัติไว้ในลักษณะ 2 หมวด 6 มาตรา 103 ถึงมาตรา 129 และบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ซึ่งกำหนดเกี่ยวกับลักษณะของตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์ อัตราค่าอากรแสตมป์และผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์ ตามตราสารลักษณะต่างๆ ไว้ในตอนท้ายด้วย ซึ่งบทบัญญัติของกฎหมายอากรแสตมป์ได้มีการแก้ไขปรับปรุงเรื่อยมา โดยในปัจจุบันมีตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์จำนวน 28 ลักษณะตามที่บัญญัติไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์

## 2.2 เจตนารมณ์ในการจัดเก็บอากรแสตมป์

### 2.2.1 หลักการ

อากรแสตมป์ เป็นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรประเภทหนึ่ง ซึ่งจัดเก็บจากการกระทำตราสารตามที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยมีวิธีการเสียอากรแยกได้เป็น 3 วิธี คือ เสียอากรโดยใช้แสตมป์อากรปิดทับบนตราสาร, เสียอากรโดยใช้กระดาษมีแสตมป์คูน หรือยื่นตราสารให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประทับแสตมป์คูนบนตราสารและชำระเป็นตัวเงิน และเสียอากร โดยชำระเป็นตัวเงิน (ปัจจุบันไม่มีการชำระอากรแสตมป์ด้วยแสตมป์คูนแล้ว) ซึ่งตราสารประเภทใดบ้างที่ต้องเสียภาษีอากรแสตมป์ ใครเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และจำนวนภาษีที่ต้องเสีย กฎหมายได้บัญญัติไว้แล้วในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ส่วนตราสารอื่นๆ ที่ไม่ได้บัญญัติไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ไม่ต้องเสียอากรแสตมป์แต่อย่างใด และยังมีข้อยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสตมป์สำหรับตราสารบางอย่างตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ และการยกเว้นอากรแสตมป์ตามพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นอากรแสตมป์ และประกาศหรือคำสั่งของคณะปฏิวัติอีกด้วย นอกจากนี้ยังมีการยกเว้นอากรตามกฎหมายอื่นๆ อีกเช่น ยกเว้นตามพระราชบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย พระราชบัญญัติการรถไฟแห่งประเทศไทย พระราชบัญญัติองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย ฯลฯ

## 2.2.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บอากรแสตมป์

การจัดเก็บอากรแสตมป์ในระยะเริ่มแรกมีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้สำหรับเป็นค่าใช้จ่ายในการรักษาความสงบภายใน รวมทั้งบำบัดทุกข์และบำรุงให้ประชากรดำรงชีวิตอยู่ด้วยความสันติและผาสุก ดังข้อความที่ปรากฏในพระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พุทธศักราช 2475 ซึ่งประกาศใช้ครั้งแรกได้ระบุโดยชัดแจ้งว่า “โดยที่สภาผู้แทนราษฎรถวายคำปรึกษาว่าสมควรเพิ่มรายได้ของแผ่นดิน โดยวิธีเก็บอากรแสตมป์ ฯลฯ” ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่าการเก็บอากรแสตมป์ของประเทศไทยในระยะแรก มีวัตถุประสงค์ส่วนใหญ่เพื่อจะหารายได้เพิ่มขึ้นกว่าเดิมเท่านั้น<sup>6</sup>

ต่อมาแนวความคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรแสตมป์ได้เปลี่ยนไป คือ นอกจากวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บเพื่อหารายได้แล้ว ยังคำนึงถึงความเหมาะสมทางสังคมและความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปด้วย โดยมุ่งหมายที่จะให้การปฏิบัติจัดเก็บภาษีเป็นไปโดยง่ายและสร้างยุติธรรมให้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีด้วย ดังข้อความที่ปรากฏในร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496 ของกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 24 มกราคม 2496 ซึ่งมีใจความว่า “โดยเหตุที่ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่ปฏิบัติจัดเก็บอยู่ในเวลานี้มีหลายประเภทด้วยกัน เป็นภาระยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีอากร บางประเภทยังไม่เหมาะสมแก่กาลสมัยและสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากร บางประเภทก็มีอัตราจัดเก็บค่อนข้างสูง สมควรที่จะแก้ไขเพิ่มเติมเสียใหม่โดยยกเลิกภาษีอากรบางประเภทมาจัดเก็บประเภทใหม่ขึ้นแทน เพื่อให้ราษฎรได้เสียภาษีแต่น้อยประเภทและตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษีอากร”<sup>7</sup>

การจัดเก็บอากรแสตมป์ในช่วงเวลาภายหลังมาจนกระทั่งปัจจุบันนี้ พบว่านอกจากวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บเพื่อหารายได้ให้กับรัฐแล้ว การกำหนดให้มีการออกใบรับและปิดอากรแสตมป์บนใบรับชนิดต่างๆ นั้น มีความมุ่งหมายเพื่อควบคุมการออกใบรับ และใช้เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีประเภทอื่นๆ กล่าวคือ สามารถใช้เป็นฐานจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงิน

<sup>6</sup> ประดิษฐ์ ประเสริฐยิ่ง, “อากรแสตมป์,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2500), หน้า 69.

<sup>7</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 70.

ได้นิติบุคคล ภาษีการค้า และภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยมาตรการทางใบรับนี้สามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือสกัดกั้นการเลี่ยงภาษีได้อีกด้วย<sup>8</sup>

### 2.2.3 ลักษณะของอากรแสตมป์

อากรแสตมป์ ถือเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง ซึ่งพอที่สรุปลักษณะสำคัญได้ในประการต่างๆ ดังนี้

(1) อากรแสตมป์เป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากเอกสารหรือตราสารซึ่งเกิดขึ้นจากการดำเนินการธุรกิจ โดยส่วนใหญ่จะเป็นเอกสารหรือตราสารที่มีลักษณะแสดงถึงการก่อให้เกิดสิทธิอย่างใดอย่างหนึ่งในทรัพย์สินที่บุคคลกระทำขึ้นเพื่อให้มีผลผูกพันซึ่งกันและกัน เช่น สัญญาต่างๆ หรือเอกสารจากธุรกิจที่เกี่ยวกับการค้า เช่น เกี่ยวกับการซื้อขาย เป็นต้น<sup>9</sup> ซึ่งเอกสารหรือตราสารประเภทใดบ้างที่จะต้องเสียอากรแสตมป์ ใครเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และจำนวนภาษีที่ต้องเสีย กฎหมายได้บัญญัติไว้แล้วในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ส่วนเอกสารหรือตราสารอื่นๆ ที่ไม่ได้บัญญัติไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ไม่ต้องเสียอากรแสตมป์แต่อย่างใด

(2) อากรแสตมป์เป็นภาษีอากรที่บังคับจัดเก็บจากผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการค้าหรือการดำเนินการธุรกิจต่างๆ ของบุคคล ซึ่งผู้ที่มีรายได้หรือได้รับประโยชน์จากกิจการค้าดังกล่าวควรจะต้องเสียภาษีให้กับรัฐบาล อย่างไรก็ตาม กฎหมายอากรแสตมป์ไม่ได้บังคับจัดเก็บจากรายได้โดยตรง แต่จัดเก็บผ่านทางเอกสารหรือตราสารที่ก่อให้เกิดรายได้ เพราะในการดำเนินการธุรกิจระหว่างบุคคล ส่วนใหญ่แล้วมักจะมีการทำเอกสารหรือตราสารไว้เป็นหลักฐานระหว่างกัน โดยเอกสารหรือตราสารที่กฎหมายบังคับให้ชำระอากรแสตมป์และได้ชำระอากรแสตมป์โดยถูกต้องแล้ว นอกจากจะใช้เป็นหลักฐานระหว่างคู่สัญญาได้แล้ว ยังสามารถใช้เป็นหลักฐานในการฟ้องร้องเวลาเกิดข้อพิพาทหรือคดีความได้อีกด้วย ในทางตรงกันข้าม หากเอกสารหรือตราสารนั้นไม่ชำระ

<sup>8</sup> เจริญศักดิ์ กลั่นประชา, “ปัญหากฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทย: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), หน้า 11.

<sup>9</sup> ประดิษฐ์ ประเสริฐยิ่ง, “อากรแสตมป์”, หน้า 1.

อากรแสตมป์ตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว เอกสารหรือตราสารดังกล่าวก็เป็นเพียงหลักฐานระหว่างคู่สัญญาเท่านั้น และไม่สามารถนำมาใช้เป็นหลักฐานในการฟ้องร้องเพื่อดำเนินคดีตามกฎหมายได้

(3) อากรแสตมป์ไม่ได้เป็นรายได้ที่เก็บจากทรัพย์สินอย่างหนึ่งโดยเฉพาะเหมือนการเก็บภาษีอากรอย่างอื่น แต่อากรแสตมป์ถือเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งโดยเอกเทศตามธรรมดาที่มีวิธีการจัดเก็บเป็นพิเศษภาษีหนึ่งเท่านั้น กล่าวคือ อากรแสตมป์เป็นภาษีอากรที่มีรูปแบบการจัดเก็บเฉพาะตัว คือ จัดเก็บจากเอกสารหรือตราสาร ซึ่งเป็นเช่นเดียวกับภาษีอากรประเภทอื่นที่มีรูปแบบการจัดเก็บแตกต่างกันออกไป เช่น ภาษีเงินได้ ก็จัดเก็บจากเงินได้ หรือภาษีทรัพย์สิน ก็จัดเก็บจากทรัพย์สินของบุคคล และแม้จะมีภาษีอากรบางประเภทที่คล้ายกับอากรแสตมป์ เช่น ภาษีสรรพสามิต ที่เก็บจาก สุรา บุหรี่ ฯลฯ ซึ่งมีการปิดแสตมป์สรรพสามิตเพื่อเป็นเครื่องหมายในการเสียภาษี กรณีดังกล่าวนี้เป็นเรื่องของการใช้แสตมป์เป็นเครื่องหมายแสดงการจัดเก็บภาษีเหมือนกัน เท่านั้น ไม่ได้หมายความว่า เป็นภาษีอากรประเภทเดียวกัน ซึ่งไม่สามารถนำแสตมป์สรรพสามิตมาปิดแทนแสตมป์อากร และจะนำแสตมป์อากรไปปิดแทนแสตมป์สรรพสามิตก็ไม่ได้เช่นกัน หรือในกรณีของแสตมป์ไปรษณียากรที่ปิดบนจดหมายหรือพัสดุต่างๆ ก็ไม่สามารถนำมาใช้แทนแสตมป์อากรได้เช่นกัน

(4) อากรแสตมป์เป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งไม่ใช่ค่าธรรมเนียม เพราะค่าธรรมเนียมนั้นเป็นรายได้ที่รัฐจัดเก็บจากการให้บริการของรัฐ เป็นการตอบแทนหรือแลกเปลี่ยนกับการกระทำบางประการที่รัฐทำให้ เช่น จดทะเบียน โอนอสังหาริมทรัพย์ ผู้โอนก็ต้องเสียค่าธรรมเนียมการโอนนั้นให้กับรัฐเป็นการตอบแทน<sup>10</sup> แต่อากรแสตมป์นั้นไม่มีลักษณะเป็นค่าธรรมเนียมแต่อย่างใด เพราะราคาของแสตมป์ได้คิดเป็นสัดส่วนมาจากจำนวนแห่งมูลค่าซึ่งเป็นวัตถุประสงค์ของสัญญาต่างๆ หรือตามลักษณะแห่งตราสารที่ได้มีบทบาทบัญญัติของกฎหมายกำหนดอัตราเรียกเก็บไว้โดยชัดแจ้งแล้ว อากรแสตมป์มิได้คิดคำนวณจากค่าบริการ หรือค่าใช้จ่ายของรัฐ เพราะราคาหรือมูลค่าอาจจะเพิ่มขึ้นได้ในเมื่อค่าบริการต่างๆ ยังคงอยู่ในระดับเดิม และความจริงจะปรากฏให้เห็นอยู่แล้วว่า ค่าบริการต่างๆ ในกรณีเช่นนี้ ย่อมจะมีระดับต่ำกว่าจำนวนแสตมป์ซึ่งรัฐเรียกเก็บเป็นอันมาก

---

<sup>10</sup> เจริญศักดิ์ กลั่นประชา, “ปัญหากฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทย: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ”, หน้า 16.

ส่วนที่เกินจากค่าบริการซึ่งรัฐจะต้องออกเป็นค่าใช้จ่ายนี้ ไม่ใช่เป็นค่าธรรมเนียม แต่มีลักษณะเป็นอากรแสตมป์<sup>11</sup>

(5) อากรแสตมป์เป็นภาษีอากรที่อำนวยความสะดวกให้ทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บและผู้เสียอากร เพราะเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บตนเอง (self collection) กล่าวคือ เป็นภาษีอากรที่ให้ผู้เสียภาษีประเมินค่าอากรที่ต้องเสียเอง และชำระภาษีเองโดยการปิดแสตมป์เท่าจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ซึ่งไม่ต้องมีเจ้าพนักงานเข้ามาประเมินภาษีและไม่ต้องใช้เจ้าพนักงานให้การจัดเก็บภาษีเหมือนภาษีอากรประเภทอื่นๆ แต่อย่างไรก็ดี ในปัจจุบันตราสารส่วนใหญ่ถูกกำหนดให้เสียภาษีอากรเป็นตัวแทนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่แทนการปิดแสตมป์ ซึ่งเหลือประเภทตราสารที่ต้องชำระด้วยการปิดแสตมป์เพียงไม่กี่ประเภทเท่านั้น เช่น ใบมอบอำนาจ ใบมอบฉันทะ เป็นต้น

(6) อากรแสตมป์เป็นภาษีอากรที่จัดเก็บได้จากคนหมู่มาก เพราะมีฐานภาษีที่กว้างซึ่งครอบคลุมบุคคลผู้อยู่ในข่ายที่ต้องเสียเป็นจำนวนมาก เนื่องจากการทำธุรกรรมทางธุรกิจต่างๆ ย่อมต้องมีการทำตราสารไว้เป็นหลักฐาน ซึ่งกฎหมายอากรแสตมป์ก็ได้กำหนดประเภทตราสารที่ต้องเสียอากรไว้ถึง 28 ลักษณะ อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี ในปัจจุบันนี้ แม้ว่าอากรแสตมป์จะมีฐานการจัดเก็บที่กว้าง แต่ในความเป็นจริงแล้วกลับไม่สร้างรายได้เท่าที่ควร เนื่องจากกฎหมายอากรแสตมป์ที่ใช้อยู่ในปัจจุบันไม่เคยปรับปรุงแก้ไขให้ทันยุคสมัยไม่ครอบคลุมรูปแบบการค้าเงินธุรกิจใหม่ๆ ประกอบกับความไม่ชัดเจนแน่นอนของกฎหมาย ซึ่งทำให้เกิดความยุ่งยากแก่เอกชนในการชำระภาษี ตลอดจนการจูงใจหลีกเลี่ยงภาษี ไม่ว่าจะเป็นการทำสัญญาโดยไม่ทำตราสาร หรือทำตราสารแต่ไม่ปิดอากรแสตมป์ เป็นต้น สิ่งต่างๆ เหล่านี้ทำให้การจัดเก็บอากรแสตมป์ไม่ได้ผลอย่างที่ควรจะเป็น

#### 2.2.4 ราคาของอากรแสตมป์

ราคาของอากรแสตมป์มีตั้งแต่ ดวงละ 1 บาท ดวงละ 5 บาท และราคาสูงสุดที่ดวงละ 20 บาท สาเหตุที่ราคาของอากรแสตมป์มีราคาสูงสุดเพียงดวงละ 20 บาท น่าจะเป็นเพราะรัฐบาลต้องการลดมูลเหตุจูงใจในการปลอมแปลงอากรแสตมป์ อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบัน ตราสารส่วนใหญ่สามารถเสียอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์ได้ ดังนั้น ปัญหาเรื่องการปลอมแปลงอากรแสตมป์จึงน้อยลงไปด้วย เพราะตราสารที่กฎหมายกำหนดให้เสียอากร โดยการปิดแสตมป์มักจะมีอัตรา

<sup>11</sup> ประคิษฐ์ ประเสริฐยิ่ง, “อากรแสตมป์”, หน้า 4.



อาคารแสดมปีเพียงไม่กี่บาททำให้ไม่คุ้มค่าที่จะปลอมแปลงอาคารแสดมปี ยกตัวอย่างเช่น ไบมอบอำนาจให้บุคคลคนเดียวหรือหลายคนกระทำการครั้งเดียว เสียอาคารแสดมปี 10 บาท และไบมอบอำนาจให้บุคคลคนเดียวหรือหลายคนร่วมกระทำการมากกว่าหนึ่งครั้ง เสียอาคารแสดมปี 30 บาท เป็นต้น

### 2.2.5 แหล่งจำหน่ายอาคารแสดมปี

อาคารแสดมปีมีจำหน่ายที่สำนักงานสรรพากรเขต หรืออำเภอต่างๆ และสำนักงานสรรพากรจังหวัดทั่วประเทศ นอกจากนี้ยังสามารถหาซื้อได้จากภาคเอกชนซึ่งรัฐบาลอนุญาตให้เป็นตัวแทนจำหน่าย แต่ในปัจจุบันมีตัวแทนจำหน่ายน้อยราย สาเหตุหนึ่งมาจากรัฐบาลให้อัตราส่วนลดจากการขายอาคารแสดมปีต่ำเกินไป คือคิดให้เพียงร้อยละ 3 ของยอดราคาอาคารแสดมปีเท่านั้น<sup>12</sup> อีกสาเหตุหนึ่งเป็นเพราะในปัจจุบันตราสารส่วนใหญ่สามารถเสียอากรเป็นตัวแทนการปิดแสดมปีได้ จึงทำให้การชำระอากรโดยการปิดแสดมปีมีที่ใช้น้อยลง

### 2.3 การจัดเก็บอากรแสดมปีตามประมวลรัษฎากร

กฎหมายเกี่ยวกับอากรแสดมปีบัญญัติอยู่ในประมวลรัษฎากร ลักษณะ 2 หมวด 6 มาตรา 103 ถึงมาตรา 129 และมีบัญญัติตราอากรแสดมปีซึ่งระบุประเภทตราสารที่ต้องเสียภาษี อัตราภาษี และผู้มีหน้าที่เสียอากรแสดมปี โดยในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะขออธิบายเกี่ยวกับองค์ประกอบของกฎหมายอากรแสดมปี และขอบเขตของกฎหมายอากรแสดมปี ตลอดจนบทบัญญัติกฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้เกิดความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายอากรแสดมปีในเบื้องต้นเสียก่อน ต่อจากนั้นผู้เขียนจึงจะอธิบายในส่วนที่เป็นสาระสำคัญของหัวข้อนี้คือ การจัดเก็บอากรแสดมปีตามประมวลรัษฎากรต่อไป

กฎหมายอากรแสดมปีมีองค์ประกอบที่สำคัญดังนี้ คือ บทบัญญัติส่วนแรกเป็นเรื่องเกี่ยวกับนิยามของคำสำคัญต่างๆ ซึ่งบัญญัติอยู่ในมาตรา 103 สำหรับบทบัญญัติต่อมาแบ่งออกเป็น 3 ส่วน ได้แก่ ส่วนที่ 1 ตั้งแต่มาตรา 104 ถึงมาตรา 112 เป็นเรื่องเกี่ยวกับการเสียอากร ส่วน

---

<sup>12</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, อาคารแสดมปี, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2542), หน้า 5.

ที่ 2 ตั้งแต่มาตรา 113 ถึงมาตรา 123 ครี เป็นเรื่องเบ็ดเตล็ด และส่วนที่ 3 ตั้งแต่มาตรา 124 ถึงมาตรา 129 เป็นเรื่องของบทลงโทษ สำหรับบทบัญญัติในส่วนสุดท้าย คือ บัญชีอัตราอากรแสตมป์ซึ่งระบุประเภทตราสารที่ต้องเสียภาษี อัตราภาษีที่ต้องเสีย ผู้มีหน้าที่เสียภาษี และผู้มีหน้าที่ชดเช้อากรแสตมป์

นอกจากบทบัญญัติ มาตรา 103 ถึงมาตรา 129 และบัญชีอัตราอากรแสตมป์แล้ว ยังมีบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องและนำมาใช้บังคับกับกฎหมายอากรแสตมป์ด้วย ได้แก่ บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาตรา 1 ถึงมาตรา 13 อัญญา ซึ่งเป็นเรื่องข้อความเบื้องต้น และบทเบ็ดเสร็จทั่วไป และมาตรา 28 ถึงมาตรา 34 เรื่องการอุทธรณ์ ซึ่งมาตรา 115 ของกฎหมายอากรแสตมป์ระบุให้นำมาใช้โดยอนุโลมอีกด้วย

นอกจากนี้ ยังมีกฎหมายลำดับรองที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรอีกมากมายหลายฉบับเช่น พระราชกฤษฎีกาเกี่ยวกับการลดหรือยกเว้นอากรที่ออกตามความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร หรือการให้ใช้หรือยกเลิกอากรแสตมป์หรือการกำหนดกิจการเพื่อปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากรโดยการออกกฎกระทรวงตามความในมาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากร หรือการกำหนดวิธีการให้ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์ปฏิบัติ อาจทำได้โดยการออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ตามความในมาตรา 103 และมาตรา 123 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น<sup>13</sup>

สำหรับกฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับอากรแสตมป์ ส่วนใหญ่จะเป็นเรื่องของกรยกเว้นอากรแสตมป์ ซึ่งเป็นการยกเว้นอากรแสตมป์ให้ตามกฎหมายฉบับอื่นๆ เหล่านั้น เช่น การยกเว้นอากรแสตมป์ตามพระราชบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย พ.ศ.2494 มาตรา 17 หรือการยกเว้นอากรแสตมป์ตามพระราชบัญญัติธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร พ.ศ.2509 มาตรา 41 หรือการยกเว้นอากรแสตมป์ตามพระราชบัญญัติคุ้มครองการค้าเงินงานของสถาบันเทคโนโลยีแห่งเอเชีย พ.ศ.2510 มาตรา 2 มาตรา 22 เป็นต้น

ต่อไปผู้เขียนจะขออธิบายเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน โดยผู้เขียนจะแยกอธิบายเนื้อหาเป็นหัวข้อต่างๆ ตามโครงสร้างทั่วไปของภาษีอากร คือ ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์ ตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์ อัตราค่าอากรแสตมป์ วิธีการจัดเก็บอากรแสตมป์

<sup>13</sup> สุเมธ ศิริคุณ โขติ, อากรแสตมป์, หน้า 10-11.

การยกเว้น การลดอากร และการขอคืนเงินอากร อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายอากร แสตมป์ การระงับข้อพิพาทเกี่ยวกับอากรแสตมป์ และหัวข้อสุดท้าย คือ สภาพบังคับของกฎหมาย อากรแสตมป์

### 2.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์

โดยหลักแล้วผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียอากรแสตมป์ได้แก่บุคคลตามที่กำหนดไว้ในช่องที่ 3 ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ เช่น ตราสารสัญญาเช่าที่ดินตามข้อ 1. กำหนดให้ผู้ให้เช่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์ หรือตราสารสัญญากู้ยืมเงินตามข้อ 5. กำหนดให้ผู้ให้กู้เป็นผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายอากรแสตมป์แล้ว ยังมีผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์ในกรณีอื่นๆ อีก ได้แก่

(1) ผู้ทรงตราสาร ตามมาตรา 111 ซึ่งเป็นกรณีของตราสารที่ทำขึ้นนอกประเทศไทย โดยกฎหมายได้กำหนดตัวบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีไว้ดังนี้

- ให้ผู้ทรงตราสารคนแรกเป็นผู้มีหน้าที่เสียอากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับตราสารที่ทำขึ้นนอกประเทศไทยมาไว้ในครอบครอง ซึ่งถ้าไม่ปฏิบัติตามกฎหมายถือว่าตราสารดังกล่าวเป็นตราสารที่ไม่ได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ (มาตรา 111 วรรคแรก)

- ให้ผู้ทรงตราสารคนใดคนหนึ่งเป็นผู้เสียอากร กรณีดังกล่าวนี้เป็นกรณีที่ผู้ทรงตราสารคนแรกไม่ดำเนินการเสียอากรแสตมป์ภายใน 30 วัน ดังนั้น กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้ทรงตราสารคนใดคนหนึ่งที่ได้รับ โอนตราสารมาเป็นผู้เสียภาษีให้ถูกต้องเสียก่อน จากนั้นจึงจะสามารถยื่นตราสารเพื่อให้จ่ายเงิน รับรอง สลากหลัง โอนหรือถือเอาประโยชน์จากตราสารนั้นได้ (มาตรา 111 วรรคสอง)

- ผู้ทรงตราสารที่ได้รับตราสารดังกล่าวไว้ในครอบครองก่อนครบกำหนด 30 วันตาม มาตรา 111 วรรคแรก กรณีนี้เป็นกรณีที่มีการ โอนตราสารไปยังผู้ทรงคนอื่นๆ ก่อนที่จะครบกำหนดเวลาให้เสียภาษี ซึ่งภายในเวลาก่อน 30 วันนั้น ไม่ว่าจะโอนกันไปก็ทอดก็ตาม ผู้ทรงตราสารที่ได้รับตราสารมาไว้ในครอบครองอาจเป็นผู้เสียอากรแสตมป์ก่อนก็ได้ โดยกฎหมายให้สิทธิที่จะไล่เบี่ยเอาค่าอากรแสตมป์คืนจากผู้ทรงคนก่อนๆ ได้ (มาตรา 111 วรรคสาม)

(2) ผู้รับตัวเงิน (มาตรา 112) ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 898 ตัวเงิน ได้แก่ ตัวแลกเงิน ตัวสัญญาใช้เงิน และเช็ค ซึ่งตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ระบุให้ผู้ส่งจ่ายตัวแลกเงินกับเช็ค และผู้ออกตัวสัญญาใช้เงิน เป็นผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์ แต่ตามมาตรา 112 นี้ เป็นกรณีที่กฎหมายให้ทางเลือกแก่ผู้รับตัวเงินที่ยังไม่ได้ชำระอากรแสตมป์ สามารถเป็นผู้ชำระอากรแสตมป์ได้ โดยกฎหมายให้สิทธิในการไล่เบี่ยค่าอากรแสตมป์จากผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ หรือจะหักค่าอากรแสตมป์ออกจากเงินที่จะชำระก็ได้

(3) กรณีมีข้อตกลงเรื่องภาระอากรแสตมป์ระหว่างคู่สัญญาตามตราสาร(มาตรา 107) เป็นกรณีที่กฎหมายอนุญาตให้ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์ตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์สามารถตกลงกับคู่สัญญาตามตราสารให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์แทนตนเองได้ ยกเว้นกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 111 ซึ่งกฎหมายไม่อนุญาตให้ตกลงเรื่องภาระอากรแสตมป์เป็นอย่างอื่นได้

(4) ผู้เสียอากรหรือค่าเพิ่มอากร โดยมีไซเป็นผู้มีหน้าที่เสีย สามารถไล่เบี่ยเอาค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรที่ได้เสียไปคืนจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้(มาตรา 120) หมายความว่า ผู้ไม่มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์ แต่อาจเสียอากรแสตมป์ไปก่อนในฐานะผู้ถือเอาประโยชน์แห่งตราสารแล้วจึงไปไล่เบี่ยเอาคืนจากผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์<sup>14</sup>

(5) ผู้มีหน้าที่เสียอากรตามมาตรา 115 กล่าวคือ เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีขอเสียอากรย้อนหลัง (มาตรา 113) หรือการเสียอากรย้อนหลังเนื่องจากพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบว่าไม่ได้เสีย(มาตรา 114) กฎหมายได้บัญญัติให้พนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องเรียกเก็บค่าอากรหรือเงินเพิ่มตามมาตรา 113, 114 จากผู้มีหน้าที่เสียอากรก่อน ถ้าไม่ได้เงินจากผู้มีหน้าที่เสียอากรจึงให้จัดการเรียกเก็บจากผู้ทรงตราสาร หรือผู้ถือประโยชน์แห่งตราสารนั้น

---

<sup>14</sup> เจริญศักดิ์ กลั่นประชา, “ปัญหากฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทย: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ”, หน้า 31.

### 2.3.2 ตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์

อากรแสตมป์มีฐานการจัดเก็บจากตราสาร ซึ่งตราสารประเภทใดบ้างที่จะต้องเสียอากรแสตมป์นั้น มีคำนิยามของคำศัพท์ซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร ที่จะต้องทำความเข้าใจดังต่อไปนี้

“ตราสาร” หมายความว่า เอกสารที่ต้องเสียอากรตามหมวดนี้

“กระดาษ” หมายความว่า ตลอดถึงแผ่นหนังฟอก หรือสิ่งอื่นๆ ซึ่งใช้เขียนตราสาร

“กระทำ” เมื่อใช้เกี่ยวกับตราสาร หมายความว่า การลงลายมือชื่อตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งพาณิชย์

คำนิยามของคำว่า “ตราสาร” คือ เอกสารที่ต้องเสียอากรตามหมวดนี้ หมายความว่า เอกสารที่ต้องเสียอากรตามหมวด 6 ว่าด้วยอากรแสตมป์ ซึ่งกำหนดประเภทของตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์ไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ช่องที่ 1 ส่วนเอกสารหรือตราสารอื่นๆ ที่ไม่ได้บัญญัติไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ไม่ต้องเสียอากรแสตมป์แต่อย่างใด ปัจจุบันมีตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์ตามที่บัญญัติไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์อยู่ทั้งสิ้น 28 ข้อ ดังนี้

1. ตราสารเช่าที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หรือแพ
2. ตราสารโอนใบหุ้น ใบหุ้นกู้ พันธบัตร และใบรับรองหนี้ ซึ่งบริษัท สมาคม คณะบุคคล หรือองค์การใดๆ เป็นผู้ออก
3. ตราสารเช่าซื้อทรัพย์สิน
4. ตราสารจ้างทำของ
5. ตราสารกู้ยืมเงิน หรือการตกลงให้เบิกเงินเกินบัญชีจากธนาคาร
6. ตราสารกรมธรรม์ประกันภัย
7. ตราสารใบมอบอำนาจ
8. ตราสารใบมอบฉันทะสำหรับให้ลงมติในที่ประชุมของบริษัท
9. ตราสารตั๋วแลกเงินหรือตราสารทำนองเดียวกับที่ใช้อย่างตั๋วแลกเงิน และตราสารตั๋วสัญญาใช้เงินหรือตราสารทำนองเดียวกับที่ใช้อย่างตั๋วสัญญาใช้เงิน

10. ตราสารบิลออฟเลติง
11. ตราสารใบหุ้น หรือใบหุ้นกู้ หรือใบรับรองหนี้ของบริษัท สมาคม คณะบุคคลหรือองค์การใดๆ
12. ตราสารเช็ค หรือหนังสือคำสั่งใดๆ ซึ่งใช้แทนเช็ค
13. ตราสารใบรับฝากเงินประเภทประจำของธนาคาร โดยมีดอกเบี้ย
14. ตราสารเลตเตอร์ออฟเครดิต
15. ตราสารเช็คสำหรับผู้เดินทาง
16. ตราสารใบรับของซึ่งออกให้เนื่องในกิจการรับขนส่งสินค้าโดยทางน้ำ ทางบก และทางอากาศ
17. ตราสารค้ำประกัน
18. ตราสารจำนำ
19. ตราสารใบรับของคลังสินค้า
20. ตราสารคำสั่งให้ส่งมอบของ
21. ตราสารตัวแทน
22. ตราสารคำสั่งขาดของอนุญาโตตุลาการ
23. ตราสารคู่ฉบับหรือคู่ฉีกแห่งตราสาร
24. ตราสารหนังสือบริคณห์สนธิของบริษัทจำกัดที่ส่งต่อนายทะเบียน
25. ตราสารข้อบังคับของบริษัทจำกัดที่ส่งต่อนายทะเบียน
26. ตราสารข้อบังคับใหม่หรือสำเนาหนังสือบริคณห์สนธิหรือข้อบังคับของบริษัทจำกัดซึ่งเปลี่ยนแปลงใหม่ที่ส่งต่อนายทะเบียน
27. ตราสารหนังสือสัญญาห้างหุ้นส่วน
28. ตราสารใบรับสลากกินแบ่งรัฐบาล, ใบรับสำหรับการโอนหรือก่อตั้งสิทธิใดๆเกี่ยวกับ อสังหาริมทรัพย์ ในเมื่อนิติกรรมที่เป็นเหตุให้ออกใบรับนั้นมีการจดทะเบียนตามกฎหมาย และใบรับสำหรับการขาย ขายฝาก ให้เช่าซื้อ หรือโอนกรรมสิทธิ์ยานพาหนะ ทั้งนี้เฉพาะยานพาหนะซึ่งมีการจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยยานพาหนะนั้นๆ

จากคำนิยามของคำว่า “กระดาษ” และคำว่า “กระทำ” พอที่จะสรุปได้ว่าตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์ตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ไม่จำเป็นต้องทำบนกระดาษเสมอไป อาจทำบนแผ่นหนังหรือสิ่งอื่นใดที่สามารถใช้เขียนตราสารได้ก็ได้ ขอเพียงอยู่ภายใต้เงื่อนไขว่าสิ่งที่นำมาใช้ทำตราสารนั้นต้องสามารถลงลายมือชื่อตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้ ซึ่งใน

เรื่องของการลงลายมือชื่อนั้น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัติไว้ใน มาตรา 9 ซึ่งหมายถึง การลงลายมือชื่อตามปกติ และการพิมพ์ลายนิ้วมือ แงงใด ตราประทับ หรือเครื่องหมายอื่นในทำนองเดียวกัน โดยมีพยานลงลายมือชื่อรับรองไว้ด้วย 2 คน เว้นแต่ทำต่อหน้าพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ต้องมีพยานลงลายมือชื่อรับรองก็ใช้ได้<sup>15</sup>

ตราสารทั้ง 28 ข้อตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ส่วนใหญ่เป็นเอกสารสัญญาทางธุรกิจ ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เรื่องเอกเทศสัญญา ซึ่งสัญญาต่างล้วนมีรูปแบบของเอกสารที่แตกต่างกันไป สัญญาบางประเภทกฎหมายกำหนดให้ทำเป็นหนังสือลงลายมือชื่อคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย แต่สัญญาบางประเภทก็มีหลักฐานเป็นหนังสือลงลายมือชื่อฝ่ายที่ต้องรับผิดชอบ และเอกสารบางประเภทไม่จำเป็นต้องทำเป็นหนังสือสัญญาเพียงแต่ทำเป็นลายลักษณ์อักษรและลงลายมือชื่อก็พอ ดังนั้น รูปแบบการลงลายมือชื่อย่อมแตกต่างกันไปตามประเภทของเอกสารนั้นๆ ด้วย และถ้าสิ่งทีนำมาใช้ทำตราสารไม่สามารถลงลายมือชื่อตามที่กล่าวมาได้ ถือว่าตราสารนั้นไม่ใช่ตราสารตามที่ระบุไว้ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ จึงไม่จำเป็นต้องเสียอากรแสตมป์แต่อย่างใด ยกตัวอย่างเช่น การทำสัญญาซื้อขายสินค้าผ่านทางระบบอินเทอร์เน็ต เป็นต้น ดังนั้น ในการพิจารณาตราสารที่ต้องเสียอากรตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์จึงต้องพิจารณารูปแบบของตราสารนั้นตามหลักเกณฑ์ที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดไว้ด้วย เช่น ตราสารสัญญาเช่าตามข้อ 1. ต้องทำเป็นหนังสืออย่างใดอย่างหนึ่งลงลายมือชื่อฝ่ายที่ต้องรับผิดชอบ และถ้าเป็นการเช่าอสังหาริมทรัพย์เกินกว่า 3 ปีหรือตลอดอายุของผู้เช่าหรือผู้ให้เช่า ต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ เป็นต้น

อย่างไรก็ดี มีตราสารตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์บางประเภทที่ไม่จำเป็นต้องมีการลงลายมือชื่อ เช่น ใบรับ ในตราสารข้อ 28. ซึ่งตามค่านิยมในมาตรา 103 ระบุไว้ว่า "...จะมีลายมือชื่อของบุคคลใดๆ หรือไม่ ไม่สำคัญ"<sup>16</sup> หรือในบางกรณีแม้ไม่มีการทำตราสารขึ้นแต่ก็ต้องเสียอากรแสตมป์ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ เช่น สัญญาเช่าตาม ตราสารข้อ 1. ในกรณีที่ครบกำหนดระยะเวลาเช่าแล้วผู้เช่ายังคงครอบทรัพย์สินอยู่ และผู้ให้เช่ารู้ความนั้นแล้วไม่ทักท้วง ทั้งไม่ได้ทำสัญญาใหม่ ให้ถือว่าสัญญาเช่าเดิมนั้นได้เริ่มทำใหม่โดยไม่มีกำหนดอายุเช่า และต้องเสียอากร

<sup>15</sup> สุเมธ ศิริคุณ โขติ, อากรแสตมป์, หน้า 13.

<sup>16</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 7.

ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ทำสัญญาใหม่นั้น<sup>17</sup> หรือตราสารใบมอบอำนาจ ตามข้อ 7. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ซึ่งบัญญัติไว้ชัดเจนว่า “ใบมอบอำนาจ คือ ใบตั้งตัวแทนซึ่งมิได้กระทำในรูปลักษณะตราสารสัญญา” เป็นต้น

### ข้อสังเกต

1. ตราสารทั้ง 28 ข้อ ตามที่บัญญัติไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ สามารถแยกลักษณะสำคัญตามลักษณะของตราสารออกเป็น 2 กรณี<sup>18</sup> คือ

1.) ตราสารซึ่งแสดงถึงการก่อให้เกิดสิทธิตามหนังสือสัญญา ตราสารลักษณะนี้มักเป็นการปฏิบัติธุรกิจของบุคคล ซึ่งกฎหมายบังคับให้จัดทำเป็นหนังสือสัญญาและติดอากรแสตมป์ครบถ้วน เช่น การเช่าที่ดินหรือโรงเรือน การเช่าซื้อทรัพย์สิน เหล่านี้กฎหมายล้วนแต่บังคับให้ต้องทำเป็นหนังสือทั้งสิ้น ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ของคู่กรณีเอง และเพื่อประโยชน์ในการพิจารณาบรรดาศักดิ์ของศาลสถิตยุติธรรม

2.) ตราสารซึ่งแสดงออกถึงการเปลี่ยนมือในทรัพย์สินหรือก่อให้เกิดสิทธิในทรัพย์สิน ตราสารลักษณะนี้โดยมากมักมีส่วนเกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการค้า หรือมิฉะนั้นก็มีลักษณะใกล้เคียงกับกิจการค้าเป็นส่วนมาก เช่น เกี่ยวกับใบรับเงิน หรือเกี่ยวกับหนังสือสัญญา การจำนำ หรือการให้ทรัพย์สินไว้เป็นประกัน การเปลี่ยนแปลงกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ทั้งนี้โดยไม่เจาะจงว่าสิ่งนั้นจะเป็นของมีประโยชน์ในทางอื่นใด หรือเป็นเพียงสิ่งอดีกรประกอบความผาสุกของบุคคลก็ตาม

2. ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ช่องแรก คือ ลักษณะแห่งตราสาร ได้แบ่งตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์ออกเป็น 28 ข้อ ซึ่งในกฎหมาย ตำราและทางปฏิบัติในอดีต มักอ้างตามข้อไม่ใช่อ้างตามลักษณะ ซึ่งในบัญชีอัตราอากรแสตมป์เองก็ใช้คำว่า “ข้อ” เช่น ในตราสารจำนำข้อ 18(ข)ระบุ

<sup>17</sup> โกเมนทร์ สืบพิเศษ, เอกสารประกอบคำบรรยายวิชาภาษีอากร (อนุสรณ์ในโอกาสเสด็จพระราชดำเนินพระราชทานเพลิงศพ หม่อมราชวงศ์ทองแท่ง ทองแดง 27 พฤศจิกายน 2529), หน้า 71.

<sup>18</sup> อเนก เขียรถาวร, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 2, หน้า 294.



ว่า “จำนำอันเกี่ยวกับกู้ยืมซึ่งได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์แล้วตามข้อ 5” แต่ในหนังสือตอบข้อหารือ และกฎหมายยุคหลังมักใช้ในรูปของ “ลักษณะ แห่งตราสาร...” ยกตัวอย่างเช่น ในมาตรา 123 ตรี ระบุว่า “...จำนวนเงินที่แสดงไว้ในใบรับตามลักษณะแห่งตราสาร 28(ข) และ (ค)...”<sup>19</sup> เป็นต้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า ควรจะเรียกตราสารตามบัญชีอัตราครแสดมปีเป็น “ข้อ” เพราะถ้าเรียกเป็น “ลักษณะ” อาจจะทำให้เกิดความสับสนได้ เนื่องจากตราสารในข้อหนึ่งๆ อาจมีหลายลักษณะรวมกันแต่เสียอากรในลักษณะและอัตราเดียวกัน เช่น ตราสารในข้อ 9. มี 2 ลักษณะ คือ ตัวแลกเงิน และตัวสัญญาใช้เงิน เสียอากรเท่ากันคือ ฉบับละ 3 บาท หรือในบางข้อนอกจากมีหลายลักษณะแล้ว ยังมีอัตราภาษีแตกต่างกันด้วย เช่น ตราสารในข้อ 21. มี 2 ลักษณะคือ ตราสารตั้งตัวแทนมอบอำนาจเฉพาะการเสียอากร ฉบับละ 10 บาท ส่วนตราสารตั้งตัวแทนมอบอำนาจทั่วไปเสียอากร ฉบับละ 30 บาท เป็นต้น

#### การพิจารณาตราสารตามบัญชีอัตราอากรแสดมปี

เนื่องจากมูลเหตุในการจัดเก็บอากรแสดมปีอยู่ที่ตราสาร ดังนั้น ความรับผิดชอบในค่าอากรแสดมปีจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีการกระทำตราสารตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ว่าต้องเสียอากรแสดมปีอย่างไรก็ดี ในบางครั้งการที่จะวินิจฉัยว่าตราสารที่ทำขึ้นมาถือเป็นตราสารที่จะต้องเสียอากรแสดมปีหรือไม่นั้นเป็นเรื่องยากที่จะตัดสินได้ถ้าหากไม่มีหลักเกณฑ์ที่จะนำมาใช้ประกอบในการพิจารณาเสียเลย สาเหตุที่ต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อใช้ประกอบในการวินิจฉัยก็เพราะว่าประการแรก ตราสารที่ทำขึ้นมาย่อมมีลักษณะและวัตถุประสงค์ในการกระทำที่แตกต่างกันไป การพิจารณาแค่ชื่อของตราสารหรือรูปแบบภายนอกเพียงผิวเผินโดยไม่สนใจถ้อยคำที่ปรากฏอยู่ภายใน อาจไม่เพียงพอสำหรับการวินิจฉัยความเป็นตราสารที่ต้องมีความรับผิดชอบในอากรแสดมปี ซึ่งเป็นสิ่งที่มีให้เห็นอยู่เสมอๆ ที่คู่สัญญาเจตนาทำสัญญาอย่างหนึ่งแต่ตั้งใจใช้ชื่อสัญญาอีกอย่างหนึ่งเพื่อหลบเลี่ยงภาระภาษีหรือเพื่อประโยชน์อื่นๆ ประการที่สอง ในการพิจารณาตราสารดังที่กล่าวมานี้ นอกจากจะต้องวินิจฉัยในขั้นแรกว่าอยู่ในประเภทตราสาร 28 ข้อตามบัญชีอัตราอากรแสดมปีหรือไม่แล้ว บางครั้งอาจจะต้องพิจารณาต่อว่าตราสารนั้นถือเป็นตราสารตามข้อใดใน 28 ข้อ และต้องเสียอากรแสดมปีตามข้อใด เพราะตราสารตามบัญชีอัตราอากรแสดมปีบางข้อมีลักษณะคล้ายกัน เช่น ใบมอบอำนาจ และสัญญาตั้งตัวแทน ซึ่งตราสารทั้งสองประเภทนี้มีภาระภาษีที่แตกต่างกัน นอกจากนี้ ยังมีเรื่องอื่นๆ อีกเช่น การทำนิติกรรมหลายเรื่องหรือหลายลักษณะในตรา

<sup>19</sup> สุเมธ ศิริคุณ โขติ, อากรแสดมปี, หน้า 65.

สารฉบับเดียว เช่น ทำสัญญาเช่าซื้อรถยนต์กับคู่สัญญาคนหนึ่ง และเช่าซื้อโทรทัศน์กับอีกคนหนึ่ง แต่ทำสัญญารวมกันเป็นฉบับเดียว เป็นต้น ดังนั้น ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจึงได้สรุปประเด็นต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับพิจารณาตราสาร ซึ่งอาจจะนำมาใช้เป็นหลักเกณฑ์ประกอบในการวินิจฉัยความเป็นตราสารว่าเป็นตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์หรือไม่ ซึ่งพอที่จะสรุปได้ดังต่อไปนี้

1. ในกรณีที่ตราสารมีถ้อยคำที่คลุมเครือไม่ชัดเจนว่าเป็นตราสารประเภทใด การพิจารณาว่าเป็นตราสารประเภทใดจะต้องพิจารณาจากเนื้อหาสาระที่แท้จริงของตราสารนั้นทั้งฉบับไม่ใช่พิจารณาจากรูปแบบหรือถ้อยคำบางคำในตราสาร<sup>20</sup> ซึ่งในเรื่องดังกล่าวนี้มีแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาตัดสินไว้เป็นบรรทัดฐาน ยกตัวอย่าง เช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1696/2527 วินิจฉัยว่า “...หนังสือสัญญาใช้ชื่อว่า หนังสือสัญญาซื้อขาย โดยมีเงื่อนไข คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งเรียกว่า “เจ้าของ” อีกฝ่ายหนึ่งเรียกว่า “ผู้จะซื้อ” มีข้อความว่าตกลงจะซื้อขายโทรทัศน์สีตามราคาที่กำหนด ชำระเงินในวันทำสัญญาจำนวนหนึ่งที่เหลือผ่อนชำระเป็นงวด และกำหนดเงื่อนไขว่า กรรมสิทธิ์ในโทรทัศน์สีจะตกแก่ผู้จะซื้อเมื่อผู้จะซื้อปฏิบัติตามข้อสัญญาทั้งหมด รวมทั้งได้ชำระเงินครบถ้วนแล้ว มีลักษณะเป็นทำนอง เจ้าของเอาโทรทัศน์สีออกให้เช่าและให้คำมั่นว่าจะให้โทรทัศน์สีตกเป็นสิทธิแก่ผู้จะซื้อ โดยเงื่อนไขที่ผู้จะซื้อได้ชำระเงินเป็นจำนวนเท่านั้นเท่านั้นคร่าว และมีข้อสัญญาที่มีผลเท่ากับให้ผู้จะซื้อสิทธิบอกเลิกสัญญาได้ด้วยการไม่ชำระราคาต่อไปโดยส่งมอบทรัพย์สินคืนแก่เจ้าของกับให้รับเงินที่ได้ใช้มาแล้วได้ด้วย อันเป็นวิธีการของสัญญาเช่าซื้อ ข้อสัญญาที่ว่าให้ผู้จะซื้อชำระเงินเป็นจำนวนเท่านั้นเท่านั้นคร่าวครบถ้วนแล้ว จึงให้กรรมสิทธิ์ตกเป็นของผู้จะซื้อมิใช่เป็นเพียงเงื่อนไขการโอนกรรมสิทธิ์เท่านั้น สัญญาดังกล่าวจึงเป็นสัญญาเช่าซื้อ

สัญญาเช่าซื้อที่ไม่ได้ปิดอากรแสตมป์จะใช้เป็นหลักฐานฟ้องคดีมิได้...”

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 553/2526 วินิจฉัยว่า “...สัญญาขอเช่าที่ดิน ซึ่งปกติต้องเสียอากร แต่ในสัญญามีถ้อยคำระบุว่าหากเจ้าของต้องการใช้เมื่อใดยินดีจะคืนให้ ไม่มีรายละเอียดเกี่ยวกับการเช่าและไม่ได้ตกลงจะให้ค่าเช่า ย่อมไม่ใช่สัญญาเช่าจึงไม่ต้องปิดแสตมป์...”

<sup>20</sup> สุเมธ ศิริคุณ โขติ, อากรแสตมป์, หน้า 21.

การตีความกฎหมายในกรณีที่มีข้อสงสัย จะต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณแก่คู่กรณีฝ่ายซึ่งจะเป็นผู้ต้องเสียเปรียบในมูลหนี้ เมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง และเมื่อกฎหมายอากรแสตมป์ไม่ชัดเจน กำกวม หรือตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียอากรแสตมป์

2. กรณีทำตราสารหลายลักษณะหรือลักษณะเดียวแต่หลายเรื่องบนกระดาษแผ่นเดียวกัน หรือเป็นฉบับเดียวกันซึ่งตามสภาพควรจะต้องแยกกัน ตามมาตรา 108 แห่งประมวลรัษฎากร

การทำตราสารหลายลักษณะเป็นฉบับเดียวกัน เช่น ทำสัญญาเช่าและกู้ยืมรวมอยู่ในฉบับเดียวกัน ส่วนการทำตราสารลักษณะเดียวแต่หลายเรื่องเป็นฉบับเดียวกัน เช่น การขายของสิ่งหนึ่งให้แก่คนหนึ่ง และขายของอีกสิ่งหนึ่งให้แก่อีกคนหนึ่ง ซึ่งตามสภาพควรจะต้องแยกเป็นสัญญาสองฉบับ แต่กลับทำเป็นสัญญาฉบับเดียว ในกรณีดังกล่าวนี้กฎหมายถือว่า ถ้าเป็นตราสารซึ่งต้องเสียอากรแสตมป์ตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์แล้ว จะต้องเสียอากรแสตมป์จากตราสารในทุกลักษณะและในทุกเรื่อง โดยให้ต้องเสียอากรแสตมป์เป็นรายตราสารแยกไว้ให้ชัดเจนว่าตราสารใดเสียอากรแสตมป์ตามลักษณะใดหรือเรื่อง และเสียอากรแสตมป์เท่าไร

การทำตราสารหลายลักษณะ หรือลักษณะเดียวแต่หลายเรื่องเป็นฉบับเดียวกันต่างกับในกรณีที่บุคคลหลายคนทำตราสารร่วมกันเป็นลักษณะเดียวและเรื่องเดียวกัน ตกลงยินยอมเป็นอันหนึ่งเดียวกัน เช่น สัญญาเช่าซื้อที่มีคู่สัญญาฝ่ายผู้เช่าซื้อมากกว่าหนึ่งคน โดยทุกคนถือเป็นคู่สัญญาและมีความรับผิดชอบและความผูกพันตามสัญญาเหมือนกันทุกประการ เป็นต้น ในกรณีดังกล่าวนี้ ถือว่าเป็นการทำตราสารเรื่องเดียวกัน จึงไม่ต้องแยกปิดแสตมป์เป็นหลายเรื่อง<sup>21</sup> ในหัวข้อดังกล่าวนี้ มีแนวคำพิพากษาฎีกาที่น่าสนใจ ได้แก่

คำพิพากษาฎีกาที่ 3426/2533 วินิจฉัยว่า “...ประมวลรัษฎากร มาตรา 108 กำหนดว่า ถ้าทำตราสารหลายลักษณะตามที่ระบุบัญชีอัตราอากรแสตมป์บนกระดาษแผ่นเดียวกันหรือเป็นฉบับเดียวกัน ต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ให้ครบทุกลักษณะหรือทุกเรื่อง โดยปิดแสตมป์บริบูรณ์เป็นรายตราสารแยกไว้ให้ปรากฏว่าตราสารใดอยู่ที่ใดและแสตมป์ดวงใดสำหรับตราสารลักษณะหรือเรื่อง

<sup>21</sup> ขุนสวัสดิโกษาและสนั่น เกตุทัต, คำอธิบายประมวลรัษฎากร (กรุงเทพมหานคร: ธรรมนิติ, 2496), หน้า 400. อ้างใน สุเมธ ศิริคุณ โขติ, อากรแสตมป์, หน้า 22.

ใด การที่โจทก์อ้างสัญญากู้เงินและสัญญาค้ำประกันซึ่งทำรวมกันมาในฉบับเดียว และปิดอากร  
 แสคมปีในสัญญากู้เงินเกินกว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนดไว้และเกินกว่าจำนวนที่ให้ปิดในสัญญาค้ำ  
 ประกัน ดังนี้ ไม่อาจถือได้ว่าการที่ปิดอากรแสคมปีในสัญญากู้เงินนั้นเป็นการปิดอากรแสคมปีใน  
 สัญญาค้ำประกันด้วย สัญญาค้ำประกันจึงปิดอากรแสคมปีไม่บริบูรณ์จะใช้เป็นพยานหลักฐานใน  
 คดีแพ่งหาได้ไม่ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 118...”

คำพิพากษาฎีกาที่ 1419/2506 วินิจฉัยว่า “...เอกสารทั้ง 51 ฉบับนี้ ประกอบด้วยลักษณะ  
 ของใบรับอันต้องปิดอากรแสคมปีตามประมวลรัษฎากร ตามที่วิเคราะห์ศัพท์ไว้ในมาตรา 103 ทั้ง  
 ไม่มีลักษณะต้องด้วยข้อยกเว้น ไม่ต้องเสียอากรในลักษณะใบรับแต่อย่างใด

ส่วนที่โจทก์อ้างว่าเอกสารนี้เป็นตัวแลกเปลี่ยนที่ทำผิดแบบ หากจะต้องเสียอากรก็ต้องเสียใน  
 ลักษณะตัวแลกเปลี่ยน เห็นว่าไม่มีบทวิเคราะห์ศัพท์คำว่า ตัวแลกเปลี่ยนไว้ในประมวลรัษฎากร จึงต้อง  
 เข้าใจว่าได้แก่ตัวแลกเปลี่ยนตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งกำหนดแบบไว้  
 ด้วย เอกสารที่พิพาทกันนี้แม้จะมีลักษณะและการใช้ทำนองเดียวกับตัวแลกเปลี่ยนอยู่ด้วยก็ดี แต่ทำผิด  
 แบบจึงไม่อาจถือว่าเป็นตัวแลกเปลี่ยนอันจะต้องเสียอากรตามอัตราอากรแสคมปีข้อ 9 ได้

อัตราอากรแสคมปีข้อ 9 นี้ ได้แก้ไขโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร  
 (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496 ซึ่งให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 มีนาคม 2496 เป็นว่า "ตัวแลกเปลี่ยนหรือตราสาร  
 ทำนองเดียวกันที่ใช้อย่างตัวแลกเปลี่ยน" แต่เอกสารที่พิพาทนี้ทำขึ้นก่อนวันใช้บังคับพระราชบัญญัติ  
 แก้ไขนี้เป็นส่วนมาก เอกสารเหล่านั้นย่อมฟ้องเสียอากรในลักษณะใบรับตามกฎหมายที่ใช้บังคับใน  
 ระหว่างนั้น ที่ทำขึ้นเมื่อใช้บังคับพระราชบัญญัตินั้นแล้ว เป็นส่วนน้อย และส่วนน้อยนี้ก็พอถือได้  
 ว่าเป็นตราสารทำนองเดียวกับตัวแลกเปลี่ยนและใช้อย่างตัวแลกเปลี่ยน อันเข้าลักษณะเสียอากรอย่างตัว  
 แลกเงินตามข้อ 9 แห่งบัญชีอัตราอากรแสคมปี และต้องถือว่าไม่อยู่ในลักษณะเป็นใบรับที่ต้องเสีย  
 อากรอีกด้วย ฎีกาโจทก์พอฟังขึ้นเฉพาะที่เกี่ยวกับเอกสารที่ทำขึ้นเมื่อใช้บังคับพระราชบัญญัติแก้ไข  
 ฉบับดังกล่าวแล้วเท่านั้น

พิพากษาแก้เฉพาะว่าเอกสาร 510 ฉบับนี้ไม่ใช่ใบรับอันต้องปิดอากรแสคมปีตามประมวล  
 รัษฎากรเฉพาะแต่ฉบับที่ทำขึ้นตั้งแต่วันที่ 27 มีนาคม 2496 และจำเลยไม่มีอำนาจเรียกเก็บเงินอากร  
 ในลักษณะใบรับสำหรับเอกสารที่ไม่ใช่ใบรับนั้น...”

3. กรณีมีการเปลี่ยนแปลงข้อความในตราสารบางส่วน<sup>22</sup> คือ ถึงแม้ว่าตราสารที่ทำขึ้นมาจะไม่ใช่ตราสารตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราดอกเบี้ยซึ่งไม่ต้องเสียอากรแสตมป์ แต่ถ้ามีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงข้อความในตราสารในสาระสำคัญจนทำให้กลายเป็นตราสารใหม่ขึ้นมา หรือและเป็นตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์ตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราดอกเบี้ยแล้ว ตราสารนั้นก็ต้องเสียอากรแสตมป์ด้วย แต่ถ้าข้อความที่เปลี่ยนแปลงไม่ใช่สาระสำคัญและไม่ทำให้ตราสารนั้นกลายเป็นตราสารใหม่ก็ไม่ต้องเสียอากรแสตมป์ ยกตัวอย่าง เช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 451/2507 วินิจฉัยว่า “...กริยาจ่ายเงินไป ต่อมาสามีรับเป็นลูกหนี้แทนภริยา ถือว่าเป็นการแปลงหนี้ใหม่โดยเปลี่ยนตัวลูกหนี้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 350 เอกสารที่แสดงการเป็นหนี้ของสามีไม่จำเป็นต้องปิดอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากร การแปลงหนี้ก็เป็นอันสมบูรณ์ ภริยาข่มหลอกลวงจากความรับผิดชอบตามสัญญาเดิม มิฉะนั้นแล้วลูกหนี้รายเดียวกันเวลาแปลงหนี้ใหม่ก็ต้องปิดอากรแสตมป์ซ้ำซากไม่รู้จักสิ้นสุด อันมิใช่ความประสงค์ของกฎหมาย...”

4. กรณีมีการแก้ไขข้อผิดพลาด คือ การแก้ไขตราสารในส่วนข้อความที่ไม่มี ความหมายสำคัญไม่ต้องเสียอากรแสตมป์ เช่น ตราสารเช็คที่ชำระค่าอากรเป็นตัวเงินไปแล้วก่อนกระทำตราสาร หากมีการพิมพ์ผิด และยกเลิกไป ข่มถือว่ายังไม่มีการทำตราสาร จึงขอคืนเงินค่าอากรได้<sup>23</sup>

5. กรณีทำตราสารโดยผู้ไม่มีอำนาจทำไม่ต้องเสียอากร เช่น ผู้ไม่มีอำนาจฟ้องทำใบมอบอำนาจให้ฟ้องคดี<sup>24</sup> เป็นต้น ใบมอบอำนาจเป็นเอกสารเกี่ยวกับการยินยอมให้บุคคลหนึ่งบุคคลใดเป็นผู้กระทำการใดๆ แทนตนเอง ซึ่งการที่ตัวแทนจะกระทำการใดๆ แทนได้นั้น ผู้มอบอำนาจก็ต้องเป็นผู้ที่มีอำนาจในการกระทำการนั้นๆ ด้วยตัวเองด้วย ถ้าหากผู้มอบอำนาจไม่มีสิทธิตามกฎหมายในการกระทำการที่ได้มอบอำนาจให้ผู้อื่นแล้ว แม้เอกสารแห่งการมอบอำนาจจะเป็นเอกสารที่ต้องเสียอากรตามบัญชีอัตราดอกเบี้ย ก็ไม่จำเป็นต้องเสียอากรแสตมป์แต่อย่างใดเพราะบุคคลนั้นไม่ได้ประโยชน์อะไรจากการทำตราสารนั้นเลย และตราสารนั้นก็ไม่ได้ได้รับความคุ้มครอง

<sup>22</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 22-23.

<sup>23</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 23.

<sup>24</sup> เรื่องเดียวกัน

จากรัฐด้วย กรณีจะต่างกับการทำใบมอบอำนาจโดยผู้มีอำนาจในการกระทำกิจการนั้นๆ ด้วยตัวเอง แต่ว่าเป็นเรื่องของกฎหมายที่กำหนดไว้ว่า กิจการนี้กิจการนั้นห้ามมอบอำนาจให้ผู้อื่นทำแทน กรณีนี้หากมีการทำใบมอบอำนาจขึ้นมา ใบมอบอำนาจนั้นสามารถใช้บังคับได้ตามกฎหมายและต้องเสียอากรแสตมป์ด้วย ส่วนเรื่องการทำกฎหมายจะเปิดช่องให้มีการมอบอำนาจหรือไม่นั้นเป็นอีกเรื่องหนึ่ง ยกตัวอย่างเช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 352/2510 วินิจฉัยว่า “...พวกสมาชิกนิคมฯ ได้มีหนังสือถึงผู้ว่าราชการจังหวัด ความว่า ตามที่ได้รับอนุญาตให้ทำฟืนเพื่อการรถไฟฯ นั้น พวกสมาชิกนิคมฯ ได้ตกลงมอบให้บริษัทธนาคารเป็นผู้จัดดำเนินการทำฟืนรายนี้ทั้งหมดเพื่อส่งให้แก่การรถไฟฯ เพราะสมาชิกมีกิจจำเป็น ฉะนั้น เพื่อความสะดวก จึงขอมอบให้นายใหญ่ผู้จัดการบริษัทธนาคารทำการตัดฟืน ชักลากขนส่งให้แก่การรถไฟฯ ตามพระราชบัญญัติป่าไม้ฯ และระเบียบของการรถไฟฯ โดยสมาชิกทุกคนได้ลงชื่อทำเอกสารด้วย เอกสารที่มีข้อความเช่นนี้ถือเป็นตราสารใบมอบอำนาจตามประมวลรัษฎากร

เมื่อเป็นใบมอบอำนาจตามประมวลรัษฎากรแล้ว แม้พระราชบัญญัติป่าไม้ฯ จะเปิดช่องให้มอบอำนาจกันได้หรือไม่ก็ตาม ก็ไม่ทำให้เอกสารดังกล่าวนี้ไม่เป็นใบมอบอำนาจ หน้าที่ของผู้เสียอากรสำหรับใบมอบอำนาจยังมีอยู่ตามเดิม...”

6. กรณีทำตราสารโดยผลของกฎหมาย หรือนิติเหตุ ไม่ต้องเสียอากรเช่น ใบรับเงินค่าเวนคืนที่ดินให้แก่รัฐ ใบรับค่าที่ดินหรือค่ายานพาหนะอันได้มาทางมรดกหรือโดยศาลพิพากษา การตั้งผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ ผู้แทนโดยชอบธรรมโดยศาล เป็นต้น<sup>25</sup>

7. กรณีไม่มีการทำตราสาร เช่น โอนหุ้นที่ไม่ได้ระบุชื่อโดยการส่งมอบ หรือการรับการยกให้ยานพาหนะซึ่งมีการจดทะเบียนตามกฎหมายโดยเสน่หา หรือไม่มีค่าตอบแทน ซึ่งไม่มีการออกใบรับ แม้จะมีการจดทะเบียนโอน ผู้โอนและผู้รับโอนก็ไม่ต้องเสียอากรแสตมป์ เว้นแต่ กรณีให้เช่าต่อเนื่อง กฎหมายถือว่ามีการทำตราสาร(ตราสารข้อ 1. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์) และกรณี

<sup>25</sup> เรื่องเดียวกัน

ไม่ออกใบรับในตราสารข้อ 28. (ก) (ข) และ (ค) กฎหมายให้เจ้าพนักงานมีอำนาจเรียกเก็บอากรและเงินเพิ่มจนครบได้แม้จะไม่มีใบรับเลข(มาตรา 114 (1) แห่งประมวลรัษฎากร) <sup>26</sup>

### 2.3.3 อัตราค่าอากรแสตมป์

อัตราภาษีของอากรแสตมป์ตามที่บัญญัติไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ มีอยู่ 2 ลักษณะ คือ

1. การจัดเก็บอากรแสตมป์ในอัตราตามปริมาณ หรืออัตราตามสภาพ คือ ค่าอากรที่จัดเก็บจะพิจารณาจากจำนวนฉบับของตราสารหรือจำนวนครั้งที่ทำตราสาร ซึ่งจะมีลักษณะการจัดเก็บในอัตราเดียวกันและเป็นอัตราที่คงที่ตลอดสำหรับตราสารที่มีลักษณะอย่างเดียวกัน ไม่ว่าตราสารที่มีลักษณะอย่างเดียวกันนั้นจะมีมูลค่าตามตราสารเท่ากันหรือไม่ก็ตาม เช่น บัญชีอัตราอากรแสตมป์กำหนดให้ผู้ออกตั๋วสัญญาใช้เงิน ต้องเสียค่าอากรสำหรับตราสารประเภทตั๋วแลกเงินในอัตรารับบิลละ 3 บาท ซึ่งไม่ว่าจะมีการออกตั๋วสัญญาใช้เงินกี่ฉบับก็ตาม ทุกฉบับต้องเสียค่าอากรรับบิลละ 3 บาทเท่ากันหมด ถึงแม้ว่ามูลค่าที่ปรากฏบนตั๋วสัญญาใช้เงินจะไม่เท่ากันก็ตาม

2. การจัดเก็บอากรแสตมป์ในอัตราตามมูลค่า หรืออัตราตามราคา คือ ค่าอากรที่จัดเก็บจะพิจารณาจากมูลค่าหรือราคาของตราสาร โดยอัตราอากรที่จัดเก็บจะเปลี่ยนแปลงไปตามมูลค่าหรือราคาของตราสารนั้นๆ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีในอัตราดังกล่าวนี้ แม้จะเป็นตราสารที่มีลักษณะเดียวกันแต่ถ้ามีมูลค่าหรือราคาของตราสารไม่เท่ากัน ย่อมต้องเสียค่าอากรไม่เท่ากันด้วย ยกตัวอย่างเช่น บัญชีอัตราอากรแสตมป์กำหนดให้ตราสารสัญญาจ้างทำของต้องเสียค่าอากรแสตมป์ 1 บาท ในทุกจำนวนเงิน 1,000 บาท ของสินจ้างที่ระบุไว้ในสัญญาจ้างทำของ ถ้าในกรณีนี้มีค่าสินจ้างจำนวน 5,000 บาท ค่าอากรแสตมป์ที่ต้องเสียก็คือ 5 บาท เป็นต้น

ตราสารทั้ง 28 ข้อ ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ พอที่จะแยกตราสารตามประเภทของอัตราภาษีที่ต้องเสียในอัตราตามสภาพ และอัตราตามราคาได้ดังนี้<sup>27</sup>

#### อัตราตามสภาพ

- ตราสารใบมอบอำนาจ

<sup>26</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 23-24.

<sup>27</sup> เจริญศักดิ์ กลั่นประชา, “ปัญหากฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทย: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ”, หน้า 31.

- ตราสารใบมอบฉันทะสำหรับให้ลงมติในที่ประชุมของบริษัท
- ตราสารตั๋วแลกเงินฯ ตั๋วสัญญาใช้เงินฯ
- ตราสารบิลออฟเลดิง
- ตราสารใบหุ้น หรือใบหุ้นกู้ หรือใบรับรองหนี้ฯ
- ตราสารเช็ค หรือหนังสือคำสั่งใดๆ ซึ่งใช้แทนเช็ค
- ตราสารใบรับฝากเงินประเภทประจำของธนาคาร โดยมีดอกเบี้ย
- ตราสารเลตเตอร์ออฟเครดิต
- ตราสารเช็คสำหรับผู้เดินทาง
- ตราสารใบรับของฯ
- ตราสารค้ำประกัน
- ตราสารใบรับของคลังสินค้า
- ตราสารคำสั่งให้ส่งมอบของ
- ตราสารตัวแทน
- ตราสารกลุ่มบับหรือคู่มือแห่งตราสาร
- ตราสารหนังสือบริคณห์สนธิของบริษัทจำกัดฯ
- ตราสารข้อบังคับของบริษัทจำกัดฯ
- ตราสารข้อบังคับใหม่หรือสำเนาหนังสือบริคณห์สนธิฯ
- ตราสารหนังสือสัญญาห้างหุ้นส่วน

#### อัตราตามราคา

- ตราสารเช่าที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพ
- ตราสารโอนใบหุ้น ใบหุ้นกู้ พันธบัตรและใบรับรองหนี้ฯ
- ตราสารเช่าซื้อทรัพย์สิน
- ตราสารจ้างทำของ
- ตราสารกู้ยืมเงินหรือการตกลงให้เบิกเงินเกินบัญชีจากธนาคาร
- ตราสารกรรมกรรมประกันภัย
- ตราสารพันธบัตรของรัฐบาลใดๆ ที่ขายในประเทศ
- ตราสารจำนำ
- ตราสารคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ
- ตราสารใบรับตามข้อ 28. (ก) (ข) และ (ค)



ในส่วนของการคำนวณค่าอากรนั้น สำหรับตราสารที่ต้องเสียในอัตราตามสภาพสามารถคำนวณได้โดยง่ายเพราะเป็นอัตราที่คงที่ตายตัว แต่สำหรับตราสารที่ต้องเสียอากรในอัตราตามมูลค่าหรือราคาซึ่งมีการกำหนดเพดานของค่าอากรเอาไว้ ซึ่งกฎหมายได้กำหนดแนวทางในการคำนวณอากรไว้ดังนี้ คือ ถ้ามูลค่าหรือราคาของตราสารต่ำกว่าเพดานที่กำหนดไว้ ก็ไม่ต้องเสียอากรแต่อย่างใด แต่ถ้าเป็นกรณีที่คำนวณแล้วเหลือเศษ เศษของจำนวนเต็มจะต้องเสียอากรเท่ากับจำนวนเต็ม เช่น จากตัวอย่างตราสารสัญญาจ้างทำของข้างต้น ถ้าหากมูลค่าของสินจ้างไม่ถึง 1,000 บาท ก็ไม่ต้องเสียอากร เพราะเพดานขั้นต่ำที่ต้องเสียอากรในกรณีของสัญญาจ้างทำของคือ ทุก 1,000 บาท เสียอากร 1 บาท และถ้าสมมติว่ามูลค่าของสัญญาจ้างทำของคือ 5,500 บาท เศษของจำนวนเต็มคือ 500 บาท ต้องเสียอากรเท่ากับจำนวนเต็มคือ 1,000 บาท เสียอากร 1 บาท ดังนั้น กรณีนี้ต้องเสียอากรทั้งสิ้น 6 บาท เป็นต้น

เนื่องจากอากรแสตมป์มีความเกี่ยวข้องกับภาษีประเภทอื่นด้วย เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น ในการคำนวณค่าอากรแสตมป์ถ้าหากว่ามูลค่าหรือราคาของตราสารนั้นมีค่าภาษีอื่นๆ รวมอยู่ด้วย ฐานของราคาที่ใช้ในการคำนวณอากรแสตมป์จะต้องหักภาษีประเภทนั้นๆ ออกไปก่อนแล้วจึงค่อยคำนวณอากรแสตมป์<sup>28</sup> ซึ่งในเรื่องดังกล่าวนี้มีแนวตอบข้อหารือของกรมสรรพากรวินิจฉัยไว้เป็นแนวทางดังนี้

**ข้อหารือ :** การปิดแสตมป์บริบูรณ์ในสัญญาจ้างทำของ ซึ่งเป็นตราสารที่ต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ ตามลักษณะแห่งตราสาร 4. จ้างทำของ แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ทุกจำนวน 1,000 บาท หรือเศษของ 1,000 บาท แห่งสินจ้างที่กำหนดไว้ต่อค่าอากรแสตมป์ 1 บาท จะคำนวณจากสินจ้างที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

**แนววินิจฉัย :** สัญญาจ้างทำของเป็นตราสารที่ต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ โดยให้คำนวณเฉพาะจากสินจ้างที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม(หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/16107 ลงวันที่ 25 พฤศจิกายน 2540)

<sup>28</sup> สุเมธ ศิริคุณ โขติ, อากรแสตมป์, หน้า 35.

### 2.3.4 วิธีการชำระอากรแสตมป์

สำหรับวิธีการชำระอากรแสตมป์ กฎหมายอากรแสตมป์กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์จะต้อง “ปิดแสตมป์บริบูรณ์” ซึ่งความหมายของการปิดแสตมป์บริบูรณ์นั้น ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 103 โดยผู้เสียภาษีสามารถกระทำได้ 3 วิธี ด้วยกัน ได้แก่

#### 1. กรณีแสตมป์ปิดทับ จากบทวิเคราะห์ศัพท์ในมาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร คำว่า

“ปิดแสตมป์” หมายความว่า การปิดแสตมป์ทับกระดาษ หรือมีแสตมป์คนบนกระดาษ

“ขีดฆ่า” หมายความว่า การกระทำเพื่อมิให้ใช้แสตมป์ได้อีก โดยในกรณีแสตมป์ปิดทับได้ กลายมือชื่อหรือลงห้างร้านบนแสตมป์ หรือขีดคร่อมฆ่าแสตมป์ที่ปิดทับบนกระดาษ และลงวัน เดือน ปีที่กระทำสิ่งเหล่านี้ด้วย ในกรณีของแสตมป์คน ได้เขียนบนตราสาร หรือยื่นตราสารให้ พนักงานเจ้าหน้าที่ประทับแสตมป์คน ให้แสตมป์ปรากฏอยู่ในด้านหน้าของตราสารนั้น

“ปิดแสตมป์บริบูรณ์” หมายความว่า

(1) ในกรณีแสตมป์ปิดทับ คือ การได้เสียอากร โดยปิดแสตมป์ทับกระดาษก่อนทำ หรือ ในทันทีที่ทำตราสารเป็นราคาที่ไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสีย และได้ขีดฆ่าแสตมป์นั้นแล้ว หรือ

(2)

(3)...”

จากคำนิยามดังกล่าว การปิดแสตมป์บริบูรณ์ในกรณีของแสตมป์ปิดทับนั้น ผู้เสียภาษี จะต้องปิดแสตมป์อากรทับกระดาษก่อนกระทำตราสารหรือในทันทีที่กระทำตราสาร โดยราคา แสตมป์อากรที่ติดบนตราสารจะต้องไม่น้อยกว่าค่าอากรที่ต้องเสีย พร้อมทั้งได้ขีดฆ่าแสตมป์อากร นั้นแล้ว

สำหรับเรื่องการ “ขีดฆ่า” อากรแสตมป์นั้น บุคคลผู้มีหน้าที่ในการขีดฆ่าอากรแสตมป์ได้ ระบุไว้ในช่องที่ 4 ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นหน้าที่ของผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์ซึ่งในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ขีดฆ่าเขียนหนังสือไม่เป็น จะให้ผู้อื่นเขียนวัน เดือน ปีแทนก็ได้

หรือในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ซัดฆ่าไม่ยอมซัดฆ่า หรือไม่มีตัวอยู่ที่จะกระทำการซัดฆ่าได้ ให้ผู้ทรงตราสารหรือผู้ถือเอาประโยชน์ซัดฆ่าแทนได้<sup>29</sup>

สาเหตุที่กฎหมายกำหนดให้ทำการซัดฆ่าอากรแสตมป์ก็เพื่อไม่ให้มีการนำแสตมป์กลับมาใช้ได้อีก วิธีการซัดฆ่าอากรแสตมป์ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 103 อาจทำได้โดย การลงลายมือชื่อหรือลงชื่อห้างร้านบนแสตมป์, การซัดคร่อมฆ่าแสตมป์ที่ปิดทับบนกระดาษและลงวัน เดือน ปีกำกับไว้บนแสตมป์นั้น ซึ่งในเรื่องของการซัดฆ่าแสตมป์ ศาลได้วางหลักไว้ว่า การซัดฆ่าที่ถูกต้องนั้นคือ การกระทำใดๆ เพื่อมิให้มีการนำอากรแสตมป์กลับมาใช้ได้อีก โดยผู้ซัดฆ่าซัดเส้นคร่อมฆ่าอากรแสตมป์ที่ปิดทับตราสาร, ลงลายมือชื่อหรือลงชื่อห้างร้านบนแสตมป์ หรือผู้ซัดฆ่าลง วัน เดือน ปีในแสตมป์ที่ปิดทับตราสาร การที่ผู้ซัดฆ่าทำอย่างใดอย่างหนึ่งดังที่ได้กล่าวมาโดยเจตนาที่จะไม่ให้แสตมป์ที่ปิดทับตราสารนั้นใช้ได้อีก ก็ถือว่าเป็นการปิดแสตมป์บริบูรณ์แล้ว<sup>30</sup> ยกตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาเช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 1400/2522 วินิจฉัยว่า “...สัญญาฎีกาที่โจทก์ส่งศาลปิดอากรแสตมป์แล้วแต่ไม่ซัดฆ่าอากรแสตมป์นั้น ถือว่าสัญญาฎีกาไม่ปิดแสตมป์บริบูรณ์ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 103 ข้อ 1 และไม่อาจรับฟังเป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งได้ตามมาตรา 118 ซึ่งเป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวข้องกับความจริงของประชาชน ศาลมีอำนาจหยิบยกขึ้นวินิจฉัยเองได้...” (มีคำพิพากษาฎีกาที่ 3039/2503, คำพิพากษาฎีกาที่ 2089/2532 วินิจฉัยในแนวเดียวกัน)

คำพิพากษาฎีกาที่ 808/2533 วินิจฉัยว่า “...การระงับวันเดือนปีพร้อมกับซัดฆ่าอากรแสตมป์นั้น เพียงมุ่งหมายให้ทราบว่าได้มีการปิดและซัดฆ่าเมื่อใดเท่านั้น เมื่อเอกสารได้มีการซัดฆ่าอากรแสตมป์ก่อนมีคำพิพากษาแล้ว แม้จะไม่ได้ลงวันที่ที่ซัดฆ่าก็รับฟังเป็นพยานหลักฐานได้ ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 118...”

<sup>29</sup> สุเมธ ศิริคุณ โชติ, อากรแสตมป์, หน้า 27.

<sup>30</sup> เจริญศักดิ์ กลั่นประชา, “ปัญหากฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทย: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ”, หน้า 124.

คำพิพากษาฎีกาที่ 426/2544 วินิจฉัยว่า “...การขีดฆ่าอากรแสตมป์มิได้จำกัดแต่เฉพาะการลงลายมือชื่อบนอากรแสตมป์หรือการขีดเส้นคร่อมฆ่าอากรแสตมป์และลงวันเดือนปีกำกับเท่านั้น แต่ยอมหมายรวมถึง การกระทำด้วยวิธีการอื่นใดที่ทำให้อากรแสตมป์นั้นเสียไปไม่สามารถนำมาใช้ใหม่ด้วย

เมื่อโจทก์ได้ทำการขีดฆ่าอากรแสตมป์โดยขีดเส้นคร่อมบนอากรแสตมป์เพื่อมิให้นำไปใช้ได้อีก จึงถือว่าเป็นการปิดและขีดฆ่าอากรแสตมป์ถูกต้องตามมาตรา 103 แล้ว...”

การปิดแสตมป์บริบูรณ์ในกรณีของแสตมป์ปิดทับ นอกจากจะต้องปิดแสตมป์ให้ครบถ้วน เป็นราคาไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสียแล้ว ยังจะต้องทำการขีดฆ่าอากรแสตมป์นั้นด้วย ซึ่งวิธีการขีดฆ่าสามารถกระทำได้ดังที่กล่าวไว้แล้วข้างต้น ผลของการไม่ขีดฆ่าแสตมป์ก็คือ จะถือว่าตราสารนั้น ไม่ได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ และไม่สามารถใช้ตราสารดังกล่าวอ้างเป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งตามมาตรา 118 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ ถึงแม้ว่าตราสารนั้นจะได้ปิดแสตมป์ครบถ้วนแล้วก็ตาม อย่างไรก็ตาม เรื่องการอ้างตราสารที่ปิดอากรแสตมป์ครบแต่มีปัญหาเรื่องการขีดฆ่า ศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยเป็นบรรทัดฐานไว้ว่าในกรณีต่อไปนี้สามารถใช้ตราสารดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งได้ คือ ปิดแสตมป์ครบแต่ขีดฆ่าไม่ครบถ้วน, ปิดแสตมป์ครบไม่รู้ว่าจะขีดฆ่าแต่เมื่อใด, ปิดแสตมป์ครบแต่ขีดฆ่าแล้วไม่ลงวันที่ขีดฆ่า และปิดแสตมป์ครบแต่ขีดฆ่าโดยผู้ที่ไม่ใช่อำนาจ<sup>31</sup> ยกตัวอย่างคำพิพากษาฎีกา เช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 576/2507 วินิจฉัยว่า “...หนังสือสัญญาผู้ปิดอากรแสตมป์ครบถ้วนตามอัตราแล้ว แม้จะขีดฆ่าแสตมป์เหล่านั้นไม่ครบก็ยังไม่ใช้เป็นพยานหลักฐานในการฟ้องเรียกเงินกู้ได้ ...”

คำพิพากษาฎีกาที่ 155/2522 วินิจฉัยว่า “...เอกสารสัญญาผู้ปิดอากรแสตมป์ครบถ้วนตามอัตรา แต่ไม่ปรากฏว่าปิดและขีดฆ่าเมื่อใด พังเป็นพยานหลักฐานได้...”

---

<sup>31</sup> รุ่งโรจน์ รื่นเรืองวงศ์, “เสียดสิทธิเพราะไม่ปิดแสตมป์,” เอกสารภาษีอากร, 13 (กรกฎาคม, 2537) : 59.

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 199/2535 วินิจฉัยว่า “...สัญญาผู้ปิดอาคารแสดมปีไม่น้อยกว่าอาคารที่ต้องเสียและได้ขีดฆ่าอาคารแสดมปีเพื่อมิให้นำไปใช้ได้อีก แม้ไม่ได้ลงวันเดือนปีไว้ที่อาคารแสดมปีก็ตาม ถือว่าเป็นการปิดอาคารแสดมปีบริบูรณ์ตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 103 แล้ว จึงรับฟังเป็นพยานหลักฐานได้...”

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1321/2501 วินิจฉัยว่า “...ประมวลรัษฎากร มาตรา 107 ผ่อนผันหน้าที่ผู้เสียอากรและขีดฆ่าแสดมปีไว้โดยตกลงกันเป็นอย่างอื่นได้ การที่ผู้เขียนสัญญาขีดฆ่าแสดมปีต่อหน้าคู่สัญญาโดยไม่มีการทักท้วง ถือได้ว่าตกลงกันเช่นนั้น ไม่ทำให้สัญญาเป็นโมฆะ...”

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 506/2505 วินิจฉัยว่า “...ประมวลรัษฎากร มาตรา 118 บัญญัติเพียงว่าตราสารใดที่ไม่ปิดแสดมปีครบจำนวนและได้ขีดฆ่าแล้วจะใช้เป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งไม่ได้ไม่ได้บังคับถึงเวลาที่ปิดหรือบุคคลผู้ปิดและขีดฆ่า ตามเอกสารที่โจทก์นำมาฟ้อง ไปปิดแสดมปีครบจำนวนและขีดฆ่าแล้ว จึงรับฟังเป็นพยานหลักฐานได้...”

ในปัจจุบันวิธีการชำระภาษีโดยการใช่แสดมปีปิดทับบนตราสารนั้น ใช้ได้กับตราสารเพียงไม่กี่ประเภท ซึ่งมักจะเป็นตราสารที่มีค่าอากรแสดมปีที่ไม่สูงมากนัก เช่น ตราสารประเภทใบมอบอำนาจ เป็นต้น สาเหตุที่เป็นเช่นนี้เพราะว่า การใช้แสดมปีปิดทับบนตราสารที่ต้องชำระค่าอากรแสดมปีเป็นจำนวนมากนั้น สร้างความวุ่นวายอย่างมากในการปิดแสดมปีให้ครบตามจำนวนภาษีที่ต้องเสียซึ่งบางครั้งต้องคิดเป็นร้อยใบพันใบ ซึ่งนอกจากจะเป็นภาระให้กับผู้มีหน้าที่เสียอากรแล้วยังเป็นช่องทางให้มีการปลอมแปลงแสดมปีหรือหลีกเลี่ยงการเสียอากรแสดมปีด้วย ที่สำคัญรัฐยังต้องเสียค่าพิมพ์แสดมปีเป็นเงินจำนวนมากอีกด้วย ดังนั้น ในปัจจุบัน ตราสารตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสดมปีส่วนใหญ่จึงใช้วิธีการเสียอากรแสดมปีเป็นตัวเงินเกือบทั้งหมด

## 2. กรณีใช้แสดมปีคูณ จากบทวิเคราะห์ศัพท์ในมาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร คำว่า

“แสดมปี” หมายความว่า แสดมปีปิดทับหรือแสดมปีคูณบนกระดาษ และแสดมปีคูณบนกระดาษนี้ ให้หมายความรวมถึงแสดมปีพิมพ์ทับบนกระดาษด้วย ทั้งนี้ ตามที่กำหนดลักษณะโดยกฎกระทรวง

“ปิดแสดมปีบริบูรณ์” หมายความว่า

(1)

(2) ในกรณีแสดมปีคุณ คือ การได้เสียอากรโดยใช้กระดาษมีแสดมปีคุณเป็นราคาไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสียและขีดฆ่าแล้ว หรือโดยยื่นตราสารให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประทับแสดมปีคุณและชำระเงินเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสียและขีดฆ่าแล้ว หรือ

(3)..."

จากคำนิยามในมาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร “แสดมปีคุณ” มีอยู่ 2 แบบ คือ แสดมปีคุณบนกระดาษ และแสดมปีคุณที่พิมพ์ทับกระดาษ ดังนั้น การปิดแสดมปีบริบูรณ์ในกรณีของแสดมปีคุณจึงทำได้ 2 วิธีคือ เสียอากรโดยใช้กระดาษมีแสดมปีคุณ เป็นราคาไม่น้อยกว่าค่าอากรที่ต้องเสียและขีดฆ่าแล้ว และเสียอากรโดยยื่นตราสารให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประทับแสดมปีคุณ และชำระเงินเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าค่าอากรที่ต้องเสียและขีดฆ่าแล้ว อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันไม่มีการชำระอากรแสดมปีด้วยแสดมปีคุณแล้ว จึงเหลือวิธีการชำระอากรที่ยังคงบังคับใช้อยู่เพียง 2 วิธีเท่านั้น คือ การใช้แสดมปีปิดทับ และการเสียอากรแสดมปีเป็นตัวเงิน

3. กรณีชำระเป็นตัวเงิน จากบทวิเคราะห์ศัพท์ในมาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร คำว่า

“ปิดแสดมปีบริบูรณ์” หมายความว่า

(1)

(2)

(3) ในกรณีชำระเป็นตัวเงิน คือ การได้เสียอากรเป็นตัวเงินเป็นราคาไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสียตามบทบัญญัติในหมวดนี้ หรือตามระเบียบที่อธิบดีจะได้กำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

การปิดแสดมปีบริบูรณ์ตามที่กำหนดใน (1) และ (2) ดังกล่าวข้างต้นนั้น ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้ปฏิบัติตามที่กำหนดใน (3) แทนได้”

จากคำนิยามดังกล่าว การปิดแสดมปีบริบูรณ์ในกรณีนี้ ทำได้โดยการเสียอากรเป็นตัวเงินเป็นราคาไม่น้อยกว่าค่าอากรที่ต้องเสียตามบทบัญญัติของกฎหมายอากรแสดมปี หรือตามระเบียบซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง<sup>32</sup> โดยหลักทั่วไปแล้ว การเสียอากรแสดมปีโดยการปิดแสดมปี หรือใช้แสดมปีคุณนั้น อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งให้เสียอากรแสดมปีโดยการชำระเป็นตัวเงินได้(มาตรา 103 นิยาม คำว่า “ปิดแสดมปีบริบูรณ์” วรรค

<sup>32</sup> อเนก เขียรถาวร, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 2, หน้า 302.

สุดท้าย) หรือกรณีที่กฎหมายกำหนดให้เสียอากรแสตมป์เป็นตัวแทนตามมาตรา 116 ได้แก่ การที่ผู้เสียภาษีตรวจพบเองว่าตราสารยังไม่ได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์และได้ยื่นขอเสียอากรต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ (มาตรา 113) และการที่พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบตราสารที่ยังไม่ได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์และได้ออกหมายเรียกให้ผู้มีหน้าที่เสียอากรนำเงินมาชำระ (มาตรา 114) ซึ่งในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียอากรเป็นตัวแทนนั้น ผู้เสียอากรจะเสียภาษีโดยการปิดแสตมป์ไม่ได้ หากได้ทำการปิดแสตมป์ที่ตราสารไปแล้วก็ถือว่าตราสารนั้นยังไม่ได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์จนกว่าจะได้ชำระอากรแสตมป์เป็นตัวแทน ซึ่งในปัจจุบัน อธิบดีกรมสรรพากร โดยอนุมนตรีรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ได้ประกาศกำหนดให้ปฏิบัติการปิดแสตมป์บริบูรณ์โดยให้เสียอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์ซึ่งตราสารที่กำหนดให้เสียอากรเป็นตัวแทนนี้มักเป็นการทำธุรกรรมผ่านสถานที่ราชการ หรือสถาบันการเงิน หรือในกรณีที่หน่วยงานราชการ สถาบันการเงิน หรือนิติบุคคลเป็นคู่สัญญา<sup>33</sup> โดยอธิบดีฯ กำหนดให้เสียอากรเป็นตัวแทนสำหรับตราสารต่างๆ ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ดังต่อไปนี้

1. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 21) กำหนดให้ “ผู้ออกใบรับ” ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์ สำหรับ “ใบรับสำหรับการ โอนหรือก่อตั้งสิทธิใดๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ในเมื่อนิติกรรมที่เป็นเหตุให้ออกใบรับนั้นมีการจดทะเบียนตามกฎหมาย” ตามลักษณะตราสารข้อ 28. (จ) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์

2. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 22) กำหนดให้ “ธนาคารผู้ส่งจ่าย ผู้ส่งจ่าย ผู้รับฝาก หรือผู้ทรงคนแรกในประเทศไทย” แล้วแต่กรณี เป็นผู้ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์ สำหรับ “ตั๋วแลกเงินหรือตราสารที่ใช้ทำนองเดียวกับตั๋วแลกเงิน ใบรับฝากเงินประเภทประจำของธนาคาร โดยมีดอกเบี้ย เช็ดที่ออกในประเทศไทยหรือออกในต่างประเทศ และเช็ดสำหรับผู้เดินทาง” ตามลักษณะตราสารข้อ 9.(1) ข้อ 13. ข้อ 12. และข้อ 15. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์

3. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 29) กำหนดให้ “ผู้ออกใบรับ” เป็นผู้ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์ สำหรับ “ใบรับสำหรับการขายฝาก หรือโอนกรรมสิทธิ์ล้อเลื่อน

---

<sup>33</sup> เจริญศักดิ์ กลั่นประชา. “ปัญหากฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทย: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ”, หน้า 126.

หรือรถซึ่งมีการจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยล้อเลื่อน กฎหมายว่าด้วยรถยนต์ และกฎหมายว่าด้วยการขนส่งทางบก เฉพาะที่มีการออกไปรับในวันรับจดทะเบียนหรือก่อนวันรับจดทะเบียนไม่เกิน 15 วัน และยังไม่ได้เสียอากร โดยการปิดแสตมป์อากรในใบรับดังกล่าว ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน” ตามลักษณะตราสารข้อ 28. (ค) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์

4.) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 32) กำหนดให้ “ผู้ทรงตราสาร” ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์ สำหรับ “ใบหุ้นหรือใบหุ้นกู้ เฉพาะที่ตลาดหลักทรัพย์เป็นนายทะเบียนหุ้นให้” ตามลักษณะตราสารข้อ 11.(1) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์

5. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 33) กำหนดให้ “ผู้ออกตั๋ว” ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์ สำหรับ “ตั๋วสัญญาใช้เงิน เฉพาะที่บริษัทเงินทุนหรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์เป็นผู้ออกตั๋ว” ตามลักษณะตราสารข้อ 9.(2) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์

6. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 37) กำหนดให้ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์ สำหรับตราสารต่อไปนี้

(1) ให้ “ผู้ให้เช่า” ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์ สำหรับสัญญา “เช่าที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพ เฉพาะที่รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้เช่า” และสัญญา “เช่าอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน” ตามลักษณะตราสารข้อ 1. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์

(2) ให้ “ผู้ให้เช่าซื้อ” ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์ สำหรับสัญญา “เช่าซื้อทรัพย์สิน” ตามลักษณะตราสารข้อ 3. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ เฉพาะที่นิติบุคคลหรือสถาบันการเงินเป็นผู้ให้เช่าซื้อทรัพย์สินนั้น

(3) ให้ “ผู้รับจ้าง” ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์ สำหรับสัญญา “จ้างทำของ เฉพาะที่รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ว่าจ้าง และมีสินจ้างตั้งแต่ 200,000 บาทขึ้นไป” ตามลักษณะตราสารข้อ 4. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์



(4) ให้ “สถาบันการเงินผู้ให้กู้หรือตกลงให้เบิกเงินเกินบัญชีจากธนาคาร” ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสดมปี สำหรับสัญญา “กู้ยืมเงินหรือการตกลงให้เบิกเงินเกินบัญชีจากธนาคาร” ตามลักษณะตราสารข้อ 5. แห่งบัญชีอัตราอากรแสดมปี

(5) ให้ “ผู้รับประกันภัย” ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสดมปี สำหรับ “กรมธรรม์ประกันภัย” ตามลักษณะตราสารข้อ 6. แห่งบัญชีอัตราอากรแสดมปี

(6) ให้ “สถาบันการเงินซึ่งเป็นผู้ออกตั๋ว” ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสดมปี สำหรับ “ตั๋วสัญญาใช้เงินหรือตราสารทำนองเดียวกันที่ใช้อย่างตั๋วสัญญาใช้เงิน” ตามลักษณะตราสารข้อ 9.(2) แห่งบัญชีอัตราอากรแสดมปี

(7) ให้ “ธนาคารผู้ออกตราสารหรือธนาคารที่เป็นผู้ทรงคนแรกในประเทศไทย” ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสดมปี สำหรับ “เลตเตอร์ออฟเครดิต” ตามลักษณะตราสารข้อ 14. แห่งบัญชีอัตราอากรแสดมปี

(8) ให้ “ผู้ออกใบรับของ” ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสดมปี สำหรับ “ใบรับของ” ตามลักษณะตราสารข้อ 16. แห่งบัญชีอัตราอากรแสดมปี เฉพาะกิจการรับขนส่งทางอากาศที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

(9) ให้ “ผู้ค้ำประกัน” ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสดมปี สำหรับสัญญา “ค้ำประกัน” ตามลักษณะตราสารข้อ 17. แห่งบัญชีอัตราอากรแสดมปี เฉพาะที่สถาบันการเงิน แต่ไม่รวมถึงบริษัทประกันภัยเป็นคู่สัญญา

(10) ให้ “คู่สัญญาหรือผู้กระทำตราสาร” ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสดมปี สำหรับ “คู่ฉบับหรือคู่มือแห่งตราสาร” ตามตราสารข้อ 23. แห่งบัญชีอัตราอากรแสดมปี เฉพาะที่ต้นฉบับแห่งตราสารนั้นต้องชำระอากรแสดมปีเป็นตัวแทนการปิดแสดมปี

(11) ให้ “นิติบุคคลผู้ออกใบรับ” ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสดมปี สำหรับ “ใบรับสำหรับการขาย ขายฝาก ให้เช่าซื้อหรือ โอนกรรมสิทธิ์ยานพาหนะ ทั้งนี้ เฉพาะยานพาหนะซึ่งมีการจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยยานพาหนะนั้นๆ” ตามลักษณะตราสารข้อ 28.(ก) แห่งบัญชีอัตราอากรแสดมปี เฉพาะที่นิติบุคคลเป็นผู้ขายและให้เช่าซื้อ

ยานพาหนะนั้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงยานพาหนะที่ใช้แล้ว ให้ใช้อากรแสตมป์ปิดทับตราสารตามปกติ

(12) ให้ “ผู้ออกใบรับ” ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์ สำหรับ “ใบรับ” สำหรับการขายเรือกำปั่น เรือที่มีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟ เรือยนต์ที่มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป” ตามลักษณะตราสารข้อ 28.(ค) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์

สำหรับลักษณะตราสารตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ในข้ออื่นๆ ที่อธิบดีกรมสรรพากรไม่ได้กำหนดให้ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์ ผู้กระทำตราสาร ผู้ทรงตราสาร ผู้ถือเอาประโยชน์แห่งตราสาร หรือผู้ทรงตราสารคนแรกในประเทศไทย ที่มีหน้าที่เสียอากร ต้องเสียอากรโดยใช้แสตมป์อากรปิดทับตราสารตามปกติ อย่างไรก็ตาม เคยมีกรณีและผู้เสียภาษีได้ยื่นขอชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์จากตราสารที่อธิบดีไม่ได้กำหนดให้เสียอากรแสตมป์เป็นตัวแทน กล่าวคือ ไม่ใช่ประเภทตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์เป็นตัวแทนตามที่ได้กล่าวมาทั้งหมด ในเรื่องดังกล่าวนี้มีคำวินิจฉัยไว้เป็นตัวอย่างในหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/8810 ลงวันที่ 23 กันยายน 2547 ดังนี้

“...บริษัท ก.ซึ่งประกอบกิจการให้เช่าซื้อสินค้าประเภทอสังหาริมทรัพย์ เช่น เครื่องดนตรี เครื่องใช้ไฟฟ้า ฯลฯ แต่ไม่มีการให้เช่าซื้อรถยนต์ และประกอบกิจการให้กู้ยืมเงินในประเทศไทย ถึงแม้บริษัทฯ จะมีฐานะเป็นนิติบุคคลแต่ก็ไม่ใช่ธนาคารหรือสถาบันการเงิน ดังนั้น สัญญาเช่าซื้อทรัพย์สินและสัญญากู้ยืมเงินของธุรกิจทั้งสองประเภทดังกล่าวจึงมิใช่ตราสารที่เข้าลักษณะที่กำหนดไว้ตามข้อ 3(2)(ก) และ ข้อ 3(4) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ 37) เรื่อง กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์อากรสำหรับตราสารบางลักษณะ ลงวันที่ 2 ธันวาคม พ.ศ.2538 ตราสารดังกล่าวจึงไม่เข้าหลักเกณฑ์การชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์อากรตามข้อ 2(2)(4) ข้อ 3(2)(ก) และ ข้อ 3(4) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าว

อย่างไรก็ดี สัญญาเช่าซื้อทรัพย์สินและสัญญากู้ยืมเงินของบริษัทฯ เข้าลักษณะแห่งตราสาร 3. และ 5. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ จึงอยู่ในบังคับต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ โดยบริษัทฯ สามารถปิดแสตมป์บริบูรณ์โดยการ ใช้แสตมป์ปิดทับ หรือการใช้แสตมป์คูณ หรือการเสียอากรเป็นตัวแทนได้ตามมาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร...”

ในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ตราสารใดเสียอากรเป็นตัวเงิน ตราสารนั้นก็ไม้อาจนำมาเสียอากร โดยการปิดแสตมป์อากรทับบนตราสารนั้นได้ หากนำแสตมป์อากรปิดทับบนตราสารที่ถูกกำหนดให้ชำระอากรเป็นตัวเงิน กรมสรรพากรถือว่าตราสารนั้นยังไม่ได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ตามมาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>34</sup> ซึ่งพอจะยกตัวอย่างการตอบข้อหารือซึ่งใช้เป็นแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวได้ดังนี้

1.) กรณีบริษัทชำระอากรแสตมป์ โดยการปิดทับแสตมป์ลงบนตราสารที่กฎหมายกำหนดให้ชำระอากรเป็นตัวเงิน ถือว่าบริษัทไม่ได้ชำระอากรแสตมป์เป็นตัวเงินและไม่ได้ชำระภายในกำหนดเวลาตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด (ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 37) ลงวันที่ 2 ธันวาคม 2538) ดังนั้น ตราสารดังกล่าวจึงมิได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ตามมาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทมีหน้าที่ต้องชำระอากร เป็นตัวเงินตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/4176 ลงวันที่ 24 ตุลาคม 2539)

2.) สัญญาจ้างดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการจ้างงานของรัฐบาลเป็นผู้ว่าจ้าง และมีสินจ้างตั้งแต่ 200,000 บาทขึ้นไป ตามลักษณะแห่งตราสาร 4. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ผู้รับจ้างจึงมีหน้าที่ต้องชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่อากรแสตมป์ก่อนกระทำตราสารหรือภายใน 15 วันนับแต่วันถัดจากวันกระทำตราสารนั้น ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สำนักงานตั้งอยู่ ตามข้อ 2(3) และข้อ 3(3) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ 37) ลงวันที่ 2 ธันวาคม 2538 สัญญาดังกล่าวได้ลงนามภายหลังจากวันที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรมีผลใช้บังคับแล้ว ตราสารนั้นไม่อาจนำมาเสียอากร โดยการปิดแสตมป์ทับได้ เมื่อห้างได้นำอากรแสตมป์ปิดทับตราสารที่ถูกกำหนดให้ชำระอากรเป็นตัวเงินตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว จึงถือได้ว่าตราสารนั้นมิได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ตามมาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากตราสารดังกล่าวพ้นกำหนด 15 วัน นับแต่วันต้องชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์ จึงต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 113 แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนเงินเพิ่มห้างมีสิทธิทำคำร้องเป็นหนังสือเพื่อขอลดได้ ตามข้อ 3(2) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 129 (พ.ศ.2512) และสำหรับค่าอากรแสตมป์ที่ชำระ โดยวิธีปิดแสตมป์ลงบนตราสาร ห้างมีสิทธิทำคำร้องเป็นหนังสือ

---

<sup>34</sup> นกมล อิมกระจ่าง, “เสียอากรแสตมป์อย่างไรจึงจะถูกต้อง(1),” *Tax & Business Law Magazine* 7, 76(มกราคม, 2544): 61.

เพื่อขอคืนค่าอากรภายใน 6 เดือนนับแต่วันเสียอากร ตามมาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.5004 ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2539)

3.) บริษัททั้งสามได้นำอากรแสดมปีปิดทับตราสาร ที่กฎหมายกำหนดให้ชำระอากรแสดมปีเป็นตัวแทนตามหลักเกณฑ์วิธีการที่กำหนดตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสดมปี (ฉบับที่ 37) ลงวันที่ 2 ธันวาคม 2538 จึงถือได้ว่าตราสารนั้นมีได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์ตาม มาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากความผิดพลาดดังกล่าวเกิดจากการที่ บริษัทรู้เท่าไม่ถึงการณ์ ไม่มีเจตนาจะหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร จึงอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลา ชำระอากรเป็นตัวแทนสำหรับตราสารดังกล่าวได้ โดยให้ยื่นแบบ อ.ศ.4 ข ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ ได้รับหนังสือนี้ ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/8265 ลงวันที่ 27 มิถุนายน 2540)

### วิธีการปิดแสดมปีบริบูรณ์ที่กฎหมายบัญญัติไว้เป็นพิเศษ

นอกจากการปิดแสดมปีบริบูรณ์ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 103 ซึ่งทำได้ 3 วิธี คือ การปิดแสดมปี การใช้แสดมปีคูณ และชำระอากรเป็นตัวแทนแล้ว ยังมีการปิดแสดมปีบริบูรณ์ตามมาตรา อื่นๆ อีก ได้แก่

1. กรณีทำตราสารหลายลักษณะ หรือลักษณะเดียวแต่หลายเรื่องบนกระดาษแผ่นเดียวกัน หรือเป็นฉบับเดียวกัน ซึ่งตามสภาพควรจะต้องแยกกัน จะต้องปิดแสดมปีบริบูรณ์ให้ครบทุก ลักษณะหรือทุกเรื่อง โดยปิดแสดมปีบริบูรณ์เป็นรายตราสารแยกไว้ให้ปรากฏว่าตราสารใดอยู่ที่ใด และแสดมปีดวงใดสำหรับตราสารลักษณะหรือเรื่องใด(มาตรา 108)

2. สัญญาใดเป็นตราสารซึ่งเกิดขึ้น โดยมีหนังสือโต้ตอบกันและไม่ได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์ ถ้าพิสูจน์ได้ว่าหนังสือฉบับหนึ่งฉบับใดที่จำเป็นในการทำให้เกิดสัญญานั้นขึ้นได้ปิดแสดมปีครบ จำนวนอากรและขีดฆ่าแสดมปีแล้ว ให้ถือว่าสัญญานั้นได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์แล้ว(มาตรา 109)

3. คู่ฉบับหรือคู่ฉีกแห่งตราสารที่ได้ปิดแสดมปีครบถ้วนแล้ว ถ้าไม่นำตราสารต้นฉบับหรือ พยานหลักฐานแสดงให้เป็นที่พอใจว่าตราสารต้นฉบับนั้น ได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์แล้ว ถือว่าคู่ฉบับ หรือคู่ฉีกนั้นไม่ได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์ จนกว่าจะได้เสียอากร โดยปิดแสดมปีครบจำนวนอากร สำหรับตราสารต้นฉบับและขีดฆ่าแล้ว (มาตรา 110)

4. ตราสารที่ทำขึ้นนอกสยามตามมาตรา 111 จะต้องปิดแสดมปีบริบูรณ์ดังนี้ คือ ให้ผู้ทรงตราสารคนแรกเป็นผู้มีหน้าที่ปิดแสดมปีบริบูรณ์ครบจำนวนอากรและขีดฆ่าภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับตราสาร ถ้าผู้ทรงคนแรกไม่ปฏิบัติตามก็ให้ผู้ทรงคนใดคนหนึ่งเป็นผู้ปิดแสดมปีบริบูรณ์แทน แต่ถ้าผู้ทรงตราสารคนใดคนหนึ่งได้ตราสารมาในครอบครองก่อนครบกำหนด 30 วันข้างต้น ผู้ทรงตราสารนั้นก็อาจปิดแสดมปีบริบูรณ์ครบจำนวนอากรและขีดฆ่าก็ได้ และมีสิทธิไล่เบี่ยค่าอากรจากผู้ทรงคนก่อนๆ ได้

5. ถ้าตัวเงินที่ขึ้นให้ชำระเงินไม่ได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์ ผู้รับตัวจะเสียอากรโดยปิดแสดมปีบริบูรณ์ครบจำนวนอากรและขีดฆ่า และใช้สิทธิไล่เบี่ยจากผู้มีหน้าที่เสียอากร หรือหักอากรจากเงินที่จะชำระก็ได้

การเสียอากรแสดมปีตามประมวลรัษฎากร ปัจจุบันมีวิธีการเสียหรือชำระเพียง 2 วิธี คือ เสียหรือชำระโดยวิธีปิดแสดมปีอากรทับบนตราสาร และเสียหรือชำระโดยวิธีชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสดมปีอากร ซึ่งตราสารชนิดใดกรณีใดต้องเสียอากรโดยวิธีปิดแสดมปีอากรทับบนตราสาร และตราสารชนิดใดกรณีใดต้องเสียอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสดมปี ผู้เขียนได้รวบรวมไว้แล้วในตารางสรุปการเสียอากรแสดมปีตามบัญชีอัตราอากรแสดมปี ภาคผนวก ก. ท้ายเล่มนี้

### 2.3.5 การยกเว้นอากร และการลดอากร

#### การยกเว้นอากร

ลักษณะของการยกเว้นและการลดอากรแสดมปี อาจทำได้โดยการระบุตัวบุคคล หรือระบุประเภทตราสาร โดยการออกกฎหมายกำหนดให้ยกเว้นหรือลดอากรแสดมปีให้กับบุคคล และตราสารประเภทต่างๆ ซึ่งในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะอธิบายเกี่ยวกับการยกเว้นอากรแสดมปี โดยพิจารณาตามประเภทของกฎหมายที่บัญญัติให้ยกเว้นอากรแสดมปี อันได้แก่ การยกเว้นอากรแสดมปีตามประมวลรัษฎากร และการยกเว้นอากรตามกฎหมายอื่นๆ

#### 1. การยกเว้นอากรตามประมวลรัษฎากร สามารถแบ่งได้เป็น 3 กรณี คือ

1.) การยกเว้นอากรตามที่บัญญัติไว้ในบัญชีอัตราอากรแสดมปีช่องที่ 1 ตราสารข้อใดที่มีการยกเว้นอากรจะระบุไว้ท้ายข้อนั้นๆ ยกตัวอย่างเช่น

ตารางที่ 2.3.5.1 การยกเว้นอากรตามที่บัญญัติไว้ในบัญชีอัตราอากรแสดมปีช่องที่ 1

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอากร แสดมปี	ผู้ที่ต้อง เสียอากร	ผู้ที่ต้อง จัดนำแสดมปี
3. เช่าซื้อทรัพย์สิน			
ทุกจำนวนเงิน 1,000 บาท หรือเศษของเงิน	1 บาท	ผู้ให้เช่า	ผู้เช่า
1,000 บาท แห่งราคาทั้งหมด			
ยกเว้นไม่ต้องเสียอากร			
เช่าซื้อทรัพย์สินใช้ในการทำนา ไร่ สวน			

2.) ผู้มีสิทธิได้รับการยกเว้นอากรตามมาตรา 121 แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าฝ่ายที่ต้องเสียอากร ได้แก่ (1)รัฐบาล (2)เจ้าพนักงานผู้กระทำงานของรัฐบาลโดยหน้าที่ (3)บุคคลผู้กระทำการในนามของรัฐบาล (4)องค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่น (5)สภาอากาศไทย (6)วัดวาอาราม และ (7)องค์การศาสนาใดๆ ในราชอาณาจักรซึ่งเป็นนิติบุคคล

อย่างไรก็ดี ข้อความในตอนท้ายบัญญัติไว้ว่า องค์การของรัฐบาลที่ใช้ทุนหมุนเวียนเพื่อประกอบการพาณิชย์ หรือการพาณิชย์ซึ่งองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดทำ จะไม่ได้รับยกเว้นอากรตาม มาตรา 121 นี้

3.) การยกเว้นอากรโดยพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร(ฉบับที่ 10) พ.ศ.2500 โดยให้ยกเว้นอากรแสดมปีให้กับบุคคลหรือกิจการดังนี้<sup>35</sup>

- (1) ธนาคารแห่งประเทศไทย
- (2) ธนาคารอาคารสงเคราะห์
- (3) ธนาคารเพื่อการสหกรณ์

<sup>35</sup> มงคล ขนาดนิต, “อากรแสดมปี ภาษีไม่ควรมองข้าม,” สรรพากรสาส์น 53, 2 (กุมภาพันธ์, 2549): 22.

- (4) ผู้ประกอบการขนส่ง เฉพาะการรับเงินที่เป็นค่ารับขนส่งคนโดยสาร
- (5) ผู้ประกอบการมหรสพ เฉพาะการรับเงินที่เป็นค่าดู
- (6) บริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย
- (7) ผู้ค้าประกัน เฉพาะการค้ำประกันหนี้เนื่องแต่การที่ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตรให้กู้ยืมหรือให้ยืม
- (8) ผู้ออกใบรับ เฉพาะการรับเงินที่ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตรให้กู้ยืมหรือให้ยืม
- (9) การเคหะแห่งชาติ
- (10) ผู้โอน เฉพาะการโอนหลักทรัพย์จดทะเบียน หรือหลักทรัพย์รับอนุญาตที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเป็นนายทะเบียนสำหรับการ โอนหลักทรัพย์นั้น
- (11) ผู้ที่ต้องเสียภาษีอากรสำหรับตราสารที่ต้องเสียค่าอากรแสตมป์ไม่ถึงหนึ่งบาทหรือตราสารที่คำนวณค่าอากรแสตมป์แล้ว ต้องเสียค่าอากรแสตมป์ตั้งแต่หนึ่งบาทขึ้นไป เฉพาะส่วนที่เป็นเศษของบาท
- (12) ผู้โอน เฉพาะการโอนพันธบัตรธนาคารอาคารสงเคราะห์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยเป็นนายทะเบียนสำหรับการ โอนพันธบัตรนั้น
- (13) ผู้รับจ้าง เฉพาะการรับจ้างสำรวจแร่ที่ผู้รับจ้างได้ทำสัญญากับทางราชการและเฉพาะกรณีที่ทางราชการมิได้จ่ายค่าตอบแทนอย่างอื่น นอกจากสิทธิทำเหมืองในพื้นที่ที่รับจ้างสำรวจนั้น
- (14) กองทุนเพื่อการฟื้นฟูและพัฒนาาระบบสถาบันการเงินผู้โอน
- (15) ผู้โอน เฉพาะการโอนพันธบัตรธนาคารแห่งประเทศไทย
- (16) ผู้โอน เฉพาะการโอนตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์ระหว่างกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพกับกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ
- (17) ผู้โอน เฉพาะการโอนพันธบัตรของรัฐวิสาหกิจ
- (18) บริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมขนาดย่อม
- (19) บริษัทประกันสินเชื่ออุตสาหกรรมขนาดย่อม
- (20) ผู้ประกอบกิจการวิเทศนกิจตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการประกอบกิจการวิเทศนกิจของธนาคารพาณิชย์ ลงวันที่ 16 กันยายน พ.ศ.2535 หรือที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมต่อไป ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ผู้ประกอบกิจการวิเทศนกิจเป็นผู้ที่ต้องเสียอากรตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์

- (21) ธนาคารเพื่อการส่งออกและนำเข้าแห่งประเทศไทย
- (22) ผู้มอบอำนาจ เฉพาะการมอบอำนาจให้บุคคลธรรมดา เป็นตัวแทนในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งประเภทใดตามที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา โดยตัวแทนดังกล่าวต้องนำแผ่นบันทึก แถบบันทึก หรือสื่อบันทึกข้อมูลในระบบคอมพิวเตอร์ที่ใช้ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้มามอบให้กรมสรรพากรหรือส่งข้อมูลที่ใช้ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้โดยระบบคอมพิวเตอร์ให้กรมสรรพากรเพื่อใช้ประโยชน์ในทางราชการ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด
- (23) ผู้โอน เฉพาะการโอนหุ้นกู้
- (24) ผู้โอน เฉพาะการโอนหุ้นในศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- (25) องค์การเพื่อการปฏิรูประบบสถาบันการเงิน
- (26) บริษัทบริหารสินทรัพย์สถาบันการเงิน
- (27) ผู้ที่ต้องเสียอากร เฉพาะกรณีที่ต้องเสียอากรตามบัญชีอัตราอากรแสดมปี สำหรับตราสารที่ทำขึ้นระหว่างนิติบุคคลเฉพาะกิจกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นที่เกิดขึ้นเนื่องจากการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยนิติบุคคลเฉพาะกิจเพื่อการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด
- (28) กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์เพื่อแก้ไขปัญหาในระบบสถาบันการเงิน และกองทุนรวมเพื่อแก้ไขปัญหาในระบบสถาบันการเงิน ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- (29) บริษัทตลาดรองสินเชื่อที่อยู่อาศัย
- (30) ผู้โอน เฉพาะการโอนหลักทรัพย์จดทะเบียนที่บุคคลซึ่งได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์เป็นนายทะเบียนหลักทรัพย์สำหรับการโอนหลักทรัพย์นั้น
- (31) ผู้ประกอบกิจการ ซึ่งเป็นบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัท จำกัด เฉพาะกรณีที่ผู้ประกอบกิจการดังกล่าวควบเข้ากันหรือ โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด
- (32) รัฐวิสาหกิจ เฉพาะการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการนำทุนบางส่วนหรือทั้งหมดมาเปลี่ยนสภาพเป็นหุ้นในรูปแบบของบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัด ตามกฎหมายว่าด้วยทุนรัฐวิสาหกิจ



- (33) อนุญาโตตุลาการ เฉพาะตราสารคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ
- (34) สถาบันพัฒนาองค์การชุมชน(องค์การมหาชน)
- (35) ผู้ที่ต้องเสียอากร เฉพาะตราสารที่ต้องเสียอากรแสดมปีในกิจการซื้อหรือขาย หลักทรัพย์โดยมีสัญญาขายหรือซื้อคืน เฉพาะในส่วนของหลักทรัพย์ตามกฎหมาย ว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด
- (36) กองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญ ข้าราชการ เฉพาะการกระทำตราสารในการให้กู้ยืมเงินแก่สมาชิกตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2545 เป็นต้นไป
- (37) กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์และสิทธิเรียกร้องที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วย หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- (38) ผู้ขาย เฉพาะการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังต่อไปนี้
- (ก) บ้าน โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ซึ่งโดยปกติใช้เพื่อประโยชน์เป็นที่อยู่ อาศัย
  - (ข) อสังหาริมทรัพย์ตาม (ก) พร้อมที่ดิน
  - (ค) ห้องชุดสำหรับการอยู่อาศัยในอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

ทั้งนี้ เฉพาะสำหรับกรณีการทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งผู้โอนได้ใช้ เป็นที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญ โดยมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วย การทะเบียนราษฎรเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์หรือ ครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้น ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดี กรมสรรพากรกำหนด

การได้รับยกเว้นตามวรรคหนึ่ง ต้องปรากฏว่าภายในกำหนดเวลาหนึ่งปีก่อน หรือนับตั้งแต่วันที่ทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวผู้ขายได้ทำสัญญาซื้อ ขายอสังหาริมทรัพย์แห่งใหม่ซึ่งมีลักษณะตาม (ก) (ข) หรือ (ค) เพื่อใช้เป็นที่อยู่ อาศัยของตน และให้ได้รับยกเว้นเท่ากับค่าอากรแสดมปีที่คำนวณได้จากจำนวน มูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว แต่ไม่เกินจำนวนมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์แห่ง ใหม่

- (39) ธนาคารอิสลามแห่งประเทศไทย เฉพาะการ โอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้รับ โอนเนื่องจากการให้เช่าซื้ออสังหาริมทรัพย์ของธนาคารอิสลามแห่งประเทศไทย

## 2. การยกเว้นอากรตามกฎหมายอื่น ได้แก่

### 1.) การยกเว้นอากรตามประกาศคณะปฏิวัติ

ตามคำสั่งของหัวหน้าคณะปฏิวัติที่ 79/2515 ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ.2515 กำหนดให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกาซึ่งเป็นผู้สัญญากับรัฐบาลสหรัฐอเมริกา ในการเข้ามาประกอบกิจการเกี่ยวกับงานบำรุงรักษาอุทกปัจจัย และงานที่เกี่ยวข้องในราชอาณาจักรอันเป็นการปฏิบัติตามสัญญาที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ทำไว้กับรัฐบาลสหรัฐอเมริกาตาม โครงการที่รัฐบาลไทยเห็นชอบด้วย และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมิได้ประกอบกิจการอื่น การยกเว้นนี้มีผลบังคับใช้รวมทั้งกรณีที่ได้ดำเนินการมาแล้วด้วย<sup>36</sup>

### 2.) การยกเว้นอากรตามกฎหมายพิเศษ

เป็นกรณีที่กฎหมายพิเศษฉบับต่างๆ ได้ระบุให้มีการยกเว้นอากรแสดมปีแก่นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายพิเศษเหล่านั้น เช่น พระราชบัญญัติจัดทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ พ.ศ. 2479 มาตรา 8, พระราชบัญญัติธนาคารออมสิน พ.ศ.2499 มาตรา 5, พระราชบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย พ.ศ.2494 มาตรา 17, พระราชบัญญัติการรถไฟแห่งประเทศไทย พ.ศ.2494 มาตรา 19 ฯลฯ เป็นต้น การยกเว้นอากรแสดมปีตามประมวลรัษฎากร โดยออกเป็นกฎหมายพิเศษนั้น ปัจจุบันไม่ทำกันแล้วเพราะทำให้ขาดความเป็นระเบียบ และมีความไม่เหมาะสมหลายประการ<sup>37</sup>

<sup>36</sup> ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประจำ, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์, 2549), หน้า 6 – 27.

<sup>37</sup> สุเมธ ศิริคุณ โชติ, อากรแสดมปี, หน้า 33.

### การลดอากร

ตามประกาศของคณะปฏิวัติ (ฉบับที่ 155) ลงวันที่ 4 มิถุนายน พ.ศ.2515 ข้อที่ 7 กำหนดให้ลดอัตราอากรแสตมป์สำหรับตราสารกรรมธรรม์ประกันชีวิตตามข้อ 6. (ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ที่มีจำนวนสูงกว่า 20 บาท ให้ลดเหลือ 20 บาท ทั้งนี้ตั้งแต่ 7 มิถุนายน พ.ศ.2515 เป็นต้นไป

#### 2.3.6 การขอคืนเงินอากร

หลักเกณฑ์ในการขอคืนเงินอากร ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้ผู้เสียอากรหรือค่าเพิ่มอากรเกินไปไม่น้อยกว่า 2 บาท สำหรับตราสารลักษณะเดียวหรือเรื่องเดียว ผู้ยื่นขอที่จะทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อขอคืนค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรที่เสียเกินไปได้ โดยจะต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 6 เดือน นับแต่วันเสียอากรหรือค่าเพิ่มอากร และคำร้องขอคืนอากรนั้นจะต้องประกอบด้วยคำชี้แจงหรือเอกสาร ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่หรืออธิบดีเห็นสมควรให้ยื่นสนับสนุนคำร้องด้วย

อย่างไรก็ดี มีข้อสังเกตอยู่ว่า มาตรา 122 บัญญัติไว้เฉพาะกรณีการขอคืนค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรที่เสียไว้เกินไปเท่านั้น ดังนั้นมาตรา 122 จึงไม่ใช้กับกรณีการเสียค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรไปโดยไม่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียตามกฎหมาย ซึ่งในกรณีดังกล่าวนี้ การขอคืนค่าอากรไม่อยู่ในระยะเวลาการขอคืนตามมาตรา 122 คือ 6 เดือน แต่จะใช้อายุความการขอคืน 10 ปี ตามมาตรา 193/30 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งพาณิชย์ ซึ่งในเรื่องดังกล่าวนี้มีคำวินิจฉัยของศาลฎีกาเป็นบรรทัดฐานและกรมสรรพากรก็ได้ใช้เป็นแนวทางปฏิบัติต่อมาด้วย<sup>38</sup> ได้แก่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540 ระหว่าง บริษัท ยิบอินซอย จำกัด โจทก์ และกรมสรรพากร จำเลย วินิจฉัยว่า “มาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติโดยชัดเจนให้ใช้บังคับแก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร หรือผู้เสียค่าเพิ่มอากรเกินไปตามกฎหมาย ต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 6 เดือน นับแต่วันเสียอากรหรือค่าเพิ่มอากร

<sup>38</sup> มงคล ขนาดนิต, “อากรแสตมป์ ภาษีไม่ควรมองข้าม,” หน้า 28.

โจทก์จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างให้แก่ธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน) รายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของโจทก์มีภาระภาษีธุรกิจเฉพาะ ทำให้โจทก์ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสตมป์ใบรับสำหรับจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เจ้าพนักงานที่ดินเรียกเก็บอากรแสตมป์จากโจทก์แทนจำนวนโดยโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมาย กรณีมิใช่การขอคืนค่าอากรที่จะต้องอยู่ภายใต้บังคับระยะเวลาตามมาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์มีสิทธิฟ้องขอคืนค่าอากรแสตมป์จากเจ้าเลขได้...”

### 2.3.7 อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายอากรแสตมป์

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 103 บัญญัติว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่” และ “นายตรวจ” หมายความว่า “เจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง” ซึ่งในปัจจุบันรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ประกาศแต่งตั้งบุคคลที่ถือว่าเป็นพนักงานเจ้าหน้าที่อากรแสตมป์ และนายตรวจอากรแสตมป์ตามที่กำหนดไว้ในประกาศกระทรวงการคลัง อันได้แก่

1. ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 11) กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 103 เฉพาะกรณีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์

2. ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 19) กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนล้อเลื่อน ตามกฎหมายว่าด้วยล้อเลื่อน และนายทะเบียนผู้รับจดทะเบียนรถยนต์ตามกฎหมายว่าด้วยรถยนต์หรือกฎหมายว่าด้วยการขนส่งทางบก เป็นพนักงานเจ้าหน้าที่อากรแสตมป์ตามมาตรา 103 เฉพาะกรณีการจะทะเบียนล้อเลื่อนและรถ

3. ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 39) กำหนดให้ข้าราชการพลเรือนสามัญตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไปดังต่อไปนี้ เป็นพนักงานเจ้าหน้าที่อากรแสตมป์ และนายตรวจอากรแสตมป์ ตามมาตรา 103 ได้แก่

- (1) สังกัดกรมสรรพากร นอกจากที่ระบุใน (2) (3) และ (4) ในเขตท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- (2) สังกัดสำนักงานสรรพากรภาค ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรภาคนั้น
- (3) สังกัดสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น

(4) สังกัดสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขานั้น

สำหรับเรื่องของอำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายอากรแสตมป์ สามารถแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

1. อำนาจทั่วไปของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1 ถึงมาตรา 13 อัญญา ซึ่งนำมาใช้กับบังคับกับเรื่องอากรแสตมป์ด้วย เช่น อำนาจเปรียบเทียบปรับ (มาตรา 3 ทวิ) อำนาจในการตรวจค้น ยึดหรืออายัด บัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่น (มาตรา 3 เบญจ) และ อำนาจยึดทรัพย์สินผู้ค้างภาษีอากรขายทอดตลาด (มาตรา 12) เป็นต้น<sup>39</sup>

2. อำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร หมวด 6 ว่าด้วยอากรแสตมป์ ได้แก่

1.) อำนาจการเรียกเก็บอากรและเงินเพิ่มอากรตามมาตรา 113 และมาตรา 114 โดยพนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องเรียกเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียอากรก่อน ถ้าไม่ได้เงินจากผู้มีหน้าที่เสียอากรจึงให้จัดการเรียกเก็บจากผู้ทรงตราสารหรือผู้ถือเอาประโยชน์แห่งตราสารนั้น (มาตรา 115 วรรคแรก)

การเรียกเก็บอากรและเงินเพิ่มตามมาตรา 115 วรรคแรกนี้ กฎหมายกำหนดไว้ชัดเจนว่า จะต้องเรียกเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียอากรก่อนเป็นอันดับแรก จะเรียกเก็บจากผู้ทรงตราสารหรือผู้ถือเอาประโยชน์แห่งตราสารได้ในกรณีที่เรียกเก็บจากผู้ทรงตราสารแล้วแต่เรียกเก็บไม่ได้เท่านั้น ซึ่งในเรื่องดังกล่าวนี้มีแนวคำพิพากษาฎีกาที่วินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐาน ดังนี้

คำพิพากษาฎีกาที่ 1356/2511 วินิจฉัยว่า “... ตามบทมาตราที่จำเลยอ้าง (มาตรา 27, 31, 77 ทวิ, 86 ทวิ) มิได้บัญญัติห้ามฟ้อง ดังนั้น แม้โจทก์ยังไม่ได้ชำระภาษีอากรที่ถูกเรียกเก็บก็นำคดีมาฟ้องศาลได้ โจทก์อาศัยใบอนุญาตทำไม้ของผู้อื่นทำพินขาย แม้ในการทำพินนั้น โจทก์จะจ้างผู้อื่นให้ทำกับตนก็ดี โจทก์ก็ยังเป็นผู้ผลิตตามความหมายในมาตรา 77 เมื่อจำเลยเรียกเก็บอากรจากผู้มีหน้าที่ที่จะต้องชำระและผู้รับจะชำระให้ แต่ในที่สุดก็ไม่ชำระ จำเลยย่อมเรียกเก็บอากรนั้นจากโจทก์ซึ่งเป็นผู้ถือเอาประโยชน์แห่งตราสารได้ตามมาตรา 115...”

<sup>39</sup> สุเมธ ศิริคุณ โชติ, อากรแสตมป์, หน้า 51.

2.) อำนาจในการตรวจสอบ และอำนาจในการเรียกและยึดตราสารหรือเอกสาร โดยเมื่อมีเหตุอันสมควร พนักงานเจ้าหน้าที่หรือนายตรวจมีอำนาจเข้าไปในสถานการค้าหรือสถานที่ที่เกี่ยวข้องระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาที่เปิดทำการของสถานการค้าหรือสถานที่นั้น เพื่อทำการตรวจสอบตราสารว่าได้ปิดสมุดปีบริบูรณ์ตามความในมาตรา 104 หรือไม่ หรือทำการตรวจสอบ เพื่อทราบว่าได้ออกใบรับตามความในมาตรา 105 มาตรา 106 หรือทำหรือเก็บต้นขั้วสำเนาใบรับตามความในมาตรา 105 ทวิ หรือทำหรือเก็บบันทึกตามความในมาตรา 105 ตริ หรือไม่ กับมีอำนาจเรียกและยึดตราสาร หรือเอกสาร และออกหมายเรียกตัวผู้มีหน้าที่เสียอากร ผู้ทรงตราสาร หรือผู้ถือเอาประโยชน์แห่งตราสาร และพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาได้สวนได้ (มาตรา 123)

3.) อำนาจกำหนดวิธีการให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติ เพื่อให้การเสียอากรตามหมวด 6 ว่าด้วยอากรแสตมป์เป็นไปโดยรัดกุม โดยให้อธิบดีกรมสรรพากร โดยอนุมนตรีรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจกำหนดวิธีการให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรปฏิบัติได้ แต่การกำหนดวิธีการเช่นว่านี้จะใช้บังคับได้ก็ต่อเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว (มาตรา 123 ทวิ วรรคแรก)

4.) อำนาจในการกำหนดจำนวนเงินที่แสดงไว้ในใบรับ โดยเมื่อเจ้าหน้าที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจำนวนเงินที่แสดงไว้ในใบรับตามลักษณะแห่งตราสาร 28.(ข) และ (ค) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ต่ำไป พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจกำหนดจำนวนเงินที่แสดงไว้ในใบรับนั้นตามจำนวนเงินที่สมควรได้รับตามปกติ และให้ผู้ออกใบรับมีหน้าที่เสียค่าอากรจากจำนวนเงินที่กำหนดนั้น (มาตรา 123 ตริ วรรคแรก)

### 2.3.8 การระงับข้อพิพาทเกี่ยวกับอากรแสตมป์

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้ทรงตราสาร หรือผู้ถือเอาประโยชน์แห่งตราสาร แล้วแต่กรณีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการเรียกเก็บค่าอากรหรือเงินเพิ่มอากรตามมาตรา 115 และมาตรา 123 ตริ เมื่อกรณีไม่ใช่เรื่องที่ต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25 แล้ว ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้ทรงตราสาร หรือผู้ถือเอาประโยชน์แห่งตราสาร แล้วแต่กรณี สามารถยื่นอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายในเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน และเมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยเป็นหนังสือส่งกลับไปยังผู้อุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าว เมื่อ

กรณีไม่ใช่เรื่องที่ต้องห้ามอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามมาตรา 33 แล้ว ผู้อุทธรณ์สามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลได้ภายในเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 115 และมาตรา 123 ตรี บัญญัติให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 ซึ่งได้แก่มาตรา 28 ถึงมาตรา 34 มาบังคับใช้โดยอนุโลม)

### 2.3.9 สภาพบังคับตามกฎหมายอากรแสตมป์

สภาพบังคับตามกฎหมายอากรแสตมป์เป็นความรับผิดชอบที่เกิดจากการไม่ปิดแสตมป์บริบูรณ์ ซึ่งรวมถึงกรณีไม่ออกใบรับตามที่กฎหมายกำหนดด้วย โดยตราสารตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์หากกระทำขึ้นโดยไม่ปิดแสตมป์บริบูรณ์ จะเกิดผลทางกฎหมายอย่างน้อย 3 ประการ คือ<sup>40</sup>

#### 1. ผลในการที่จะติดต่อกับทางราชการ ได้แก่

1.) ไม่สามารถด้นฉบับ คู่ฉบับ คู่ฉีก หรือสำเนาตราสารนั้น เป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งได้ จนกว่าจะได้เสียอากร โดยปิดแสตมป์ครบถ้วนและขีดฆ่าแล้ว (มาตรา 118)

2.) ตราสารซึ่งเจ้าพนักงานรัฐบาลหรือเทศบาลต้องลงนามรับรู้ก็ดี ตราสารซึ่งต้องทำต่อหน้าเจ้าพนักงานรัฐบาลหรือเทศบาลก็ดี ตราสารซึ่งต้องให้เจ้าพนักงานรัฐบาลหรือเทศบาลลงบันทึกก็ดี ห้ามมิให้เจ้าพนักงานลงนามยอมรับรู้ ยอมให้ทำ หรือบันทึกไว้จนกว่าจะได้เสียอากร โดยปิดแสตมป์ครบถ้วนและขีดฆ่าแล้ว (มาตรา 119)

#### 2. ผลในความรับผิดชอบทางแพ่ง แบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ

1.) กรณียื่นตราสารขอเสียอากรเองตามมาตรา 113 เป็นกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียอากร ผู้ทรงตราสาร หรือผู้ถือเอาประโยชน์แห่งตราสาร ไม่ได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ก่อนหรือในขณะที่ทำตราสาร แต่

<sup>40</sup> อเนก เขียวถาวร, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 2, หน้า 304.

ว่าได้ยื่นตราสารดังกล่าวนั้นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อขอเสียอากร ซึ่งเมื่อเจ้าหน้าที่ได้รับตราสารแล้ว ให้อนุมัติให้เสียอากรดังนี้

- ถ้าตราสารที่ไม่ได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์นั้นเป็นตราสารที่กระทำขึ้นในประเทศไทย เมื่อผู้ขอเสียอากร ได้ยื่นตราสารนั้นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อขอเสียอากรภายใน 15 วันนับแต่วันต้องปิดแสดมปีบริบูรณ์ ก็อนุญาติให้เสียอากรเพียงอัตราตามที่ระบุในบัญชีอัตราอากรแสดมปี

- ถ้าปรากฏต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ว่า ตราสารมิได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์เป็นเวลาไม่พ้น 90 วัน นับแต่วันต้องปิดแสดมปีบริบูรณ์ ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอากรเป็น 2 เท่าของจำนวนอากรหรือเป็นเงิน 4 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

- ถ้าปรากฏต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ว่า ตราสารมิได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์เป็นเวลาพ้นกำหนด 90 วันนับแต่วันที่ต้องปิดแสดมปีบริบูรณ์แล้ว ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอากรเป็น 5 เท่าของจำนวนอากร หรือเป็นเงิน 10 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

2.) กรณีพนักงานเจ้าหน้าที่อากรแสดมปี หรือนายตรวจอากรแสดมปีตรวจพบว่าตราสารยังไม่ได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์ ตามมาตรา 114 เป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ใช้อำนาจในการตรวจสอบตามมาตรา 123 หรือ โดยการกล่าวหาแจ้งความของบุคคลใด ถ้าปรากฏว่าตราสารนั้นมิได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์ คือ

- มิได้มีการออกใบรับในกรณีที่ต้องออกใบรับตามความในมาตรา 105 หรือ 106 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกเก็บเงินอากรจนครบ และเงินเพิ่มอากรอีกเป็นจำนวน 6 เท่าของเงินอากร หรือเป็นเงิน 25 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

- มิได้ปิดแสดมปีเลข ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกเก็บเงินอากรจนครบและเงินเพิ่มอากรอีกเป็นจำนวน 6 เท่าของเงินอากรที่ต้องเสีย หรือเป็นเงิน 25 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

- ปิดแสดมปีน้อยกว่าอากรที่ต้องเสีย ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกเก็บเงินอากรจนครบ และเงินเพิ่มอีกจำนวน 6 เท่าของเงินอากรที่ขาด หรือเป็นเงิน 25 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า



- ในกรณีอื่นนอกจากที่กล่าวมา ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรเป็นจำนวน 1 เท่าของเงินอากรที่ต้องเสีย หรือเป็นเงิน 25 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

#### การขอลดเงินเพิ่มอากร

ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 129 (พ.ศ. 2512) ลงวันที่ 11 มีนาคม พ.ศ.2512 บัญญัติว่า บุคคลที่ต้องเสียเงินเพิ่มอากรอาจขอลดเงินเพิ่มอากรได้ โดยการทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งแจ้งแสดงเหตุผลที่มีได้ปฏิบัติตามบทบัญญัติหมวดอากรแสดมปี ว่ากระทำไปโดยสุจริต มิได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงอากรและยินยอมชำระเงินเพิ่มอากรภายใน 10 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำสั่งลดเงินเพิ่มอากรจากพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่จะพิจารณาคำร้องตามหลักเกณฑ์ต่อไปนี้ คือ

(1) กรณีตราสารได้ปิดแสดมปีแล้ว แต่มิได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์ เสียร้อยละ 20 ของเงินเพิ่มอากรที่กำหนดไว้ในมาตรา 113 หรือมาตรา 114

(2) กรณีตราสารมิได้ปิดแสดมปี เสียร้อยละ 25 ของเงินเพิ่มอากรที่กำหนดไว้ในมาตรา 113 หรือมาตรา 114

(3) กรณีมิได้ออกใบรับตามมาตรา 105 เสียร้อยละ 50 ของเงินเพิ่มอากรที่กำหนดไว้ในมาตรา 114

ทั้งนี้ เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะพิจารณาอนุมัติให้เสียเงินเพิ่มอากรน้อยกว่าข้อ (1) ถึงข้อ (3) แต่ต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินอากร โดยเริ่มนับตั้งแต่วันที่ ต้องปิดแสดมปีบริบูรณ์

นอกจากนี้ยังมีคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการลดเงินเพิ่มอากร ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.84/2542 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ.2542 ซึ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์การลดเงินเพิ่มอากร ตามมาตรา 113 และมาตรา 114 ไว้ว่า ให้ผู้มีหน้าที่เสียอากรซึ่งต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอากรตามมาตรา 113 และมาตรา 114 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องมาจากการนำตราสารที่ถูก

กำหนดให้ชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์อากร ไปชำระอากร โดยวิธีปิดแสตมป์ลงบนตราสารดังกล่าว เมื่อผู้มีหน้าที่เสียอากรนำตราสารดังกล่าวไปชำระอากรเป็นตัวแทนพร้อมกับเงินเพิ่มอากรให้เสียเงินเพิ่มอากรร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินอากรนับแต่วันที่ต้องชำระอากร

ส่วนตราสารที่กระทำก่อนวันที่ 1 กรกฎาคม 2542 อธิบดีกรมสรรพากรมอบอำนาจให้สรรพากรพื้นที่หรือสรรพากรจังหวัดพิจารณาอนุมัติให้เสียเงินเพิ่มอากรในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินอากร โดยเริ่มนับแต่วันที่ต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ และให้พนักงานเจ้าหน้าที่อากรแสตมป์นำอากรแสตมป์ที่ชำระไว้แล้ว โดยปิดแสตมป์ทับลงบนตราสารไปหักกลบกับอากรแสตมป์ที่ต้องชำระเป็นตัวแทนนั้น (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.207/2542 ลงวันที่ 3 มิถุนายน 2542)<sup>41</sup>

### 3. ผลในความรับผิดชอบทางอาญา มีดังต่อไปนี้ ได้แก่

1.) ผู้ใดมีหน้าที่เสียอากร หรือขีดฆ่าแสตมป์ เพิกเฉยหรือปฏิเสธไม่เสียอากร หรือไม่ขีดฆ่าแสตมป์ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท (มาตรา 124)

2.) ผู้ใดออกใบรับไม่ถึง 10 บาท สำหรับมูลค่าตั้งแต่ 10 บาทขึ้นไป หรือแบ่งแยกตามมูลค่าที่ได้รับชำระนั้น เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียอากรก็ดี จึงใจกระทำหรือทำตราสารให้ผิดความจริงเพื่อหลีกเลี่ยงไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งหมวดนี้ก็ดี มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 200 บาท (มาตรา 125)

3.) ผู้ใดจงใจลงวันเดือนปีที่ขีดฆ่าแสตมป์เป็นเท็จ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาทหรือจำคุกไม่เกินสามเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ (มาตรา 126)

4.) ผู้ใดไม่ทำหรือไม่เก็บบันทึกตามมาตรา 105 ครี หรือไม่ออกใบรับให้ในทันทีที่ถูกเรียกร้องตามมาตรา 106 หรือออกใบรับ ซึ่งไม่ปิดแสตมป์ตามจำนวนอากรที่ต้องเสีย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท (มาตรา 127)

<sup>41</sup> นกคต อัมภระจ่าง, “เสียอากรแสตมป์อย่างไรจึงจะถูกต้อง(1)”, หน้า 63

5.) ผู้ใดโดยตนเองหรือโดยสมคบกับผู้อื่นทำให้ไม่มีการออกใบรับหรือไม่ออกใบรับให้ในทันทีที่รับเงินหรือรับชำระราคาตามมาตรา 105 หรือออกใบรับเป็นจำนวนเงินน้อยกว่าที่รับเงินหรือรับชำระราคาจริง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ (มาตรา 127 ทวิ)

6.) ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้วไม่อำนวยความสะดวกแก่พนักงานเจ้าหน้าที่หรือนายตรวจในการปฏิบัติตามหน้าที่ หรือโดยรู้อยู่แล้ว หรือจงใจไม่ปฏิบัติตามคำเรียก หรือไม่ยอมให้ยึดตราสารหรือเอกสาร หรือไม่ปฏิบัติตามหมายของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือนายตรวจ ตามความในมาตรา 123 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามหรือฝ่าฝืนบทบัญญัติ มาตรา 105 ทวิ มาตรา 105 จัตวา หรือมาตรา 123 ทวิ มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท (มาตรา 128)

7.) ผู้ใดโดยเจตนาทุจริตมีแสตมป์ซึ่งรู้ว่าเป็นแสตมป์ปลอมก็ดี หรือค่าแสตมป์ที่ใช้แล้วหรือที่มีกฎกระทรวงประกาศให้เลิกใช้เสียแล้วก็ดี ผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับ ไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินสามปี หรือทั้งปรับทั้งจำ (มาตรา 129)

## 2.4. สถานะของกฎหมายอากรแสตมป์ในปัจจุบัน

### 2.4.1 พิจารณาด้านการบริหารจัดเก็บ

หากพิจารณาในมุมกว้าง อาจเห็นว่าอากรแสตมป์น่าจะเป็นภาษีที่จัดเก็บได้ง่ายและอำนวยความสะดวกทั้งผู้จัดเก็บภาษี และผู้เสียภาษี อีกทั้งน่าจะเป็นภาษีที่อำนวยความสะดวกให้กับรัฐเป็นอย่างดีเพราะมีฐานการจัดเก็บที่กว้างและครอบคลุมตัวบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นจำนวนมาก เนื่องจากจัดเก็บจากการทำตราสารถึง 28 ประเภทด้วยกัน แต่ในความเป็นจริงแล้ว อากรแสตมป์ยังถือว่าเป็นภาษีอากรที่ยังขาดประสิทธิภาพในการบริหารจัดการ และมีช่องทางให้หลีกเลี่ยงภาษีได้ง่าย อีกทั้งยังเป็นระบบจัดเก็บภาษีที่สร้างความยุ่งยากให้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่น้อย สาเหตุสำคัญที่ทำให้อากรแสตมป์ขาดประสิทธิภาพในการบริหารจัดการมาจากบทบัญญัติของกฎหมายที่ล้าสมัยไม่สอดคล้องกับสภาพความเปลี่ยนแปลงของการดำเนินธุรกิจในปัจจุบัน ซึ่งกฎหมายอากรแสตมป์ยังคงมีโครงสร้างการจัดเก็บที่ไม่เหมาะสมอยู่หลายประการที่จะต้องปรับปรุงแก้ไข ไม่ว่าจะเป็นเรื่องฐานการจัดเก็บ วิธีการจัดเก็บ อัตราภาษี ตลอดจนบทลงโทษ อีกประการหนึ่งก็คือการขาดการตรวจสอบ ติดตามและประเมินผลในส่วนของการจัดเก็บ ทำให้ไม่สามารถหาข้อบกพร่อง

และวิเคราะห์เพื่อแก้ไขปัญหาได้อย่างตรงจุดว่า อะไรคือสิ่งที่เป็นรายได้หลักของการจัดเก็บอากร แสตมป์ อะไรคือสาเหตุที่ทำให้รายได้จากอากรแสตมป์น้อยลง ซึ่งการมีระบบการตรวจสอบ ติดตามและประเมินผลอย่างต่อเนื่องจะช่วยทำให้ทราบปัญหาและสามารถวิเคราะห์หาแนวทางแก้ไขได้ตลอดเวลาอันจะทำให้การบริหารจัดเก็บมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น และสร้างรายได้จากอากรแสตมป์ให้มากขึ้นด้วย นอกจากนี้การนำเทคโนโลยีใหม่ๆ เข้ามาช่วยในการบริหารจัดการเก็บก็จะทำให้ระบบการจัดเก็บมีประสิทธิภาพมากขึ้น และยังสร้างความสะดวกสบายให้ทั้งกับเจ้าหน้าที่เสียภาษีและผู้จัดเก็บภาษีอีกด้วย

#### 2.4.2 พิจารณาด้านตัวบทกฎหมาย

บทบัญญัติของกฎหมายอากรแสตมป์ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันค่อนข้างล้าสมัยมิได้มีการปรับปรุงแก้ไขรูปแบบการจัดเก็บให้มีประสิทธิภาพอยู่เสมอ และมีได้มีการพัฒนาให้สอดคล้องรองรับกับรูปแบบการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปอยู่ตลอดเวลา การแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายที่ผ่านมาก็เป็นเพียงการยกเลิก หรือยกเว้นฐานการจัดเก็บบางลักษณะเท่านั้น ไม่ได้มีการแก้ไขในเนื้อหาสาระที่สำคัญให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ที่เป็นอยู่แต่อย่างใด และเพราะความที่กฎหมายขาดการตรวจสอบและปรับปรุงแก้ไขทำให้บทบัญญัติอากรแสตมป์ในปัจจุบันขาดความชัดเจน ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้เป็นอย่างมาก และเมื่อพิจารณาโครงสร้างของกฎหมายอากรแสตมป์แล้วจะเห็นว่ายังมีข้อบกพร่องอยู่หลายประการ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของฐานการจัดเก็บจากตราสาร ซึ่งยังคงมีปัญหาในเรื่องของการตีความว่าตราสารที่ทำขึ้นมานั้นอยู่ในขอบข่ายที่ต้องเสียอากรแสตมป์หรือไม่ และถ้าอยู่ในบังคับที่ต้องเสียอากรแสตมป์แล้วถือเป็นตราสารประเภทใด และต้องเสียอากรแสตมป์เป็นจำนวนเท่าใด เป็นต้น หรือในเรื่องของอัตราภาษีในกรณีของอัตราตายตัวที่มีหลายอัตราจนเกินไป ซึ่งทำให้ยากต่อความเข้าใจ หรือวิธีการชำระภาษีที่ให้ชำระด้วยตัวเอง หรือให้เสียอากรเป็นตัวแทนก็ยังเป็นช่องทางให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่าย เช่น การทำสัญญาแต่ไม่ยอมปิดอากรแสตมป์ หรือทำสัญญาด้วยวาจาไม่ทำตราสาร เป็นต้น นอกจากนี้ในส่วนของสภาพบังคับทางกฎหมายก็ค่อนข้างเบาไม่ได้สร้างความเกรงกลัวให้กับผู้เสียภาษีแต่อย่างใด เพราะถึงแม้จะมีโทษทางอาญา ก็แค่ต้องจ่ายค่าปรับซึ่งเป็นจำนวนเงินที่ต่ำมาก ส่วนโทษจำคุกก็ใช้กับกรณีของการปลอมอากรแสตมป์หรือไม่ทำเอกสารตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น ไม่ได้ใช้ลงโทษผู้ที่ไม่เสียภาษีแต่อย่างใด ส่วนโทษทางแพ่งก็มีแค่การเสียเงินเพิ่มอากร ซึ่งสำหรับตราสารที่มีมูลค่าสูงและต้องเสียภาษีมาก การที่ต้องเสียเงินเพิ่มหลายเท่าเพราะการไม่ชำระภาษีก็อาจสร้างความเกรงกลัวให้ไม่กล้าหลีกเลี่ยงอากรแสตมป์ได้ แต่ในกรณีของการทำตราสารที่ต้องเสียค่าอากรไม่สูงมากนัก ถึงแม้จะต้องเสียเงินเพิ่มอากรเป็น 6 เท่าก็ยังเป็นจำนวนเงินที่ไม่มากเท่าไรทำให้กลายเป็นอีก

ช่องทางหนึ่งของการหลีกเลี่ยงค่าอากรแสตมป์ได้จะเห็นว่าสิ่งต่างเหล่านี้ถือเป็นข้อบกพร่องของกฎหมายอากรแสตมป์ที่จะต้องเร่งดำเนินการแก้ไขเพื่อให้กฎหมายอากรแสตมป์สามารถใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถรองรับรูปแบบการดำเนินทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปอยู่ตลอดเวลาได้

### 2.4.3 พิจารณาในแง่ของความเหมาะสมกับสภาพธุรกิจในปัจจุบัน

ในยุคแห่งการติดต่อสื่อสารที่ไร้พรมแดนเพราะความเจริญก้าวหน้าทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่ทำให้ผู้คนจากทั่วทุกมุมโลกสามารถติดต่อสื่อสารกันได้อย่างสะดวกและรวดเร็วด้วยรูปแบบของอินเทอร์เน็ต จากจุดเริ่มต้นที่มีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อการติดต่อสื่อสาร อินเทอร์เน็ตได้พัฒนากลายเป็นเครื่องมือในการดำเนินธุรกิจที่มีประสิทธิภาพและเป็นปัจจัยสำคัญที่ก่อให้เกิดรูปแบบใหม่ๆ ในการทำธุรกิจในยุคปัจจุบัน และด้วยความที่มีลักษณะเฉพาะตัวหลายๆ ประการที่แตกต่างไปจากการทำธุรกิจในรูปแบบปกติทั่วไป ทำให้การทำธุรกิจผ่านสื่ออินเทอร์เน็ตกลายเป็นสิ่งที่มีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอยู่ไม่น้อย เพราะเกิดปัญหาขึ้นว่าทบทวนผู้ตีกฎหมายตามประมวลรัษฎากรที่มีอยู่สามารถใช้บังคับจัดเก็บภาษีอากรกับธุรกรรมในรูปแบบใหม่นี้ได้เพียงใด หากจะกล่าวถึงผลกระทบของการดำเนินธุรกิจในรูปแบบใหม่ๆ ที่มีผลต่อการจัดเก็บอากรแสตมป์ ผู้เขียนขอแยกพิจารณาใน 2 ประเด็น ดังนี้ คือ

#### 1.) ผลกระทบจากการทำธุรกรรมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์

อากรแสตมป์เป็นภาษีประเภทหนึ่งที่ได้รับผลกระทบโดยตรงจากการทำธุรกรรมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์หรืออินเทอร์เน็ต เนื่องจากอากรแสตมป์มีฐานการจัดเก็บจากการกระทำตราสาร แต่การทำธุรกรรมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ไม่มีตราสารเกิดขึ้นแต่อย่างใด ดังนั้น เมื่อไม่มีตราสารเกิดขึ้นก็ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียอากรแสตมป์\* ซึ่งแนวโน้มในปัจจุบันและในอนาคตน่าจะเป็นทางเลือกในการดำเนินธุรกิจที่ได้รับความนิยมอย่างกว้างขวาง เพราะนอกจากความสะดวกสบายในการติดต่อธุรกิจซึ่งกันและกันแล้วยังประหยัดค่าใช้จ่ายอีกด้วย ดังนั้น ถึงเวลาแล้วที่จะต้องทบทวน

---

\* การทำธุรกรรมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียอากรแสตมป์แต่อาจอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีประเภทอื่น แต่เนื่องจากในหัวข้อที่ผู้เขียนศึกษาเป็นเรื่องของอากรแสตมป์ ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอกว่าในรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายอากรแสตมป์เท่านั้น

บทบัญญัติกฎหมายอากรแสตมป์ว่ามีความเหมาะสมกับสภาวะการณ์ทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ และควรจะพัฒนาแก้ไขอย่างไร เพราะหากไม่รีบดำเนินการแล้ว ในอนาคตหากผู้ประกอบการธุรกิจหันมาทำธุรกรรมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์กันหมดอาจทำให้กฎหมายอากรแสตมป์ไม่มีที่ให้อำนาจใช้ได้

## 2.) ผลกระทบจากการทำสัญญารูปแบบใหม่

นอกจากปัญหาเรื่องการทำธุรกรรมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์แล้ว ยังมีอีกปัญหาหนึ่งที่เกิดขึ้นมาพร้อมกับความเจริญก้าวหน้าทางธุรกิจด้วยก็คือ ปัญหาเกี่ยวกับสัญญาในรูปแบบใหม่ๆ ที่ไม่มีบัญญัติอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ยกตัวอย่างเช่น สัญญาในลักษณะกิจการร่วมค้า และสัญญาให้เช่าทรัพย์สินแบบลิสซิ่ง เป็นต้น ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วว่า ตราสารทั้ง 28 ข้อที่บัญญัติไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ส่วนใหญ่เป็นตราสารเกี่ยวกับนิติกรรมสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น เมื่อมีสัญญาในรูปแบบใหม่นอกเหนือจากที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ก็ย่อมไม่อยู่ในตราสารทั้ง 28 ข้อตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ด้วย และก็ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียอากรแสตมป์แต่อย่างใด ด้วยเหตุนี้ นอกจากจะต้องทบทวนบทบัญญัติกฎหมายอากรแสตมป์เพื่อรองรับการทำธุรกรรมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์แล้ว ยังต้องปรับปรุงตัวบทกฎหมายเพื่อรองรับสัญญาในรูปแบบใหม่ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นอีกมากมายในอนาคตด้วย

นอกจากปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจในรูปแบบใหม่ และธุรกรรมประเภทใหม่ๆ ที่เกิดขึ้นแล้ว สิ่งที่ต้องพิจารณาดังอีกเรื่องก็คือ ประเภทของธุรกรรมตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ กล่าวคือ กฎหมายอากรแสตมป์ไม่เคยมีการศึกษาหรือตรวจสอบว่าธุรกรรมที่กำหนดไว้เหล่านั้นมีประสิทธิภาพในการบังคับใช้เพียงใด เช่น การจัดเก็บอากรแสตมป์จากตราสารที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมประเภทใดที่สร้างรายได้มากที่สุด และธุรกรรมประเภทที่เป็นอุปสรรคและมีปัญหาในการจัดเก็บอากรแสตมป์ สิ่งที่คุณเขียนกล่าวมาทั้งหมดก็เพื่อที่จะตั้งข้อสันนิษฐานว่า สมควรที่จะมีการศึกษาว่าตราสารทั้ง 28 ข้อตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์มีความเหมาะสมและเอื้อประโยชน์ต่อสภาพของการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจเพียงไร ซึ่งอากรแสตมป์ไม่ควรเข้าไปขัดขวางหรือเป็นอุปสรรคต่อการตัดสินใจในการดำเนินธุรกิจของบุคคล ดังนั้น ในการแก้ไขกฎหมายอากรแสตมป์ต่อไปในภายหน้า จึงควรที่จะมีการศึกษาถึงความเหมาะสมดังกล่าวด้วย ธุรกรรมใดที่เห็นว่าไม่จำเป็นและน่าจะเป็นการสร้างภาระมากกว่าผลดี ก็ควรที่จะยกเลิกการจัดเก็บไปเสีย ส่วนธุรกรรมใดที่เห็นว่าดีก็ควรที่จะมีปรับปรุงและพัฒนาการจัดเก็บให้ดียิ่งขึ้นไปอีก

#### 2.4.4 พิจารณาในแง่ของการสร้างรายได้

จากสถิติข้อมูลการจัดเก็บรายได้จากภาษีอากรในปีงบประมาณ 2547 - 2549 เฉพาะในส่วนของการจัดเก็บโดยกรมสรรพากรในปี พ.ศ.2547 กรมสรรพากรจัดเก็บภาษีได้ทั้งหมดประมาณ 772,317 ล้านบาท ซึ่งเป็นรายได้จากการจัดเก็บอากรแสตมป์ประมาณ 6,822 ล้านบาท<sup>42</sup> ในปี พ.ศ. 2548 จัดเก็บได้ประมาณ 937,149 ล้านบาท เป็นรายได้จากการจัดเก็บอากรแสตมป์ประมาณ 6,816 ล้านบาท<sup>43</sup> และในปี พ.ศ. 2549 จัดเก็บได้ประมาณ 1,057,200 ล้านบาท เป็นรายได้จากการจัดเก็บอากรแสตมป์ประมาณ 7,268 ล้านบาท<sup>44</sup> เมื่อพิจารณาจากสถิติการจัดเก็บรายได้จากอากรแสตมป์เทียบกับรายได้ภาษีอากรทั้งหมดที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้แล้ว จะเห็นว่ารายได้จากอากรแสตมป์มีส่วนไม่ถึงร้อยละ 1 ของรายได้ภาษีอากรที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้ทั้งหมด แต่อย่างไรก็ดี อากรแสตมป์ก็ถือว่าเป็นภาษีอากรที่สร้างรายได้ให้กับรัฐบาลถึงแม้จะมีจำนวนไม่มากก็ตาม

---

<sup>42</sup> อุบลรัตน์ วังสุวรรณ, “วิเคราะห์รายได้ภาษีสรรพากรประจำปีงบประมาณ 2547,” สรรพากรศาสตร์ 51, 12 (ธันวาคม, 2548) หน้า 72.

<sup>43</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 48.

<sup>44</sup> สรรพากร, กรม available from: <http://www.rd.go.th>.