

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

อากรแสตมป์เป็นรูปแบบการจัดเก็บภาษีอากรประเภทหนึ่ง โดยบังคับจัดเก็บจากการทำเอกสารหรือตราสาร ซึ่งโดยทั่วไปแล้วเอกสารหรือตราสารที่กฎหมายกำหนดให้เสียอากรแสตมป์นั้น จะเป็นเอกสารหรือตราสารทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการประกอบธุรกิจการค้า และทำขึ้นเพื่อใช้เป็นหลักฐานในทางกฎหมาย หรือเพื่อใช้สำหรับฟ้องร้องในเวลาที่เกิดคดีความ

จากการศึกษาพบว่าบทบัญญัติของกฎหมายอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากรไม่เหมาะสมกับสภาพธุรกรรมทางธุรกิจในปัจจุบัน เนื่องจากบทบัญญัติของกฎหมายไม่เคยมีการปรับปรุงแก้ไขให้สอดคล้องรองรับกับรูปแบบการค้าเงินธุรกรรมทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา อีกทั้งไม่มีระบบการตรวจสอบ ติดตาม และประเมินผลถึงประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมาย จึงทำให้บทบัญญัติของกฎหมายไม่สามารถใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายอากรแสตมป์ พบว่าโครงสร้างของกฎหมายในหลายส่วน ไม่ว่าจะเป็นฐานการจัดเก็บอากรแสตมป์ อัตราอากรแสตมป์ วิธีการเสียอากรแสตมป์ ตลอดจนบทบังคับหรือบทลงโทษ ยังมีข้อบกพร่องที่ทำให้เกิดความยุ่งยากในการบังคับใช้กฎหมาย และต้องมีการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายในส่วนดังกล่าว

จากการศึกษาที่ผ่านมาทั้งหมด ผู้เขียนเห็นว่าในการที่จะแก้ไขให้กฎหมายอากรแสตมป์มีความสอดคล้องรองรับกับสภาพธุรกรรมทางธุรกิจเป็นอยู่ในปัจจุบันนั้น จะต้องดำเนินการแก้ไขในโครงสร้างหลักที่สำคัญที่สุด ก็คือในส่วนของฐานการจัดเก็บอากรแสตมป์ สำหรับโครงสร้างอื่นๆ ที่ผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะปรับปรุงเพิ่มเติมเพื่อให้กฎหมายมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นก็คือ ในส่วนของอัตราอากรแสตมป์ และวิธีการชำระอากรแสตมป์

ในส่วนของฐานการจัดเก็บอากรแสตมป์ มีปัญหาที่เกี่ยวข้องใน 3 ส่วนด้วยกัน คือ ส่วนแรก เป็นปัญหาเกี่ยวกับตราสารทั้ง 28 ลักษณะตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ และส่วนที่สองเป็นเรื่องของสัญญาทางพาณิชย์ประเภทใหม่ๆ ซึ่งเป็นสัญญาที่ไม่อยู่ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ และ

ส่วนสุดท้ายเป็นเรื่องเกี่ยวกับการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งไม่มีการทำตราสารเกิดขึ้น ซึ่งในส่วนของการปรับปรุงบทบัญญัติของกฎหมายในเรื่องดังกล่าวนี้ ผู้เขียนได้เสนอแนะแนวทางในการแก้ไขไว้ 3 ทางคือ

(1) ใช้ฐานการจัดเก็บจาก “ตราสาร” เหมือนเดิม

ผู้เขียนเห็นว่าในกรณีนี้ จะต้องมีการกำหนดนิยาม หรือความหมายของคำว่า “ตราสาร” ให้อย่างชัดเจน เช่น กำหนดให้ตราสาร หมายถึง เอกสารหรือหลักฐานที่เป็นลายลักษณ์อักษรทุกชนิด และเมื่อมีการลงลายมือชื่อของคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งก็ถือว่าได้มีการทำตราสารขึ้นแล้ว เป็นต้น เพื่อให้บทบัญญัติมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงการตีความและเป็นการป้องกันการเลี่ยงอากรแสตมป์อีกด้วย นอกจากนี้ ควรขยายขอบเขตของคำนิยามให้ครอบคลุมถึงสัญญารูปแบบใหม่ที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต รวมทั้งให้ครอบคลุมถึงการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ด้วย

(2) ใช้ฐานการจัดเก็บทั้ง 2 ฐาน คือ ใช้ทั้งฐาน “ตราสาร” และฐาน “ธุรกรรม”

แนวทางแก้ไขปัญหาในกรณีนี้ ใกล้เคียงกับการจัดเก็บอากรแสตมป์ในประเทศอังกฤษ และในประเทศอื่น ที่สร้างระบบการจัดเก็บอากรแสตมป์รูปแบบใหม่ขึ้นมาเพื่อแก้ไขปัญหาในส่วนของการจัดเก็บอากรแสตมป์ที่ไม่ครอบคลุมและไม่รองรับกับรูปแบบการค้าเงินธุรกรรมทางธุรกิจ ในปัจจุบันและในอนาคต การแก้ไขปัญหาในแนวทางนี้ นอกจากการแก้ไขให้ฐานการจัดเก็บจากตราสารมีความครอบคลุมแล้ว อาจเพิ่มฐานการจัดเก็บจากธุรกรรมเข้ามาเป็นตัวเสริมในสิ่งที่การจัดเก็บอากรแสตมป์จากฐานตราสารจัดเก็บไม่ได้ หรือไม่สะดวกที่จะจัดเก็บจากฐานตราสาร ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีของการทำธุรกรรมที่ไม่มีตราสารเข้ามาเกี่ยวข้อง ก็อาจนำรูปแบบการจัดเก็บ Stamp Duty Reserve Tax (SDRT) ของประเทศอังกฤษมาเป็นแนวทาง หรือในกรณีของการทำธุรกรรมผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ก็อาจนำรูปแบบการจัดเก็บ Stamp Duty Land Tax (SDLT) ของประเทศอังกฤษมาเป็นแนวทางได้ เป็นต้น

(3) เปลี่ยนฐานการจัดเก็บ

กรณีนี้เป็นกรณีที่เห็นว่าการจัดเก็บอากรแสตมป์จากฐานตราสารนั้น ไม่มีประสิทธิภาพ และไม่สมควรใช้ตราสารเป็นฐานในการจัดเก็บอากรแสตมป์อีกต่อไป ดังนั้น จึงจำเป็นที่จะต้องพิจารณาว่าจะใช้อะไรมาเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีแทนการจัดเก็บจากฐานตราสาร ซึ่งจาก

การศึกษาในครั้งนี้ผู้เขียนยังไม่เห็นว่ามีกรนำฐานอื่นใดมาใช้แทนการจัดเก็บจากฐานตราสาร นอกจากใช้ “ธุรกรรม” มาเป็นฐานในการจัดเก็บภาษี ซึ่งในปัจจุบันหลายๆ ประเทศก็ได้พัฒนารูปแบบการจัดเก็บอากรแสตมป์จากฐานตราสารมาเป็นจัดเก็บจากการทำธุรกรรมแล้ว อย่างไรก็ตามในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่าหากต้องการที่จะยกเลิกการจัดเก็บอากรแสตมป์จากฐานตราสาร ก็ควรที่จะพิจารณาถึงข้อดีข้อเสีย และความเหมาะสมในการบังคับใช้ในประเทศไทยด้วย

ในประเด็นเกี่ยวกับตราสาร 28 ลักษณะ ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะได้มีการศึกษาและวิเคราะห์ว่าตราสารประเภทใดควรที่จะคงไว้และตราสารใดสามารถรวมกันเป็นข้อเดียวกันได้ก็ควรบัญญัติไว้ร่วมกัน และตราสารประเภทใดที่ไม่มีลักษณะอำนาจรายได้หรือมีความยุ่งยากในการบังคับใช้ก็ควรที่จะยกเลิกหรือตัดออกไป ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าหากได้มีการสรุปและแก้ไขเสียใหม่ น่าจะทำให้กฎหมายอากรแสตมป์เป็นกฎหมายที่สามารถเข้าใจได้โดยง่าย และไม่เยิ่นเย้อจนเกินไป และไม่มีปัญหาให้ต้องมานั่งตีความ เพราะกฎหมายมีความชัดเจนอยู่แล้ว และเมื่อการปฏิบัติจัดเก็บสามารถทำได้ง่าย ต้นทุนในการบริหารจัดการก็จะลดลง และทำให้รายได้อากรแสตมป์เพิ่มมากขึ้น

ในประเด็นเกี่ยวกับธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่มีการทำตราสาร อาจทำการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายได้ใน 2 แนวทาง คือ

(1) กรณีแรกแก้ไขโดยการ กำหนดให้สัญญาที่ทำในรูปแบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ต้องเสียอากรแสตมป์ด้วย ถ้าเข้าลักษณะตราสารสัญญาตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ซึ่งอาจใช้วิธีการแก้ไขคำนิยามของคำว่า “ตราสาร” ให้หมายรวมถึง สัญญาหรือหนังสือโต้ตอบที่อยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ และแก้ไขบทบัญญัติในส่วนของคำว่า “กระทำตราสาร” ให้ครอบคลุมถึงลายมือชื่อทางอิเล็กทรอนิกส์ด้วย ทั้งนี้เพื่อเป็นการขยายฐานภาษี เพื่อให้สามารถจัดเก็บจากการดำเนินธุรกิจและการทำนิติกรรมสัญญาในอนาคต ทั้งนี้จะต้องมีการกำหนดวิธีการจัดเก็บอากรแสตมป์จากการทำสัญญาลักษณะนี้โดยเฉพาะ

(2) การปรับปรุงโดยเปลี่ยนฐานการจัดเก็บใหม่ ในกรณีนี้จะต้องมีการเปลี่ยนหรือปรับปรุงแนวคิดในการจัดเก็บอากรแสตมป์ โดยการเปลี่ยนฐานการจัดเก็บจากตราสารมาจัดเก็บจากฐานใหม่ และต้องมีการศึกษาวิจัย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนของกรกำหนดฐานอากรและขอบข่ายที่จะจัดเก็บ เพื่อแก้ไขปรับปรุงกฎหมายอากรแสตมป์ให้สามารถจัดเก็บจากการดำเนินธุรกิจการค้าและการทำนิติกรรมสัญญาในโลกยุคปัจจุบันได้ ซึ่งในกรณีนี้สามารถนำกฎหมาย SDLT ของประเทศ

อังกฤษมาใช้เป็นแนวทางในการแก้ไขกฎหมายอากรแสตมป์ได้ โดยอาจเปลี่ยนฐานการจัดเก็บจากตราสาร มาเป็นจัดเก็บจากการทำธุรกรรม และมีวิธีการจัดเก็บภาษี โดยบังคับให้ต้องยื่นแบบเสียอากรแสตมป์ และจะมีการออกหลักฐานให้แก่ผู้เสียภาษี อีกทั้งยังต้องมีทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาที่รุนแรงเพียงพอที่จะทำให้ผู้เสียภาษีเกรงกลัวและคิดว่าไม่คุ้มค่าที่จะเลี่ยงอากรแสตมป์ และอาจสร้างบทบังคับทางอ้อมอย่างมาตรา 118 เข้าไปด้วยก็ได้

สำหรับกรณีของสัญญารูปแบบใหม่ อาจแก้ไขโดยการเพิ่มสัญญารูปแบบใหม่ดังกล่าวเข้าไปในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ เพื่อมิให้มีการเลี่ยงอากรแสตมป์ และยังเป็นกรเพิ่มรายได้ให้กับรัฐอีกทางหนึ่งด้วย

ในส่วนของโครงสร้างอื่นที่ผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะมีการปรับปรุงเพื่อให้กฎหมายอากรแสตมป์สามารถใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น ก็คือ ในส่วนของอัตราการจัดเก็บ และวิธีการชำระอากร

โครงสร้างในส่วนของอัตราอากรแสตมป์นั้น ผู้เขียนเห็นว่าข้อกำหนดอัตราอากรแสตมป์ก็ควรคำนึงถึงความเหมาะสมและควรเอื้อประโยชน์ให้ธุรกิจดำเนินต่อไปได้ด้วย และอีกเรื่องหนึ่งที่ผู้เขียนแนะนำให้มีการแก้ไข ได้แก่ การจัดเก็บภาษีในอัตราตายตัว ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะกำหนดให้เสียในอัตราเดียวกันในทุกลักษณะของตราสาร

โครงสร้างในส่วนของวิธีการชำระอากร ผู้เขียนเสนอถึงรูปแบบการจัดเก็บภาษีที่น่าจะนำมาใช้เป็นแบบอย่างในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายอากรแสตมป์ ได้แก่

(1) การชำระภาษีด้วยวิธี e – Stamping ของฮ่องกง ซึ่งเป็นวิธีการชำระภาษีที่ผู้เขียนเห็นว่าสะดวกมากที่สุดแล้ว เพราะนอกจากจะสามารถชำระภาษีที่ไหนก็ได้แล้ว ยังสามารถชำระภาษีได้ตลอด 24 ชั่วโมงอีกด้วย และในส่วนของกรชำระเงินก็ทำได้หลายวิธี เช่น การหักบัญชีเงินฝากหรือชำระผ่านบัตรเครดิต หรือ เช็ค เป็นต้น

(2) วิธีการชำระภาษี SDRT ของประเทศอังกฤษ ประเด็นที่น่าสนใจในอยู่ตรงที่เป็นวิธีการชำระภาษีที่ถูกสร้างขึ้นมาให้รองรับกับการทำธุรกรรมประเภทนั้น โดยเฉพาะ ซึ่งถือเป็นวิธีการชำระภาษีที่ตรงตามวัตถุประสงค์ที่ผู้เขียนต้องการจะกล่าวถึงในหัวข้อนี้มากที่สุด เพราะเป็นวิธีการชำระภาษีที่แสดงถึงความสอดคล้องรองรับกับสภาพการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจมากที่สุดแล้ว

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

สิ่งที่ผู้เขียนอยากจะเสนอแนะเพิ่มเติมสำหรับแก้ไขปัญหาการจัดเก็บอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากร ก็คือ

1.) ในการทำรูปแบบและวิธีการของกฎหมายต่างประเทศมาปรับใช้ รัฐบาลควรที่จะมีการศึกษาถึงข้อดีข้อเสีย และพิจารณาให้ถี่ถ้วนเสียก่อนว่ามีความเหมาะสมในการนำมาบังคับใช้กับประเทศไทยเพียงใด เพราะแต่ละประเทศย่อมมีพื้นฐานของระบบเศรษฐกิจและสังคมที่แตกต่างกัน ดังนั้น ในการนำกฎหมายต่างประเทศมาปรับใช้ก็ควรที่จะปรับเปลี่ยนให้เข้ากับสภาพเศรษฐกิจและสังคมของประเทศไทยด้วย

2.) ควรที่จะมีการตั้งหน่วยงาน หรือองค์กรพิเศษขึ้นมา เพื่อทำหน้าที่ในการศึกษา วิเคราะห์ ตรวจสอบ ติดตาม และประเมินผลประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมายอากรแสตมป์ โดยผู้เขียนเห็นว่าน่าจะมีการตรวจสอบกฎหมายทุกปี เพื่อว่ากฎหมายจะได้ปรับปรุงให้รองรับกับสภาพการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจอยู่เสมอ