

บันทึก

เรื่อง การพิจารณาให้ความเห็นเกี่ยวกับตราสารซึ่งระบุว่าเป็น  
ตั๋วแลกเงินแต่ใช้ตราสารนั้นเป็นเหมือนใบรับเงินด้วย

เลขาธิการคณะกรรมการรัฐมนตรีได้มีหนังสือที่ สร.๐๔๐๓/๑๕๒๗๐ ลงวันที่ ๙ ตุลาคม ๒๕๑๒ ถึงเลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาความว่า กรมสรรพากรและสำนักงาน ก.ต.ภ. มีความเห็นขัดแย้งกันในปัญหาที่ว่า ตราสารซึ่งผู้ประกอบการแพปลาระบุว่าเป็นตั๋วแลกเงิน และได้ปิดอากรแสตมป์ไว้แล้วตาม ๙ ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ท้ายหมวด ๖ แห่งประมวลรัษฎากร จะเข้าลักษณะเป็นใบรับที่ต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ตาม ๒๔ ของบัญชีดังกล่าวอีกหรือไม่ โดยมีข้อเท็จจริงสรุปได้ดังนี้

ในปี พ.ศ. ๒๕๐๓ เจ้าหน้าที่สำนักงาน ก.ต.ภ. ร่วมกับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรได้ทำการตรวจสอบภาษีอากรของผู้ประกอบการแพปลารวมทั้งสิ้นสิบสามราย ผลปรากฏว่าผู้ประกอบการแพปลาเหล่านั้นยังเสียภาษีอากรไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนจะต้องรับผิดชอบชำระภาษีอากรเพิ่มเติมอีกเป็นจำนวนมาก โดยเฉพาะอากรแสตมป์ ในการตรวจสอบตราสารซึ่งอยู่ในความครอบครองของผู้ประกอบการแพปลาพบว่า ตราสารซึ่งเป็นตั๋วแลกเงินที่อยู่ในความครอบครองของผู้ประกอบการแพปลาที่จัดทำขึ้นในนามของเจ้าของปลาสั่งให้ผู้ประกอบการแพปลาจ่ายเงิน ได้จัดทำขึ้นไว้โดยระบุว่าเป็นตั๋วแลกเงิน และได้ปิดอากรแสตมป์ไว้ตาม ๙ (๑) ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ท้ายหมวด ๖ แห่งประมวลรัษฎากร แท้ที่จริงเป็นตราสารที่กระทำขึ้นโดยมีเจตนาที่จะใช้หรือให้มีวิธีการใช้เป็นใบรับซึ่งแสดงว่าหนี้หรือสิทธิเรียกร้องได้ชำระเสร็จสิ้นแล้ว กล่าวคือ แม้ว่าตั๋วแลกเงินดังกล่าวจะได้มีรายการครบถ้วนทั้งแปดรายการตามมาตรา ๙๐๙ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่โดยเฉพาะรายการที่ ๘ ที่มีข้อความว่า ผู้สั่งจ่าย ตามข้อเท็จจริงปรากฏว่าชื่อที่ลงว่าเป็นผู้สั่งจ่ายเป็นชื่อเจ้าของปลาที่นำปลามาขายให้แก่ผู้ประกอบการแพปลาจริง แต่บริษัทซึ่งเป็นผู้ประกอบการแพปลาได้เป็นผู้ลงชื่อเจ้าของปลาแทนเจ้าของปลา บางกรณีให้คนขับรถที่นำปลามาส่งแก่ผู้ประกอบการแพปลาเป็นผู้ลงชื่อแทนเจ้าของปลา บางกรณีให้พนักงานของผู้ประกอบการแพปลาซึ่งเป็นผู้เขียนรายการในตัวแลกเงินเป็นผู้เขียนชื่อเจ้าของปลาเสียเอง ในกรณีที่เจ้าของปลาไม่ได้ลงลายมือชื่อเองนั้น ผู้ประกอบการแพปลาได้จัดให้เจ้าของปลาลงลายมือชื่อไว้ด้านหลังตั๋วแลกเงินในภายหลังที่ได้รับเงินตามตั๋วแลกเงินไปแล้ว ส่วนในกรณีที่เจ้าของปลาลงลายมือชื่อไว้ผู้ประกอบการแพปลาได้จัดให้ผู้ที่มาขอรับเงินแทนเจ้าของปลาเป็นผู้ลงลายมือชื่อไว้ด้านหลังตั๋วแลกเงิน อนึ่ง การรับเงินค่าปลาของเจ้าของปลา ผู้ประกอบการแพปลาไม่เคยให้เจ้าของปลาออกใบรับเงินค่าปลาไว้เป็นหลักฐานเลย คงยึดถือตั๋วแลกเงินนี้เป็นหลักฐานในการที่เจ้าของปลาได้รับชำระเงินค่าปลาแล้ว และใช้ตั๋วแลกเงินนี้เป็นหลักฐานประกอบการลงรายการจ่ายในบัญชีของผู้ประกอบการแพปลา

ด้วย สำนักงาน ก.ต.ภ. จึงเห็นว่า ตัวแลกเงินดังกล่าวมีวิธีการใช้เป็นใบรับด้วย จึงต้องเสียอากรแสตมป์เหมือนอย่างตราสารใบรับตาม ๒๘ ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ท้ายหมวด ๖ แห่งประมวลรัษฎากร หาใช้ตัวแลกเงินซึ่งต้องเสียอากรตาม ๙ (๑) ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ท้ายหมวด ๖ แห่งประมวลรัษฎากร เพียงกรณีเดียวตามที่ผู้ประกอบการกิจการแพปลาได้ปฏิบัติไปแล้วนั้นไม่ สำนักงาน ก.ต.ภ. จึงได้ส่งผลการตรวจสอบทั้งหมดไปให้กรมสรรพากรประเมินเรียกเก็บภาษีอากร

กรมสรรพากรไม่สั่งเรียกเก็บอากรแสตมป์สำหรับตราสารที่ระบุว่าเป็นตัวแลกเงิน แต่มีวิธีการใช้เป็นใบรับดังกล่าว โดยเห็นว่าตราสารดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นตัวแลกเงินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ทั้งได้ปิดอากรแสตมป์ไว้ครบถ้วนแล้วตาม ๙ (๑) ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ท้ายหมวด ๖ แห่งประมวลรัษฎากร และยังเห็นต่อไปว่า แม้ตราสารที่ระบุเป็นตัวแลกเงินดังกล่าวจะเข้าลักษณะเป็นใบรับเงิน เพราะได้มีการลงชื่อในด้านหลังตัวแลกเงิน แสดงว่าได้มีการรับเงินในตัวแลกเงินด้วยแล้วนั้น ตัวแลกเงินที่มีวิธีการใช้เป็นใบรับนั้นก็เข้าลักษณะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรตาม ๒๘ ข. ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ท้ายหมวด ๖ แห่งประมวลรัษฎากร อนึ่ง กรมสรรพากรได้ให้ความเห็นดังกล่าวโดยพิจารณาข้อเท็จจริงประกอบกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๔๑๙/๒๕๐๖ ลงวันที่ ๒๐ สิงหาคม ๒๕๐๖ แล้วด้วย แต่สำนักงาน ก.ต.ภ. ได้พิจารณาคำพิพากษาดังกล่าวแล้วก็ยังเห็นว่า ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นแตกต่างกับกรณีที่มีคำพิพากษาศาลฎีกา ไม่อาจนำคำพิพากษาศาลฎีกานั้นมาปรับใช้กับกรณีนี้ได้

เมื่อมีความเห็นขัดแย้งกันดังนี้ จึงขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาวินิจฉัย

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๑) ได้พิจารณาแล้ว ข้อเท็จจริงคงได้ความดังที่ได้กล่าวมา

ปัญหาที่จะต้องพิจารณาเฉพาะข้อโต้แย้งระหว่างสำนักงาน ก.ต.ภ. และกรมสรรพากรมีเพียงว่า เอกสารที่เรียกว่า “ตัวแลกเงิน” ซึ่งทำขึ้นตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นนั้น จะต้องปิดอากรแสตมป์เหมือนเช่นเป็นตราสาร “ใบรับ” ตาม ๒๘<sup>๑</sup> ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ท้ายหมวด ๖ แห่งประมวลรัษฎากรตามความเห็นของสำนักงาน ก.ต.ภ. ด้วยหรือไม่ หรือเอกสาร

| บัญชีอัตราอากรแสตมป์                             |               |                    |                        |
|--------------------------------------------------|---------------|--------------------|------------------------|
| ลักษณะแห่งตราสาร                                 | ค่าอากรแสตมป์ | ผู้ที่ต้องเสียอากร | ผู้ที่ต้องขีดฆ่าแสตมป์ |
| ๒๘. ใบรับ                                        | ๑๐ สตางค์     | ผู้ออกใบรับ        | ผู้ออกใบรับ            |
| “ก. สำหรับมูลค่าตั้งแต่ ๑๐ บาท แต่ไม่เกิน ๒๐ บาท |               |                    |                        |
| ข. สำหรับมูลค่าเกินกว่า ๒๐ บาท                   | ๑๐ สตางค์     | ผู้ออกใบรับ        | ผู้ออกใบรับ            |
| ทุก ๒๐ บาท หรือเศษของ ๒๐ บาท”                    |               |                    |                        |

เหล่านั้นเป็นตราสารที่เป็น ตัวแลกเงิน และได้ปิดอากรแสตมป์ตาม ๙ (๑)<sup>๒</sup> ของบัญชีตราอากรแสตมป์ท้ายหมวด ๖ แห่งประมวลรัษฎากรโดยถูกต้องครบถ้วนแล้วตามที่กรมสรรพากรมีความเห็น

คณะกรรมการกฤษฎีกาได้ตรวจพิจารณาลำเนาเอกสารที่ได้แย้งกันนั้นแล้วปรากฏว่า เป็นเอกสารที่ทำขึ้นมีลักษณะและข้อความครบถ้วนเป็น ตัวแลกเงิน ตามที่บัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๙๐๙<sup>๓</sup> ทุกประการ ไม่มีเหตุอันใดที่จะนำมาลบล้างให้เป็นอย่างอื่นไปได้ คำพิพากษากฎีกาที่ ๑๔๑๙/๒๕๐๖ ที่กรมสรรพากรยกขึ้นอ้างก็มีนัยดังที่กล่าวนี้เมื่อเอกสารดังกล่าวเป็น “ตัวแลกเงิน” ก็ย่อมต้องเป็นตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์ตาม ๙ (๑) ของบัญชีตราอากรแสตมป์ท้ายหมวด ๖ แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อปรากฏว่าตราสารเหล่านั้นได้ปิดอากรแสตมป์โดยครบถ้วนแล้ว ก็ย่อมจะเรียกให้ปิดอากรแสตมป์เพิ่มเติมเพราะเหตุใดๆ อีกมิได้ เหตุที่สำนักงาน ก.ต.ภ. กล่าวว่าเอกสารในเรื่องนี้ได้ทำขึ้นแสดงว่าได้รับชำระเงินซึ่งความจริงเป็นราคาปลาที่ซื้อขายกัน ควรต้องเสียอากรในฐานะที่เป็น ใบรับ นั้นคณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นชอบด้วยความเห็นกรมสรรพากรว่าเป็นการสลักหลังรับเงินตามตัวแลกเงินนั่นเอง และหากจะถือว่าเป็น “ใบรับ” ก็ต้องด้วยช้อยยกเว้นไม่ต้องเสียอากรตาม ๒๘ ข.<sup>๔</sup>

| บัญชีตราอากรแสตมป์                 |                  |                    |                        |
|------------------------------------|------------------|--------------------|------------------------|
| ลักษณะแห่งตราสาร                   | ค่าอากรแสตมป์    | ผู้ที่ต้องเสียอากร | ผู้ที่ต้องขีดฆ่าแสตมป์ |
| ๙.(๑) ตัวแลกเงินหรือตราสาร         | ฉบับละ ๒๕ สตางค์ | ผู้ส่งจ่าย         | ผู้ส่งจ่าย             |
| ทำนองเดียวกันที่ใช้อย่างตัวแลกเงิน |                  |                    |                        |

<sup>๒</sup> มาตรา ๙๐๙ อันตัวแลกเงินนั้น ต้องมีรายการดังกล่าวต่อไปนี้ คือ

- (๑) คำบอกชื่อว่าเป็นตัวแลกเงิน
- (๒) คำสั่งอันปราศจากเงื่อนไขให้จ่ายเงินเป็นจำนวนแน่นอน
- (๓) ชื่อ หรือยี่ห้อผู้จ่าย
- (๔) วันถึงกำหนดใช้เงิน
- (๕) สถานที่ใช้เงิน
- (๖) ชื่อ หรือยี่ห้อผู้รับเงิน หรือคำจดแจ้งว่าให้ใช้เงินแก่ผู้ถือ
- (๗) วันและสถานที่ออกตัวเงิน
- (๘) ลายมือชื่อผู้ส่งจ่าย

| บัญชีตราอากรแสตมป์                                                                                                                             |               |                    |                        |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|--------------------|------------------------|
| ลักษณะแห่งตราสาร                                                                                                                               | ค่าอากรแสตมป์ | ผู้ที่ต้องเสียอากร | ผู้ที่ต้องขีดฆ่าแสตมป์ |
| ๒๘. ใบรับ ฯลฯ ยกเว้นไม่ต้องเสียอากร                                                                                                            |               |                    |                        |
| ข. การสลักหลังตัวเงินแสดง<br>การรับเงินในจำนวนทั้งจำนวน<br>เว้นแต่การสลักหลังแสดงการรับ<br>เงินในตั๋วสัญญาใช้เงินออกให้ใน<br>ลักษณะกึ่งยืม ฯลฯ |               |                    |                        |

ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ท้ายหมวด ๖ แห่งประมวลรัษฎากร

ดังที่ได้กล่าวมา เป็นข้อวินิจฉัยในประเด็นที่ได้แย้งกันระหว่างสำนักงาน ก.ต.ภ. กับกรมสรรพากร ต่อไปนี้เป็นข้อที่คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นสมควรกล่าวไว้ด้วย เพราะสำนักงาน ก.ต.ภ. อ้างว่า เหตุที่ทำให้ตัวแลกเงินกันขึ้นนี้ก็โดยผู้ประกอบการแพปลากับเจ้าของปลาร่วมกันหลีกเลี่ยงการออกใบรับซึ่งจะต้องเสียอากรสูงกว่าการออกตัวแลกเงิน

การออกใบรับนั้น ตามประมวลรัษฎากรมิได้บังคับว่าจะต้องกระทำในทุกกรณีที่มีการรับเงินหรือรับชำระราคา แต่ในบางกรณีเช่นในกรณีการรับชำระราคาจากการค้าประเภทต่าง ๆ ของสถานการณ์การค้าที่ผู้ประกอบการค้าต้องจดทะเบียนการค้าตามหมวด ๔ แห่งประมวลรัษฎากร และราคาที่ชำระครั้งหนึ่งตั้งแต่สิบบาทขึ้นไป ก็จะต้องออกใบรับ (มาตรา ๑๐๕ (๑)<sup>๕</sup> แห่งประมวลรัษฎากร) และใบรับนั้นจะต้องทำตามแบบและวิธีการตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๑๐๕ ทวิ<sup>๖</sup> แห่งประมวลรัษฎากร ถ้ามิได้ออกใบรับตามแบบและวิธีการดังกล่าว พนักงานหน้าที่มีอำนาจที่จะเรียกเก็บอากรจนครบและเงินเพิ่มอีกเป็นจำนวน ๖ เท่า ของเงินอากรหรือเป็นเงิน ๒๕ บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๑๔)<sup>๗</sup>

<sup>๕</sup> มาตรา ๑๐๕ ในกรณีต่อไปนี้ ผู้ขาย ผู้ให้เช่าซื้อ ผู้รับเงินหรือผู้รับชำระราคาต้องออกใบรับให้แก่ผู้ซื้อ ผู้เช่าซื้อ ผู้จ่ายเงินหรือผู้ชำระราคา ในทันทีที่ทุกราวที่รับเงินหรือรับชำระราคา ไม่ว่าจะมีการเรียกร้องให้ออกใบรับหรือไม่ก็ตาม

(๑) การรับเงินหรือรับชำระราคาจากการค้าประเภทต่าง ๆ ของสถานการณ์การค้าที่ผู้ประกอบการค้าต้องจดทะเบียนการค้าตามหมวด ๔ ซึ่งรวมเงินหรือราคาที่ต้องชำระครั้งหนึ่งตั้งแต่สิบบาทขึ้นไป

ฯลฯ

ฯลฯ

<sup>๖</sup> มาตรา ๑๐๕ ทวิ ในการออกใบรับ ให้ผู้มีหน้าที่ออกใบรับตามมาตรา ๑๐๕ (๑) ทำต้นขั้วหรือสำเนาใบรับ และเก็บต้นขั้วหรือสำเนาใบรับเช่นนี้ไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันที่ออกใบรับ เว้นแต่จะมีหลักฐานพิสูจน์ได้เป็นอย่างอื่น ถ้าปรากฏว่าการรับเงินหรือรับชำระราคาตามมาตรา ๑๐๕ (๑) ไม่มีต้นขั้วหรือสำเนาใบรับ ให้ถือว่ามิได้ออกใบรับ

ใบรับและต้นขั้ว หรือสำเนาใบรับตามวรรคแรก อย่างน้อยต้องมีตัวเลขไทยหรืออารบิก และอักษรไทยให้ปรากฏข้อความต่อไปนี้

(๑) เลขที่ทะเบียนการค้าตามประมวลรัษฎากรของผู้ออกใบรับ

(๒) ชื่อหรือยี่ห้อของผู้ออกใบรับ

(๓) เลขลำดับของเล่มและของใบรับ

(๔) วันเดือนปีที่ออกใบรับ

(๕) ชนิด ชื่อ จำนวนและราคาสินค้า ในกรณีการขายสินค้าเฉพาะชนิดที่มีราคาตั้งแต่ ๒๐ บาท ขึ้นไป

ในกรณีผู้ผลิต ผู้นำเข้าหรือผู้ขายส่ง ขายสินค้าแก่ผู้ประกอบการค้าที่ทำการค้าสินค้าประเภทเดียวกับสินค้าที่ขายนั้น ให้แสดงชื่อหรือยี่ห้อ และที่อยู่ของผู้ซื้อพร้อมด้วยเลขที่ทะเบียนการค้าตามประมวลรัษฎากรไว้ในใบรับที่ต้องออกตามมาตรา ๑๐๕ (๑) ด้วยทุกราวที่ได้รับชำระเงินหรือรับชำระราคา ข้อความในใบรับเช่นว่านี้ ถ้าทำเป็นภาษาต่างประเทศ ให้มีภาษาไทยกำกับ

<sup>๗</sup> มาตรา ๑๑๔ โดยการตรวจสอบตามความในมาตรา ๑๒๓ ก็ดี โดยการกล่าวหาแจ้งความของบุคคลใด ไม่ว่าจะเป็นเจ้าพนักงานรัฐบาลหรือมิใช่ก็ดี ถ้าปรากฏว่า

(๑) มิได้มีการออกใบรับกรณีที่ต้องออกใบรับตามความในมาตรา ๑๐๕ หรือมาตรา ๑๐๖

คณะกรรมการกฤษฎีกาได้สอบถามผู้แทนสำนักงาน ก.ต.ภ.และผู้แทนกรมสรรพากรแล้ว ได้ความตรงกันว่าผู้ขายปลาซึ่งมีชื่อเป็นผู้ส่งจ่ายในตั๋วแลกเงินและรับเงินเป็นผู้ประกอบการค้าที่ต้องจดทะเบียนการค้าตามหมวด ๔ แห่งประมวลรัษฎากร

คณะกรรมการกฤษฎีกาจึงเห็นว่า การหลีกเลี่ยงการเสียอากรตามที่สำนักงาน ก.ต.ภ. กล่าวนั้น ถ้าข้อเท็จจริงเป็นไปตามที่กล่าว กรณีก็ต้องด้วยบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังที่กล่าวมา พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกเก็บอากรและอากรเพิ่มจากผู้ค้าปลานั้น ๆ ได้

(ลงชื่อ) ส. โหตระกิตย์  
(นายสมภพ โหตระกิตย์)  
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

---

ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกเก็บเงินอากรจนครบ และเงินเพิ่มอากรอีกเป็นจำนวน ๖ เท่า ของเงินอากรหรือเป็นเงิน ๒๕ บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

(๒) ตราสารมิได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์โดย

(ก) มิได้ปิดแสดมปีเลย ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกเก็บเงินอากรจนครบ และเงินเพิ่มอากรอีกเป็นจำนวน ๖ เท่าของเงินอากรที่ต้องเสียหรือเป็นเงิน ๒๕ บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

(ข) ปิดแสดมปีน้อยกว่าอากรที่ต้องเสีย ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกเก็บเงินอากรจนครบ และเงินเพิ่มอีกเป็นจำนวน ๖ เท่าของเงินอากรที่ขาด หรือเป็นเงิน ๒๕ บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

(ค) ในกรณีอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรเป็นจำนวน ๑ เท่าของเงินอากรที่ต้องเสียหรือเป็นเงิน ๒๕ บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า