

บันทึก

เรื่อง ใบรับเงินค่ายานพาหนะของกรรมการบริษัทจำกัด
(เกี่ยวกับการตีความ ๒๘ ณ. ของบัญชีอากรแสตมป์ท้ายหมวด ๖ แห่งประมวลรัษฎากร)

เลขาธิการคณะรัฐมนตรีมีหนังสือ ด่วน ที่ สร.๐๔๐๓/๑๐๒๐๕ ลงวันที่ ๑๘ กรกฎาคม ๒๕๑๒ ถึงเลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา โดยส่งสำเนาหนังสือเลขาธิการสำนักงาน ก.ต.ภ.ที่ สร.๐๖๐๕/๔๕๑ ลงวันที่ ๑๑ กรกฎาคม ๒๕๑๒ ไปด้วย ความว่า สำนักงาน ก.ต.ภ. ได้รับหนังสือร้องเรียนทั่วทั้งการจัดเก็บอากรแสตมป์ของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรกรณีการปิดอากรแสตมป์ในใบรับเงินค่ายานพาหนะประจำเดือนของกรรมการบริษัท ว่าไม่เป็นการถูกต้องและไม่เป็นธรรม สำนักงาน ก.ต.ภ.ได้พิจารณาแล้วเห็นว่า ตามข้อความที่บัญญัติไว้ใน ๒๘ ณ. ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ท้ายหมวด ๖ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ใบรับดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องปิดอากรแสตมป์ เพราะกรรมการบริษัทเป็นตัวแทนบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๑๖๗ ดังที่ศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาฎีกาที่ ๑๑๐/๒๔๔๘ สำนักงาน ก.ต.ภ.ได้สอบถามเหตุผลไปยังกรมสรรพากรแล้ว กรมสรรพากรตอบยืนยันว่าใบรับดังกล่าวเป็นตราสารที่ต้องปิดอากรแสตมป์ ไม่เข้าข่ายที่จะได้รับยกเว้นตาม ๒๘ ณ. เพราะบริษัทจำกัดเป็นนิติบุคคลและกรรมการบริษัทไม่ใช่บุคคลในคณะบุคคลซึ่งกระทำการกิจการร่วมกันออกให้ซึ่งกันและกันตามหน้าที่ จึงต้องปิดอากรแสตมป์ตามกฎหมาย เมื่อมีความเห็นขัดแย้งกันดังนี้ จึงขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาวินิจฉัย

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๑) ได้พิจารณาโดยได้เชิญผู้แทนสำนักงาน ก.ต.ภ.และผู้แทนกรมสรรพากรร่วมประชุมชี้แจงด้วยแล้ว
ผู้แทนสำนักงาน ก.ต.ภ.ชี้แจงว่า ตราสารอันเป็นใบรับที่กรรมการบริษัทออกให้แก่บริษัทในกรณีนี้เป็นตราสารที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องปิดอากรแสตมป์ตามที่บัญญัติใน ๒๘ ณ.^๑

บัญชีอัตราอากรแสตมป์			
ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอากรแสตมป์	ผู้ที่ต้องเสียอากร	ผู้ที่ต้องขีดฆ่าแสตมป์

๒. บริษัทจำกัดนั้น แม้จะเป็นนิติบุคคล ก็อาจเป็นบุคคลในคณะใดคณะหนึ่งได้ ฉะนั้น การที่กรรมการบริษัทออกใบรับเงินให้แก่บริษัทในกรณีนี้ จึงถือได้ว่าเป็นกรณีที่บุคคลใน คณะบุคคลออกให้กันและกัน ต้องด้วยข้อยกเว้นไม่ต้องปิดอากรแสตมป์เช่นเดียวกัน

ฝ่ายผู้แทนกรมสรรพากรชี้แจงว่า กรรมการบริษัทมิใช่เป็นลูกจ้างบริษัท การที่บริษัทจ่ายเงินให้แก่กรรมการบริษัทจึงมิใช่เป็นการที่นายจ้างจ่ายเงินให้แก่ลูกจ้าง และบริษัทก็หาใช่บุคคลใดในคณะบุคคลไม่ จึงไม่อยู่ในข่ายแห่งข้อยกเว้นไม่ต้องปิดอากรแสตมป์ดังที่ได้บัญญัติไว้ใน ๒๘ ณ. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ที่สำนักงาน ก.ต.ภ.กล่าวอ้างนั้น

ปัญหาที่จะต้องพิจารณาตามข้อโต้แย้งของผู้แทนสำนักงาน ก.ต.ภ.ในข้อแรกก็คือ ผู้เป็นกรรมการบริษัทนั้นจะถือว่าเป็น “ลูกจ้าง” บริษัทหรือไม่ คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่า ลูกจ้างนั้นได้แก่บุคคลที่ตกลงจะทำงานให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่า “นายจ้าง” และนายจ้างตกลงจะให้ค่าจ้างตลอดเวลาที่ทำงานให้ (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๕๗๕) ทั้งนี้ ตามกำหนดระยะเวลาจ้างที่ตกลงกัน หรือถ้ามิได้ตกลงกันกำหนดระยะเวลาจ้างไว้ ก็เลิกการจ้างกันได้ด้วยการบอกกล่าวล่วงหน้า (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๕๘๒) แต่กรรมการ

ฯลฯ <u>๒๘ ไบรรับ</u> ฯลฯ <u>ณ. ยกเว้นไม่ต้องเสียอากร</u> ไบรรับที่ ลูกจ้างและนายจ้างออกให้ซึ่งกันและกัน หรือที่ลูกจ้างออกให้ระหว่างกันและกัน สำหรับเงินที่รับจ่ายกันในกิจการของ นายจ้างตามหน้าที่ ข้อยกเว้นนี้ให้ใช้ ตลอดถึงไบรรับที่บุคคลในคณะบุคคลซึ่ง กระทำกิจการร่วมกันออกให้ซึ่งกันและกัน ตามหน้าที่เพื่อดำเนินกิจการของคณะ บุคคลนั้น ฯลฯ		ฯลฯ ฯลฯ
---	--	--

บริษัทนั้นมิได้มีหรือเกิดขึ้นโดยนิติกรรมความตกลงระหว่างบุคคลเหมือนเช่นกรณีลูกจ้าง
กรรมการบริษัทเป็นบุคคลที่ประชุมใหญ่แห่งบริษัทเป็นผู้แต่งตั้งและถอดถอน (ประมวล
กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๑๕๑) มีระยะเวลาอยู่ในตำแหน่งตามที่บัญญัติไว้โดยตัวบท
กฎหมาย มิใช่ด้วยความตกลงเหมือนเช่นกรณีลูกจ้าง (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา
๑๑๕๒ มาตรา ๑๑๕๓ มาตรา ๑๑๕๔ มาตรา ๑๑๕๕ มาตรา ๑๑๕๖) อำนาจหน้าที่ ภารกิจรวมทั้ง
ความรับผิดชอบของกรรมการบริษัท ก็ต้องเป็นไปตามตัวบทกฎหมายมิใช่เป็นไปตามความตกลง
(ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๑๖๐ มาตรา ๑๑๖๑ มาตรา ๑๑๖๒ มาตรา ๑๑๖๓
มาตรา ๑๑๖๔ มาตรา ๑๑๖๕ มาตรา ๑๑๖๖ มาตรา ๑๑๖๗ มาตรา ๑๑๖๘ มาตรา ๑๑๖๙
มาตรา ๑๑๗๐)

ดังกล่าวนี้จะเห็นได้ว่า กรรมการบริษัทก็ต้องเป็นกรรมการบริษัท มิใช่เป็นลูกจ้าง
บริษัท เพราะบุคคลเหล่านั้นที่เข้ามาเป็นกรรมการบริษัทได้เข้ามาด้วยการแต่งตั้งของที่ประชุม
ใหญ่แห่งบริษัท มิใช่เข้ามาด้วยความตกลงรับจ้าง และได้เข้ามาทำงานและมีหน้าที่ความรับผิด
ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย มิใช่ตามข้อตกลง ด้วยเหตุนี้เงินที่บริษัทจ่ายให้แก่กรรมการบริษัท
ซึ่งจะเรียกว่าเป็นเงินอะไรก็ตาม ก็จะต้องเป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างมิได้ เหตุฉะนั้นใบรับ
เงินที่กรรมการบริษัทออกให้แก่บริษัทสำหรับเงินที่รับมา จึงไม่เข้าข่ายยกเว้นไม่ต้องปิดอากร
แสตมป์ ตาม ๒๘ ณ. ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ท้ายหมวด ๖ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อที่ผู้แทนสำนักงาน ก.ต.ภ. ชี้แจงว่าเงินที่บริษัทจ่ายให้แก่กรรมการบริษัทใน
กรณีนี้ซึ่งเรียกว่าเป็นเงินค่ายานพาหนะนั้น ความจริงได้จ่ายกันเป็นประจำเดือนตามปกติและ
สม่ำเสมอ ควรจะเรียกเงินที่จ่ายว่าเป็นเงินค่าจ้าง และเมื่อกรรมการบริษัทได้รับเงินค่าจ้างมาจาก
บริษัท กรรมการบริษัทก็ต้องเป็นลูกจ้างบริษัทนั้น คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่า หากจะเปลี่ยน
ชื่อเรียกของเงินที่บริษัทจ่ายให้เป็นการถูกต้องตรงตามความจริงและกฎหมาย ก็น่าจะเปลี่ยนเรียก
เป็นเงิน “บำเหน็จ” มากกว่า เพราะตรงตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
มาตรา ๑๑๕๐ แต่อย่างไรก็ตาม การที่จะเรียกชื่อเงินที่จ่ายกันนั้นว่าอะไร ก็หามีความสำคัญที่จะ
ทำให้กรรมการบริษัทเปลี่ยนฐานะคล้อยตามชื่อเรียกของเงินที่จ่ายกันนั้นไปด้วยไม่

ข้อที่สำนักงาน ก.ต.ภ. อ้างคำพิพากษากฎีกาที่ ๑๑๐/๒๔๘๘ ประกอบข้อโต้แย้ง
นั้น ปรากฏว่าในคดีนั้นเป็นเรื่องที่นายความได้รับมอบเงินจากตัวความไปชำระต่อศาลไม่ได้รับ
ไปเป็นของตน คดีนั้นจึงไม่ตรงกับกรณีนี้

และที่อ้างว่ากรรมการบริษัทเป็นตัวแทนบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและ
พาณิชย์ มาตรา ๑๑๖๗ นั้น ก็เป็นข้ออ้างที่ขัดแย้งกับข้อที่อ้างว่ากรรมการบริษัทเป็น “ลูกจ้าง”
บริษัท และพึงเห็นได้ว่า กรณีจะเป็นประการใดก็ตาม ข้อยกเว้นไม่ต้องปิดอากรแสตมป์ใบรับ
เงินตาม ๒๘ ณ. นั้น ไม่มีอะไรเกี่ยวแก่ “ตัวแทน” เลย กล่าวคือ การยกเว้นไม่ต้องปิดอากร
แสตมป์นั้น ได้มีความบัญญัติยกเว้นไว้เฉพาะกรณี “ลูกจ้าง” และ “นายจ้าง” ออกใบรับให้ซึ่งกัน
และกันเท่านั้น หาได้บัญญัติยกเว้นไว้ในกรณี “ตัวแทน” และ “ตัวการ” ออกใบรับให้ซึ่งกันและกัน
ด้วยไม่

ข้อที่ผู้แทนสำนักงาน ก.ต.ภ. โต้แย้งในข้อที่ ๒ ที่ว่านิติบุคคลก็ย่อมจะเป็นบุคคล

ในคณะบุคคลตามความใน ๒๘ ณ. ได้นั้น คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่าอาจเป็นไปได้จริงตามที่ว่า
นั้นในกรณีที่นิติบุคคลเข้ากระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งร่วมกับบุคคลอื่น แต่การที่จะได้รับการ
ยกเว้นไม่ต้องปิดอากรแสตมป์ในกรณีเกี่ยวแก่คณะบุคคลตามที่บัญญัติใน ๒๘ ณ. จะต้องเป็นใบ
รับเงินที่บุคคลในคณะบุคคลซึ่งกระทำการกิจการร่วมกันออกให้ซึ่งกันและกันตามหน้าที่เพื่อดำเนิน
กิจการของคณะบุคคลนั้น ในข้อนี้หากจะถือว่าคณะกรรมการบริษัทเป็นคณะบุคคล ใบรับเงินที่
กรรมการบริษัทคนหนึ่งออกให้แก่กรรมการบริษัทอีกคนหนึ่งนั้นในคณะเดียวกันเพื่อดำเนินกิจการ
ตามหน้าที่ของบริษัท ก็ย่อมจะตกอยู่ในข้อยกเว้นไม่ต้องปิดอากรแสตมป์ในใบรับ เพราะเป็นใบ
รับที่บุคคลในคณะบุคคลออกให้กันและกันเพื่อดำเนินกิจการร่วมกันให้แก่บริษัท ต้องตามความที่
บัญญัติยกเว้นการปิดอากรแสตมป์ไว้ใน ๒๘ ณ. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ แต่ในกรณีที่
ปัญหาโต้แย้งกันนี้ หากใช้เป็นกรณีที่กรรมการบริษัทออกให้แก่กรรมการบริษัทด้วยกันซึ่งเป็น
บุคคลในคณะบุคคลเดียวกันไม่ หากแต่เป็นใบรับที่กรรมการบริษัทออกให้แก่บริษัทซึ่งเป็นบุคคล
อีกคนหนึ่งต่างหากออกไปจากบุคคลในคณะกรรมการบริษัท จึงหาใช้เป็นกรณีต้องด้วยข้อยกเว้น
ไม่ต้องปิดอากรแสตมป์ในข้อที่อ้างมานั้นไม่

อาศัยเหตุดังได้กล่าวมา คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่า การปฏิบัติของ
กรมสรรพากรในเรื่องนี้เป็นการปฏิบัติถูกต้องชอบด้วยกฎหมายแล้ว

(ลงชื่อ) ส. โหตระกิตย์

(นายสมภาพ โหตระกิตย์)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

ธันวาคม ๒๕๑๒