

บันทึก
เรื่อง การติดตามประมวลรัษฎากร
(การปิดอากรแสตมป์)

สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีได้แจ้งไปยังสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา โดยหนังสือที่ ๑๕๓๖/๒๕๐๕ ลงวันที่ ๓๑ มกราคม ๒๕๐๕ ว่า กระทรวงการคลังได้ขอให้ คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็นในปัญหาเกี่ยวกับการติดตามประมวลรัษฎากร ซึ่งมีข้อเท็จจริงว่า กองตรวจภาษีอากร กรมสรรพากร ได้ตรวจพบห้างหุ้นส่วน จำกัด เรือเดินทะเล ทำใบรับของขึ้นเป็นสำรับ สำหรับละ ๓ ฉบับ แล้วเขียนรายการและลงลายมือชื่อบนเอกสาร ฉบับที่ ๑ แต่เนื่องจากใช้กระดาษคาร์บอนแทรกกลาง ฉะนั้น จึงมีรายการและลายมือชื่อของผู้รับของ เหมือนกันหมดทั้งสามฉบับ เอกสารฉบับที่ ๑ มอบให้แก่ผู้ส่งสินค้าเอกสารฉบับที่ ๒ ส่งไปกับเรือ เพื่อมอบให้แก่ผู้รับสินค้าปลายทาง ส่วนเอกสารฉบับที่ ๓ เป็นสำเนาติดกับต้นขั้ว เอกสารฉบับที่ ๑ ปิดแสตมป์บริบูรณ์แล้ว แต่เอกสารฉบับที่ ๒ และ ๓ ไม่ได้ปิดแสตมป์ โดยเฉพาะเอกสารฉบับที่ ๒ มีปัญหาว่าจะเป็นตราสารอันต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์หรือไม่ กรมสรรพากรเห็นว่าอาจ พิจารณาได้เป็นสองนัย คือ

(๑) เอกสารฉบับที่ ๒ เป็นตราสารใบรับของที่ออกเป็นสำรับตาม ๑๖. ของบัญชี อัตราอากรแสตมป์แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐) พ.ศ. ๒๔๙๖ เพราะตามประเพณีของการรับขนส่งหรือตามเจตนา ของผู้ซึ่งออกใบรับของใช้แทนบิลออฟเลดิงนั้น พนักงานหรือนายสินค้าของยานพาหนะรับขนส่ง ย่อมประสงค์จะให้การลงลายมือชื่อของตนได้เป็นหลักฐานเป็นที่เชื่อถือของผู้ฝากส่งสินค้า และ เป็นหลักฐานการรับมอบส่งมอบสินค้านั้นระหว่างเรือกับผู้รับปลายทาง การใช้กระดาษคาร์บอนแทรก กลางเป็นเพียงเพื่อประหยัดเวลาเท่านั้น

(๒) เอกสารฉบับที่ ๒ ยังไม่เข้าลักษณะเป็นสำรับของใบรับของตาม ๑๖. ของ บัญชีอัตราอากรแสตมป์ เพราะข้อความและสำเนาลายมือชื่อที่ปรากฏในใบรับของฉบับที่ ๒ เกิดขึ้นโดยผลจากการใช้กระดาษคาร์บอนแทรกเท่านั้น ไม่ใช่การลงลายมือชื่อตามนัยมาตรา ๙ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งหมายความถึงการลงลายมือชื่อของบุคคลนั้น มิใช่การ ทำให้ลายมือชื่อไปปรากฏโดยวิธีอื่นใด ดังเช่นเรื่องนี้

กระทรวงการคลังจึงขอให้ตีความว่า เอกสารใบรับของฉบับที่ ๒ นั้น จะถือว่าเป็น ใบรับของที่ออกเป็นสำรับตาม ๑๖. ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ได้หรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๓) ได้พิจารณาปัญหา ดังกล่าวข้างต้นแล้ว โดยได้เชิญผู้แทนกระทรวงการคลังไปชี้แจงรายละเอียด และได้ขอให้

กรมสรรพากรชี้แจงเพิ่มเติมข้อความบางประการด้วย เห็นว่า เรื่องนี้มีปัญหาเบื้องต้นว่า เอกสารฉบับที่ ๒ เป็นใบรับของตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ ซึ่งเป็นปัญหาที่ควรหยิบยกขึ้นพิจารณาก่อนเรื่องลายมือชื่อดังกล่าวความเห็นของกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากรมีมาตรา ๑๐๓ นิยามคำว่า “ใบรับ” ไว้ในข้อ (ก) หมายความว่า “บันทึกหรือหนังสือใดๆ ที่เป็นหลักฐานแสดงว่าได้รับ ได้รับฝากหรือได้รับชำระเงินหรือตัวเงิน” และตาม ๑๖. ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐) พ.ศ. ๒๕๔๖ ระบุลักษณะแห่งตราสารว่า “ใบรับของซึ่งออกให้เนื่องในกิจการรับขนส่งสินค้าโดยทางน้ำทางบกและทางอากาศ คือ ตราสารซึ่งลงลายมือชื่อพนักงานหรือนายสินค้าของยานพาหนะรับขนส่ง ซึ่งออกรับของดังระบุไว้ในใบรับนั้นเมื่อไม่ได้ออกบิลออฟเลดิง” ตามที่กล่าวมานี้เห็นว่า ใบรับของเป็นตราสารซึ่งออกแสดงว่า ได้รับของดังระบุไว้ในใบรับ เพื่อทำการขนส่ง เช่นเอกสารฉบับที่ ๑ ซึ่งผู้รับขนส่งออกมอบให้แก่ผู้ส่งของเป็นต้น

เอกสารฉบับที่ ๒ นั้น ในชั้นต้นกรมสรรพากรกล่าวว่า ผู้จัดการห้างหุ้นส่วนทำส่งไปกับเรือเพื่อมอบให้แก่ผู้รับสินค้าปลายทาง แต่ในภายหลังชี้แจงว่า ผู้จัดการห้างหุ้นส่วนทำขึ้นเพื่อส่งให้แก่เรือที่บรรทุกสินค้า สำหรับเป็นหลักฐานของทางเรือที่จะตรวจสินค้าที่รับไปส่งว่ามีจำนวนเท่าใด และใช้สำหรับตรวจสอบเพื่อจ่ายสินค้านั้นให้แก่ผู้รับซึ่งถือเอกสารฉบับที่ ๑ เมื่อทางเรือมอบสินค้าให้แก่ผู้รับถูกต้องแล้ว ก็จะเรียกเอกสารฉบับที่ ๑ ไว้ และเมื่อเรือกลับถึงต้นทางทางเรือจะส่งเอกสารฉบับที่ ๑ พร้อมกับเอกสารฉบับที่ ๒ คืนให้แก่ห้างหุ้นส่วนเพื่อเป็นหลักฐานแสดงว่า สินค้าที่ห้างหุ้นส่วนส่งไปกับเรือนั้น ทางเรือได้ส่งให้แก่ผู้รับเสร็จเรียบร้อยแล้ว ตามข้อเท็จจริงดังนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่า เอกสารฉบับที่ ๒ นี้ แท้จริงมีลักษณะเป็นใบกำกับสินค้าที่ส่งไปกับเรือ เพื่อให้เรือส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้รับของโดยถูกต้องเท่านั้น มิได้เป็นเอกสารที่ห้างหุ้นส่วนออกให้แก่ผู้ใด เอกสารฉบับที่ ๒ อยู่ในความครอบครองของห้างหุ้นส่วนหรือผู้แทนของห้างหุ้นส่วนตลอดเวลา จึงไม่มีลักษณะเป็นใบรับของตามประมวลรัษฎากร

ส่วนที่กรมสรรพากรกล่าวว่า ผู้ทรงเอกสารฉบับที่ ๒ ในที่สุดได้แก่ห้างหุ้นส่วนผู้รับขนส่ง และได้รับประโยชน์ คือ ใช้เป็นหลักฐานกำกับสินค้าและเมื่อเรือบรรทุกสินค้าถึงปลายทางแล้ว ก็ใช้เอกสารฉบับนี้ตรวจสอบกับเอกสารฉบับที่ ๑ ว่าถูกต้องตรงกันหรือไม่นั้น ในข้อนี้คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่าประโยชน์ที่กล่าวมานี้มิใช่เป็นประโยชน์ที่ได้รับในทางที่เอกสารฉบับที่ ๒ เป็นใบรับของ แต่เป็นประโยชน์ในทางที่เป็นใบกำกับสินค้าดังที่กล่าวมาข้างต้น จึงไม่อาจที่จะยกขึ้นมากล่าวอ้างได้ นอกจากนี้ใบรับของที่ออกเป็นสำรับตามหมายเหตุของ ๑๖. ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ที่ว่า “ถ้าออกเป็นสำรับ ให้ปิดแสตมป์ตามอัตราทุกฉบับ” นั้นจะต้องมีข้อความต้องกัน และต้องมีหมายเลขลำดับไว้ในใบรับของนั้นด้วย (อนุโลมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๙๗๕ ว่าด้วยตัวแลกเงินเป็นสำรับ) แต่เอกสารฉบับที่ ๑, ๒ และ ๓ ที่กรมสรรพากรขอให้พิจารณาไม่ได้ทำให้มีลักษณะดังกล่าว ฉะนั้น จึงถือไม่ได้ว่าเอกสารฉบับที่ ๒ เป็นใบรับของที่ออกเป็นสำรับตาม ๑๖. ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์

คณะกรรมการกฤษฎีกามีความเห็นดังนี้ จึงไม่ต้องพิจารณาถึงปัญหาเรื่องลายมือชื่อในเอกสารฉบับที่ ๒ โดยการใช้กระดาศคาร์บอนแทรกกลางว่าจะใช้ได้ตามกฎหมายหรือไม่

ต่อไป

(ลงชื่อ) ส. โหตระกิตย์
(นายสมภพ โหตระกิตย์)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
ธันวาคม ๒๕๖๑