บทที่ 4

ปัญหาการจัดเก็บอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากร และแนวทางแก้ไข

ในบทที่ 2 ผู้เขียนได้ศึกษาการจัดเก็บอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากรและวิเคราะห์ถึงปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายอากรแสตมป์ในเบื้องต้นว่ามีโครงสร้างกฎหมายในส่วนใดที่ไม่เหมาะสมกับสภาพการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจในปัจจุบัน และในบทที่ 3 ผู้เขียนได้ทำการศึกษาการจัดเก็บอากรแสตมป์ในทางประเทศ ซึ่งทำให้ทราบถึงหลักการ และรูปแบบวิธีการในการจัดเก็บอากรตลอดจนรับทราบปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหา ซึ่งในบทที่ 4 นี้ผู้เขียนจะทำการวิเคราะห์บทบัญญัติกฎหมายอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากรว่าไม่เหมาะสมกับรูปแบบการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจอย่างไร เพื่อที่จะได้กำหนดแนวทางแก้ไขที่เหมาะสมสำหรับการบังคับใช้กฎหมายอากรแสตมป์ต่อไปในอนาคต

4.1 วิเคราะห์การบังคับใช้กฎหมายอากรแสตมป์กับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

4.1.1 หลักของความเสมอภาคหรือหลักความยุติธรรมในการเสียภาษี (Equity)

ระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองและระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีทั้งหลาย โดยหลักของความเป็นธรรมนั้นจะต้องก่อให้เกิดความเป็นธรรมในส่วนที่เกี่ยวกับบทกฎหมายที่นำมาบังคับใช้เพื่อการจัดเก็บภาษีและจะต้องเกิดความเป็นธรรมจากการปฏิบัติเพื่อการจัดเก็บภาษีนั้นๆ ด้วย[1] ระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่ถือว่าเป็นการจัดเก็บที่ยุติธรรมนั้นจะต้องคำนึงถึงความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษีด้วย ซึ่งเมื่อพิจารณากฎหมายอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากรแล้ว โดยหลักการอากรแสตมป์เป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากบุคคลโดยทั่วไปที่ทำตราสารขึ้นมาและมีความประสงค์ที่จะให้ตราสารนั้นได้รับความความคุ้มครองตามกฎหมาย ไม่ได้จัดเก็บจากคนหนึ่งคนใดโดยเฉพาะและไม่ได้ให้สิทธิพิเศษใดๆ แก่ผู้ทำตราสารคนใดเป็นพิเศษ ทุกคนที่ทำตราสารที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียอากรแสตมป์จะได้รับความคุ้มครองโดยเท่าเทียมกันหมดทุกคน ส่วนอัตราค่า

---

[1] จิรประภา มากลิ่น, "ปัญหาในการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510," (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2537). หน้า 170

อากรแสตมป์ที่ต้องเสียก็เสียเท่ากันหมดและกฎหมายก็กำหนดไว้ก็ไม่สูงมากนัก ในส่วนของการจัดเก็บภาษีก็จัดเก็บในเวลาที่เหมาะสมและสะดวกแก่ผู้เสียภาษีเพราะเวลาที่มีการทำธุรกรรมใดๆ และมีการทำตราสารขึ้นเป็นหลักฐาน ย่อมเป็นเวลาที่ผู้เสียภาษีมีรายได้จึงเป็นเวลาที่ผู้เสียภาษีพร้อมและสามารถจะเสียภาษีได้โดยไม่เป็นภาระ และวิธีการจัดเก็บอากรแสตมป์ก็สะดวกเพราะผู้เสียภาษีสามารถชำระภาษีได้ง่ายๆ เพียงแค่ปิดอากรแสตมป์ทับบนตราสารให้ครบถ้วนตามจำนวนภาษีที่ต้องเสียและขีดฆ่าอากรแสตมป์ และยังมีกรณีที่กฎหมายกำหนดให้เสียเป็นตัวเงินสำหรับตราสารบางประเภท เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้ผู้เสียภาษีที่ไม่ต้องปิดอากรแสตมป์เป็นร้อยใบพันใบอีกด้วย

อย่างไรก็ดี ในปัจจุบันรูปแบบธุรกิจการค้าและการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจได้เปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก แต่กฎหมายอากรแสตมป์มิได้มีการแก้ไขปรับปรุงให้มีความทันสมัยตามรูปแบบของธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น ในทางปฏิบัติในปัจจุบัน กฎหมายอากรแสตมป์จึงมีปัญหาเกี่ยวกับการบังคับใช้ในทางปฏิบัติอยู่ไม่น้อย ซึ่งเป็นสิ่งที่ทำให้กฎหมายอากรแสตมป์มีความไม่เป็นธรรม ยกตัวอย่างเช่น การกำหนดตัวบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีในกรณีของตราสารเกี่ยวกับการเช่า ที่กำหนดให้ผู้ให้เช่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ซึ่งมีข้อดีที่ทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้ง่าย เพราะผู้ที่สามารถนำทรัพย์สินออกให้เช่าได้แสดงให้เห็นว่าเป็นผู้ที่ฐานะทางการเงินที่ดี แต่หากพิจารณาในแง่ของความสมัครใจในการเสียภาษีแล้ว ผู้ให้เช่าคงจะไม่ค่อยเต็มใจที่จะนำเงินที่ได้รับมาแบ่งออกเพื่อจ่ายค่าภาษีอากรซึ่งอาจเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้มีการพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้ (กฎหมายอากรแสตมป์เปิดโอกาสให้คู่กรณีสามารถตกลงเกี่ยวกับตัวบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นอย่างอื่นได้) ไม่เหมือนกับผู้เช่าที่ยังไงก็ต้องจ่ายค่าเช่าอยู่แล้ว และมีความจำเป็นและมีความต้องการที่จะใช้ตราสารเป็นพยานหลักฐานมากกว่าผู้ให้เช่า ดังนั้น ในกรณีดังกล่าวนี้หากกฎหมายกำหนดให้ผู้เช่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีน่าจะเป็นการสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีมากว่าการให้ผู้ให้เช่าเป็นคนชำระภาษี หรือในกรณีของฐานภาษีที่แคบลงเพราะการทำธุรกรรมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่มีการทำตราสาร หรือสัญญารูปแบบใหม่ๆ ที่ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียอากรแสตมป์ หรืออัตราภาษีที่เป็นอัตราภาษีแบบตายตัวมีหลายอัตราเกินไป ทำให้เกิดความสับสนสำหรับผู้เสียภาษีในการพิจารณาว่าต้องเสียในอัตราเท่าใดกันแน่ เพราะบางครั้งตราสารบางอย่างมีลักษณะคล้ายกัน เช่น ใบมอบอำนาจ กับสัญญาตั้งตัวแทน เป็นต้น สิ่งต่างเหล่านี้เป็นสัญญาที่บ่งชี้ว่ากฎหมายอากรแสตมป์ควรจะมีการทบทวนเพื่อปรับปรุงแก้ไขให้สามารถรองรับรับสถานการณ์ทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อให้กฎหมายอากรแสตมป์สามารถใช้บังคับจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพต่อไป

4.1.2 หลักของความแน่นอน (Certainly)

ระบบภาษีอากรที่เป็นเป็นไปตามหลักของความแน่นอน คือ จะต้องเป็นภาษีอากรที่มีความแน่นอนชัดเจนในโครงสร้างภาษี อันได้แก่ การกำหนดตัวบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี วิธีการชำระภาษีและวันเวลาที่ต้องชำระภาษี ตลอดจนการอุทธรณ์ และบทลงโทษ เพื่อให้ประชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ทราบถึงภาระหน้าที่ของตนโดยชัดแจ้ง และเพื่อป้องกันมิให้มีการอำนาจดุลพินิจของเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมากจนเกินไป อีกทั้งตัวบทบัญญัติของกฎหมายจะต้องมีถ้อยคำที่ชัดเจน ไม่กำกวมหรือคลุมเครือ ไม่สร้างความลำบากให้แก่ผู้เสียภาษีที่จะต้องตีความบทบัญญัติของกฎหมาย ซึ่งกฎหมายที่ไม่ชัดเจน คลุมเครือถือเป็นการเปิดช่องให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้อำนาจดุลพินิจอีกทางหนึ่งด้วย

แม้กฎหมายอากรแสตมป์จะมีความชัดเจนแน่นอน เพราะกฎหมายบัญญัติไว้แล้วว่าตราสารอะไรบ้างที่ต้องเสียอากรแสตมป์ อัตราภาษีที่ต้องเสีย และกำหนดวิธีการเสียไว้อย่างชัดเจน แต่ในทางปฏิบัติแล้ว อากรแสตมป์ถือเป็นภาษีที่ต้องปรับปรุงแก้ไขเพราะยังมีความไม่แน่นอนแฝงอยู่ภายในบทบัญญัติของกฎหมายซึ่งในทางปฏิบัติยังต้องมีการตีความในการบังคับใช้กฎหมายอยู่ ยกตัวอย่าง เช่น การตีความความหมายของคำว่า “ตราสาร” ว่ามีขอบเขตของความหมายเพียงใด เพราะกฎหมายบัญญัติแค่เพียงว่า “ตราสาร” หมายถึงเอกสารที่ต้องเสียอากรตามหมวดนี้ ซึ่งก็หมายถึงเอกสารทั้ง 28 ข้อตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ แต่ตราสารทั้ง 28 ลักษณะตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์นี้ ส่วนใหญ่เป็นเอกสารสัญญาทางธุรกิจตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เรื่องเอกเทศสัญญา ซึ่งตราสารต่างๆ เหล่านี้ล้วนมีรูปแบบของเอกสารที่แตกต่างกันไป กล่าวคือ บางประเภทกฎหมายกำหนดแบบเอาไว้ ถ้าไม่ทำตามแบบถือว่าเป็นโมฆะ เช่น สัญญาเช่าซื้อต้องทำเป็นหนังสือลงลายมือชื่อคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย บางประเภทแค่มีหลักฐานเป็นหนังสือลงลายมือชื่อคู่สัญญาฝ่ายที่ต้องรับผิดก็พอ เช่น สัญญาจ้างทำของ และบางประเภทไม่จำเป็นต้องทำเป็นหนังสือสัญญาเพียงแค่ทำเป็นลายลักษณ์อักษรและลงลายมือชื่อก็พอ เช่น ใบมอบอำนาจ เป็นต้น และด้วยความความแตกต่างในรูปแบบของตราสารประเภทต่างๆ เหล่านี้ได้สร้างปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายเป็นอย่างมาก เพราะเคยมีคดีที่ฟ้องร้องกันไปถึงศาลฎีกาเพื่อขอให้ศาลวินิจฉัยในประเด็นที่ว่า คำว่า “ตราสาร” ที่ถือเป็นตราสารที่จะต้องเสียอากรแสตมป์นั้นมีขอบเขตความหมายเพียงใด จำเป็นหรือไม่ที่ตราสารนั้นจะต้องทำเป็นหนังสือสัญญาและลงลายมือชื่อคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย หรือถ้าแค่ทำเป็นลายลักษณ์อักษรแต่ไม่ถึงขนาดที่เป็นหนังสือสัญญาและลงลายมือชื่อคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือลงชื่อฝ่ายที่ต้องรับผิดจะถือเป็นตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์หรือไม่หรือไม่ และถ้าหากเป็นเพียงแค่หนังสือโต้ตอบระหว่างกันซึ่งมีถ้อยคำที่แสดงได้ว่า

มีการทำสัญญาเกิดขึ้น จะถือว่าเป็นตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์หรือไม่ หรือในกรณีที่เป็นสัญญาที่กฎหมายกำหนดให้ต้องทำตามแบบ เช่น สัญญาเช่าซื้อต้องทำเป็นหนังสือลงลายมือชื่อคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย ซึ่งหากไม่ทำตามแบบให้ครบถ้วนเช่นทำเป็นหนังสือจริงแต่ลงชื่อคู่สัญญาฝ่ายเดียว เช่นนี้จะถือเป็นตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์หรือไม่ ซึ่งในประเด็นดังกล่าวนี้ในส่วนของผู้พิพากษาหรือศาลเองก็ได้ตีความและตัดสินไปตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในแต่ละคดีเป็นคดีๆ ไป ไม่ได้มีหลักเกณฑ์และบรรทัดฐานที่แน่นอนตายตัว สิ่งต่างๆเหล่านี้ถือเป็นปัญหาที่สำคัญประการหนึ่งของกฎหมายอากรแสตมป์เช่นเดียวกัน

4.1.3 หลักของความสะดวก (Convenience)

ภาษีอากรที่จัดเก็บตามหลักของความสะดวกจะต้องเรียกเก็บตามวันเวลาและวิธีการที่เหมาะสม ตลอดจนมีวิธีการจัดเก็บหรือวิธีการชำระภาษีที่ไม่ยุ่งยากและสามารถเข้าใจได้โดยง่าย ซึ่งอากรแสตมป์ถือเป็นภาษีที่มีความเหมาะสมในการเรียกเก็บภาษี เพราะช่วงเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียอากรแสตมป์เป็นช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีมีความพร้อมและสามารถที่จะชำระภาษีได้โดยไม่เป็นภาระ เพราะช่วงเวลาที่ทำตราสารมักจะเป็นเวลาเดียวกับที่การเจรจาตกลงทางการค้าเป็นผลสำเร็จซึ่งเป็นช่วงที่ผู้เสียภาษีมีรายได้ และวิธีการจัดเก็บอากรแสตมป์ก็สะดวกเพราะผู้เสียภาษีสามารถชำระภาษีได้ง่ายๆ เพียงแค่ปิดอากรแสตมป์ทับบนตราสารให้ครบถ้วนตามจำนวนภาษีที่ต้องเสียและขีดฆ่าอากรแสตมป์ และยังมีกรณีที่กฎหมายกำหนดให้เสียเป็นตัวเงินสำหรับตราสารบางประเภท และในปัจจุบันหน่วยงานราชการที่ทำหน้าที่จัดเก็บอากรแสตมป์ก็มีอยู่อย่างทั่วถึง[2]

อย่างไรก็ดี ในปัจจุบันตัวแทนจำหน่ายอากรแสตมป์ที่เป็นภาคเอกชนมีอยู่น้อยราย ซึ่งทำให้อากรแสตมป์หาซื้อได้ยากขึ้น เพราะต้องไปซื้อจากหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรหรือหน่วยงานราชการของรัฐบางแห่งเท่านั้น นอกจากนี้ยังมีปัญหาในเรื่องของการกำหนดอัตราอากรแสตมป์ที่เป็นอัตราตายตัว กล่าวคือ อัตราอากรแสตมป์ที่เป็นอัตราตายตัวตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์นั้นมีอยู่หลายอัตรา ซึ่งอาจทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกิดความสับสนได้ว่า ต้องเสียในอัตราเท่าใดกันแน่ เพราะนอกจากที่จะต้องพิจารณาว่าตราสารที่ทำขึ้นเป็นตราสารที่ต้องเสีย

---

[2] เจริญศักดิ์ กลั่นประชา. "ปัญหากฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทย: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ" (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), หน้า 22.

อากรตามข้อใดในบัญชีอัตราอากรแสตมป์แล้ว ยังต้องตรวจสอบอีกว่าตราสารประเภทใดเสียอากรแสตมป์เท่าใด

4.1.4 หลักของการประหยัด (Low compliance and collection costs)

ระบบการจัดเก็บภาษีตามหลักของการประหยัด จะต้องมีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บน้อยที่สุด และยังจะต้องคำนึงถึงตัวผู้เสียภาษีที่นอกจากจะต้องแบกรับค่าภาษีแล้วยังต้องแบกรับค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไปเพื่อการปฏิบัติการชำระภาษีตามกฎหมายอีกด้วย เช่น ค่าเสียเวลาในการกรอกแบบฟอร์ม ค่าเดินทางไปเสียภาษี ค่าที่ปรึกษาภาษีและนักกฎหมาย ค่าจ้างนักบัญชี เป็นต้น[3] อากรแสตมป์ถือว่าเป็นภาษีที่มีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บน้อย ต้นทุนหลักๆ ก็มีเพียงค่าพิมพ์อากรแสตมป์เท่านั้น ส่วนในด้านผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็สามารถชำระภาษีได้โดยง่ายเพียงแค่ซื้อแสตมป์มาปิดทับบนตราสาร หรือในกรณีของการเสียเป็นตัวเงินก็มีหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอย่างทั่วถึง แต่อย่างไรก็ดี ระบบภาษีอากรตามหลักความประหยัดมิได้หมายความเฉพาะความประหยัดค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บของรัฐบาล และภาระค่าใช้จ่ายของเอกชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีเท่านั้น แต่ระบบภาษีอากรตามหลักความประหยัดจะต้องก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรด้วย ซึ่งเมื่อพิจารณากฎหมายอากรแสตมป์แล้ว กฎหมายอากรแสตมป์ยังมีข้อบกพร่องหลายประการซึ่งทำให้การจัดเก็บภาษีไม่ได้ประสิทธิภาพเท่าที่ควร ต้นทุนของอากรแสตมป์ไม่ได้มีเพียงแค่ค่าใช้จ่ายในการพิมพ์แสตมป์เท่านั้น แต่ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้กฎหมายก็ถือเป็นต้นทุนอย่างหนึ่ง เพราะภาษีอากรประเภทใดที่สร้างปัญหาหรือก่อให้เกิดคดีความเป็นจำนวนมากย่อมแสดงให้เห็นว่าภาษีอากรประเภทนั้นขาดประสิทธิภาพและขาดการยอมรับจากประชาชน ซึ่งค่าใช้จ่ายของรัฐบาลที่ต้องเสียไปในกระบวนการเพื่อระงับข้อพิพาทเหล่านี้ก็ถือเป็นต้นทุนของการจัดเก็บภาษีอย่างหนึ่งด้วย นอกจากปัญหาเรื่องข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้กฎหมาย ยังมีปัญหาเรื่องอื่นๆ อีกเช่น ปัญหาเรื่องการเลี่ยงอากรแสตมป์ก็ถือเป็นภาระที่รัฐบาลต้องแบกรับ และถือเป็นต้นทุนของการจัดเก็บภาษีอย่างหนึ่ง ซึ่งรัฐบาลต้องเสียไปในการแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของผู้เสียภาษี เป็นต้น

---

[3] จิรประภา มากลิ่น, "ปัญหาในการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510," หน้า 168

4.1.5 หลักของการทำรายได้ (Productivity)

ภาษีอากรที่ดีตามหลักการทำรายได้จะต้องเป็นภาษีที่สามารถอำนวยรายได้ให้กับรัฐบาลเป็นจำนวนมาก ซึ่งลักษณะของภาษีอากรที่จะสร้างรายได้ให้กับรัฐบาลเป็นอย่างดี ควรเป็นภาษีอากรที่มีฐานภาษีใหญ่ครอบคลุมตัวบุคคลผู้เสียภาษีอากรเป็นจำนวนมาก และฐานภาษีสามารถขยายตัวได้เร็วตามความเจริญเติมโตทางเศรษฐกิจ โดยในการอำนวยรายได้นั้นจะต้องไม่สร้างภาระและความเดือดร้อนให้อันเป็นการกระทบกระเทือนต่อระดับความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชน อีกทั้งสามารถจัดเก็บได้ตามเป้าหมายที่กำหนดเมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนในการบริหารจัดเก็บ

อากรแสตมป์เป็นภาษีที่ฐานการจัดเก็บที่กว้างและครอบคลุมบุคคลผู้เสียภาษีเป็นจำนวนมาก เพราะจัดเก็บจากตราสารทางธุรกิจถึง 28 ประเภท แต่ปัจจุบันฐานภาษีของอากรแสตมป์ถูกจำกัดให้แคบลงมาก เพราะความบกพร่องของกฎหมายในหลายๆ ประการ เช่น การอ้างเอกสารเป็นพยานหลักฐานตามมาตรา 118 ที่บัญญัติว่าตราสารใดที่ไม่ปิดแสตมป์บริบูรณ์ ไม่สามารถทำมาอ้างเป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งได้จนกว่าจะได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ ซึ่งศาลได้ตีความบทบัญญัติดังกล่าวว่าตราสารใดที่ไม่ได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ ถ้าหากได้ปิดอากรแสตมป์และขีดฆ่าแล้วในเวลาใดก่อนที่ศาลชั้นต้นจะมีคำพิพากษาสามารถ ก็สามารถใช้เป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งได้ ประกอบกับในส่วนของบทบัญญัติเรื่องการปิดแสตมป์บริบูรณ์ไม่ได้กำหนดบทลงโทษทางอาญาไว้ กำหนดแต่โทษทางแพ่งให้เสียเงินเพิ่มเท่านั้น ด้วยเหตุนี้ ความบกพร่องของกฎหมายประกอบกับการตีความของศาลทำให้ฐานการจัดเก็บอากรแสตมป์ถูกจำกัดลง และกลายเป็นช่องทางให้มีการหลีกเลี่ยงอากรแสตมป์โดยทำตราสารแต่ไม่เสียอากรแสตมป์ เพราะคิดกันว่าถ้าธุรกรรมที่ทำไม่มีปัญหาก็จะช่วยประหยัดค่าใช้จ่ายที่เป็นค่าภาษีอากรได้อีกทางหนึ่ง ต่อเมื่อมีความจำเป็นต้องใช้ตราสารจึงค่อยมาปิดแสตมป์ในภายหลังก็ได้ เพราะไม่ต้องถูกลงโทษอะไร แค่ต้องเสียเงินเพิ่มเท่านั้น ซึ่งก็เป็นจำนวนไม่มากเท่าไร

นอกจากฐานภาษีที่แคบลงเพราะความบกพร่องของกฎหมายอากรแสตมป์ดังที่กล่าวมาแล้ว ในปัจจุบันก็ยังมีธุรกรรมรูปแบบใหม่ที่ฐานภาษีอากรแสตมป์ครอบคลุมไปไม่ถึง อันได้แก่ สัญญารูปแบบใหม่ที่ไม่อยู่ในประเภทตราสาร 28 ข้อตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ และการทำธุรกรรมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่มีการทำตราสารเกิดขึ้น ความเปลี่ยนแปลงและการพัฒนาของรูปแบบการดำเนินธุรกิจก็เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่ทำให้การจัดเก็บอากรแสตมป์ไม่สร้างรายได้เท่าที่ควร

ยิ่งในอนาคตหากผู้ประกอบธุรกิจหันมาทำธุรกรรมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์กันหมด กฎหมายอากรแสตมป์คงจะไม่มีที่ให้บังคับใช้เป็นแน่

อีกประเด็นหนึ่งที่สำคัญอย่างยิ่งและมีผลต่อรายได้ของการจัดเก็บภาษีอากรอย่างมากก็คือ ต้นทุนในการบริหารจัดเก็บภาษีอากร เพราะภาษีอากรประเภทใดๆ ก็ตามแม้จะสร้างรายได้เป็นจำนวนมหาศาล แต่เมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนต้นทุนที่ใช้ในการบริหารจัดเก็บแล้ว เหลือส่วนที่เป็นรายได้เพียงส่วนน้อย ก็ไม่ถือว่าภาษีประเภทดังกล่าวนี้เป็นภาษีที่สร้างรายได้ดี ในทางกลับกัน ภาษีประเภทหนึ่งเก็บรายได้ไม่สูงมากนัก แต่มีต้นทุนในการบริหารจัดเก็บที่ต่ำมากๆ ภาษีอากรประเภทนี้จึงจะถือว่าเป็นภาษีอากรที่ดีตามหลักของการทำรายได้ ซึ่งเมื่อพิจารณากฎหมายอากรแสตมป์นอกจากต้นทุนในการพิมพ์อากรแสตมป์ ค่าสร้างหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร และค่าจ้างเจ้าหน้าที่ผู้ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรแล้ว ยังมีต้นทุนในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร และยังมีต้นทุนที่ใช้ไปเพื่อแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากรอีกด้วย

4.1.6 หลักของการยอมรับ (Acceptability)

สำหรับภาษีอากรที่ดีตามหลักของการยอมรับนั้น สามารถพิจารณาได้จากความยินยอมและความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี โดยไม่พยายามที่จะหลีกเลี่ยงการชำระภาษี ซึ่งการที่จะทำให้ประชาชนมีความสมัครใจในการชำระภาษีได้นั้น กฎหมายที่นำมาใช้จะต้องมีความเป็นธรรม มีโครงสร้างการบริหารจัดเก็บที่ดี สามารถแสดงให้ประชาชนได้เห็นได้ว่าเงินทุกบาททุกสตางค์ที่ได้เสียให้กับรัฐบาลเพื่อเป็นค่าภาษีนั้น รัฐบาลนำไปใช้จ่ายอย่างมีประสิทธิภาพและจะกลับมาเป็นผลประโยชน์ของผู้เสียภาษีเองในอนาคต สำหรับกฎหมายอากรแสตมป์นั้น ในเรื่องของการนำรายได้จากการจัดเก็บไปใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมคงจะมองไม่เห็นภาพชัดเจนนัก เพราะรายได้จากอากรแสตมป์ที่รัฐบาลจัดเก็บได้ในแต่ละปีมีสัดส่วนที่น้อยมากเมื่อเทียบกับภาษีอากรประเภทอื่นๆ ที่รัฐบาลจัดเก็บได้ทั้งหมด แต่อย่างไรก็ดี สิ่งที่พิจารณาได้ก็คือ ในเรื่องของบทบัญญัติของกฎหมายและโครงสร้างของการจัดเก็บอากรแสตมป์ ซึ่งเมื่อพิจารณาสถานะของกฎหมายอากรแสตมป์ในปัจจุบันจะเห็นว่ายังมีโครงสร้างที่จะต้องปรับปรุงแก้ไขอีกหลายประการ ซึ่งถ้าหากสามารถขจัดปัญหาดังที่ได้กล่าวมาทั้งหมดได้แล้ว เชื่อว่าอากรแสตมป์น่าจะเป็นภาษีที่มีประสิทธิภาพในการบังคับจัดเก็บ สามารถสร้างรายได้ได้ตามเป้าหมายที่วางไว้ และจะกลายเป็นภาษีอากรที่ประชาชนให้การยอมรับได้ในที่สุด

4.1.7 หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

ภาษีอากรที่ดีนอกจากจะต้องมีความเหมาะสมในทางทฤษฎีแล้วยังจะต้องสามารถดำเนินการจัดเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติด้วย ในส่วนของการจัดเก็บอากรแสตมป์นั้น ถือว่าเป็นภาษีที่มีโครงสร้างที่ดีหลายประการ ไม่ว่าจะเป็นฐานการจัดเก็บที่กว้างและครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีอากรเป็นจำนวนมาก ซึ่งน่าจะเป็นภาษีอากรที่สร้างรายได้เป็นอย่างดี อีกทั้งอัตราอากรแสตมป์ก็ไม่สูงมากนัก ซึ่งน่าจะช่วยเสริมสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชนให้มีมากขึ้นได้ เพราะไม่ทำให้ประชาชนได้รับความเดือนร้อนจากการเสียภาษีเท่าใดนัก อีกทั้งวิธีการชำระภาษีก็สะดวกสบายเพียงแค่ซื้อแสตมป์มาปิดบนตราสารหรือในกรณีของการชำระอากรเป็นตัวเงินก็มีหน่วยงานที่รองรับการชำระภาษีอยู่เป็นจำนวนมาก อย่างไรก็ดี อากรแสตมป์ก็มีส่วนที่เป็นข้อบกพร่องอยู่หลายประการ ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นเรื่องของการบังคับใช้กฎหมายในทางปฏิบัติ ส่วนสาเหตุก็เป็นเพราะว่ากฎหมายอากรแสตมป์นั้นไม่เคยปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสมกับสภาพการดำเนินธุรกิจที่เปลี่ยนแปลง ตั้งแต่เริ่มบังคับใช้กฎหมายมาจนถึงปัจจุบัน การแก้ไขบทบัญญัติที่เกิดขึ้นก็เพียงการยกเลิกหรือยกเว้นฐานการจัดเก็บบางลักษณะเท่านั้น ไม่ได้มีการวิเคราะห์ทบทวนบทบัญญัติของกฎหมายและติดตามประเมินผลการจัดเก็บอากรแสตมป์เลยว่า รายได้จากอากรแสตมป์ในอดีตและปัจจุบันเป็นอย่างไร อะไรเป็นสาเหตุที่ทำให้รายได้อากรแสตมป์มากขึ้นหรือน้อยลง ตราสารประเภทใดสร้างรายได้เป็นอย่างดีและตราสารประเภทใดที่ไม่สร้างรายได้เท่าที่ควร กฎหมายอากรแสตมป์ยังคงใช้บังคับได้อย่างดีในปัจจุบันหรือไม่ เป็นต้น สิ่งต่างเหล่านี้ไม่เคยมีการพิจารณากันเลยในระบบการจัดเก็บอากรแสตมป์ของประเทศไทย ดังนั้น จึงเป็นสาเหตุให้กฎหมายอากรแสตมป์ไทยไม่สามารถใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพเต็มที่ในทางปฏิบัติ

4.1.8 หลักของการยืดหยุ่น (Flexibility)

ลักษณะของภาษีอากรที่ดีตามหลักของการยืดหยุ่น คือ ภาษีอากรประเภทนั้นจะต้องสามารถปรับตัวเข้ากับความเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจของประเทศได้อย่างเหมาะสม และสามารถปรับตัวเข้ากับความเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้เป็นอย่างดีด้วย โดยส่วนใหญ่แล้วภาษีอากรที่สามารถบังคับใช้ได้ตามหลักของความยืดหยุ่นจะเป็นภาษีทางตรงที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า แต่อากรแสตมป์ถือเป็นภาษีทางอ้อม ดังนั้น อากรแสตมป์คงไม่ใช่ภาษีอากรที่ดีตามหลักของความยืดหยุ่น แต่หากจะพิจารณาเพียงแค่เรื่องของความเหมาะสมกับรูปแบบการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ และพฤติกรรมของผู้ประกอบธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปแล้ว กฎหมายอากรแสตมป์ในปัจจุบันถือว่าไม่เป็นภาษีอากรที่สามารถปรับตัวเข้ากับสภาวการณ์ทางธุรกิจที่

เปลี่ยนแปลงได้ กฎหมายอากรแสตมป์ยังมีข้อบกพร่องอีกหลายประการที่ต้องแก้ไขปรับปรุง เพื่อให้กฎหมายสามารถใช้บังคับได้อย่างได้ผลกับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป อีกทั้งเพื่อให้สามารถรองรับพฤติกรรมการดำเนินธุรกิจของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่เปลี่ยนแปลงไปตามสภาพเศรษฐกิจด้วย

4.1.9 หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Economic Neutrality)

ลักษณะภาษีอากรที่มีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ คือ ภาษีอากรประเภทนั้นจะต้องไม่มีผลไปกระทบกระเทือนหรือบิดเบือนการตัดสินทางเศรษฐกิจของภาคเอกชน กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีอากรจะต้องไม่ไปกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภค การออม การแข่งขันผลิตสินค้าและบริการ การเลือกประกอบธุรกิจ ตลอดจนไม่กระทบต่อการทำงานของกลไกตลาด ซึ่งอากรแสตมป์แม้จะเป็นภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจเพราะจัดเก็บจากสัญญาและเอกสารทางธุรกิจต่างๆ แต่โดยลักษณะและรูปแบบของการจัดเก็บอากรแสตมป์แล้วคงไม่มีผลต่อการบริโภค การออม การแข่งกันผลิตสินค้าและบริการ หรือการตัดสินใจเลือกประกอบธุรกิจของเอกชนมากนัก เพราะว่าอัตราอากรแสตมป์ที่จัดเก็บนั้นค่อนข้างต่ำซึ่งไม่น่าจะเป็นภาระต่อการประกอบธุรกิจของเอกชนสักเท่าใดนัก ส่วนเรื่องที่น่าจะมีผลต่อเอกชนน่าจะเป็นเรื่องของฐานการจัดเก็บ อัตราภาษีที่มีหลายอัตรา และวิธีการจัดเก็บที่อาจสร้างความสับให้กับผู้มีหน้าที่ชำระภาษีได้ กล่าวคือ โดยทั่วไปตราสารแต่ละประเภทจะมีวิธีการชำระภาษีและอัตราอากรที่แตกต่างกันไปอยู่แล้ว แต่ตราสารตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์บางประเภทมีลักษณะคล้ายกัน เช่น ใบมอบอำนาจ กับสัญญาตั้งตัวแทน ซึ่งอาจทำให้เกิดความสับสนต่อเอกชนได้ว่าตราสารที่ได้ทำขึ้นมาเป็นตราสารประเภทใดและต้องเสียอากรแสตมป์เท่าใด ส่วนในเรื่องของอัตราภาษีนั้น สิ่งที่อาจเป็นปัญหาก็คือ ในกรณีของอัตราภาษีที่เป็นอัตราตายตัวซึ่งมีตราสารหลายประเภทที่ต้องเสียอากรในอัตราตายตัวแต่ว่าอัตราตายตัวที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียอากรสำหรับตราสารแต่ละประเภทนั้นมีอัตราที่ไม่เท่ากัน สุดท้ายคือเรื่องวิธีการชำระอากรแสตมป์ซึ่งปัจจุบันสามารถชำได้เพียง 2 วิธี คือ การปิดแสตมป์ทับบนตราสาร และเสียอากรเป็นตัวเงิน ซึ่งตราสารที่ต้องเสียอากรโดยการปิดแสตมป์สามารถเสียอากรเป็นตัวเงินได้ถ้าอธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้เสียเป็นตัวเงิน แต่ตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์เป็นตัวเงินจะเสียโดยวิธีปิดแสตมป์ไม่ได้ต้องเสียอากรเป็นตัวเงินอย่างเดียวเท่านั้น นอกจากนี้ยังมีกรณีที่กฎหมายให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการกำหนดวิธีการชำระภาษีอากรเป็นตัวเงินสำหรับตราสารบางประเภท ซึ่งอาจสร้างความสับสนให้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ว่า กรณีใดต้องเสียโดยการปิดแสตมป์ และกรณีใดต้องเสียเป็นตัวเงิน เพราะถ้าหากเสียผิดวิธี อย่างเช่นนำตราสารที่ต้องเสียอากรเป็นตัวเงินไปเสียโดยวิธีปิดแสตมป์ กฎหมายถือว่าตราสารนั้นไม่ปิดแสตมป์บริบูรณ์ โดยสามารถ

ขอคืนภาษีอากรที่เสียไปโดยผิดวิธีได้ แต่ผลที่ตามมาก็คือไม่สามารถใช้ตราสารดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งได้ ซึ่งในบางครั้งการนำตราสารไปเสียอากรแสตมป์ให้ถูกต้องอาจไม่ทันการณ์และทำให้ต้องแพ้คดีไปแล้วก็ได้

4.1.10 หลักประสิทธิภาพในการบริหาร (Administrative efficiency)

ภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพในการบริหารจัดเก็บจะต้องมีต้นทุนในการบริหารจัดเก็บที่น้อยที่สุดสำหรับการจัดเก็บภาษีให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ ซึ่งประสิทธิภาพในการบริหารจัดเก็บนี้หมายรวมถึงประสิทธิภาพของหน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรตลอดจนบุคลากรผู้ปฏิบัติหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีด้วย ซึ่งการจะทำให้ระบบการบริหารจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพสามารถดำเนินการได้หลายทาง เช่น การสร้างบทกฎหมายภาษีอากรที่เป็นธรรม มีความชัดเจนและแน่นอนให้ผู้เสียภาษีสามารถเข้าใจวิธีการชำระภาษีได้โดยง่าย ตลอดจนมีรูปแบบการจัดเก็บที่สะดวกและสามารถติดตามตรวจสอบได้ เป็นต้น ซึ่งอากรแสตมป์ถือเป็นภาษีที่ยังขาดประสิทธิภาพในการบริหารจัดเก็บเพราะบทบัญญัติของกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันนั้นขาดความแน่นอนชัดเจน และยังเป็นกฎหมายภาษีอากรที่อาจทำให้เกิดความสับสนในวิธีการชำระภาษีและอัตราภาษีตามที่ได้กล่าวมาแล้วก่อนหน้านี้ อีกทั้งยังขาดระบบการติดตามตรวจสอบ ซึ่งกฎหมายอากรแสตมป์ยังมีเรื่องที่ต้องปรับปรุงแก้ไขในหลายๆ เรื่อง เพื่อให้การบริหารจัดเก็บอากรแสตมป์เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุผลตามเป้าหมายที่กำหนดไว้

4.2 วิเคราะห์ปัญหากฎหมายอากรแสตมป์กับสภาพธุรกรรมทางธุรกิจในปัจจุบัน

อากรแสตมป์เป็นรูปแบบการจัดเก็บภาษีอากรประเภทหนึ่ง โดยบังคับจัดเก็บจากการทำเอกสารหรือตราสาร ซึ่งโดยทั่วไปแล้วเอกสารหรือตราสารที่กฎหมายกำหนดให้เสียอากรแสตมป์นั้น จะเป็นเอกสารหรือตราสารทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการประกอบธุรกิจการค้า และทำขึ้นเพื่อใช้เป็นหลักฐานในทางกฎหมาย หรือเพื่อใช้สำหรับฟ้องร้องในเวลาที่เกิดคดีความ ด้วยเหตุนี้ เอกสารหรือตราสารกับธุรกรรมทางธุรกิจจึงเป็นสิ่งที่อยู่คู่กันตลอด ดังนั้น ในการพิจารณาถึงประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมายอากรแสตมป์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับฐานการจัดเก็บ (เอกสารหรือตราสาร) ก็จำเป็นที่จะต้องพิจารณาถึงประสิทธิภาพของกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับลักษณะหรือรูปแบบของธุรกรรมทางธุรกิจควบคู่ไปด้วย เมื่อกฎหมายอากรแสตมป์มีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางธุรกิจดังที่ได้กล่าวมา ในการบังคับใช้กฎหมายให้มีประสิทธิภาพ กฎหมายอากรแสตมป์ก็จะต้องคำนึงถึงรูปแบบของการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจด้วย กล่าวคือ กฎหมายอากรแสตมป์ควรจะต้องมีความ

สอดคล้องรองรับกับรูปแบบการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจด้วยถึงจะทำให้การบริหารบริหารจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ แต่สิ่งที่เกิดขึ้นและเป็นปัญหาอย่างมากในการบังคับใช้กฎหมายก็คือ ตัวบทบัญญัติของกฎหมายอากรแสตมป์เองซึ่งมิได้มีการปรับปรุงแก้ไขรูปแบบการจัดเก็บให้มีประสิทธิภาพอยู่เสมอ การแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายที่ผ่านมาก็เป็นเพียงการยกเลิก หรือยกเว้นฐานการจัดเก็บบางลักษณะเท่านั้น ไม่ได้มีการแก้ไขในเนื้อหาสาระที่สำคัญให้เหมาะสมกับสภาวการณ์ที่เป็นอยู่ ในขณะที่การดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจนั้นมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา ดังนั้น จึงส่งผลให้การจัดเก็บอากรแสตมป์ นอกจากไม่รองรับการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจแล้ว ยังกลายเป็นอุปสรรคขัดขวางการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจด้วย

จากการศึกษาที่ผ่านมาทั้งหมด ผู้เขียนเห็นว่าในการที่จะแก้ไขให้กฎหมายอากรแสตมป์มีความสอดคล้องรองรับกับสภาพธุรกรรมทางธุรกิจเป็นอยู่ในปัจจุบันนั้น จะต้องดำเนินการแก้ไขในโครงสร้างหลักที่สำคัญที่สุด ก็คือในส่วนของฐานการจัดเก็บอากรแสตมป์ สำหรับโครงสร้างอื่นๆ ที่ผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะปรับปรุงเพิ่มเติมเพื่อให้กฎหมายมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นก็คือ ในส่วนของอัตราอากรแสตมป์ และวิธีการชำระอากรแสตมป์

4.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับฐานการจัดเก็บอากรแสตมป์

หากจะวิเคราะห์ถึงสาเหตุสำคัญที่ทำให้กฎหมายอากรแสตมป์ไม่เหมาะสมกับสภาพการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจในปัจจุบัน ก็เพราะว่าบทบัญญัติกฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทยไม่มีระบบการติดตาม ตรวจสอบและประเมินผลในประสิทธิภาพของการบังคับใช้กฎหมาย ซึ่งแตกต่างกับกฎหมายเกี่ยวกับอากรแสตมป์ในต่างประเทศที่มีการตรวจสอบ ติดตามและประเมินผลของกฎหมาย และพยายามที่จะแก้ไขปรับปรุงตัวบทกฎหมายให้สามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพอยู่ตลอด

กฎหมายเกี่ยวกับอากรแสตมป์ของอังกฤษเริ่มต้นตั้งแต่การจัดเก็บ Stamp Duty และได้พัฒนารูปแบบของการจัดเก็บเรื่อยมาจนกระทั่งในปัจจุบันมีการจัดเก็บอากรแสตมป์อยู่ 3 แบบ คือ Stamp Duty, SDRT และ SDLT จากการศึกษาพัฒนาการในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายของประเทศอังกฤษ จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าปัญหาเรื่องความเหมาะสมระหว่างการบังคับใช้กฎหมายและรูปแบบการดำเนินธุรกรรมเป็นสิ่งที่นำมาใช้เป็นเงื่อนไขในการพัฒนากฎหมายอยู่เสมอ ซึ่งเป็นไปตามหลักนโยบายในการจัดเก็บภาษีที่ว่า ภาษีนอกจากจะเป็นเครื่องมือในการหารายได้แล้ว ภาษีควรจะต้องตอบสนองนโยบายในทางเศรษฐกิจด้วย

การจัดเก็บ Stamp Duty เริ่มต้นขึ้นครั้งแรกในปี ค.ศ.1694 ซึ่งในขณะนั้น Stamp Duty มีฐานการจัดเก็บจากตราสารหลากหลายประเภท เช่นเดียวกับกฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทย แต่ Stamp Duty ก็มีการพัฒนารูปแบบการจัดเก็บอยู่ตลอด ตราสารหลายประเภทที่เคยมีการจัดเก็บมาเมื่อครั้งอดีตได้ถูกยกเลิกไปด้วยเหตุผลเพื่อต้องการให้กฎหมายภาษีมีความสอดคล้องรองรับกับระบบเศรษฐกิจ เช่น ในปี ค.ศ.1971 มีการยกเลิก (abolished) อากรแสตมป์ในเรื่องของการจำนอง (mortgage), พันธบัตร (bond), หุ้นกู้ (debenture) รวมทั้งการประกันภัย (insurance) (ยกเว้นการประกันชีวิต(life assurance) ซึ่งถูกยกเลิกในปี ค.ศ.1989) และการเช่าซื้อ (hire purchase agreements) ซึ่งสาเหตุหลักๆ ที่รัฐยกเลิกการจัดเก็บอากรแสตมป์จากตราสารเกี่ยวกับธุรกรรมดังกล่าวก็เพื่อต้องการช่วยเหลือธุรกิจการจำนอง และตลาดการซื้อขายบ้าน (housing market) และต่อมาในปี ค.ศ.1976 ก็มีการยกเลิกอากรแสตมป์เกี่ยวกับการโอนตราสารหนี้ (loan capital) เพื่อเป็นการกระตุ้นตลาดพันธบัตรให้ดีขึ้น เป็นต้น เหตุการณ์ต่างๆ เหล่านี้เป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นว่า การปรับปรุงแก้ไขกฎหมายอากรแสตมป์อยู่บนพื้นฐานที่ว่ากฎหมายจะต้องรองรับระบบธุรกิจด้วย สิ่งใดที่ไม่เอื้อประโยชน์ต่อระบบธุรกิจไม่เหมาะกับกาลสมัยก็จะถูกยกเลิกไป

การบังคับใช้กฎหมาย SDRT เองก็เช่นเดียวกัน ก็มีสาเหตุมาจากการจัดเก็บ Stamp Duty ในส่วนที่เกี่ยวกับหุ้นนั้นมีช่องว่างให้มีการหลีกเลี่ยงอากรแสตมป์ ด้วยธรรมชาติของการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งต้องการความสะดวก รวดเร็ว และสร้างความมั่นใจแก่ผู้ลงทุน ดังนั้น ในการโอนหุ้นในตลาดหลักทรัพย์จึงไม่จำเป็นต้องมีการทำตราสารการโอน เมื่อมีมีการทำตราสารก็ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียอากรแสตมป์ ด้วยเหตุนี้ ประเทศอังกฤษจึงได้แก้ไขปัญหาของการจัดเก็บอากรแสตมป์ในเรื่องดังกล่าวโดยสร้างระบบการจัดเก็บภาษีแบบเฉพาะสำหรับการทำธุรกรรมเกี่ยวกับหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ขึ้นมา ซึ่งก็คือกฎหมาย SDLT นั่นเอง

พัฒนาการเกี่ยวกับกฎหมายอากรแสตมป์ที่สำคัญอีกช่วงหนึ่งก็คือ การประกาศใช้กฎหมาย Finance Act 2003 ได้มีการสร้างรูปแบบการจัดเก็บอากรแสตมป์ขึ้นมาอีกประเภทคือ SDLT โดยบังคับจัดเก็บจากการทำธุรกรรมเกี่ยวกับที่ดิน และใน Finance Act 2003 นี้เองก็ได้มีการเปลี่ยนแปลงฐานการจัดเก็บ Stamp Duty ครั้งใหญ่ เพราะว่า Finance Act 2003 กำหนดให้ Stamp Duty มีฐานการจัดเก็บเฉพาะตราสารที่เกี่ยวข้องกับหุ้นและหลักทรัพย์ และตราสารเกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนบางอย่างเท่านั้น

สืบเนื่องจากในช่วงก่อนปี ค.ศ.2003 ขณะนั้น Stamp Duty กลายเป็นภาษีที่นักธุรกิจเห็นกันว่าสร้างความยุ่งยากให้กับระบบธุรกิจซึ่งในขณะนั้นมีกระแสเรียกร้องให้มีการยกเลิกการจัดเก็บ

Stamp Duty ไปเสีย อีกเหตุการณ์หนึ่งที่เกิดขึ้นในขณะนั้นก็คือ การทำธุรกิจการค้าผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ (E-commerce) เป็นสิ่งที่ได้รับความนิยมมากในขณะนั้น ซึ่งรัฐบาลอังกฤษเห็นว่าอากรแสตมป์เป็นภาษีที่สร้างรายได้เป็นจำนวนมากให้กับรัฐ ดังนั้น หากยกเลิกไปจะทำให้รัฐขาดรายได้ไปเป็นจำนวนมาก ด้วยเหตุนี้ SDLT จึงถูกสร้างขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดย SDLT เป็นระบบการจัดเก็บภาษีที่เข้ามารองรับการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์

ในส่วนของกฎหมายฮ่องกงมีตัวอย่างเกี่ยวกับการใช้กฎหมายเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ได้แก่ การบังคับจัดเก็บอากรแสตมป์จากซื้อขายทรัพย์สินที่ใช้เพื่อการอยู่อาศัย (residential property) ซึ่งในอดีตไม่ต้องเสียอากรแสตมป์ ซึ่งสาเหตุที่กฎหมายต้องกำหนดไว้ดังกล่าวก็เพื่อลดปริมาณการเก็งกำไรในการทำธุรกรรมเกี่ยวกับการซื้อขายทรัพย์สินที่ใช้เพื่อการอยู่อาศัย กล่าวคือ ในการซื้อขายทรัพย์สินประเภทดังกล่าว

ในส่วนของปัญหาเกี่ยวกับฐานการจัดเก็บอากรแสตมป์ สามารถแยกพิจารณาได้ใน 3 ส่วนด้วยกัน คือ ส่วนแรกเป็นเรื่องเกี่ยวกับตราสารทั้ง 28 ลักษณะตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ส่วนที่สอง เป็นเรื่องของสัญญารูปแบบใหม่ที่ไม่อยู่ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ และส่วนที่สามเป็นเรื่องของรูปแบบการดำเนินธุรกิจแบบใหม่ที่ไม่จำเป็นต้องมีการทำตราสาร

4.2.1.1 <u>ตราสาร 28 ลักษณะตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์</u>

ประเด็นที่ต้องพิจารณา คือ ตราสารทั้ง 28 ลักษณะตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์นั้น มีประสิทธิภาพในการบังคับใช้เพียงใด

จากการศึกษากฎหมายอากรแสตมป์ในประเทศอังกฤษ และฮ่องกงพบว่าในส่วนของตราสารที่เป็นฐานในการจัดเก็บนั้น ไม่มีจำนวนมากมายเหมือนในประเทศไทย โดยเฉพาะในประเทศอังกฤษซึ่งในส่วนของการจัดเก็บ Stamp Duty จัดเก็บเฉพาะตราสารที่เกี่ยวข้องกับหุ้นและหลักทรัพย์ และการโอนทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนบางอย่างเท่านั้น ส่วนในฮ่องกงก็จัดเก็บจากตราสารที่เกี่ยวกับการซื้อขายและการเช่าอสังหาริมทรัพย์ และตราสารเกี่ยวกับการซื้อขายหุ้นและหลักทรัพย์เท่านั้น

4.2.1.2 สัญญารูปแบบใหม่ที่ไม่อยู่ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์

เนื่องจาก ตราสารที่อยู่ในบังคับต้องเสียอากรแสตมป์ ได้แก่ ตราสารตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ดังนั้น ตราสารอื่นๆ นอกเหนือจากที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ไม่ต้องเสียอากรแสตมป์แต่อย่างใด ด้วยความเจริญก้าวหน้าทางธุรกิจด้วยในปัจจุบัน ได้เกิดปัญหาที่มีผลกระทบต่อการบังคับใช้กฎหมายอากรแสตมป์ ซึ่งก็คือ ปัญหาเกี่ยวกับสัญญารูปแบบใหม่ๆ ที่ไม่มีบัญญัติอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ยกตัวอย่างเช่น สัญญาในลักษณะกิจการร่วมค้า และสัญญาให้เช่าทรัพย์สินแบบลิสซิ่ง เป็นต้น ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วว่า ตราสารทั้ง 28 ข้อที่บัญญัติไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ส่วนใหญ่เป็นตราสารเกี่ยวกับนิติกรรมสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น เมื่อมีสัญญารูปแบบใหม่นอกเหนือจากที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งพาณิชย์ ก็ย่อมไม่อยู่ในตราสารทั้ง 28 ข้อตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ด้วย และก็ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียอากรแสตมป์แต่อย่างใด

4.2.1.3 ธุรกรรมรูปแบบใหม่ที่ไม่มีการทำตราสาร

อากรแสตมป์เป็นภาษีประเภทหนึ่งที่ได้รับผลกระทบโดยตรงจากการทำธุรกรรมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์หรืออินเตอร์เน็ต เนื่องจากอากรแสตมป์มีฐานการจัดเก็บจากการกระทำตราสาร แต่การทำธุรกรรมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ไม่มีตราสารเกิดขึ้นแต่อย่างใด ดังนั้น เมื่อไม่มีตราสารเกิดขึ้นก็ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียอากรแสตมป์ ซึ่งแนวโน้มในปัจจุบันและในอนาคตน่าจะเป็นทางเลือกในการดำเนินธุรกิจที่ได้รับความนิยมอย่างกว้างขวาง เพราะว่านอกจากความสะดวกสบายในการติดต่อธุรกิจซึ่งกันและกันแล้วยังประหยัดค่าใช้จ่ายอีกด้วย ดังนั้น ถึงเวลาแล้วที่จะต้องทบทวนบทบัญญัติกฎหมายอากรแสตมป์ว่ามีความเหมาะสมกับสภาวการณ์ทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ และควรจะพัฒนาแก้ไขอย่างไร เพราะหากไม่รีบดำเนินการแล้ว ในอนาคตหากผู้ประกอบธุรกิจหันมาทำธุรกรรมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์กันหมดอาจทำให้กฎหมายอากรแสตมป์ไม่มีที่ให้ใช้ก็ได้

ในส่วนของฐานการจัดเก็บอากรแสตมป์ พอที่จะกำหนดแนวทางในการแก้ไขได้เป็น 3 แนวทางด้วยกัน คือ

(1.) ใช้ฐานการจัดเก็บจาก “ตราสาร” เหมือนเดิม

ในกรณีนี้เป็นกรณีที่เห็นว่าอากรแสตมป์ควรมีฐานการจัดเก็บจาก "ตราสาร" เหมือนเดิม ดังนั้น เพื่อให้กฎหมายอากรแสตมป์สามารถใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถรองรับสภาพธุรกรรมที่เป็นอยู่ในปัจจุบันได้ ผู้เขียนเห็นว่าในกรณีนี้ จะต้องมีการกำหนดนิยาม หรือความหมายของคำว่า "ตราสาร" ไว้อย่างชัดเจน เช่น กำหนดให้ตราสาร หมายถึง เอกสารหรือหลักฐานที่เป็นลายลักษณ์อักษรทุกชนิด และเมื่อมีการลงลายมือชื่อของคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งก็ถือว่าได้มีการทำตราสารขึ้นแล้ว เป็นต้น เพื่อทำให้บทบัญญัติมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงการตีความและเป็นการป้องกันการเลี่ยงอากรแสตมป์อีกด้วย นอกจากนี้ ควรขยายขอบเขตของคำนิยามให้ครอบคลุมถึงสัญญารูปแบบใหม่ที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต รวมทั้งให้ครอบคลุมการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ด้วย

(2) ใช้ฐานการจัดเก็บทั้ง 2 ฐาน คือ ใช้ทั้งฐาน "ตราสาร" และฐาน "ธุรกรรม"

แนวทางแก้ไขปัญหาในกรณีนี้ ใกล้เคียงกับการจัดเก็บอากรแสตมป์ในประเทศอังกฤษและในประเทศอื่น ที่สร้างระบบการจัดเก็บอากรแสตมป์รูปแบบใหม่ขึ้นมาเพื่อแก้ไขปัญหาในส่วนของการจัดเก็บอากรแสตมป์ที่ไม่คลอบคลุมและไม่รองรับกับรูปแบบการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจในปัจจุบันและในอนาคต การแก้ไขปัญหาในแนวทางนี้ นอกจากการแก้ไขให้ฐานการจัดเก็บจากตราสารมีความคลอบคลุมแล้ว อาจเพิ่มฐานการจัดเก็บจากธุรกรรมเข้ามาเป็นตัวเสริมในสิ่งที่การจัดเก็บอากรแสตมป์จากฐานตราสารจัดเก็บไม่ได้ หรือไม่สะดวกที่จะจัดเก็บจากฐานตราสาร ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีของการทำธุรกรรมที่ไม่มีตราสารเข้ามาเกี่ยวข้อง ก็อาจนำรูปแบบการจัดเก็บ Stamp Duty Reserve Tax(SDRT) ของประเทศอังกฤษมาเป็นแนวทาง หรือในกรณีของการทำธุรกรรมผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ก็อาจนำรูปแบบการจัดเก็บ Stamp Duty Land Tax(SDLT) ของประเทศอังกฤษมาเป็นแนวทางได้ เป็นต้น

(3) เปลี่ยนฐานการจัดเก็บ

กรณีนี้เป็นกรณีที่เห็นว่าการจัดเก็บอากรแสตมป์จากฐานตราสารนั้นไม่มีประสิทธิภาพและไม่สมควรใช้ตราสารเป็นฐานในการจัดเก็บอากรแสตมป์อีกต่อไป ดังนั้น จึงจำเป็นที่จะต้องพิจารณาว่าจะใช้อะไรมาเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีแทนการจัดเก็บจากฐานตราสาร ซึ่งจากการศึกษาในครั้งนี้ผู้เขียนยังไม่เห็นว่ามีการนำฐานอื่นใดมาใช้แทนการจัดเก็บจากฐานตราสาร นอกจากใช้ "ธุรกรรม" มาเป็นฐานในการจัดเก็บภาษี ซึ่งในปัจจุบันหลายๆ ประเทศก็ได้พัฒนารูปแบบการจัดเก็บอากรแสตมป์จากฐานตราสารมาเป็นจัดเก็บจากการทำธุรกรรมแล้ว อย่างไรก็ดี

ในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่าหากต้องการที่จะยกเลิกการจัดเก็บอากรแสตมป์จากฐานตราสาร ก็ควรที่จะพิจารณาถึงข้อดีข้อเสีย และความเหมาะสมในการบังคับใช้ในประเทศไทยด้วย

สิ่งที่ผู้เขียนอยากจะเสนอแนะเพิ่มเติมเกี่ยวกับเรื่องฐานในการจัดเก็บอากรแสตมป์ก็คือเรื่องของจำนวนตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากรซึ่งมีถึง 28 ประเภท ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะได้มีการศึกษาและวิเคราะห์ว่าตราสารประเภทใดควรที่จะคงไว้และตราสารใดสามารถรวมกันเป็นข้อเดียวกันได้ก็ควรบัญญัติไว้รวมกัน และตราสารประเภทใดที่ไม่มีลักษณะอำนวยรายได้หรือมีความยุ่งยากในการบังคับใช้ก็ควรที่จะยกเลิกหรือตัดออกไป สาเหตุที่ผู้เขียนเสนอแนะเช่นนี้ก็เพราะว่า อาจจะเป็นเรื่องดีที่กฎหมายอากรแสตมป์กำหนดประเภทตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์ไว้ถึง 28 ประเภท ซึ่งมองดูแล้วเป็นฐานภาษีที่ครอบคลุมและน่าจะสร้างรายได้ให้กับรัฐได้มาก แต่ในความเป็นจริงกลับเป็นเช่นนั้น การกำหนดประเภทตราสารที่มากกลับสร้างปัญหาในทางปฏิบัติมากมายดังที่ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้วทั้งหมด ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าหากได้มีการสรุปและแก้ไขเสียใหม่น่าจะทำให้กฎหมายอากรแสตมป์เป็นกฎหมายที่สามารถเข้าใจได้โดยง่าย และไม่เยิ่นเย้อจนเกินไป และไม่มีปัญหาให้ต้องมานั่งตีความ เพราะกฎหมายมีความชัดเจนอยู่แล้ว และเมื่อการปฏิบัติจัดเก็บสามารถทำได้ง่าย ต้นทุนในการบริหารจัดเก็บก็จะลดลง และทำให้รายได้อากรแสตมป์เพิ่มมากขึ้น

อีกเรื่องหนึ่งที่ผู้เขียนอยากเสนอแนะเพิ่มเติมก็คือในประเด็นของการทำธุรกรรมที่ไม่ต้องมีตราสาร ทำให้ไม่ต้องเสียอากรแสตมป์นี้ ผู้เขียนขอเสนอแนวทางแก้ไข ใน 2 กรณี คือ

(1) กรณีแรกแก้ไขโดยการ กำหนดให้สัญญาที่ทำในรูปแบบข้อมูลอีเล็กทรอนิกส์ต้องเสียอากรแสตมป์ด้วย ถ้าเข้าลักษณะตราสารสัญญาตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ซึ่งอาจใช้วิธีการแก้ไขคำนิยามของคำว่า “ตราสาร” ให้หมายรวมถึง สัญญาหรือหนังสือโต้ตอบที่อยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ และแก้ไขบทบัญญัติในส่วนของคำว่า “กระทำตราสาร” ให้คลอบคลุมถึงลายมือชื่อทางอิเล็กทรอนิกส์ด้วย ทั้งนี้เพื่อเป็นการขยายฐานภาษี เพื่อทำให้สามารถจัดเก็บจากการดำเนินธุรกิจและการทำนิติกรรมสัญญาในอนาคต ทั้งนี้จะต้องมีการกำหนดวิธีการจัดเก็บอากรแสตมป์จากการทำสัญญาลักษณะนี้โดยเฉพาะ

(2) การปรับปรุงโดยเปลี่ยนฐานการจัดเก็บใหม่ ในกรณีนี้จะต้องมีการเปลี่ยนหรือปรับปรุงแนวคิดในการจัดเก็บอากรแสตมป์ โดยการเปลี่ยนฐานการจัดเก็บจากตราสารมาจัดเก็บจากฐานใหม่ และต้องมีการศึกษาวิจัย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนของการกำหนดฐานอากรและขอบข่ายที่จะ

จัดเก็บ เพื่อแก้ไขปรับปรุงกฎหมายอากรแสตมป์ให้สามารถจัดเก็บจากการดำเนินธุรกิจการค้าและการทำนิติกรรมสัญญาในโลกยุคปัจจุบันได้ ซึ่งในกรณีนี้สามารถนำกฎหมาย SDLT ของประเทศอังกฤษมาใช้เป็นแนวทางในการแก้ไขกฎหมายอากรแสตมป์ได้ โดยอาจเปลี่ยนฐานการจัดเก็บจากตราสาร มาเป็นจัดเก็บจากาการทำธุรกรรม และมีวิธีการจัดเก็บภาษี โดยบังคับให้ต้องยื่นแบบเสียอากรแสตมป์ และจะมีการออกหลักฐานให้แก่ผู้เสียภาษี อีกทั้งยังต้องมีบทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาที่รุนแรงเพียงพอที่จะทำให้ผู้เสียภาษีเกรงกลัวและคิดว่าไม่คุ้มค่าที่จะเลี่ยงอากรแสตมป์ และอาจสร้างบทบังคับทางอ้อมอย่างมาตรา 118 เข้าไปด้วยก็ได้

สำหรับกรณีของสัญญารูปแบบใหม่ อาจแก้ไขโดยการเพิ่มสัญญารูปแบบใหม่ดังกล่าวเข้าไปในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ เพื่อมิให้มีการเลี่ยงอากรแสตมป์ และยังเป็นการเพิ่มรายได้ให้กับรัฐอีกทางหนึ่งด้วย

4.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับอัตราอากรแสตมป์[4]

การกำหนดอัตราภาษีในกฎหมายภาษีอากร อาจกำหนดได้เป็น 2 ลักษณะ คือ 1. การกำหนดเป็นอัตราจากฐานที่เป็นจำนวนจริง เรียกว่า "อัตราตามมูลค่า" หรือ "อัตราตามราคา" และ 2. การกำหนดเป็นอัตราจากฐานที่คำนวณเป็นปริมาณ เรียกว่า "อัตราตามปริมาณ" หรือ "อัตราตามสภาพ" หรือ "อัตราตายตัว"

อัตราที่ใช้จัดเก็บอากรแสตมป์ในประเทศไทยคือ 2 อัตรา ดังที่กล่าวมา คือ อัตราตายตัวหรือตามสภาพ และอัตราตามราคาหรืออัตราตามมูลค่านั่นเอง เหตุที่จัดเก็บโดยใช้อัตราดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่า เป็นเพราะฐานการจัดเก็บอากรแสตมป์ ซึ่งจัดเก็บจากตราสารจำนวน 28 ข้อตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ และในบางข้อมีมากกว่า 1 ลักษณะตราสาร และตราสารนั้นก็มีลักษณะต่างกันทั้งด้านการนำไปใช้และตัวตราสารนั้นเอง จึงต้องกำหนดอัตราโดยดูจากลักษณะตราสารเป็นรายประเภทไป เพื่อความเหมาะสม โดยทั้ง 2 อัตรานั้นจะถูกกำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ท้ายประมวลรัษฎากรกรเช่น ตราสารเช็ค กฎหมายกำหนดให้เสียอาการแสตมป์ในอัตราฉบับละ 3 บาท หรือใบรับในการจดทะเบียนโอนหรือก่อตั้งสิทธิใดๆเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์โดยมีค่าตอบแทน

---

[4] เจริญศักดิ์ กลั่นประชา, "ปัญหากฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทย: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ," หน้า 118.

ต้องเสียอากรแสตมป์เป็นตัวเงินสำหรับจำนวนเงินตั้งแต่ 200 บาท ขึ้นไปทุก 200 บาท หรือเศษของ 200 บาท เสียค่าอากรแสตมป์ 1 บาทเป็นต้น

จากการศึกษาพบว่า ตราสารลักษณะต่างๆของประเทศไทยที่แม้จะกำหนดในอัตราตายตัว แต่จำนวนอากรที่จะต้องเสียนั้นแตกต่างกันไปในแต่ละลักษณะของตราสาร เช่นหนังสือสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วน ต้องเสียค่าอากร 100 บาท หรือ ตราสารเช็ค ดังที่กล่าวมาแล้วว่าเสียฉบับละ 3 บาท โดยในตราสารบางลักษณะแม้จะเป็นตราสารในลักษณะหรือข้อเดียวกัน แต่กฎหมายก็ได้กำหนดจำนวนอาการแสตมป์ที่ต้องเสียต่างแตกกัน ยกตัวอย่างเช่น ลักษณะตราสารใบมอบอำนาจในข้อ 7 แห่งบัญชีอัตราอาการแสตมป์ กฎหมายกำหนดให้เสียอาการในอัตราตายตัวถ้าเป็นกรณีมอบอำนาจให้กระทำการครั้งเดียวเสียอากร 10 บาท ถ้ามอบอำนาจให้กระทำการมากกว่าครั้งเดียวเสีย 30 บาทและในกรณีมอบอำนาจให้กระทำการมากกว่าครั้งเดียวโดยบุคคลหลายคนต่างคนต่างกระทำกิจการแยกกันได้ คิดตามรายตัวบุคคลที่รับมอบ คนละ 30 บาท เป็นต้น

ซึ่งการกำหนดอัตราอากรแสตมป์ดังกล่าวนี้ ได้ก่อให้เกิดปัญหาที่จะต้องพิจารณาว่าตราสารนั้นๆต้องเสียอากรแสตมป์ในอัตราเท่าใด ทั้งที่เป็นตราสารลักษณะเดียวกันและเป็นการกำหนดให้เสียในอัตราตายตัว ซึ่งควรจะไม่ต้องมีการคำนวณภาระอากรแสตมป์มากนัก ซึ่งในส่วนของตราสารใบมอบอำนาจนี้ทำให้เกิดเป็นคดีความขึ้นจำนวนมาก และถ้าเสียอากรแสตมป์ไม่ถูกต้องครบถ้วนจะก่อให้เกิดผลเสียหายต่อการดำเนินธุรกรรม หรือทำให้ไม่สามารถใช้ตราสารนั้นเป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งได้ และยังอาจจะต้องเสียเงินเพิ่มอากรด้วย จึงเป็นปัญหาสำคัญในการเสียอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

อัตราการจัดเก็บ Stamp Duty ของประเทศอังกฤษมีอัตราการจัดเก็บ 2 อัตรา คือ อัตราตายตัว และอัตราตามราคาเช่นเดียวกับประเทศไทย โดยในช่วงก่อนปี ค.ศ.1999 การจัดเก็บอากรแสตมป์ในอัตราตายตัวนั้นมีลักษณะเดียวกันกันกับประเทศไทย คือ มีการจัดเก็บในหลายอัตรา เช่น 50 เพนนี 1 ปอนด์ และ 2 ปอนด์ แล้วแต่ลักษณะของตราสาร แต่ว่าภายหลังจากเดือนตุลาคม ปี ค.ศ. 1999 เป็นต้นไปมีการปรับเปลี่ยนการจัดเก็บอากรแสตมป์ในอัตราตายตัว ซึ่ง Finance Act 1999 ได้กำหนดให้ตราสารทุกชนิดที่ต้องเสียอากรแสตมป์ในอัตราตายตัว ให้เสียในอัตราเดียวกันหมด คือ 5 ปอนด์

ฮ่องกงมีการจัดเก็บอากรแสตมป์จากตราสาร 4 ประเภทตามที่กำหนดไว้ใน Stamp Duty Ordinance (117.) โดยการจัดเก็บอากรแสตมป์ในฮ่องกง ก็มีการจัดเก็บทั้งอัตราตายตัว และอัตรา

ตามมูลค่าเช่นเดียวกับประเทศไทย แต่ส่วนใหญ่จะเป็นการจัดเก็บในอัตราตามมูลค่า และมีอัตราการจัดเก็บแตกต่างกันไปตามประเภทของธุรกรรมที่มีการทำตราสาร และในส่วนการเสียอากรแสตมป์ในอัตราตายตัวนั้น มีอัตราเดียวกันคือ 5 ดอลล่าร์ ฮ่องกง

สาเหตุที่ผู้เขียนยกเรื่องอัตราอากรแสตมป์มาเป็นประเด็นหนึ่งในการพิจารณาปัญหาความเหมาะสมของกฎหมายอากรแสตมป์กับสภาพธุรกรรมทางธุรกิจ ก็ด้วยจุดมุ่งหมาย 2 ประการด้วยกัน คือ ประการแรก ผู้เขียนเห็นว่า อัตราภาษีเป็นสิ่งที่มีผลกระทบโดยตรงต่อผู้เสียภาษี ซึ่งตามหลักโนบายของการจัดเก็บภาษีอากร รัฐสามารถใช้ภาษีเป็นเครื่องมือช่วยให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจได้ โดยการเพิ่ม หรือลดอัตราภาษีที่จัดเก็บ สิ่งที่ผู้เขียนต้องการจะชี้ให้เห็นในประเด็นนี้ก็คือ การกำหนดอัตราอากรแสตมป์ก็ควรคำนึงถึงความเหมาะสมและควรเอื้อประโยชน์ให้ธุรกิจดำเนินต่อไปได้ด้วย ยกตัวอย่างเช่น ในธุรกรรมการซื้อขายหุ้น กฎหมาย SDRT ของประเทศอังกฤษกำหนดให้ต้องเสียอากรในอัตรา 0.5% ของค่าตอบแทน ซึ่งหุ้นในตลาดหลักทรัพย์โดยธรรมชาติแล้วเป็นสิ่งที่มีซื้อมาขายไปตลอดเวลา ซึ่งในกรณีดังกล่าวนี้ สำหรับผู้ที่ไม่ค่อยได้ทำธุรกรรมดังกล่าวก็คงไม่ค่อยรู้สึกตนได้รับผลกระทบสักเท่าใด แต่กับผู้ที่ต้องทำธุรกรรมในตลาดหลักทรัพย์อยู่เป็นประจำซึ่งวันหนึ่งๆ มีการซื้อขายกันหลายร้อยรายการ ดังนั้น ในมุมมองของบุคคลเหล่านี้อาจรู้สึกว่าค่าอากร 0.5% ของค่าตอบแทนเป็นภาระภาษีที่หนักมากก็ได้ จุดมุ่งหมายประการที่สองก็คือ ผู้เขียนมีความเห็นว่า ประเทศไทยควรที่จะกำหนดให้ ตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์ในอัตราตายตัว มีอัตราเดียวกันหมดเหมือนดังเช่นประเทศอังกฤษ เพราะว่าน่าจะช่วยให้เกิดความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษีที่ต้องเสียมากกว่าการกำหนดอัตราอากรแสตมป์ในรูปแบบเดิม เพราะเพียงแต่ทราบว่าตราสารที่ตนได้ทำขึ้นมานั้นเป็นตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์ในอัตราตายตัว ก็จะทราบได้ทันทีว่าต้องเสียอากรจำนวนเท่าใด

4.2.3 ปัญหาเกี่ยวกับวิธีการชำระอากรแสตมป์

ปัจจุบันวิธีการชำระอากรแสตมป์มีอยู่ 2 วิธีคือ การชำระโดยการปิดแสตมป์อากรทับบนตราสาร และการเสียอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์ ปัญหาที่เหมือนกันทั้งกรณีการชำระอากรโดยการปิดแสตมป์ และการชำระเป็นตัวเงินก็คือ ความสับสนว่าตราสารประเภทใดบ้างที่ต้องเสียอากรโดยการปิดแสตมป์ และตราสารประเภทใดต้องเสียเป็นตัวเงิน ซึ่งโดยหลักแล้วตราสารตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์จะต้องเสียอากรโดยการปิดแสตมป์ เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะสั่งให้เสียเป็นตัวเงิน ซึ่งในปัจจุบันตราสารหลายประเภทที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศ

กำหนดให้เสียอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์อากร โดยส่วนใหญ่เป็นตราสารที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมผ่านระบบราชการ หรือเป็นธุรกรรมที่มีหน่วยงานของรัฐเป็นคู่สัญญา

อีกปัญหาหนึ่งที่เกิดขึ้นกับวิธีการชำระอากรแสตมป์ทั้งในกรณีแสตมป์ปิดทับและการชำระเป็นตัวเงินได้แก่ปัญหาที่ว่าเมื่อไรจึงจะถือว่าตราสารได้มีการปิดแสตมป์บริบูรณ์แล้ว เพราะการปิดแสตมป์บริบูรณ์มีผลต่อเนื่องไปถึงการอ้างตราสารเป็นพยานหลักฐานตามมาตรา 118 ด้วย ซึ่งกฎหมายอากรแสตมป์มาตรา 118 บัญญัติไว้ว่า ตราสารใดที่ไม่ได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ จะใช้ต้นฉบับ คู่ฉบับ คู่ฉีก หรือสำเนาของตราสารเป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งไม่ได้ ดังนั้น จะเห็นว่าผู้เสียภาษีจะต้องทำการปิดแสตมป์บริบูรณ์ให้ถูกต้องตามวิธีที่กฎหมายกำหนดด้วย ซึ่งการปิดแสตมป์บริบูรณ์ในกรณีของแสตมป์ปิดทับนี้กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีปิดแสตมป์อากรให้ครบถ้วนตามจำนวนที่ต้องเสียและจะต้องทำการขีดฆ่าอากรแสตมป์ด้วย ส่วนในกรณีของการชำระเป็นตัวเงินก็ต้องนำตราสารไปยื่นขอชำระเป็นตัวเงินให้ถูกต้อง ปัญหาที่เกิดขึ้นต่อมาก็คือ การปิดอากรแสตมป์บริบูรณ์กฎหมายกำหนดให้ต้องกระทำก่อนหรือในทันทีที่กระทำตราสาร ถ้าหากไม่ทำภายในเวลาที่กำหนดจะต้องรับผิดในการเสียเงินเพิ่มอากร แต่ในการอ้างตราสารเป็นพยานหลักฐานนั้น กฎหมายไม่ได้กำหนดว่าการปิดแสตมป์บริบูรณ์ต้องทำเมื่อไร ซึ่งในเรื่องดังกล่าวนี้ศาลได้วางหลักไว้ว่า ตราสารที่ไม่ได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ในขณะที่ทำตราสารแต่ถ้าได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ในเวลาใดก่อนศาลชั้นต้นมีคำพิพากษาก็สามารถรับฟังเป็นพยานหลักฐานได้ ด้วยความเคารพต่อคำพิพากษาฎีกา ผู้เขียนมีความเห็นว่าการตีความของศาลไปในแนวทางดังกล่าวทำให้กฎหมายอากรแสตมป์มีช่องว่างให้มีการหลีกเลี่ยงอากรแสตมป์ กล่าวคือ แทนที่รัฐจะได้ค่าอากรแสตมป์ในทันทีที่มีการทำตราสารที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียอากรแสตมป์ ผู้เสียภาษีกลับสามารถที่จะประวิงเวลาไม่ชำระอากรแสตมป์ได้ โดยรอให้ถึงเวลาที่ต้องใช้ตราสารเป็นพยานหลักฐานจึงค่อยมาชำระอากรแสตมป์ให้ถูกต้อง มากกว่านั้นรัฐอาจจะไม่ได้รับค่าภาษีเลยก็ได้ถ้าหากว่าสัญญาที่ทำโดยไม่ชำระอากรแสตมป์นั้นไม่มีข้อพิพาทเกิดขึ้น ซึ่งไม่จำเป็นจะต้องนำเอกสารมาขอให้ศาลรับรองในการใช้เป็นพยานหลักฐานแต่อย่างใด

ปัญหาที่ผู้เขียนได้อธิบายมาข้างต้นเป็นปัญหาเกี่ยวกับการตีความการใช้กฎหมาย ซึ่งอาจจะไม่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาที่ผู้เขียนต้องการจะนำเสนอมากนัก แต่ที่ผู้เขียนยกมาเขียนไว้ก็เพื่ออธิบายให้พอมองเห็นปัญหาในเบื้องต้นเกี่ยวกับวิธีการชำระอากรแสตมป์ ประเด็นสำคัญในเรื่องของวิธีการชำระภาษีที่ผู้เขียนต้องการจะนำเสนอก็คือว่า วิธีการชำระภาษีควรจะสร้างให้เอื้อประโยชน์ต่อการทำธุรกรรมทางธุรกิจด้วย กล่าวคือ ยิ่งสร้างความสะดวกในการชำระภาษีให้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้มากที่สุดก็ยิ่งทำให้กฎหมายมีประสิทธิภาพในการใช้บังคับมากขึ้นเท่านั้น มากไป

กว่านั้น หากสามารถสร้างวิธีที่เหมาะสมโดยเฉพาะกับธุรกรรมประเภทนั้นๆ ก็จะยิ่งเป็นการสร้างประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมากขึ้นไปอีก

วิธีการชำระภาษีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนั้น ถือว่ายังไม่สร้างความสะดวกให้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเท่าที่ควร เพราะการเสียโดยการให้ปิดแสตมป์บนตราสารก็มีความลำบากในการหาซื้ออากรแสตมป์มาปิด ส่วนการชำระเป็นตัวเงินก็ต้องนำต้นฉบับเอกการไปยื่นขอเสียอากรเป็นตัวเงิน

ในประเทศอังกฤษ การเสียอากรในกรณีของการจัดเก็บ Stamp Duty นั้น กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่นำตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์ส่งไปยัง Stamp Office เพื่อประทับตราว่าชำระอากรแสตมป์ ส่วนการจัดเก็บ SDRT ก็จัดเก็บผ่านระบบการชำระเงินที่เรียกว่า CREST ซึ่งระบบนี้ถูกสร้างขึ้นมาเพื่อใช้ในการซื้อขายหุ้น โดยกระทำผ่านตัวแทนหรือนายหน้าที่เรียกว่า Accountable Person ที่เป็นสมาชิกในระบบ ซึ่งส่วนใหญ่ก็คือ โบรคเกอร์ โดยในระหว่างการชำระเงินจากการซื้อขายหุ้น ตัวแทนเหล่านี้จะทำการคำนวณค่า SDRT แล้วนำส่งกรมสรรพากรโดยตรง ส่วนการจัดเก็บ SDLT ก็กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือตัวแทนยื่นแบบเสียอากร (a land transaction return) ซึ่งกรอกข้อมูลและลงลายมือชื่อถูกต้องสมบูรณ์ และส่งแบบเสียภาษีอากรพร้อมค่า SDRT ที่จะต้องชำระไปยังศูนย์ข้อมูล (data capture center) ของกรมสรรพากร และกรมสรรพากรจะออกหนังสือรับรอง(certificate) ให้ และผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือตัวแทนจะต้องนำหนังสือรับรองฉบับดังกล่าวส่งไปยัง Land Registry เพื่อใช้แสดงเป็นหลักฐานว่าได้เสียอากรแสตมป์แล้วเพื่อให้ได้รับการจดทะเบียนทรัพย์สิน

ในฮ่องกงมีวิธีการชำระภาษีอยู่ 3 วิธี คือ วิธีแรก เป็นการชำระภาษีผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งเรียกการชำระภาษีด้วยวิธีนี้ว่า e – Stamping Service โดยผู้เสียภาษีสามารถชำระอากรผ่านทางอินเตอร์เน็ตได้โดยเข้าไปที่เว็ปไซต์ www.esd.gov.hk กรอกแบบฟอร์มชำระอากรแสตมป์ (stamping application) และเมื่อชำระค่าอากรแสตมป์ถูกต้องครบถ้วนแล้ว ก็จะได้รับใบรับรองที่แสดงว่าชำระภาษีแล้ว (a stamp certificate) กลับมาทันทีที่ไม่จำเป็นต้องนำเอกสารมาขอปิดแสตมป์ที่ Inland Revenue Department (IRD) ด้วย วิธีที่สอง เป็นการชำระภาษีโดยการนำส่งเอกสาร ซึ่งลักษณะการชำระจะคล้ายกับ Stamp Duty ของอังกฤษ แต่แตกต่างกันตรงที่ของฮ่องกงไม่จำเป็นต้องนำต้นฉบับเอกสารมาแสดงเพื่อขอเสียภาษีด้วย แต่ใช้การกรอกแบบฟอร์มขอเสียภาษีที่เรียกว่าคำขอปิดแสตมป์แล้วก็สามารถชำระอากรแสตมป์ได้เลย วิธีที่สาม เป็นการชำระด้วยวิธีดั้งเดิมซึ่งจะมีขั้นตอนการชำระเหมือนกับ Stamp Duty ของอังกฤษ

ในประเด็นของการแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายอากรแสตมป์ในส่วนของวิธีการชำระภาษี ผู้เขียนเห็นวิธีการชำระภาษีที่น่าสนใจและอาจนำมาใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงวิธีการชำระอากรแสตมป์ในประเทศไทย ก็คือ การชำระภาษีด้วยวิธี e – Stamping ซึ่งเป็นวิธีการชำระภาษีที่ผู้เขียนเห็นว่าสะดวกมากที่สุดแล้ว เพราะนอกจากจะสามารถชำระภาษีที่ไหนก็ได้แล้ว ยังสามารถชำระภาษีได้ตลอด 24 ชั่วโมงอีกด้วย และในส่วนของการชำระเงินก็ทำได้หลายวิธี เช่น การหักบัญชีเงินฝาก หรือชำระผ่านบัตรเครดิต หรือ เช็ค เป็นต้น วิธีการชำระภาษีของฮ่องกงอีกวิธีที่น่าจะนำมาใช้เป็นแนวทางในการแก้ไขกฎหมายอากรแสตมป์ของไทยก็คือ การชำระโดยวิธีการนำส่งเอกสาร เพราะเพียงกรอกข้อมูลรายละเอียดต่างๆ ลงในคำขอพร้อมยื่นขอชำระเงินก็สามารถชำระภาษีได้เลยโดยไม่ต้องนำต้นฉบับเอกสารมาแสดง

ในส่วนของวิธีการชำระภาษีในประเทศอังกฤษที่ผู้เขียนเห็นว่าน่าสนใจที่ประเทศไทยจะนำมาใช้เป็นแบบอย่าง ก็คือ การชำระภาษี SDRT ประเด็นที่น่าสนในอยู่ตรงที่เป็นวิธีการชำระภาษีที่ถูกสร้างขึ้นมาให้รองรับกับการทำธุรกรรมประเภทนั้นโดยเฉพาะ ซึ่งถือเป็นวิธีการชำระภาษีที่ตรงตามวัตถุประสงค์ที่ผู้เขียนต้องการจะกล่าวถึงในหัวข้อนี้มากที่สุด เพราะเป็นวิธีการชำระภาษีที่แสดงถึงความสอดคล้องรองรับกับสภาพการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจมากที่สุดแล้ว

อย่างไรก็ดี การนำวิธีการชำระภาษีไม่ว่าวิธีใดๆ ก็ตามมาปรับใช้ในประเทศไทย ก็ควรที่จะมีการศึกษาถึงความเหมาะสมในการนำมาใช้ด้วย กล่าวคือ การนำมาใช้ควรจะต้องสามารถทำให้เห็นผลได้จริงในทางปฏิบัติด้วย