

บทที่ 3

การจัดเก็บอากรแสตมป์ในต่างประเทศ

ในบทที่ 2 ผู้เขียนได้ทำการศึกษากฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทยในปัจจุบัน ตลอดจนวิเคราะห์ถึงปัญหาของการบังคับใช้บทบัญญัติกฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทย ซึ่งในบทที่ 3 นี้ ผู้เขียนจะทำการศึกษากฎหมายอากรแสตมป์ในต่างประเทศว่ามีรูปแบบและวิธีการจัดเก็บเหมือนหรือแตกต่างกับกฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทยอย่างไรบ้าง เพื่อที่จะได้นำข้อมูลเหล่านี้มาใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานในการวิเคราะห์สำหรับปรับปรุงแก้ไขกฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทยต่อไป โดยผู้เขียนเลือกที่จะศึกษากฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศอังกฤษ ฮอลแลนด์ และสิงคโปร์ เป็นข้อมูลพื้นฐานสำหรับการศึกษาวิจัยในครั้งนี้

3.1 การจัดเก็บอากรแสตมป์ในประเทศอังกฤษ

3.1.1 ประวัติการจัดเก็บอากรแสตมป์ในประเทศอังกฤษ¹

ถึงแม้ว่าประเทศฮอลแลนด์จะเป็นผู้ริเริ่มคิดค้นการจัดเก็บภาษีในรูปแบบอากรแสตมป์ และดำเนินการจัดเก็บอากรแสตมป์เป็นประเทศแรกก็ตาม แต่ประเทศอังกฤษถือว่าเป็นประเทศแรกที่เป็นผู้ริเริ่มในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายอากรแสตมป์ให้มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บอยู่เสมอ จึงนับได้ว่ากฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทยถือเป็นต้นแบบของกฎหมายอากรแสตมป์ที่ใช้กันอย่างแพร่หลายไปในประเทศต่างๆ ทั่วโลก ซึ่งกฎหมายอากรแสตมป์ในเครือจักรภพทั้งหมด หรือประเทศอื่นๆ บางประเทศก็ได้คัดแปลงมาจากกฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทยเป็นส่วนใหญ่ ดังนั้น หากจะศึกษาถึงความเป็นมาของอากรแสตมป์แล้ว ก็จำเป็นที่จะต้องศึกษากฎหมายของประเทศไทยเป็นส่วนสำคัญ²

¹ United Kindom's Inland Revenue, "Stamp Taxes Manual," available from: <http://www.inlandrevenue.gov.uk/so/manual.htm>, [March 2002].

² ประดิษฐ์ ประเสริฐยิ่ง, "อากรแสตมป์," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะเศรษฐศาสตร์: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2500), หน้า 9.

ประเทศอังกฤษเริ่มจัดเก็บอากรแสตมป์ครั้งแรกในปี ค.ศ.1694 ในรัชสมัยของพระเจ้าวิลเลียมและพระนางแมรี (William and Mary) โดยมีกฎหมายที่ใช้บังคับจัดเก็บ คือ พระราชบัญญัติอากรแสตมป์ 1694 (Stamp Act 1694) ซึ่งการจัดเก็บอากรแสตมป์ของประเทศอังกฤษในตอนแรกมีจุดมุ่งหมายเพียงเพื่อหาเงินสำหรับใช้ในระยะเวลา 4 ปีที่ประเทศอังกฤษต้องทำสงครามกับประเทศฝรั่งเศสเท่านั้น แต่เมื่อสิ้นสงครามแล้วอากรแสตมป์ก็ยังคงถูกบังคับจัดเก็บเรื่อยมาและมีการปรับปรุงแก้ไขการจัดเก็บ โดยออกเป็นกฎหมายหลายฉบับ

อากรแสตมป์ที่จัดเก็บในครั้งแรกจะเก็บจากเอกสารที่เขียนไว้เป็นลายลักษณ์อักษร(ทั้งกระดาษและแผ่นหนังที่ใช้เขียนหนังสือ³) โดยจัดเก็บจากเอกสารหลากหลายชนิดรวมทั้ง เอกสารเกี่ยวกับการประกันภัย(insurance policies), เอกสารที่ต้องใช้ในการดำเนินคดีในศาล (documents in court proceedings), และเอกสารที่เกี่ยวข้องกับเรื่องของพินัยกรรมและการจัดการมรดก (grants of probate and letters of administration.) โดยอัตราอากรแสตมป์ที่จัดเก็บในช่วงนั้นจะเป็นอัตราตายตัวตามลักษณะแห่งตราสารซึ่งมีตั้งแต่ 40 ซิลลิง ไปจนถึง 1 เพนนี ส่วนวิธีการชำระอากรแสตมป์ทำได้โดยการนำเอกสารดังกล่าวไปยื่นต่อสำนักงานอากรแสตมป์ของรัฐบาลเพื่อประทับตราอากรแสตมป์⁴

ในปี ค.ศ.1765 ประเทศอังกฤษได้มีความพยายามที่จะจัดเก็บอากรแสตมป์ในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งขณะนั้นเป็นอาณานิคมของประเทศอังกฤษ แต่ไม่สำเร็จเพราะมีการชุมนุมประท้วงต่อต้านการจัดเก็บภาษีดังกล่าว ซึ่งเหตุการณ์ในครั้งนั้นเป็นที่รู้จักกันดีในชื่อว่า “Boston Tea Party”

ในปี ค.ศ.1973 มีการจัดเก็บอากรแสตมป์ในอัตราตามราคา หรือมูลค่า (ad valorem) เป็นครั้งแรก โดยตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์ในอัตราดังกล่าวได้แก่ หนังสืออนุญาตให้พิสูจน์พินัยกรรม (Grants of Probate) และหนังสือให้อำนาจจัดการมรดกในกรณีที่เจ้ามรดกตายโดยไม่ได้มีการทำพินัยกรรมไว้⁵ (Letter of Administration)

ในปี ค.ศ.1808 ได้มีการขยายขอบเขตการจัดเก็บอากรแสตมป์ในอัตราตามมูลค่าให้รวมถึงตราสารที่เกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินด้วย (transfers of property) ซึ่งตราสารเกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินที่

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 9.

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 10.

⁵ เจริญศักดิ์ กลั่นประชา, “ปัญหากฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทย: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), หน้า 51.

บังคับจัดเก็บในอัตราตามมูลค่าเป็นครั้งแรกในปี ค.ศ.1808 ได้แก่ ตราสารเกี่ยวกับการโอนในการขาย (conveyances on sale) และเอกสารอื่นๆ บางประเภท จนมาถึงปี ค.ศ.1815 ภายใต้อำนาจ Stamp Act 1815 ได้มีการขยายขอบเขตการจัดเก็บอากรแสตมป์ไปยังตราสารประเภทอื่นๆ อีกหลายลักษณะ ซึ่งมีผลให้รายได้จากอากรแสตมป์ในปีนั้นเพิ่มมากขึ้นไปด้วย โดยในช่วงปี ค.ศ.1850 ถึง ค.ศ.1891 ถือว่าเป็นช่วงเวลาที่ยอดอากรแสตมป์ประสบความสำเร็จมากที่สุด

ในปี ค.ศ.1870 ได้มีการออกกฎหมายเกี่ยวกับอากรแสตมป์ 3 ฉบับด้วยกัน ได้แก่ Stamp Act 1870 ซึ่งได้รวบรวมบทบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรแสตมป์ที่หลากหลายเข้ามา ฉบับที่สองคือ Stamp Duty Management Act 1870 ซึ่งเป็นการรวบรวมกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการเก็บอากรแสตมป์ และฉบับสุดท้ายคือ Inland Revenue Repeal Act 1870 ซึ่งมีเนื้อหาเป็นการยกเลิกบทบัญญัติกฎหมายอากรแสตมป์ที่ผ่านมาทั้งหมด

ต่อมากฎหมายเกี่ยวกับอากรแสตมป์ทั้งหมดได้ถูกแทนที่โดย พระราชบัญญัติอากรแสตมป์ 1891 (Stamp Act 1891) และพระราชบัญญัติว่าด้วยการบริหารจัดการเก็บอากรแสตมป์ 1891 (The Stamp Duties Management Act 1891) ความสำคัญของพระราชบัญญัติทั้งสองฉบับนี้ก็คือ พระราชบัญญัติบัญญัติทั้งสองฉบับนี้มีผลเป็นการยกเลิกกฎหมายอากรแสตมป์ที่ผ่านมาทั้งหมด และถือเป็นแม่บทของกฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศอังกฤษที่ใช้บังคับมาจนถึงปัจจุบัน โดยในการแก้ไขกฎหมายอากรแสตมป์ภายหลังจากปี ค.ศ.1891 นี้ จะใช้วิธีการออกกฎหมายที่เรียกว่า Finance Act ออกมาปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายอากรแสตมป์ ซึ่งรัฐบาลอังกฤษก็ได้มีการปรับปรุงกฎหมาย Finance Act แทบทุกปี⁶ โดยพระราชบัญญัติอากรแสตมป์ 1891 ได้บัญญัติเกี่ยวกับเรื่องอากรแสตมป์ในส่วนที่เกี่ยวข้องด้วยเรื่องดังต่อไปนี้ คือ

1. การประกอบกิจการเกี่ยวกับทรัพย์สิน ตัวแลกเปลี่ยน และตัวสัญญาใช้เงิน
2. อากรแสตมป์คิดเป็นเงินเกี่ยวกับ ใบรับเงิน เช็ค และอื่นๆ และ
3. อากรแสตมป์ที่กำหนดแน่นอนเกี่ยวกับเอกสารการโอนและเอกสารอื่นๆ นอกจากที่ระบุมาข้างต้น⁷

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 53.

⁷ ประดิษฐ์ ประเสริฐยิ่ง, “อากรแสตมป์,” หน้า 10.

ในปี ค.ศ.1946 ได้มีการจัดเก็บอากรแสตมป์กับหน่วยลงทุนในทรัสต์ (units in unit trusts) และในปี ค.ศ.1947 ก็มีการยกเว้นอากรแสตมป์ให้กับการโอนหุ้นของรัฐบาล (transfer of shares in government or Parliamentary stocks) ซึ่งจะเรียกการโอนหุ้นในลักษณะดังกล่าวนี้ว่า “gilts”

ในปี ค.ศ.1971 มีการยกเลิก (abolished) อากรแสตมป์ในเรื่องของการจำนอง (mortgage), พันธบัตร (bond), หนี้กู้ (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

ต่อมาในปี 1986 ภายใต้บทบัญญัติของ Finance Act 1986 ได้สร้างรูปแบบการจัดเก็บอากรแสตมป์ใหม่ขึ้นมาเรียกว่า Stamp Duty Reserve Tax (SDRT) โดยใช้จัดเก็บจากจัดเก็บจากธุรกรรมเกี่ยวกับหุ้นและหลักทรัพย์ที่ไม่มีการทำเป็นเอกสารขึ้นมา ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า SDRT ถูกสร้างขึ้นมารับรองการทำธุรกรรมเกี่ยวกับหุ้นที่ Stamp Duty ไม่สามารถจัดเก็บได้ เพราะ Stamp Duty มีฐานการจัดเก็บจากเอกสารที่เป็นลายลักษณ์อักษร แต่ธุรกรรมเกี่ยวกับหุ้นบางอย่างไม่จำเป็นต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร โดยเฉพาะการทำธุรกรรมภายในตลาดหุ้นซึ่งกลายเป็นช่องว่างให้มีการหลีกเลี่ยงอากรแสตมป์⁸ ดังนั้น จึงได้มีการสร้าง SDRT ขึ้นมาเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายดังกล่าวเพื่อให้การจัดเก็บอากรแสตมป์มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ในปี ค.ศ.1999 ภายใต้บทบัญญัติของ Finance Act 1999 ได้มีการแก้ไขฐานการจัดเก็บ Stamp Duty ซึ่งพอที่จะแบ่งได้เป็น 3 ประเภทใหญ่ๆ คือ

- 1.) ตราสารเกี่ยวกับการทำธุรกรรมการโอนที่มีลักษณะเป็นการขาย (conveyance or transfer on sale)
- 2.) ตราสารเกี่ยวกับธุรกรรมการเช่าทรัพย์สิน (leases)
- 3.) ตราสารอื่นๆ ซึ่งไม่ใช่ตราสารที่เกี่ยวข้องกับการขาย (not involving a sale)

⁸ เจริญศักดิ์ กลั่นประชา, “ปัญหากฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทย: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ”, หน้า 52.

ต่อมาในปี ค.ศ.2003 ภายใต้บทบัญญัติของ Finance Act 2003 ได้มีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายอากรแสตมป์ในส่วนที่สำคัญคือ ในส่วนของการจัดเก็บ Stamp Duty นั้น Finance Act 2003 ได้ยกเลิกฐานการจัดเก็บอากรแสตมป์ใน Finance Act 1999 เกือบทั้งหมด โดยกำหนดให้ Stamp Duty มีฐานการจัดเก็บเฉพาะตราสารที่เกี่ยวข้องกับหุ้น (stock) และหลักทรัพย์ (securities) และตราสารที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมของห้างหุ้นส่วนบางอย่างเท่านั้น การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของกฎหมายเกี่ยวกับอากรแสตมป์ของประเทศไทยใน ค.ศ.2003 ก็คือ มีการสร้างการจัดเก็บอากรแสตมป์รูปแบบใหม่ขึ้นมาเรียกว่า Stamp Duty Land Tax (SDLT) ซึ่งเป็นระบบการจัดเก็บภาษีที่ถูกสร้างขึ้นมาเพื่อรองรับการทำธุรกรรมการค้าผ่านระบบอินเทอร์เน็ต หรือที่เรียกว่า พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยคุณลักษณะสำคัญของ SDLT ก็คือ การจัดเก็บอากรจากการ “ธุรกรรม” และสร้างระบบการจัดเก็บขึ้นมาโดยเฉพาะด้วย โดย SDLT นี้จะจัดเก็บจากการทำธุรกรรมเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ตั้งอยู่ในสหราชอาณาจักร

กฎหมายอากรแสตมป์ได้มีการแก้ไขปรับปรุงเรื่อยมา โดยปรับปรุงแก้ไขครั้งสุดท้ายใน Finance Act 2006 ซึ่งส่วนใหญ่เป็นการแก้ไขปรับปรุงในเรื่องของอัตราการจัดเก็บ และเรื่องทั่วไป เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจ ดังนั้น ในปัจจุบันรูปแบบการจัดเก็บอากรแสตมป์ของประเทศไทยยังคงมีอยู่ 3 ประเภทด้วยกัน คือ Stamp Duty, Stamp Duty Reserve Tax และ Stamp Duty Land Tax

3.1.2 การจัดเก็บ Stamp Duty

3.1.2.1 หลักการและเหตุผล

การจัดเก็บอากรแสตมป์ (Stamp Duty) ในประเทศไทยมีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้มาเป็นค่าใช้จ่ายในกิจการต่างๆ ของรัฐบาล ถึงแม้ในช่วงแรกจะมีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้ในช่วงระยะเวลาดังกล่าว เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการสงครามก็ตาม แต่เมื่อสิ้นภาวะสงครามแล้ว การบังคับจัดเก็บภาษีโดยอากรแสตมป์ก็ยังคงมีอยู่และมีการแก้ไขปรับปรุงรูปแบบการจัดเก็บ โดยกฎหมายหลากหลายฉบับ ที่สำคัญก็คือ การประกาศใช้ Stamp Duty Reserve Tax หรือ Stamp Duty Land Tax ซึ่งเป็นรูปแบบการจัดเก็บภาษีอีกรูปแบบหนึ่งแตกต่างหากจาก Stamp Duty ที่ถูกพัฒนาขึ้นมาเพื่อให้การจัดเก็บอากรแสตมป์มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยในปัจจุบันอากรแสตมป์กลายเป็นภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเป็นอย่างมาก และกลายเป็นภาษีอากรที่สำคัญและสร้างรายได้ให้กับรัฐบาลอังกฤษเป็นอย่างดี

Stamp Duty เป็นภาษีที่จัดเก็บจากตราสาร (document) ซึ่งจัดเก็บจากตราสารเกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินประเภทต่างๆ (transfer certain kinds of property) และตราสารทางกฎหมายต่างๆ (other legal documents) ซึ่งคำว่า “ทรัพย์สิน” (property) ในที่นี้หมายถึงอะไรก็ตามที่สามารถเป็นเจ้าของได้ ไม่จำเป็นว่าจะต้องหมายถึงเฉพาะบ้านและที่ดินเท่านั้น แต่นั่นก็ไม่ได้หมายความว่าทรัพย์สินทุกประเภทจะต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสีย Stamp Duty ไปเสียหมด เพราะเงื่อนไขในการจัดเก็บ Stamp Duty อยู่ที่ตราสาร ซึ่งการทำธุรกรรมเกี่ยวกับทรัพย์สินบางประเภทก็มีผลสมบูรณ์ได้โดยไม่ต้องมีการทำตราสารแต่อย่างใด เช่น การทำสัญญากันด้วยวาจา หรือการโอนทรัพย์สินกันโดยการส่งมอบ (เช่น การซื้อขายเฟอร์นิเจอร์ แต่ส่งมอบของและชำระเงินก็ถือว่าการซื้อขายสำเร็จ)⁹ ดังนั้น ธุรกรรมใดๆ ที่ไม่มีการทำตราสารเกิดขึ้น ก็ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสีย Stamp Duty ใดๆ ก็ดี ในกรณีดังกล่าวไว้ข้างต้น ถ้าปรากฏข้อเท็จจริงว่าสัญญาซื้อขายที่ตกลงกันด้วยวาจาได้มีการทำเป็นลายลักษณ์อักษรในภายหลัง (และกรณีไม่เข้าก็ยกเว้นที่ไม่ต้องเสีย Stamp Duty) ลายลักษณ์อักษรที่สร้างขึ้นภายหลังนี้ถือว่าอยู่ในบังคับที่ต้องเสีย Stamp Duty ในฐานะสัญญาซื้อขาย หรือในกรณีของการซื้อขายที่การโอนทรัพย์สินที่มีผลสมบูรณ์ตามกฎหมายโดยการส่งมอบและไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสีย Stamp Duty ถ้าหากในการซื้อขายดังกล่าวนี้มีการทำเป็นตราสารขึ้นมา ก็ถือว่ามีการทำตราสารเกิดขึ้นและต้องเสีย Stamp Duty ในฐานะของการโอนในการขาย (conveyance on sale)¹⁰

สำหรับอัตราในการบังคับจัดเก็บ Stamp Duty มีอยู่สองชนิด คือ อัตราตายตัว (fixed duties) และอัตราตามมูลค่า (ad valorem) โดยการจัดเก็บในอัตราตายตัวนั้น ตราสารประเภทเดียวกันจะเสียอากรเท่ากัน (กฎหมาย Finance Act 1999 กำหนดให้ตราสารทุกประเภทที่ต้องเสียอากรแสดมปีในอัตราตายตัว เสียในอัตราเดียวกันหมด คือ 5 ปอนด์) ไม่เหมือนกับการจัดเก็บในอัตราตามมูลค่าที่จำนวนภาษีที่จัดเก็บจะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับมูลค่าของสิ่งที่ต้องจ่ายตามตราสาร หรือมูลค่าของหนี้ตามตราสาร หรือมูลค่าของทรัพย์สินที่ผูกพันกันตามตราสาร¹¹

วิธีการในการชำระอากรแสดมปีมีอยู่สองวิธีคือ การประทับตราอากรแสดมปี (impressed stamps) และการปิดแสดมปี (adhesive) ซึ่งตามบทบัญญัติใน Section 2 ของ Stamp Act 1891 บัญญัติ

⁹ United Kingdom's Inland Revenue, “Stamp Taxes Manual,” available from: <http://www.inlandrevenue.gov.uk/so/manual.htm>, [March 2002]

¹⁰ R.S.Nock, *The Law of Stamp Duties*, 6th ed., (London: Sweet & Maxwell, 1986), p. 3.

¹¹ *Ibid*, p. 1.

ไว้ว่า “เว้นแต่กฎหมายจะบัญญัติไว้เป็นพิเศษ การชำระอากรแสตมป์ให้ทำโดยการประทับตราอากรแสตมป์” ซึ่ง Contract note ถือเป็นตราสารประเภทสุดท้ายที่มีการชำระโดยการปิดแสตมป์¹²

หน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดเก็บอากรแสตมป์มีชื่อว่า “Stamp Office” ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถชำระอากรแสตมป์ได้โดยการนำเอกสารไปยื่นขอประทับตราอากรแสตมป์ด้วยตนเองหรือนำส่งตราสารผ่านทางไปรษณีย์ โดย Stamp Office จะประทับตราอากรแสตมป์ (impressed stamps) ให้เพื่อเป็นการแสดงว่าตราสารได้เสียภาษีแล้ว โดยตราสารที่ชำระเงินถูกต้องครบถ้วน และได้รับการประทับตราอากรแสตมป์จาก Stamp Office แล้ว จะเรียกว่า “duly stamped document”¹³ ตราสารที่ไม่ได้ชำระอากรแสตมป์จะไม่สามารถนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นใดในทางกฎหมายได้ เช่น ไม่สามารถใช้เป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่ง หรือไม่สามารถใช้จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ เว้นแต่เป็นการนำไปใช้ในคดีอาญา¹⁴

การตีความกฎหมายอากรแสตมป์จะต้องตีความโดยเคร่งครัด ในกรณีที่บทบัญญัติของกฎหมายไม่ชัดเจน คลุมเครือในเรื่องของการบังคับจัดเก็บภาษี ซึ่งหากจะต้องมีการแก้ปัญหาโดยการตีความถ้อยคำ จะต้องตีความตามความหมายโดยปกติทั่วไป เว้นแต่ว่าในบริบทแวดล้อมจะแสดงโดยชัดเจนว่าให้แปลความหมายเป็นอย่างอื่น¹⁵

ดังได้กล่าวไว้แล้วว่า การจัดเก็บอากรแสตมป์ในประเทศอังกฤษเริ่มต้นจากการจัดเก็บ Stamp Duty Act 1694 ซึ่งมีฐานการจัดเก็บจากการทำตราสาร (document) ประเภทที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียอากร ซึ่งกฎหมาย Stamp Duty ได้มีการพัฒนาเรื่อยมาจนกระทั่งในปี ค.ศ.1891 ที่ประกาศใช้กฎหมาย Stamp Act 1891 ซึ่งมีผลเป็นการยกเลิกกฎหมายอากรแสตมป์ที่ผ่านมามาทั้งหมด และถือเป็นแม่บทของกฎหมายอากรแสตมป์ที่ใช้บังคับมาจนถึงปัจจุบัน จนกระทั่งได้มีการแก้ไขฐานการจัดเก็บ Stamp Duty ในปี ค.ศ.1999 โดย Finance Act 1999 และใช้บังคับเรื่อยมาจนกระทั่งถึงปี ค.ศ.2003 ภายใต้บทบัญญัติของ Finance Act 2003 ได้เปลี่ยนแปลงรูปแบบการจัดเก็บ Stamp Duty ไปอย่างมาก คือ เฉพาะตราสารที่เกี่ยวข้องกับหุ้น (stock) และหลักทรัพย์ (securities) และตราสารที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมของห้างหุ้นส่วนบางอย่างเท่านั้น ที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสีย Stamp Duty ส่วนตราสารอื่นๆนั้น ได้ถูก

¹² Ibid, p. 12.

¹³ United Kingdom’s Inland Revenue, “Stamp Taxes Manual,” available from: <http://www.inlandrevenue.gov.uk/so/manual.htm>, [March 2002]

¹⁴ Ibid.

¹⁵ R.S.Nock, The Law of Stamp Duties, 6th ed., p. 1-2.

ยกเลิก และไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสีย Stamp Duty อีกต่อไป ดังนั้น หากต้องการที่จะศึกษาถึงแนวคิด และหลักการในการจัดเก็บ Stamp Duty ก็จำเป็นที่จะต้องศึกษารูปแบบการจัดเก็บในช่วงก่อนที่จะมีการแก้ไขกฎหมายในปี ค.ศ.2003 ดังนั้น ในหัวข้อที่ 1.2 เรื่องการจัดเก็บ Stamp Duty นี้ ผู้เขียนจึงได้แบ่งเนื้อหาของการศึกษาออกเป็น 2 ส่วนด้วยกันคือ ส่วนแรกจะเป็นการศึกษาการจัดเก็บ Stamp Duty ในช่วงก่อนที่จะมีการแก้ไขกฎหมายในปี ค.ศ.2003 และส่วนที่สองผู้เขียนจะอธิบายถึงการจัดเก็บ Stamp Duty ภายหลังจากที่มีการแก้ไขกฎหมายในปี ค.ศ.2003 แล้ว

3.1.2.2 การจัดเก็บ Stamp Duty ในช่วงก่อนปี ค.ศ.2003

การจัดเก็บ Stamp Duty ในช่วงก่อนปี ค.ศ.2003 จะอยู่ภายใต้บังคับของบทบัญญัติ Stamp Act 1891 และ The Stamp Duties Management Act 1891 และในส่วนของ การแก้ไขเพิ่มเติมในเรื่องของ ฐานการจัดเก็บจะอยู่ภายใต้บทบัญญัติ Finance Act 1999 ซึ่งผู้เขียนจะแยกอธิบายรูปแบบการจัดเก็บ Stamp Duty ตามโครงสร้างต่างๆ ดังต่อไปนี้ ได้แก่

3.1.2.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

บุคคลผู้ใดจะเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสีย Stamp Duty กฎหมายได้บัญญัติไว้แล้ว ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นภาระของฝ่ายผู้ซื้อ หรือผู้รับโอน แต่อย่างไรก็ดี กฎหมายอนุญาตให้สามารถตกลงเรื่องตัวบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นอย่างอื่นได้

3.1.2.2.2 ฐานการจัดเก็บ

Stamp Duty มีฐานการจัดเก็บจากการทำตราสารที่จัดทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจ หรือเอกสารทางกฎหมายอื่นๆ ซึ่งถ้าหากว่าไม่มีการทำตราสารเกิดขึ้น ก็ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสีย Stamp Duty แต่อย่างใด ซึ่งในช่วงก่อนปี ค.ศ.2003 นี้ ฐานการจัดเก็บอากรแสตมป์ที่ใช้บังคับอยู่ และเป็นปัจจุบันมากที่สุด คือ ฐานการจัดเก็บภายใต้บทบัญญัติของ Finance Act 1999 ซึ่งได้ออกมาแก้ไขฐานการจัดเก็บ Stamp Act 1891 โดยสามารถแบ่งฐานการจัดเก็บออกได้เป็น 3 ประเภทใหญ่ คือ¹⁶

¹⁶ United Kingdom's Inland Revenue, "Stamp Taxes Manual," available from: <http://www.inlandrevenue.gov.uk/so/manual.htm>, [March 2002]

1.) ตราสารเกี่ยวกับการทำธุรกรรมการขาย หรือการโอนที่มีลักษณะเป็นการขาย (sale : conveyance or transfer on sale) เช่น ตราสารที่ทำขึ้นในธุรกรรมเหล่านี้จะถูกเก็บภาษีในอัตราตามราคาหรือตามมูลค่า (ad valorem duty) โดยทรัพย์สินที่ได้มีการโอนระหว่างกันจะมีขอบเขตที่กว้าง เช่น ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หุ่นหรือหลักทรัพย์ต่างๆ รถยนต์ เรือ ทรัพย์สินทางปัญญา กู้ดวิลล์ สิทธิบัตร สิทธิเรียกร้องในหนี้ เป็นต้น¹⁷

2.) ตราสารเกี่ยวกับธุรกรรมการเช่าทรัพย์สิน (leases) โดยในการจัดเก็บภาษีจากสัญญาเช่านั้น จะพิจารณาถึงค่าเบี้ยประกัน (premium) ที่ต้องจ่าย และค่าเช่าโดยเฉลี่ยต่อปีด้วย

3.) ตราสารการโอนอื่นๆ ที่ไม่ใช่เป็นการขาย (other transfer not involving a sale) ตราสารประเภทนี้จะเสียภาษีในอัตรายัตวิคือ 5 ปอนด์ ซึ่งสาเหตุที่ต้องแบ่งประเภทของตราสารการโอน ออกเป็นการโอนที่มีลักษณะเป็นการขาย และการโอนที่ไม่ใช่การขาย ก็เพราะว่าการแบ่งประเภทของตราสารดังกล่าว จะทำให้ตราสารการขายที่ต้องเสียอากรในอัตรามูลค่าได้รับการชำระภาษีมากขึ้น เพราะทำให้เกิดความชัดเจนว่าอะไรคือการขาย อะไรไม่ใช่การขาย มิฉะนั้น ก็อาจมีการหลีกเลี่ยงโดยอ้างว่าไม่ใช่ตราสารเกี่ยวกับการขาย

นอกจากที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว ตราสารที่จะต้องเสีย Stamp Duty จะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้ด้วย คือ

กรณีแรก ตราสารดังกล่าวจะต้องถูกทำขึ้นในสหราชอาณาจักร ถึงแม้ว่าทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมตามตราสารนั้นจะไม่ได้อยู่ในสหราชอาณาจักรก็ตาม และ

กรณีที่สอง ตราสารดังกล่าวถูกจัดทำขึ้นในต่างประเทศ แต่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กับทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ หรือมีสาระสำคัญใดๆ หรือสิ่งใดก็ตามที่ทำขึ้นในสหราชอาณาจักร และมีการนำเข้ามาในสหราชอาณาจักร¹⁸

¹⁷ เจริญศักดิ์ กลั่นประชา, “ปัญหากฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทย: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ”, หน้า 56.

¹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 58.

3.1.2.2.3 อัตราการจัดเก็บ

อัตราการจัดเก็บ Stamp Duty มี 2 อัตรา ได้แก่

1. อัตราตายตัว หรืออัตราคงที่ (fixed Duty) ซึ่งตั้งแต่เดือนตุลาคม ค.ศ.1999 เป็นต้นไป ตามบทบัญญัติของ Finance Act 1999 กำหนดให้ตราสารทุกประเภทที่กฎหมายกำหนดให้เสียอากรในอัตราตายตัว เสียอากรในอัตราเดียวกันหมด คือ 5 ปอนด์

2. อัตราตามมูลค่า หรืออัตราตามราคา (ad valorem duty) จะคำนวณจากมูลค่าของค่าตอบแทนตามตราสาร อันได้แก่ สิ่งที่ต้องจ่ายตามตราสาร หรือมูลค่าของหนี้ตามตราสาร หรือมูลค่าของทรัพย์สินที่ผูกพันกันตามตราสาร ซึ่งจะมีลักษณะการคำนวณโดยคิดเป็นร้อยละ เช่น ในการโอนหุ้นจะคิดค่าอากรในอัตรา 0.5% ของราคาหุ้น เป็นต้น

3.1.2.2.4 วิธีการจัดเก็บ

Finance Act 1999 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสดมป์ นำส่งตราสารที่ต้องเสียอากรแสดมป์ไปยัง Stamp Office เพื่อประทับตราอากรแสดมป์ พร้อมชำระค่าอากรแสดมป์ให้ถูกต้องครบถ้วนภายในระยะเวลา 30 วันนับแต่วันที่ทำตราสาร ซึ่งตราสารใดที่ไม่ได้ยื่นเสียอากรแสดมป์ภายในกำหนดเวลาดังกล่าวจะต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

3.1.2.2.5 การอุทธรณ์¹⁹

เจ้าพนักงานมีอำนาจในการประเมินจำนวนอากรแสดมป์ที่ต้องเสียได้ หรือในกรณีที่ผู้เสียอากรไม่แน่ใจว่าต้องเสียอากรแสดมป์หรือไม่ หรือต้องเสียเท่าไร ก็สามารถส่งเรื่องให้เจ้าพนักงานวินิจฉัยได้

ในส่วนของการอุทธรณ์นั้น มีบัญญัติไว้ใน Section 13, 13A และ 13B ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย Finance Act 1999 ได้บัญญัติเกี่ยวกับเรื่องของการอุทธรณ์ไว้ว่า หากผู้เสียภาษีไม่พอใจในการประเมินจำนวนอากรที่ต้องเสีย การกำหนดเรียกเบี้ยปรับ หรือเงินเพิ่ม ก็สามารถยื่นอุทธรณ์ปัญหาดังกล่าวได้ โดยกฎหมายกำหนดให้ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อ Special Commissioners เสียก่อน จะนำคดีขึ้นสู่ศาลเลย

¹⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 58-59.

ทันทีไม่ได้ โดยสามารถยื่นอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วันนับแต่วันออกหนังสือแจ้งคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ และหากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจในการวินิจฉัยของ Special Commissioners ก็สามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวขึ้นฟ้องต่อศาล (High Court) เพื่อให้ศาลวินิจฉัยได้

3.1.2.2.6 บทลงโทษ²⁰

ใน Section 14(4) ของ Stamp Act 1891 บัญญัติไว้ว่า เอกสารที่ไม่ได้เสียอากรแสตมป์จะไม่ได้รับการรับรองตามกฎหมายและไม่สามารถนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ใด ๆ ตามกฎหมายได้ เช่น การจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ หรือการอ้างตราสารเป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่ง

Finance Act 1999 บัญญัติให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่ได้นำตราสารที่อยู่ในบังคับต้องเสียอากรไปเสียอากรภายในระยะเวลาที่กำหนดจะต้องรับในการเสียเบี้ยปรับ (penalties) และเงินเพิ่ม (Interest)

เบี้ยปรับ จะเกิดขึ้นเมื่อผู้มีหน้าที่เสียอากร ไม่นำตราสารไปเสียอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

เงินเพิ่ม จะถูกจัดเก็บในกรณีที่มีการชำระอากรในจำนวนที่ถูกต้องล่าช้า จำนวนเงินเพิ่มจะขึ้นอยู่กับจำนวนอากรและความล่าช้าในการจ่าย ขึ้นต่ำสุดจะอยู่ที่ 25 ปอนด์ และ Stamp Office มีอำนาจลดเบี้ยปรับที่ต้องเสียตามกฎหมายลงได้ตามความเหมาะสม

ถ้าไม่นำตราสารมาเสียอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดจะต้องเสียเบี้ยปรับ ตามจำนวนต่อไปนี้ คือ

- ถ้ายื่นช้ากว่ากำหนดแต่ไม่เกิน 1 ปี เบี้ยปรับสูงสุดจะมีจำนวนเท่ากับอากรที่ต้องเสีย หรือ 300 ปอนด์ แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า

- ถ้ายื่นช้ากว่ากำหนด และเกินเวลา 1 ปี เบี้ยปรับสูงสุดจะมีจำนวนเท่ากับอากรที่ต้องเสีย หรือ 300 ปอนด์ แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 60.

ตราสารที่ได้รับการวินิจฉัยจากเจ้าพนักงานให้เสียอากรแสตมป์ แต่ไม่ได้นำตราสารดังกล่าวไปชำระอากรแสตมป์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่มิหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยจากเจ้าพนักงาน จะต้องรับผิดชอบเสียค่าปรับไม่เกิน 300 ปอนด์

นอกจากนี้ในกรณีของการเพิกเฉยไม่แจ้งข้อเท็จจริงและข้อมูลทั้งหมดที่จะต้องเสียอากรแสตมป์ต่อเจ้าพนักงาน จะมีความผิดตามกฎหมาย โดยจะถูกปรับไม่เกิน 3,000 ปอนด์

3.1.2.3 การจัดเก็บ Stamp Duty ในช่วงหลังปี ค.ศ.2003

การแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับอากรแสตมป์ในปี ค.ศ.2003 โดย Finance Act 2003 ได้มีความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นกับการจัดเก็บ Stamp Duty ที่ชัดเจนที่สุดก็คือ ฐานในการฐานการจัดเก็บ Stamp Duty ได้เปลี่ยนแปลงไปจากที่กำหนดไว้ใน Finance Act 1999 คือ Stamp Duty จัดเก็บจากตราสารเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับหุ้น(stock) และหลักทรัพย์(securities) และตราสารที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมของหุ้นบางอย่าง(partnership transaction) และการโอนทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนเท่านั้น ส่วนตราสารอื่นๆ ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียอากรแสตมป์อีกต่อไป

3.1.3 การจัดเก็บ Stamp Duty Reserve Tax (SDRT)²¹

3.1.3.1 หลักการและเหตุผล

สืบเนื่องมาจากโครงสร้างของ Stamp Duty ในส่วนของ “Conveyance or transfer on Sale” โดยเฉพาะในธุรกรรมเกี่ยวกับการซื้อขายหุ้น (shares) และหลักทรัพย์อื่นๆ ทั้งในบริษัท และในตลาดหลักทรัพย์นั้น มีช่องทางที่เป็นเหตุให้เกิดการหลีกเลี่ยง หรือประวิงเวลาในการชำระ Stamp Duty กล่าวคือ สัญญาการขายผลประโยชน์ทางกฎหมาย (legal interest) ในหุ้นหรือหลักทรัพย์อื่นในตลาดหลักทรัพย์ (stock and marketable securities) ซึ่งต้องการความสะดวกรวดเร็วในการโอน จึงไม่จำเป็นต้องทำตราสารการโอนขึ้นมา ดังนั้น เมื่อไม่ได้มีตราสารเกิดขึ้น ก็ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียอากรแสตมป์ตาม Section 59 ของ Stamp Act 1891 อีกกรณีหนึ่งก็คือ ในกรณีของ Section 58(4) หรือ (5) ที่บัญญัติว่า “ให้ผู้ซื้อคนสุดท้ายเท่านั้นเป็นผู้มีหน้าที่ในการชำระ Stamp Duty” ผลก็คือ มีการใช้ช่องว่างดังกล่าวเป็นช่องทางในการเลี่ยงอากรแสตมป์โดยการทำสัญญาการโอนหุ้นกัน โดยตรงเฉพาะระหว่าง

²¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 60.

ผู้ขายคนแรกกับผู้ซื้อคนสุดท้าย ทำให้คู่สัญญาในทอดอื่นๆ ที่ไม่ได้มีการทำสัญญาโอนหุ้นไว้ไม่ต้องเสียอากรแสตมป์²² ด้วยเหตุผลดังกล่าวนี้ Stamp Duty Reserve Tax หรือ SDRT จึงถูกสร้างขึ้นมาเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บ Stamp Duty โดยเข้ามารองรับการจัดเก็บอากรแสตมป์ในส่วนที่ Stamp Duty จัดเก็บไม่ได้ และเพื่อเป็นการอุดช่องว่างของกฎหมายที่เป็นช่องทางให้มีการหลีกเลี่ยง Stamp Duty ด้วย

ถึงแม้ว่า SDRT จะมีชื่อเรียกว่า “Stamp Duty Reserve Tax” แต่ SDRT ไม่ใช่ Stamp Duty แต่เป็นการจัดเก็บภาษีอีกรูปแบบหนึ่งและเป็นเอกเทศแตกต่างหากจาก Stamp Duty ซึ่งมีรูปแบบวิธีการจัดเก็บของตัวเองตามที่บัญญัติไว้ใน Finance Act 1986²³

SDRT มีฐานการจัดเก็บจากธุรกรรมเกี่ยวกับ “chargeable securities” ที่มีค่าตอบแทนเป็นตัวเงินหรือสามารถคำนวณมูลค่าเป็นเงินได้ (money or money’s worth) ซึ่งอะไรบางอย่างที่ถือว่าเป็น “chargeable securities” ได้บัญญัติไว้ Section 99 ของ Finance Act 1986 ส่วนอัตราการจัดเก็บ SDRT คือ 0.5% โดยคำนวณจากมูลค่าของค่าตอบแทนที่ได้รับในการโอน และ SDRT จะไม่มีการจัดเก็บในอัตราตายตัวเหมือน Stamp Duty²⁴

3.1.3.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

Finance Act 1986 Section 91(1) กำหนดให้ ผู้รับโอน (Transferee) หรือผู้ซื้อ (Purchaser) เป็นผู้มีหน้าที่เสีย SDRT และในกรณีของ Unit Trust กำหนดให้ทรัสต์ (Trustee) หรือผู้จัดการทรัสต์ (Manager) เป็นผู้มีหน้าที่เสีย

3.1.3.3 ฐานการจัดเก็บ

SDRT มีฐานการจัดเก็บจากธุรกรรมเกี่ยวกับหุ้นและหลักทรัพย์ที่ไม่มีการทำเป็นเอกสารขึ้น โดยใน Section 87 ของ Finance Act 1986 บัญญัติไว้ว่า SDRT จัดเก็บจากหลักทรัพย์ที่เป็น

²² R.S.Nock, *The Law of Stamp Duties*, p. 202.

²³ Ibid, p. 202-203.

²⁴ United Kingdom’s Inland Revenue, “Stamp Taxes Manual,” available from:

“chargeable securities” ที่มีค่าตอบแทนเป็นตัวเงินหรือสามารถคำนวณมูลค่าเป็นเงินได้ (money or money’s worth) ซึ่งอะไรบางอย่างที่ถือว่าเป็น “chargeable securities” ได้บัญญัติไว้ Section 99 ของ Finance Act 1986 ได้แก่

1. หลักทรัพย์ (securities) ที่ออกหรือถือโดยบริษัทที่อยู่ในสหราชอาณาจักร อันได้แก่ stocks, shares and loan capital (Section 99(3)(a))

2. สิทธิ (right) หรือผลประโยชน์ (Interest) อันเกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์ ซึ่งอาจจะเป็นผลประโยชน์ในตัวของหลักทรัพย์นั่นเอง และผลประโยชน์ในเงินปันผล (dividends) หรือสิทธิอื่นใดที่เกิดขึ้นจากหลักทรัพย์ (Section 99(3)(b)) และสิทธิในการได้รับส่วนแบ่ง (right to allotment) หรือสิทธิในการได้รับหลักทรัพย์ (subscribe for securities) หรือสิทธิในการเข้าถือครองหลักทรัพย์ (options to acquire securities) ((Section 99(3)(c))

3. หลักทรัพย์ที่ออกหรือถือโดยบริษัทที่อยู่นอกสหราชอาณาจักรแต่ได้จดทะเบียนในสหราชอาณาจักร ((Section 99(4)(a)) และสิทธิและผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์ดังกล่าว (Section 99(4)(c))

4. ผลประโยชน์หรือสิทธิใดๆ ที่ออกโดยบริษัทที่อยู่ในสหราชอาณาจักร ซึ่งตัวของหลักทรัพย์ที่ก่อให้เกิดสิทธิหรือประโยชน์ดังกล่าว ไม่ใช่ chargeable securities (Section 99(3)(b) and(c))

5. หุ้น (shares) ซึ่งออกโดยบริษัทที่อยู่นอกสหราชอาณาจักร ซึ่งมาพร้อมกับ (paired) หุ้นซึ่งออกโดยบริษัทที่อยู่ในสหราชอาณาจักร (Section 99(4)(b)) และสิทธิและผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์ดังกล่าว (Section 99(4)(c))

6. หน่วยลงทุนในทรัสต์ (unit under unit trust) (Section 99(3)(d))

3.1.3.4 อัตราการจัดเก็บ

โดยทั่วไป SDRT จะจัดเก็บในอัตรา 0.5% ของมูลค่าของค่าตอบแทนในการโอน เฉพาะในกรณีของการโอน Depository receipts และ Clearance service จะจัดเก็บในอัตรา 1.5% ของมูลค่าของค่าตอบแทนในการโอน

SDRT จะไม่มีการจัดเก็บในอัตราตายตัว (fixed duties) เหมือน Stamp Duty

3.1.3.5 วิธีการจัดเก็บ

วิธีการจัดเก็บ SDRT นั้น จะจัดเก็บผ่านระบบการชำระเงินที่เรียกว่า CREST ซึ่งระบบนี้ถูกสร้างขึ้นมาเพื่อใช้ในการซื้อขายหุ้น โดยกระทำผ่านตัวแทนหรือนายหน้าที่เรียกว่า Accountable Person ที่เป็นสมาชิกในระบบ ซึ่งส่วนใหญ่ก็คือ โบรกเกอร์ โดยในระหว่างการชำระเงินจากการซื้อขายหุ้น ตัวแทนเหล่านี้จะทำการคำนวณค่า SDRT แล้วนำส่งกรมสรรพากรโดยตรง

หุ้นทั้งหมดที่มีการซื้อขายกัน ไม่ได้หมายความว่าต้องซื้อขายผ่านระบบ CREST เสมอไป เพราะยังมีการซื้อขายหุ้นที่ทำการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งอยู่นอกระบบ CREST หรือที่เรียกว่า การซื้อขายแบบ Off Market ซึ่งเป็นการซื้อขายหุ้นโดยไม่กระทำผ่านโบรกเกอร์หรือนายหน้าในตลาดหลักทรัพย์ กฎหมายก็กำหนดให้ต้องเสีย SDRT เช่นกัน โดยให้ตัวแทนของเจ้าของหุ้นทั้งสองฝ่ายที่ทำการซื้อขายหุ้นกันนอกระบบเป็นผู้มีหน้าที่นำส่งค่า SDRT ภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไปหลังจากวันที่มีการซื้อขายกัน

3.1.3.6 การอุทธรณ์

ในส่วนของ การอุทธรณ์นั้น มีบัญญัติไว้ใน regulation 8 ของ Stamp Duty Reserve Tax Regular 1986 ซึ่ง ได้กำหนดเกี่ยวกับเรื่องของการอุทธรณ์ไว้ว่า หากผู้เสียภาษีไม่พอใจในการประเมินจำนวนอากรที่ต้องเสีย การกำหนดเรียกเก็บปรับ หรือเงินเพิ่ม สามารถยื่นอุทธรณ์ปัญหาดังกล่าวต่อ Special Commissioners ได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่แจ้งหนังสือไปยัง Special Commissioners และหากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจในการวินิจฉัยของ Special Commissioners ก็สามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวขึ้นฟ้องต่อศาล (High Court) ได้ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับคำวินิจฉัย

3.1.3.7 บทลงโทษ

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ชำระ SDRT ภายในกำหนดเวลา หรือชำระไม่ถูกต้องครบถ้วน ผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบในการเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามอัตราที่กฎหมายกำหนด

ในส่วนของเงินเพิ่มนั้นมีการปรับเปลี่ยนอัตราแทบทุกปี ดังนั้นธุรกรรมที่มีการชำระล่าช้าจึงต้องพิจารณาจากวันที่ทำธุรกรรมเพื่อนำไปเทียบกับอัตราเงินเพิ่มที่ใช้บังคับในการทำธุรกรรมนั้น ซึ่งตามกฎหมายแล้วเจ้าพนักงานไม่มีอำนาจในการลดหย่อนอัตราเงินเพิ่มให้น้อยลงได้

ในส่วนของเบี้ยปรับนั้น หากผู้เสียภาษีชำระล่าช้าจะต้องถูกปรับเป็นเงินจำนวน 100 ปอนด์ เว้นแต่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้เกิดความล่าช้านั้น และหากการชำระอากรล่าช้านั้นล่วงเลยระยะเวลาเกินกว่า 1 ปี นับแต่วันที่ต้องเสียอากรอันเกิดจากความประมาทเลินเล่อหรือความไม่เอาใจใส่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือในกรณีที่มีการคำนวณอากรไม่ถูกต้อง บทลงโทษในส่วนของเบี้ยปรับจะเป็นไปตามระบบ Tax-Gear คือ จำนวนเบี้ยปรับจะขึ้นอยู่กับจำนวนภาษีที่ชำระไม่ถูกต้อง

3.1.4 การจัดเก็บ Stamp Duty Land Tax (SDLT)²⁵

3.1.4.1 หลักการและเหตุผล

เนื่องจากในปัจจุบันรูปแบบการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจได้เปลี่ยนแปลงและเจริญก้าวหน้าไปอย่างมาก การติดต่อซื้อขายสินค้าและบริการผ่านระบบอินเทอร์เน็ต หรือที่เรียกว่า พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce) ได้รับความนิยมเป็นอย่างมากเพราะนอกจากความสะดวกรวดเร็วแล้ว ยังช่วยลดต้นทุนค่าใช้จ่ายในการดำเนินธุรกิจด้วย เพราะไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการเดินทางแต่อย่างใด รัฐบาลอังกฤษได้เห็นความสำคัญของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว จึงได้พยายามศึกษาหารูปแบบการจัดเก็บภาษีที่เหมาะสมเพื่อรองรับความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น ซึ่งเมื่อพิจารณาในส่วนของการจัดเก็บ Stamp Duty แล้ว ผลกระทบที่ได้รับจากการทำธุรกรรมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ก็คือ การทำธุรกรรมในรูปแบบดังกล่าวนี้ไม่มีการทำตราสารเกิดขึ้น ในขณะที่ Stamp Duty มีฐานการจัดเก็บจากการทำตราสาร ดังนั้น เมื่อไม่มีการทำตราสาร ก็ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสีย Stamp Duty แต่อย่างใด ด้วยเหตุนี้การจัดเก็บอากรในรูปแบบของ Stamp Duty Land Tax (SDLT) จึงถูกสร้างขึ้นมาเพื่อแก้ไขปัญหาในการจัดเก็บ Stamp Duty และเพื่อสร้างระบบการจัดเก็บภาษีที่ทันสมัยและรองรับกับสภาพการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจ

²⁵ เจริญศักดิ์ กลั่นประชา, “ปัญหากฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทย: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ”, หน้า 64.

ประเทศอังกฤษ ได้พัฒนาขึ้นมาด้วยเหตุผล 3 ประการคือ ประการแรกเพื่อความเป็นธรรมในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน โดยระบบนี้จะช่วยป้องกันการทำธุรกรรมทางธุรกิจโดยใช้กลยุทธ์เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี ประการที่สองเพื่อรองรับระบบการทำธุรกรรมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ หรือ E-Business เพื่อแก้ปัญหาการจัดเก็บอากรแสตมป์ในกรณีที่ไม่ได้มีการทำตราสาร โดยเฉพาะการนำมาใช้กับการโอนทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ปราศจากเอกสาร และประการสุดท้ายเพื่อพัฒนาระบบการจัดเก็บอากรแสตมป์ให้ทันสมัยมากขึ้น

SDLT เป็นระบบการจัดเก็บภาษีที่เป็นเอกเทศแยกต่างหากจากการจัดเก็บ Stamp Duty และการจัดเก็บ SDRT โดยมีรูปแบบและวิธีการจัดเก็บตามที่บัญญัติไว้ใน Finance Act 2003 คือ มีฐานการจัดเก็บภาษีจากการทำธุรกรรม ไม่ใช่ตราสาร และจัดเก็บเฉพาะการทำธุรกรรมเกี่ยวกับที่ดิน(Land Transaction) การประเมินและการชำระภาษีจะใช้ระบบการประเมินตนเอง (self-assessment) ซึ่งมีความคล้ายคลึงกับระบบภาษีเงินได้และภาษีผลได้จากทุน

สำหรับอัตราการจัดเก็บ SDLT จะคิดในอัตราก้าวหน้า โดยจะเก็บในอัตราตั้งแต่ 0 % ถึง 4 % ซึ่งคำนวณจากค่าตอบแทนซึ่งกำหนดจำนวนขั้นต่ำเอาไว้ว่า ค่าตอบแทนเท่านั้นเท่านี้เสียจำนวน 1 % และถ้าเกินกว่านี้แต่ไม่ถึงเท่านี้เสีย 2 % และถ้าไม่ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำก็เสีย 0 % เป็นต้น ที่พิเศษก็คือ ในกรณีของการเช่านั้น จะมีอัตราและวิธีการคำนวณแยกต่างหากจากการจัดเก็บ SDLT ในกรณีอื่น ๆ กล่าวคือ การเช่ามีอัตรากำหนดแบบหนึ่ง และกรณีอื่นที่ไม่ใช่การเช่าก็มีอัตรากำหนดอีกแบบหนึ่ง นอกจากนี้ทั้งกรณีการเช่า และกรณีอื่นที่ไม่ใช่การเช่า ก็ยังมีการแบ่งประเภทของทรัพย์สินออกเป็น Residential property และ Non-residential property ซึ่งกำหนดอัตราค่า SDLT ไว้ต่างกันด้วย

ส่วนวิธีการจัดเก็บได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือตัวแทนยื่นแบบเสียอากร ซึ่งกรอกข้อมูลและลงลายมือชื่อถูกต้องสมบูรณ์ และส่งแบบเสียภาษีอากรพร้อมค่า SDRT ที่จะต้องชำระไปยังศูนย์ข้อมูล (data capture center) ของกรมสรรพากร และกรมสรรพากรจะออกหนังสือรับรอง (certificate) ให้ และผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือตัวแทนจะต้องนำหนังสือรับรองฉบับดังกล่าวส่งไปยัง Land Registry เพื่อใช้แสดงเป็นหลักฐานว่าได้เสียอากรแสตมป์แล้วเพื่อให้ได้รับการจดทะเบียนทรัพย์สิน

3.1.4.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้ซื้อเป็นบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี โดยผู้ซื้อเป็นบุคคลที่ได้รับประโยชน์จากธุรกรรมที่เกี่ยวกับที่ดิน ทั้งนี้ การที่บุคคลใดจะมีเป็นผู้ซื้อจะต้องเป็นไปตามเนื้อหาของธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับที่ดินนั้นๆ เช่น

ตารางที่ 3.1.4.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ประเภทธุรกรรม	ผู้ซื้อ
ธุรกรรม (Transaction)	ผู้ซื้อ (Purchaser)
การโอนกรรมสิทธิ์ที่ดิน (Land transfer)	ผู้รับโอน (Transferee)
การโอน (Conveyance)	ผู้รับโอน (Transferee)
การโอนสิทธิ (Assignment)	ผู้รับโอนสิทธิ (Assignee)
การให้เช่า (Grant of lease)	ผู้เช่า (Lessee or tenant)
การสละการเช่า (Surrender of lease)	เจ้าของที่ดิน (Landlord)
การให้สิทธิ เช่น สิทธิที่จะได้รับประโยชน์โดยเจ้าของที่ดินเหนือที่ดินแปลงอื่น (ภาระจำยอม) หรือ สิทธิในการได้รับบางสิ่งบางอย่างในที่ดินซึ่งสามารถเป็นเจ้าของได้ (สิทธิในการตกปลา, สิทธิในสินแร่) (Grant of rights including easement, servitude or profit a prendre)	บุคคลผู้ซึ่งได้รับสิทธินั้น (Person who becomes entitled to the right)
การเปลี่ยนแปลง (Variation)	บุคคลผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินในที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง, ดอกผล, หรือสิทธิประโยชน์ที่ได้รับหรือที่ได้มีการขยายออกไป (Person whose estate, interest or right is benefited or enlarged)
การทำหรือปลดปล่อยข้อตกลงหรือเงื่อนไข (Making or release of a covenant or condition)	บุคคลผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินในที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง, ดอกผล, หรือสิทธิประโยชน์ที่ได้รับหรือที่ได้มีการขยายออกไป (Person whose estate, interest or right is benefited or enlarged)

3.1.4.3 ฐานการจัดเก็บ

SDRT เป็นภาษีที่จัดเก็บจากธุรกรรมที่เกี่ยวกับที่ดิน ซึ่งคำว่า “ธุรกรรมที่เกี่ยวกับที่ดิน” (Land Transaction) หมายความว่า การเข้าถือสิทธิหรือการได้มาซึ่งผลประโยชน์อันพึงต้องชำระภาษี

โดยส่วนใหญ่การเข้าถือสิทธิหรือการได้มา (acquisition) ซึ่งผลประโยชน์อันพึงต้องชำระภาษี จะได้มาจากการซื้อ อย่างไรก็ตามการได้มานั้นอาจอยู่ในรูปแบบของ การก่อให้เกิดขึ้นซึ่งผลประโยชน์อันพึงต้องชำระภาษี (creation) เช่น การเช่าก่อให้เกิดสิทธิ โดยผู้เช่าได้รับสิทธิในการเช่าซึ่งได้มาจากการจำหน่ายหรือให้สิทธิโดยผู้ให้เช่า เป็นต้น, การสละหรือการปลดปล่อยซึ่งผลประโยชน์อันพึงต้องชำระภาษี (surrender of release) เช่น การสละการเช่าซึ่งมีการจำหน่ายสิทธิหรือให้สิทธิโดยผู้เช่า และมีการได้สิทธิการเช่าโดยผู้ให้เช่า เป็นต้น หรือการเปลี่ยนแปลงในผลประโยชน์อันพึงต้องชำระภาษี (variation) เช่น การเปลี่ยนแปลงในการเช่า ซึ่งอาจเกิดจากการจำหน่ายสิทธิหรือเข้าถือสิทธิโดยฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งในสัญญาเช่า เป็นต้น

คำว่า “ผลประโยชน์อันพึงต้องชำระภาษี” (chargeable interest) หมายถึง

- (a) ทรัพย์สิน, ผลประโยชน์, สิทธิ หรือ อำนาจ ที่มีอยู่ในหรือเหนือที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร หรือ
- (b) ประโยชน์แห่งข้อผูกพัน ข้อจำกัด หรือ เงื่อนไขซึ่งมีผลกับมูลค่าของที่ดิน ผลประโยชน์ สิทธิ หรืออำนาจ นอกเหนือไปจากผลประโยชน์ที่ได้รับยกเว้น

3.1.4.4 อัตราการจัดเก็บ

สำหรับอัตราการจัดเก็บ SDLT จะคิดในลักษณะที่คล้ายอัตราก้าวหน้า โดยจะเก็บในอัตราตั้งแต่ 0 % ถึง 4 % ซึ่งคำนวณจากค่าตอบแทนอันพึงต้องชำระภาษี โดยจะมีการกำหนดเพดานของค่าตอบแทนขั้นต่ำ และขั้นสูงเอาไว้เป็นช่วงๆ และกำหนดว่าในแต่ละช่วงต้องเสียภาษีเท่าไร เป็นต้น ที่พิเศษก็คือ ในกรณีของการเช่านั้น จะมีอัตราและวิธีการคำนวณแตกต่างหากจากการจัดเก็บ SDLT โดยอัตรากำหนดจะอยู่ที่ 0% ถึง 1% และในการคำนวณภาษีของการเช่าจะคิดจาก “NPV” (Net Present Value) ของการเช่า

การคำนวณภาษีทั้งในกรณีทั่วไป และในกรณีของการเช่านั้น จะมีการแบ่งประเภทของทรัพย์สินออกเป็น “Residential property” และ Non – residential property ซึ่งทรัพย์สินทั้งสองประเภทจะมีอัตราการจัดเก็บที่แตกต่างกันด้วย

3.1.4.5 วิธีการจัดเก็บ

ส่วนวิธีการจัดเก็บได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือตัวแทนยื่นแบบเสียอากร (a land transaction return) ซึ่งกรอกข้อมูลและลงลายมือชื่อถูกต้องสมบูรณ์ และส่งแบบเสียภาษีอากรพร้อมค่า SDRT ที่จะต้องชำระไปยังศูนย์ข้อมูล (data capture center) ของกรมสรรพากร และกรมสรรพากรจะออกหนังสือรับรอง (certificate) ให้ และผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือตัวแทนจะต้องนำหนังสือรับรองฉบับดังกล่าวส่งไปยัง Land Registry เพื่อใช้แสดงเป็นหลักฐานว่าได้เสียอากรแสดมป์แล้วเพื่อให้ได้รับการจดทะเบียนทรัพย์สิน

3.1.4.6 การอุทธรณ์

ผู้ที่ถูกสั่งให้เสียเบี้ยปรับสามารถยื่นคำร้องไปยังกรมสรรพากรได้ ถ้าคิดว่ามีเหตุอันสมควรที่ทำให้ไม่สามารถยื่นแบบเสียภาษีได้ภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด หรือต้องการที่จะอุทธรณ์เรื่องจำนวนของเบี้ยปรับที่ถูกกำหนดให้ต้องเสีย ถ้าคิดว่าการคำนวณในส่วนของฐานภาษีของเบี้ยปรับนั้นผิดพลาด แต่ถ้าไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ก็สามารถอุทธรณ์เป็นลายลักษณ์อักษรหรือกรอกแบบฟอร์มตามที่กรมสรรพากรส่งไปกับหนังสือแจ้งเบี้ยปรับ (penalty notice) ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ลงตามหนังสือแจ้งนั้น และในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็อาจยื่นอุทธรณ์ต่อไปยังศาลได้ภายในเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับคำวินิจฉัยนั้น

3.1.4.7 บทลงโทษ

1.) บทบังคับทางอ้อม ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (ผู้ซื้อ) จะไม่ได้รับการจดทะเบียน หรือบันทึกธุรกรรมที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดย The Land Registry

2.) เบี้ยปรับ (penalty) เบี้ยปรับถูกจัดเก็บในกรณีที่มีการทำธุรกรรมที่ต้องเสียอากรแสดมป์ขึ้น แต่ไม่มีการยื่นแบบเสียภาษี ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ยื่น โดยเบี้ยปรับที่จัดเก็บใน SDLT จะมีอยู่สามแบบคือ flat-rate penalty, tax-related penalty และ daily penalty

3.) เงินเพิ่ม (interest) เงินเพิ่มจะถูกกำหนดโดยกระทรวงการคลัง โดยจะเก็บจากการไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา 30 วันหลังจากวัน “relevant date” ซึ่งเงินเพิ่มนี้ไม่ใช่แค่เพียงจัดเก็บเพิ่มจาก

เบี้ยปรับเท่านั้น แต่จะจัดเก็บจากจำนวนของเบี้ยปรับทั้งหมดเป็นเวลานานเท่าที่ภาษีนี้นั้นยังคงไม่ได้รับการชำระ

4.) โทษทางอาญา ผู้เสียภาษีอาจได้รับโทษทางอาญาถ้าในกรณีที่การหนีภาษีมียุติหน้าที่น้อยลง ผู้กระทำความผิดจะต้องรับโทษจำคุกไม่เกิน 7 ปี หรือปรับในอัตราสูง หรือทั้งจำทั้งปรับ นอกจากนี้ การปลอมแปลงเอกสารที่เกี่ยวข้องในการชำระภาษีมียุติโทษจำคุกและอาจถูกปรับเช่นกัน

จากการศึกษาในครั้งนี้จะเห็นว่าตลอดระยะเวลากว่า 300 ปีของการจัดเก็บอากรแสตมป์ในประเทศไทย ประเทศไทยได้พัฒนารูปแบบการจัดเก็บอากรแสตมป์ให้มีประสิทธิภาพและรองรับกับสภาพการดำเนินธุรกรรมทางธุรกิจอยู่ตลอดเวลา ทั้งนี้ สาเหตุหลักก็เป็นการจัดเก็บอากรแสตมป์ในประเทศไทยนั้นสามารถสร้างรายได้ให้กับรัฐบาลเป็นอย่างดี ถึงแม้กระแสนี้จะเรียกร้องจากประชาชนให้รัฐบาลยกเลิกการจัดเก็บ Stamp Duty และ Stamp Duty Reserve Tax ไปเสีย โดยเฉพาะในช่วงก่อนปี ค.ศ.2003 ก่อนที่จะมีการแก้ไขกฎหมายอากรแสตมป์ครั้งใหญ่ แต่รัฐบาลก็พยายามที่จะลดข้อเรียกร้องดังกล่าว โดยการพยายามแก้ไขปรับปรุงข้อยุ่งยากในการบริหารจัดการเก็บเรือมาจนกระทั่งปัญหาต่างๆ ได้รับการบรรเทาลง ซึ่งหากจะพิจารณาถึงสาเหตุที่ประเทศไทยไม่ยอมยกเลิกการจัดเก็บภาษีอากรในรูปแบบอากรแสตมป์ทั้งที่ดูจะสร้างภาระและความยุ่งยากให้กับผู้เสียภาษีอย่างมาก แต่กลับพยายามปรับปรุงระบบการจัดเก็บอากรแสตมป์แทบทุกปี น่าจะมีสาเหตุมาจากว่า อากรแสตมป์สามารถสร้างรายได้จำนวนมากให้กับรัฐในแต่ละปี ซึ่งจากสถิติข้อมูลการจัดเก็บภาษีของประเทศไทย(Net receipts of former Inland Revenue taxes)ในช่วงปี ค.ศ. 2005 – 2006 รัฐบาลอังกฤษมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพากรทั้งสิ้น 191,114 ล้านปอนด์ ซึ่งเป็นรายได้จากอากรแสตมป์จำนวน 10,170 ล้านปอนด์ หรือคิดเป็นร้อยละ 5.32 ของรายได้ภาษีสรรพากรทั้งหมด²⁶ จะเห็นว่ารายได้จากอากรแสตมป์มีมากกว่ารายได้จากการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน (Capital gain tax), ภาษีมรดก (Inheritance tax) และภาษีปิโตรเลียม (Petroleum Revenue Tax) รวมกันเสียอีก²⁷

3.2. การจัดเก็บอากรแสตมป์ในฮ่องกง²⁸

²⁶ Available from: http://www.hmrc.gov.uk/stats/tax_receipts/1_2_v2_dec05.pdf

²⁷ เจริญศักดิ์ กลั่นประชา, “ปัญหากฎหมายอากรแสตมป์ของประเทศไทย: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ”, หน้า 54.

²⁸ Kluwer Law International, *Tax Planning & Compliance in Asia Volume 1*, (London: Kluwer Law International, 2005). p. 25.

3.2.1 หลักการและเหตุผล

ฮ่องกงจัดเก็บอากรแสตมป์ภายใต้กฎหมายที่เรียกว่า “The Stamp Duty Ordinance Cap. 117” (SDO) โดย SDO นี้ ได้ระบุประเภทของตราสารที่เสียอากรแสตมป์ไว้อย่างชัดเจนว่าจัดเก็บจากตราสารที่เป็นหลักฐานในการโอนผลประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ (real property) และการโอนหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ฮ่องกง (stock in Hong Kong) อากรแสตมป์ของฮ่องกงไม่ได้จัดเก็บจากการทำธุรกรรม (transaction) แต่เป็นการจัดเก็บจากตราสาร (document) ที่เตรียมไว้สำหรับการทำธุรกรรมนั้น

อัตราการจัดเก็บมีทั้งแบบอัตราคงที่ (fixed) และอัตราตามมูลค่า (ad valorem) ของทรัพย์สินที่โอนกัน อากรแสตมป์อาจได้รับการยกเว้นไม่ต้องชำระในบางกรณีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งส่วนใหญ่โดยทั่วไปแล้วจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับการโอนที่กระทำกันระหว่างบริษัทในเครือ

แม้ว่าการจัดเก็บอากรแสตมป์ตาม SDO จะยึดหลักการจัดเก็บตามทฤษฎีของหลักดินแดน (principle of territoriality) คือ จัดเก็บเฉพาะตราสารที่เกี่ยวกับธุรกรรมที่กระทำในฮ่องกงเท่านั้น แต่ในการปรับใช้ทฤษฎีดังกล่าวในทางปฏิบัติจะหมายรวมถึงตราสารที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในฮ่องกงด้วย ถึงแม้ว่าตราสารดังกล่าวนั้นจะมีผลบังคับใช้นอกฮ่องกงก็ต้องเสียอากรแสตมป์ด้วย ซึ่งในกรณีดังกล่าวนี้ จะมีกำหนดระยะเวลาในการบังคับให้ปิดอากรแสตมป์ที่ยาวกว่ากรณีของตราสารที่มีผลบังคับภายใต้กฎหมายของฮ่องกง

3.2.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

SDO ได้กำหนดเกี่ยวกับตัวบุคคลผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์ โดยแยกตามประเภทของการทำตราสารไว้ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3.2.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแยกตามประเภทของการทำตราสาร

ลักษณะของตราสาร	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี
การโอนกรรมสิทธิ์ในการขาย	คู่สัญญาทุกฝ่าย และทุกคนที่มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา
สัญญาขายทรัพย์สินที่ใช้เพื่อการอยู่อาศัย	คู่สัญญาทุกฝ่าย และทุกคนที่มีหน้าที่ต้อง

สัญญาเช่า
 สัญญาเช่า
 ปฏิบัติตามสัญญา
 คู่สัญญาทุกฝ่าย และทุกคนที่มีหน้าที่ต้อง
 ปฏิบัติตามสัญญา

การโอนหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์

ช่องก

- Contract Note สำหรับการขาย หรือ การซื้อ
- การโอนหลักทรัพย์อื่นๆ
- ตัวแทนซื้อขาย (agent), ในการซื้อขายที่ไม่มีตัวแทนให้เป็นหน้าที่ของ คู่สัญญา
- ผู้โอน (transferor) และผู้รับโอน (transferee)

3.2.3 ฐานการจัดเก็บ

SDO มีฐานการจัดเก็บจากการทำตราสาร โดยตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์ได้แก่ตราสารที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมดังต่อไปนี้

- (1) เอกสารเกี่ยวกับการ โอนกรรมสิทธิ์ในการขายอสังหาริมทรัพย์ในช่องก (conveyance on sale of immovable property)
 - (2) สัญญาเกี่ยวกับการขายทรัพย์สินที่ใช้เพื่อการอยู่อาศัย (Agreement for Sale of Residential Property)
 - (3) สัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์ (Lease of Immovable Property)
 - (4) ตราสารที่เกี่ยวข้องกับการขาย การซื้อ หรือการ โอนหลักทรัพย์ (stock) ในตลาดหลักทรัพย์
- ช่องก

มีข้อสังเกตว่า อากรแสตมป์เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการทำตราสาร ดังนั้น ธุรกรรมที่ทำต่อกัน ด้วยวาจาโดยไม่มีการทำตราสาร ข้อมไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียอากรแสตมป์ ช่องว่างดังกล่าวนี้ได้ถูก แก้ไขโดยบทบัญญัติของ SDO และกฎหมายเกี่ยวกับการ โอนกรรมสิทธิ์และทรัพย์สิน (Conveyancing and Property Ordinance) ซึ่งกำหนดให้การทำธุรกรรมที่อยู่ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวนี้ จะต้องทำเป็นตราสาร ยกตัวอย่างเช่น ในมาตรา 29B(1) ของ SDO กำหนดให้ฝ่ายผู้ซื้อ และผู้ขายที่ได้ ทำธุรกรรมตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายนี้ ไม่ว่าจะทำเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ได้ทำเป็นลายลักษณ์ อักษรก็ตามจะต้องทำสัญญาเป็นหนังสือต่อกันภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้มีการทำธุรกรรมดังกล่าว และในสัญญาที่ทำเป็นหนังสือนั้นจะต้องประกอบด้วยข้อความดังต่อไปนี้ (มาตรา 29B(5))

- (a) ชื่อ และที่อยู่ ของผู้ซื้อ และผู้ขาย อสังหาริมทรัพย์
- (b) ในกรณีที่ ผู้ซื้อ หรือ ผู้ขายเป็น บุคคลธรรมดา ผู้ซื้อ หรือ ผู้ขายจะต้องระบุหมายเลขบัตร
ประจำตัวประชาชน
- (c) ในกรณีที่ ผู้ซื้อ หรือ ผู้ขาย มิได้เป็น บุคคลธรรมดา แต่ได้จดทะเบียนตามกฎหมายจด
ทะเบียนธุรกิจ (Business Registration Ordinance) ผู้ซื้อ หรือ ผู้ขายจะต้องระบุหมายเลขทะเบียนธุรกิจ
- (d) รายละเอียดและที่ตั้งของอสังหาริมทรัพย์
- (e) ข้อความยืนยันว่า อสังหาริมทรัพย์นั้น เป็นอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการอยู่อาศัย หรือไม่
ใช้ในการอยู่อาศัย ตามที่นิยามที่กำหนดไว้ในมาตรา 29A (1)
- (f) วันที่ที่สัญญาได้กระทำขึ้น
- (g) ในกรณีที่ได้มีการทำสัญญาซื้อขาย โดยที่ยังไม่ได้มีการทำเป็นหนังสือก่อนหน้านี้ หรือ ได้
มีการทำสัญญาซื้อขายระหว่างคู่สัญญาเดียวกัน โดยมีข้อสัญญาเหมือนกันหลายฉบับ ให้ถือเอาวันที่ที่
มีการทำสัญญาเป็นหนังสือครั้งแรกเป็นวันที่ที่สัญญาได้กระทำขึ้น
- (h) ในกรณีที่ไม่ได้มีการตกลงเรื่องวัน โอนกรรมสิทธิ์ตามสัญญาซื้อขายไว้ โดยระบุเพียงว่าให้
เป็นไปตามสัญญาซื้อขาย ให้ถือเอาวันที่ทำสัญญาเป็นวันที่สัญญาได้กระทำขึ้น
- (i) ในกรณีที่ข้อความยังไม่ได้ระบุแน่ชัดถึงค่าตอบแทนในการโอนกรรมสิทธิ์ตามสัญญาซื้อ
ขาย โดยระบุเพียงว่าให้เป็นตามสัญญาซื้อขาย ให้ถือเอาราคาหรือมูลค่าที่กำหนดในสัญญาเป็น
ค่าตอบแทน
- (j) จำนวนหรือมูลค่าของค่าตอบแทนอื่นที่คู่สัญญาจะต้องชำระ หรือ ได้รับ หรือตกลงว่าจะ
ชำระ หรือ รับ ให้กับบุคคลอื่นตามสัญญาซื้อขาย หรือ โอนกรรมสิทธิ์ หรือ ให้กับบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง
กับสัญญาซื้อขาย โอนกรรมสิทธิ์ ตามที่ได้ตกลงในสัญญา (ไม่รวมค่าใช้จ่ายตามกฎหมาย) พร้อมด้วย
ชื่อ ที่อยู่ รวมถึงหมายเลขบัตรประจำตัวประชาชน ของบุคคลตามสัญญาในกรณีที่บุคคลตามสัญญา
เป็นบุคคลธรรมดา หรือ หมายเลขทะเบียนธุรกิจ ในกรณีที่บุคคลนั้นเป็นหน่วยธุรกิจ รวมถึงสาเหตุที่
บุคคลนั้นได้รับค่าตอบแทน หรือต้องชำระค่าตอบแทน
- (k) ในกรณีที่ผู้ซื้อไม่ยอมลงนามในสัญญา หรือข้อความที่เกี่ยวข้อง ให้ถือเอาเวลาที่ผู้ซื้อควร
จะได้ว่ามีการทำสัญญาเกิดขึ้นเป็นเวลาที่ยุติสัญญาได้กระทำขึ้น

อย่างไรก็ดี กรณีอาจเป็นไปได้ว่ามีการทำสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์ด้วยวาจา ซึ่งถ้าเป็นการ
เช่ามีกำหนดระยะเวลาไม่ถึงสามปี ก็ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียอากรแสตมป์แต่อย่างใด แต่ถ้าข้อเท็จจริง
เปลี่ยนไปว่าข้อตกลงด้วยวาจาดังกล่าวนั้น ได้เปลี่ยนมาทำเป็นลายลักษณ์อักษรในภายหลัง ในกรณีเช่น
ว่านี้ ตราสารดังกล่าวจะต้องเสียอากรแสตมป์ด้วย

ในประเด็นเกี่ยวกับธุรกรรมตามที่กฎหมายกำหนดไว้ภายใต้ SOD สามารถแยกพิจารณาในรายละเอียดตามประเภทของธุรกรรมต่างๆ ได้ ดังนี้

1.) การขายอสังหาริมทรัพย์ (รวมถึง ทรัพย์สินที่ใช้เพื่อการอยู่อาศัย)

คำว่า “อสังหาริมทรัพย์” (immovable property) ไม่ได้มีนิยามอยู่ใน SDO แต่มีนิยามอยู่ใน มาตรา 3 ของ Interpretation and General Clause Ordinance (Cap. 1) ซึ่งหมายความว่า

- (1) พื้นดิน (land) หมายรวมถึงพื้นน้ำด้วย
- (2) ที่ดิน (estate), สิทธิ (right), ผลประโยชน์ (interest) หรือ ทรัพย์สิน (easement) ที่มีอยู่ในหรือเหนือพื้นดิน
- (3) สิ่งที่ติดอยู่กับที่ดิน หรือ ยึดติดเป็นการถาวรกับสิ่งที่ติดอยู่กับที่ดินนั้น

จากที่กล่าวมาข้างต้นพอที่จะสรุปได้ว่า ทรัพย์สินสำหรับใช้ในการอยู่อาศัย (residential) หรือ ทรัพย์สินที่ใช้ประกอบกิจการพาณิชย์ หรืออุตสาหกรรม (commercial and industrial properties) จะอยู่ภายใต้คำนิยามดังกล่าวมานี้ และค่าอากรแสตมป์ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมเหล่านี้จะมีอัตราเดียวกัน

ธุรกรรมการขายอสังหาริมทรัพย์ในฮ่องกงโดยทั่วไปแล้วจะประกอบด้วยเอกสาร 3 ประเภท ได้แก่ (1) Provisional or Temporary Sale เป็นรายละเอียดการขายเบื้องต้น (2) Purchase agreement ซึ่งเป็นข้อตกลงเบื้องต้นเกี่ยวกับการซื้อ และสุดท้าย (3) conveyance on sale of property ซึ่งเอกสารประเภทที่สามนี้เองถือเป็นเอกสารการโอนสิทธิตามกฎหมาย

ในเรื่องของการ โอนสิทธิ (a conveyance) มีคำนิยามอยู่ในมาตรา 2 ของ SDO ซึ่งหมายความว่า ความถึง เอกสารทุกประเภทที่ทำให้ อสังหาริมทรัพย์โอนไปยังบุคคลหรือไปอยู่ในความครอบครอง และ “การ โอนสิทธิในการขาย” (conveyance on sale) หมายความว่า สิทธิทุกอย่างที่มีอยู่เหนือ อสังหาริมทรัพย์ตามสัญญาได้โอนไปยังผู้ซื้อ หรือบุคคลตามที่ผู้ซื้อกำหนด (other person on behalf of) หรือตามคำสั่งของผู้ซื้อ (at the direction of the purchaser)

2.) การขายทรัพย์สินที่ใช้เพื่อการอยู่อาศัย

ในอดีต ทั้งตราสารเกี่ยวกับการซื้อขายทรัพย์สินที่ใช้เพื่อการอยู่อาศัย (residential property) และตราสารเกี่ยวกับการซื้อขายทรัพย์สินที่ไม่ได้ใช้เพื่อการอยู่อาศัย (non-residential property) ไม่ต้อง

เสียดากรแสตมป์ อย่างไรก็ตาม ในปี ค.ศ.1992 ได้มีการแก้ไขกฎหมายเพื่อกำหนดให้การซื้อขายทรัพย์สินที่ใช้ในการอยู่อาศัยจะต้องเสียดากรแสตมป์ (Haad 1(1A)) ซึ่งสาเหตุที่กฎหมายต้องกำหนดไว้ดังกล่าวก็เพื่อลดปริมาณการเก็งกำไรในการทำธุรกรรมเกี่ยวกับการซื้อขายทรัพย์สินที่ใช้เพื่อการอยู่อาศัย กล่าวคือ ในการซื้อขายทรัพย์สินประเภทดังกล่าว โดยปกติมักจะมีการซื้อมาขายไปอยู่ตลอดเวลา ซึ่งสัญญาการขายที่เกิดขึ้นในแต่ละทอดนี้ กฎหมายไม่ได้บังคับให้ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด ดังนั้น จึงเป็นช่องทางให้เกิดการหาผล โฆษน์โดยการซื้อทรัพย์สินดังกล่าวมาเก็บไว้รอให้ราคาสูงแล้วจึงขายออกไป ซึ่งการกระทำดังกล่าวส่งผลกระทบต่อราคาของทรัพย์สินเพราะทำให้ทรัพย์สินมีราคาสูงกว่าที่เป็นจริง ดังนั้น บทบัญญัติ Head 1(1A) จึงถูกสร้างขึ้นมาเพื่อหยุดการกระทำดังกล่าว โดยการกำหนดให้สัญญาซื้อขายทรัพย์สินเหล่านี้ต้องเสียดากรแสตมป์ในทุกๆ ทอดที่มีการซื้อขายเกิดขึ้น

ความแตกต่างระหว่าง Residential Property กับ Non – Residential Property

ความแตกต่างระหว่างทรัพย์สิน 2 ประเภทนี้กำหนดไว้ในมาตรา 29(A) ซึ่งให้คำนิยามเกี่ยวกับทรัพย์สินต้องสองประเภทนี้ไว้ว่า

“Residential Property” หมายถึง อสังหาริมทรัพย์อื่นใดที่ไม่ใช่ Non – Residential Property

“Non – Residential Property” หมายถึง อสังหาริมทรัพย์อื่นใดที่ไม่อาจใช้ประโยชน์ในลักษณะเช่นเดียวกันกับ Residential Property ได้ ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วนของอสังหาริมทรัพย์นั้น

นิยาม คำว่า “Agreement for sale”

ในการพิจารณาว่า คำว่า “สัญญาขาย” (an agreement for sale) มีขอบเขตของความหมายเพียงใดนั้น ก่อนข้างยากที่จะกำหนดความหมายที่ชัดเจน ดังนั้น เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงอากรแสตมป์ โดยอาศัยช่องว่างในเรื่องขอบเขตของคำนิยามที่ไม่อาจระบุได้ชัดเจน มาตรา 29A(1) จึงได้กำหนดขอบเขตในเบื้องต้นเอาไว้ โดยถือว่าการกระทำเอกสารในลักษณะดังที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็น “agreement for sale” และอยู่ในบังคับที่ต้องเสียดากรแสตมป์ ได้แก่

(a) เอกสารที่แสดงว่าบุคคลได้ตกลงทำการซื้อหรือจะขายอสังหาริมทรัพย์

(b) เอกสารที่แสดงว่าบุคคลมีสิทธิ หรือได้รับสิทธิ ที่จะซื้ออสังหาริมทรัพย์ หรือ ได้รับสิทธิ ในการเลือกที่จะซื้ออสังหาริมทรัพย์ หรือสิทธิอื่นใดที่มีอยู่เหนืออสังหาริมทรัพย์นั้น

(c) เอกสารอื่นใดที่ไม่ได้ทำเพื่อวัตถุประสงค์ในการจ้างงานเพื่อประโยชน์ทางการเงินตาม ความหมายของมาตรา 2 แห่ง Inland Revenue Ordinance ซึ่งแสดงให้เห็นว่าบุคคลต้องการจะกระทำ การดังต่อไปนี้:

(i) ให้อำนาจแก่ตัวแทน หรือ รับอำนาจจากตัวแทน เพื่อเป็นหลักประกันทาง ทรัพย์สินให้ตัวแทน หรือ เพื่อปฏิบัติการชำระหนี้แก่ตัวแทน ในลักษณะที่ไม่อาจเพิก ถอนได้ และได้ให้อำนาจตัวแทนในฐานะของตัวการที่จะขาย หรือ กระทำการอื่นใด เพื่อปลดหนี้ของตัวการที่มีอยู่ในทรัพย์สินนั้น

(ii) ให้สิทธิ หรือ รับโอนสิทธิ ในฐานะผู้โอนที่จะขาย หรือ กระทำการอื่นใดเพื่อปลด หนี้ของผู้โอนที่มีอยู่ในอสังหาริมทรัพย์ และตกลงที่จะให้ผลตอบแทนจากการที่ผู้ โอนได้โอนสิทธิให้แก่ผู้รับโอน

(d) เอกสารที่แสดงให้เห็นว่ามีข้อตกลงทรัพย์สินที่มีความเกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์เกิดขึ้น แต่ มิใช่ข้อตกลงทรัพย์สินที่ไม่ได้ให้ค่าตอบแทนจากทรัพย์สิน

(e) เอกสารที่แสดงให้เห็นว่าเป็นตราสารที่เป็นส่วนประกอบของสัญญาโอนกรรมสิทธิ์ ในกรณีที่ ตราสารนั้นเป็นส่วนประกอบของสัญญา

(f) เอกสารที่ถือเป็น บันทึกความตกลง ข้อความ หรือ หลักฐานอื่นใดของสัญญาซื้อขายที่ ไม่ได้ทำเป็นหนังสือ

(g) เอกสารที่ “ผู้ซื้อ” ตามคำนิยามได้ให้สิทธิใดๆ ตามที่กำหนดไว้ในตราสารฉบับที่สองอัน เกี่ยวเนื่องกับอสังหาริมทรัพย์

(h) เอกสารที่ “ผู้ซื้อ” ตามคำนิยามได้ระบุชื่อบุคคลอื่น หรือ ได้กำหนดการกระทำดังต่อไปนี้:

(i) โอน หรือ ให้อำนาจในการโอน ผลประโยชน์ใดๆ ที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์ ของผู้ซื้อ ตามที่กำหนดไว้ในตราสารที่สองอันเกี่ยวเนื่องกับอสังหาริมทรัพย์ หรือ

(ii) ให้อำนาจบุคคลอื่นที่จะรับ โอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ ตามที่กำหนดไว้ใน ตราสารที่สองอันเกี่ยวเนื่องกับอสังหาริมทรัพย์ หรือ ให้การโอนกรรมสิทธิ์มีผลไป ถึงบุคคลภายนอกสัญญา ซึ่งไม่ใช่บุคคลที่ถูกระบุชื่อไว้ หรือ ได้กระทำการเพื่อบุคคล ที่มีฐานะเป็นทรัสต์ของผู้ซื้อทรัพย์สินนี้ หรือ เพื่อประโยชน์บุคคลหนึ่งบุคคลใดหรือ มากกว่านั้นซึ่งเป็นบุพการี คู่สมรส หรือ บุตรของผู้ซื้อ (โดยที่ไม่ต้องพิจารณาว่า ผู้ ซื้อได้รับประโยชน์หรือไม่)

นอกจากประเภทเอกสารที่มีลักษณะตามที่กำหนดไว้ข้างต้นแล้ว วัตถุประสงค์ที่แท้จริงในการทำสัญญาขาย เป็นสิ่งที่ควรจะต้องพิจารณามากกว่า แค่การดูเพียงแค่รูปแบบ หรือฟอร์มของเอกสารเท่านั้น

3. การเช่า

เฉพาะสัญญาเช่าที่ทำเป็นลายลักษณ์อักษรเท่านั้นที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียอากรแสตมป์ สัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์ด้วยวาจา ซึ่งมีกำหนดระยะเวลาไม่ถึงสามปี โดยหลักไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียอากรแสตมป์ แต่ถ้าข้อตกลงด้วยวาจาดังกล่าวนั้นได้เปลี่ยนมาทำเป็นลายลักษณ์อักษรในภายหลัง ในกรณีเช่นว่านี้ ตราสารดังกล่าวจะต้องเสียอากรแสตมป์ด้วย

ค่าตอบแทนในสัญญาเช่ามีองค์ประกอบ 2 ส่วน คือ เงินกินเปล่าที่จ่ายเป็นก้อน (lump sum or premium) และ ค่าเช่าที่จ่ายเป็นงวดๆ ดังนั้น การคำนวณค่าอากรแสตมป์ในกรณีของสัญญาเช่าจะแยกเป็น 2 ส่วน เช่นกัน คือ ในส่วนของเงินกินเปล่านั้นจะต้องเสียอากรแสตมป์เหมือนว่าเป็นค่าตอบแทนในการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ และในส่วนอัตราอากรแสตมป์สำหรับค่าเช่าตามกำหนดเวลา จึงจะคิดตามอัตราอากรสำหรับการเช่า

สัญญาเช่าจะต้องปิดอากรแสตมป์ภายใน 30 วันหลังจากที่สัญญาเช่านั้นมีผลตามกฎหมาย ตาม Head 1(2) ได้กำหนดให้คู่สัญญาในสัญญาเช่าจะต้องชำระค่าอากรแสตมป์ แต่ในทางปฏิบัติ คู่สัญญาทั้งสองจะร่วมกันชำระค่าอากรแสตมป์

4.) หุ้นในตลาดหลักทรัพย์ฮ่องกง

ตราสารที่เป็นหลักฐานในการโอนหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ฮ่องกงจะต้องเสียอากรแสตมป์ตามกฎหมาย ซึ่งคำว่า “หุ้น” (stock) ได้กำหนดนิยามไว้ตามมาตรา 2 แห่ง SDO ซึ่งหมายถึง

(a) หุ้นในบริษัท หุ้นในตลาดหลักทรัพย์ พันธบัตร หุ้นกู้ กองทุน ตัวเงินของบุคคลใดไม่ หรือ ตัวเงินที่ออกโดยบุคคลใดก็ตามไม่ว่าจะเป็นบริษัทหรือไม่ หรือ ออกโดยรัฐบาล หรือ หน่วยงานปกครองส่วนท้องถิ่น หรือ โดยการลงทุนใดๆที่มีลักษณะเดียวกับที่กล่าวมานี้

(b) หน่วยลงทุนของ unit trust

(c) สิทธิใดๆ หรือสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากหุ้นที่กล่าวไว้ใน (a) และ (b) โดยไม่รวมถึง สิทธิ หรือ สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ในข้อตกลงการจ้างงาน

อย่างไรก็ตามภายใต้บทบัญญัติมาตรา 22 หุ้นจะไม่รวมถึง การกู้ยืมเงิน หรือ ตัวแลกเปลี่ยน หรือ ตัวสัญญาใช้เงิน หรือ บัตรเงินฝาก ที่กำหนดค่านิยามไว้ใน มาตรา 2 แห่ง Inland Revenue Ordinance หรือ Exchange Fund debt instrument หรือ Hong Kong dollar denomination multilateral agency debt instrument ตามบทนิยามที่กำหนดไว้ในกฎหมายนั้นๆ หรือพันธบัตรที่ออกตาม Loan Ordinance หรือ debenture หรือหุ้นกู้ หน่วยลงทุน หรือ bond หรือ note denominated ที่ไม่ได้มีค่าตอบแทนเป็นเงินฮ่องกง เว้นแต่เห็นได้ว่าตราสารเหล่านั้นให้สิทธิในการชำระเงินในอัตราของฮ่องกงได้

คำว่า “Hong Kong stock” ตามนิยามมาตรา 2 แห่งกฎหมายนี้ หมายความถึง การโอนหุ้นที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของฮ่องกง

เมื่อนำค่านิยามที่กล่าวมานี้มารวมกัน จะเห็นได้ว่า หลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในฮ่องกงเท่านั้นที่จะอยู่ในบทบังคับของ SDO ตัวอย่างที่เห็นได้ชัดเงินในฮ่องกง คือ หุ้นของบริษัทที่จดทะเบียนในฮ่องกง หุ้นของบริษัทตามกฎหมาย Companies Ordinance และหุ้นที่ซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์ฮ่องกง ตามตัวอย่างที่กล่าวมานี้อากรแสตมป์จะจัดเก็บจากการโอนเอกสารเหล่านั้น

บุคคลใดๆที่ถือว่าเป็นผู้ซื้อ หรือ ผู้ขายหุ้นในฮ่องกง ในฐานะที่เป็นตัวการ หรือ ตัวแทน จะต้องการกระทำตามดังต่อไปนี้ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 19(1)

(a) กระทำ contract note (ผู้ซื้อและผู้ขายแต่ละฝ่ายจะต้องทำเอกสาร (note) ของตน ซึ่งโดยทั่วไปจะเรียกเอกสารนี้ว่า เอกสารซื้อ และเอกสารขาย ซึ่งอากรแสตมป์จะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 0.1 ของแต่ละเอกสารดังนั้น ค่าอากรแสตมป์ทั้งหมด คือ ร้อยละ 0.1)

(b) กระทำตราสารแสดงการ โอนซึ่งจะต้องถูกจัดเก็บในอัตราคงที่ จำนวน 5\$

(c) สลักหลังตราสาร โอนสิทธิเพื่อชำระอากรแสตมป์นั้นใน contract note

(d) ในกรณีที่บุคคลเป็นตัวแทน บุคคลนั้นจะต้องส่ง contract note ที่ปิดอากรแสตมป์แล้วไปให้ตัวการ

contract note จะต้องปิดอากรภายใน 2 วันหลังจากที่ได้มีการทำขึ้น ในกรณีที่ contract note นั้นกระทำในฮ่องกง ในกรณีอื่นนอกจากนั้นอากรแสตมป์จะต้องปิดภายใน 30 วัน

3.2.4 อัตราการจัดเก็บ

อัตราอากรแสตมป์ ตามที่กำหนดไว้ใน SDO มีทั้งการจัดเก็บในอัตราตามมูลค่า และอัตราตายตัว ซึ่งสามารถแยกพิจารณาตามประเภทของธุรกรรมได้ดังนี้

1.) การขายหรือโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์²⁹

ตั้งแต่วันที่ 11.00 น. ของวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2007 อัตราอากรแสตมป์ที่จัดเก็บจากการขายหรือโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์จะเก็บค่าตอบแทนในสัญญาซื้อขายที่มี มีอัตราดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3.2.4.1 อัตราอากรแสตมป์ที่จัดเก็บจากการขายหรือโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์

จำนวน หรือ มูลค่าทรัพย์สิน		อัตรา
ตั้งแต่	ถึง	
	\$2,000,000	\$100
\$2,000,000	\$2,351,760	\$100 + 10% ของจำนวนที่เกิน \$2,000,000
\$2,351,760	\$3,000,000	1.5%
\$3,000,000	\$3,290,320	\$45,000 + 10% ของจำนวนที่เกิน \$3,000,000
\$3,290,320	\$4,000,000	2.25%
\$4,000,000	\$4,428,570	\$90,000 + 10% ของจำนวนที่เกิน \$4,000,000
\$4,428,570	\$6,000,000	3%
\$6,000,000	\$6,720,000	\$180,000 + 10% ของจำนวนที่เกิน \$6,000,000
\$6,720,000	.	3.75%

²⁹ Available from: <http://www.ird.gov.hk/eng/tax/sdu.htm>.

หมายเหตุ:

(1) ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 1999 การคำนวณราคาทรัพย์สินที่ใช้ในการคำนวณอากรแสตมป์จากการโอนทรัพย์สินจะคำนวณโดยใช้มูลค่าของทรัพย์สินนั้นจริงๆ กล่าวคือ มูลค่าของทรัพย์สินที่มีจำนวนใกล้เคียง 100 \$ จะไม่มีการปัดขึ้น

(2) ตั้งแต่วันที่ 31 มกราคม 1992 อากรแสตมป์ที่จะจัดเก็บจากสัญญาโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์จะจัดเก็บในอัตราเดียวกับสัญญาซื้อขายที่อยู่อาศัย ภายหลังจากที่สัญญาได้ทำการประทับอากรจากการโอนกรรมสิทธิ์ฐานในการคำนวณอากรจะคำนวณจากอัตรา 100\$ เท่านั้น

2.) การเช่าอสังหาริมทรัพย์ในฮ่องกง

ตารางที่ 3.2.4.2 การเช่าอสังหาริมทรัพย์ในฮ่องกง

ข้อสัญญา		อัตรา
ไม่ได้กำหนดระยะเวลาการเช่าไว้		0.25% ของจำนวนปี หรือ จำนวนปีโดยเฉลี่ย (หมายเหตุข้อ (1))
ตั้งแต่	ไม่เกิน	
	1 ปี	0.25% ของจำนวนปีที่มีการจ่ายค่าเช่าตามที่กำหนดในสัญญา (หมายเหตุข้อ (2))
1 ปี	3 ปี	0.5% ของจำนวนปีที่มีการจ่ายค่าเช่าหรือ จำนวนปีโดยเฉลี่ย (หมายเหตุข้อ (1))
3 ปี		1% ของจำนวนปีที่มีการจ่ายค่าเช่า หรือ จำนวนปีโดยเฉลี่ย (หมายเหตุข้อ (1))
ในกรณีที่มีการระบุถึงค่าก่อสร้างในสัญญาเช่า		3.75% ของค่าเช่าในกรณีที่มีการจ่ายค่าเช่าตามสัญญา โดยค่าอากรแสตมป์จะคิดเท่ากับการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน
สำเนา หรือ ชุดสำเนา		\$5 ต่อชุด

หมายเหตุ

(1) ค่าเช่าต่อปี ค่าเช่าโดยเฉลี่ย หรือ ค่าเช่าโดยรวม จะต้องปัดขึ้นไปเป็น \$100

(2) ค่ามัดจำที่มีการระบุในสัญญาจะไม่นำมาเป็นฐานในการคำนวณค่าอากรแสตมป์

3.) การ โอนหุ้นในฮ่องกง

อัตราอากรแสตมป์ในฮ่องกงจากการโอนหุ้นตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน ค.ศ. 2001 มีอัตราดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3.2.4.3 อัตราอากรแสตมป์ในฮ่องกงจากการโอนหุ้นในฮ่องกง

ลักษณะของสัญญา	อัตรา
สัญญาซื้อขายหุ้นใดๆที่กระทำในตลาดหุ้นฮ่องกง	0.1% ของค่าตอบแทน หรือ มูลค่าที่ใช้ในการซื้อขาย
การ โอนกิจการ โดยสมัครใจในระหว่างที่บุคคลมีชีวิตรอยู่	\$5 + 0.2% ของมูลค่าของหุ้น
การ โอนตราสารใดๆ	\$5

3.2.5 วิธีการจัดเก็บ³⁰

วิธีชำระอากรแสตมป์ ตาม SDO สามารถกระทำได้ 3 วิธี คือ

1.) การชำระผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ (e – Stamping)³¹

e – Stamping Service เป็นบริการทางอิเล็กทรอนิกส์สำหรับผู้เสียภาษี (customers) ในการที่จะชำระค่าอากรแสตมป์ โดยที่ไม่จำเป็นต้องนำเอกสารมาขอปิดแสตมป์ที่ Inland Revenue Department (IRD) ด้วยตัวเอง ซึ่งสามารถชำระอากรผ่านทางอินเทอร์เน็ตได้โดยเข้าไปที่เว็บไซต์ www.esd.gov.hk กรอกแบบฟอร์มชำระอากรแสตมป์ (stamping application) และเมื่อชำระค่าอากรแสตมป์ถูกต้องครบถ้วนแล้ว ก็จะได้รับใบรับรองที่แสดงว่าชำระภาษีแล้ว (a stamp certificate) กลับมาทันที

³⁰ Available from: <http://www.ird.gov.hk/eng/tax/sdu.htm>.

³¹ Available from: http://www.ird.gov.hk/eng/pdf/e_stamppam64.pdf.

บริการการชำระอากรแสตมป์แบบ e – Stamping นี้ จะใช้กับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สิน โดยสามารถใช้บริการการปิดอากรแสตมป์ที่ให้บริการตลอด 24 ชั่วโมง

2.) ชำระด้วยการนำส่งเอกสาร

ท่านสามารถส่งคำขอปิดอากรแสตมป์โดยไม่ต้องแสดงต้นฉบับเอกสารเกี่ยวกับสัญญาหรือสัญญาโอน (เว้นแต่เป็นการแสดงเพื่อให้มีการวินิจฉัยชี้ขาดหรือเพื่อขอยกเว้นการปิดอากร การปลดเปลื้อง การลดหย่อน การขอคืนเงิน โดยใช้แบบฟอร์มตามที่กฎหมายกำหนดไว้

ท่านสามารถส่งคำขอปิดอากรแสตมป์โดยไม่ต้องแสดงต้นฉบับเอกสารเกี่ยวกับสัญญาเช่า (เว้นแต่เป็นการแสดงเพื่อให้มีการวินิจฉัยชี้ขาดหรือเพื่อขอยกเว้นการปิดอากร การปลดเปลื้อง การลดหย่อน การขอคืนเงิน) โดยใช้แบบฟอร์ม ด้วยการส่งทางไปรษณีย์

3.) การปิดอากรแสตมป์ด้วยวิธีดั้งเดิม (conventional stamp)

เอกสารทุกประเภท รวมทั้งตราสารที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางทรัพย์สิน และธุรกรรมหลักทรัพย์ สามารถยื่นต้นฉบับเอกสาร พร้อมคำร้องขอชำระค่าอากรแสตมป์และเอกสารประกอบที่เกี่ยวข้องมาที่ Stamp Office Counter เพื่อชำระอากรแสตมป์ได้ด้วยตัวเอง หรือนำส่งเอกสารดังกล่าวมาทางไปรษณีย์ก็ได้

เมื่อได้รับเอกสารถูกต้องครบถ้วนแล้ว Stamp Office Counter จะออกใบรับรองว่าได้มีการชำระอากรแสตมป์ให้ หรือจะประทับลงในตราสารนั้นว่าได้ชำระอากรแสตมป์แล้ว

ตารางที่ 3.2.5.1 ระยะเวลาในการชำระอากรแสตมป์ของเอกสารแต่ละประเภท

ลักษณะของเอกสาร	ระยะเวลา
สัญญาซื้อขาย (รวมทั้ง โฉนด หรือให้โดยเสน่หา)	ภายใน 30 วันหลังจากได้มีการทำสัญญา

สัญญาโอนอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นที่อยู่อาศัย (การปิดอากร และการเลื่อนกำหนดเวลาชำระเงิน)	ภายใน 30 วันหลังจากวันที่เกี่ยวข้อง (ซึ่งหมายความถึงวันที่ที่ระบุในสัญญา หรือ วันที่ใดๆก่อนหน้านั้นซึ่งกระทำโดยคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายในข้อสัญญาเดียวกัน ในกรณีนี้สัญญาจะต้องปิดอากรมีหลายสัญญา) เว้นแต่ในกรณีที่มีการกำหนดไว้ในกฎหมายอย่างชัดเจน
สัญญาโอนอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นที่อยู่อาศัย (ในกรณีที่มีการเลื่อนกำหนดเวลาในการชำระเงิน)	(a) ในกรณีที่สัญญานั้นกระทำลง: ภายใน 30 วันหลังจากที่มีการโอนสิทธิในสัญญา หรือ
	(b) ในกรณีที่มีการขายต่อ หรือ โอนทางพินัยกรรม ก่อนที่มีการโอนสิทธิ: ภายใน 7 วันหลังจากวันที่มีการขายต่อ หรือ โอนทางพินัยกรรม
	(c) ไม่ว่าจะเป็กรณีใด ระยะเวลาอย่างมากในการชำระเงิน คือ 3 ปี ภายหลังจากมีการชำระเงิน
การเช่าอสังหาริมทรัพย์	ภายในกำหนดเวลา 30 วันหลังจากที่มีการทำสัญญา
สัญญาแสดงสิทธิที่จะซื้อ หรือ จะขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ ฮ่องกง	ภายใน 2 วัน หลังจากที่มีการขาย หรือ การซื้อที่มีผลบังคับในฮ่องกง หรือ ภายใน 30 วัน หลังจากที่มีการขาย หรือ การซื้อที่มีผลบังคับที่อื่นนอกจากในฮ่องกง
ตราสารที่ใช้ในการโอนหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ฮ่องกง (ในกรณีที่ไม่ใช่การให้โดยเสน่หา)	ก่อนวันที่การโอนจะมีผลบังคับ ในกรณีที่การโอนมีผลในฮ่องกง ภายใน 30 วัน หลังจากการโอนจะมีผล ในกรณีที่การโอนที่อื่นนอกจากฮ่องกง
การให้หุ้นในตลาดหลักทรัพย์ ฮ่องกงโดยเสน่หา	ภายใน 7 วันหลังจากที่มีการโอนจะมีผลบังคับ ในกรณีที่การโอนมีผลในฮ่องกง หรือ ภายใน 30 วันหลังจากที่มีการโอนจะมีผลบังคับ ในกรณีที่การโอนมีที่อื่นนอกจากฮ่องกง

3.2.6 การอุทธรณ์

บุคคลใดก็ตามที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินค่าอากรแสดมปีของหน่วยงานจัดเก็บค่าอากรแสดมปี สามารถอุทธรณ์ไปยังศาล District Court ได้ แต่การอุทธรณ์จะต้องส่งฟ้องไปยังศาล District Court ภายในหนึ่งเดือน นับตั้งแต่วันที่มีการแจ้งการประเมิน

อาคารแสดมปีที่ถูกประเมินจะต้องชำระก่อนที่มีการอุทธรณ์เว้นแต่ผู้จดทะเบียนขอมเลื่อนการจดทะเบียนทั้งหมด หรือบางส่วน หรือ ตามคำสั่งของศาล

คำร้องขอให้เลื่อนการจดทะเบียนซึ่งกระทำโดยผู้มีหน้าที่เสียอาคารแสดมปีจะต้องกระทำภายใน 14 วันนับตั้งแต่วันที่ที่มีการประเมินค่าอาคารแสดมปี ในคำร้องขอของผู้ร้องจะต้องระบุว่า คนมีเจตนาที่จะอุทธรณ์ และมีการวางหลักประกันตามควรในการร้องขอ

ในกรณีที่ผู้ร้องมีเหตุอันควรที่ไม่อาจยื่นอุทธรณ์ภายใน 1 เดือนได้ ศาลมีอำนาจที่จะขยายระยะเวลาในการอุทธรณ์ได้

ในกรณีที่มีการพิจารณาอุทธรณ์ศาลมีอำนาจที่จะวินิจฉัยถึง ค่าอาคารแสดมปีจำนวนที่เหมาะสมในการจดทะเบียนจากเอกสารสัญญา นั้นได้ และในกรณีที่มีการชำระค่าอากรเกินกว่าที่ต้องชำระ บุคคลผู้มีหน้าที่จ่ายเงินมีสิทธิในการได้รับเงินจำนวนที่เกินไปคืน

การวินิจฉัยค่าอากรแสดมปี

ภายใต้บทบัญญัติทั่วไปที่บัญญัติให้บุคคลขอให้วินิจฉัยค่าอากรแสดมปีได้โดยต้องชำระค่าธรรมเนียม (50 ดอลลาร์ฮ่องกง) บุคคลทุกคนมีสิทธิที่จะขอให้ผู้จดทะเบียนอาคารแสดมปีแสดงความเห็นเกี่ยวกับเอกสารที่กระทำขึ้นว่าจะต้องติดอากรแสดมปีหรือไม่ หรือ จำนวนเงินค่าอากรแสดมปีที่ต้องใช้ในการปิดค่าอากรแสดมปีในเอกสารสัญญา

อย่างไรก็ตามเอกสารตามบทบัญญัตินี้ไม่ต้องจ่ายค่าธรรมเนียมในการขอวินิจฉัยค่าอากรแสดมปี

- (1) มาตรา 24 (2) สัญญาโอนกรรมสิทธิ์ หรือ สัญญาแสดงสิทธิในการซื้อขายหุ้น
- (2) มาตรา 27 (3) หรือ มาตรา 29 F (2) การให้ตราสาร โดยเสน่หา
- (3) มาตรา 29 H (3) หรือ มาตรา 45 (3) ตราสารที่มีลักษณะเป็น Intra group
- (4) มาตรา 44 (3) การให้ตราสาร โดยเสน่หาแก่สถาบันที่ได้รับการยกเว้นค่าอากรแสดมปี

การร้องขอการวินิจฉัยค่าอากรแสตมป์จะต้องยื่นเรื่องไปที่หน่วยงานแสตมป์พร้อมด้วยเอกสารสัญญาต้นฉบับ และเอกสารอื่นที่เกี่ยวข้อง ในกรณีนี้ห้ามการนำส่งเอกสารเหล่านั้นทางอิเล็กทรอนิกส์

ในกรณีที่ยื่นขอให้วินิจฉัยค่าอากรแสตมป์สำหรับสัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกับที่ดิน หรือ สัญญาโอนที่ดินจะต้องทำตาม Stamping Procedures and Explanatory Notes

3.2.7 บทลงโทษ

การปิดแสตมป์ล่าช้า หรือ การไม่ได้ปิดแสตมป์ลงบนเอกสาร

ในกรณีที่เอกสารจะต้องปิดอากรแสตมป์ แต่เอกสารนั้นมิได้ปิดอากรแสตมป์ก่อน หรือ ภายในกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมาย เอกสารนั้นสามารถนำมาปิดอากรแสตมป์ได้โดยผู้จัดเก็บอากร (collector) โดยผู้มีหน้าที่ติดอากรจะต้องจ่ายค่าอากรแสตมป์ หรือค่าปรับ โดยค่าปรับจะมีอัตราดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3.2.7.1 อากรแสตมป์ หรือค่าปรับ

จำนวนระยะเวลาที่ล่าช้า	ค่าปรับ
ไม่เกิน 1 เดือน	2 เท่าของจำนวนอากรแสตมป์ที่ต้องเสีย
เกิน 1 เดือนแต่ไม่เกิน 2 เดือน	4 เท่าของจำนวนอากรแสตมป์ที่ต้องเสีย
ในกรณีอื่นนอกจากนี้	10 เท่าของจำนวนอากรแสตมป์ที่ต้องเสีย

ผู้จัดเก็บมีอำนาจกเว้นค่าปรับบางส่วน หรือ ทั้งหมดแก่ผู้มีหน้าที่ปิดอากรแสตมป์ ซึ่งจะต้องพิจารณาเป็นรายกรณี กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ปิดอากรแสตมป์แจ้งให้ผู้จัดเก็บทราบด้วยตนเอง และการไม่ได้ปิดอากรนั้นไม่ได้กระทำโดยเจตนา โดยทั่วไปผู้จัดเก็บมีอำนาจปรับลดค่าปรับได้ แต่จะปรับลดได้ต่ำสุดจนถึงจำนวน 500 ดอลลาร์ฮ่องกง

วิธีในการปรับลดค่าปรับ

ค่าปรับที่ลดลง คือ ร้อยละ 14 ของจำนวนอากรที่ต้องเสีย X จำนวนวันที่ล่าช้า / 365 วัน

การปรับลดค่าปรับอาจจะปรับขึ้น หรือ ปรับลงได้โดยขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงแต่ละกรณี เช่น วิธีการในการปรับลดข้างต้นจะไม่นำมาใช้ในกรณีที่ ผู้จัดเก็บพบว่ามีการแสตมป์ที่ยังมิได้ปิดในระหว่างตรวจสอบค่าอากรแสตมป์ ซึ่งในกรณีนี้ ค่าปรับอาจจะต้องมีจำนวนที่สูงกว่าปกติ

การร้องขอเพื่อลดค่าปรับจะต้องกระทำเป็นลายลักษณ์อักษร โดยต้องมีการอธิบายถึงเหตุผลที่ปิดอากรแสตมป์ล่าช้า และมีหลักประกอบเท่าที่จำเป็น

ผลของเอกสารที่ไม่ได้ติดอากรแสตมป์

ในช่องกฏหมายห้ามใช้เอกสารที่จะต้องปิดอากรแสตมป์ใช้เป็นพยานหลักฐานในกระบวนการพิจารณา เว้นแต่

- (1) ในวิธีพิจารณาความอาญา
- (2) ในวิธีพิจารณาความแพ่งซึ่งผู้จัดเก็บฟ้องคดีเพื่อเรียกเก็บอากรแสตมป์ หรือ ค่าปรับต่อผู้มีหน้าที่ปิดอากรแสตมป์ หรือ ค่าปรับที่ผู้มีหน้าที่ปิดอากรแสตมป์จะต้องชำระตามที่กฎหมายอากรแสตมป์ได้บัญญัติไว้

การนำเอกสารที่จะต้องปิดอากรแสตมป์ไปเพื่อวัตถุประสงค์อื่นใดนอกจากที่กล่าวมานี้ไม่สามารถกระทำได้ เว้นแต่เอกสารนั้นจะได้มีการปิดอากรแสตมป์ตามกฎหมาย

ในกรณีที่เอกสารนั้นไม่ได้ทำการปิดอากรแสตมป์ตามที่กฎหมายบัญญัติ เอกสารนั้นอาจจะนำมาใช้ในวิธีพิจารณาความแพ่งได้ หากศาลมีคำสั่งให้ทนายความกระทำการดังต่อไปนี้

- (1)ให้นำเอกสารนั้นไปปิดอากรแสตมป์ตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ และ
- (2)ให้ชำระค่าปรับตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 9