

# ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับภาษีการรับมรดก<sup>1</sup>

วรพงษ์ ทองคำชู<sup>2</sup>

จากการศึกษาเกี่ยวกับพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความหมาย ประวัติความเป็นมา วิวัฒนาการ แนวคิดทฤษฎี เกี่ยวกับกฎหมายภาษีการรับมรดก มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับกฎหมายภาษีการรับมรดก ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับฐานภาษี อัตราภาษี การบรรเทาภาระภาษี การประเมินภาษี การอุทธรณ์การประเมิน และการพิจารณาตีภาษีการรับมรดก โดยได้ศึกษากฎหมายภาษีการรับมรดก ทำให้ผู้ศึกษาได้รับความรู้และเข้าใจว่า เหตุผลในการตราพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 นั้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดปัญหาความเหลื่อมล้ำทางสังคมระหว่างคนรวยกับคนจน และสร้างความเป็นธรรมระหว่างชนชั้น โดยการกระจายทรัพย์สินจากคนรวยสู่คนจนและทำให้ได้ทราบถึงหลักการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศไทย โดยจะเก็บเฉพาะผู้ที่ได้รับมรดกที่เป็นทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะเดียวกันที่เข้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืน หรือสิทธิเรียก ร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน และทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งจะมุ่งเน้นจัดเก็บจากทรัพย์สินที่ปรากฏหลักฐานที่ชัดเจน ไม่ได้จัดเก็บจากทรัพย์สินทุกอย่างที่ได้รับจากเจ้ามรดกรายเดียวกันเท่านั้น และเมื่อรวมทรัพย์สินมูลค่าทั้งหมดแล้วเกิน 100 ล้านบาท จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 หรือร้อยละ 5 เฉพาะในกรณีที่เป็นผู้สืบสันดานหรือผู้บุพการี ประเภทของภาษีการรับมรดกนั้นเป็นภาษีทางตรงซึ่งผู้รับมรดกไม่อาจผลักภาระให้ใครได้ ส่วนฐานภาษีการรับมรดกได้จัดเก็บจากความมั่งคั่งของบุคคล คือ หากมีการรับมรดกจากทรัพย์สินมากย่อมต้องเสียภาษีมาก ในเรื่องของการจัดเก็บภาษีการรับมรดกได้จัดเก็บตามหลักหลักสัญญาชาติ ตามหลักถิ่นที่อยู่ และตามหลักที่ตั้งทรัพย์สินด้วย ทำให้บุคคลใดก็ตามที่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่กำหนดไว้และมีมูลค่าเกินกว่า 100 ล้านบาท ย่อมต้องเสียภาษีการรับมรดก แต่ถึงแม้จะเกินกว่า 100 ล้านบาท ก็ยังคงเสียภาษี

---

<sup>1</sup> บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับภาษีการรับมรดก โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือรองศาสตราจารย์ ดร.กัลยา ตันศิริ และคณะกรรมการสอบคือ รองศาสตราจารย์ประเสริฐ ตันศิริ และรองศาสตราจารย์ ดร.ปภาศิริ บัวสุวรรณค์

<sup>2</sup> นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง)คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยรามคำแหง

เฉพาะในส่วนที่เกิน 100 ล้านบาทเท่านั้น ในรูปแบบอัตราภาษีคงที่ ส่วนหน้าที่การเสียภาษีการรับมรดก ได้กำหนดให้ผู้ที่ได้รับมรดกที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีภายใน 150 วัน นับแต่วันที่ได้รับมรดก หลังจากนั้น เจ้าพนักงานจะทำการประเมินและแจ้งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่พอใจการประเมิน ก็มีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ได้ภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อคณะกรรมการอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์ต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนด 180 วัน นับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ หากพิจารณาไม่แล้วเสร็จอาจขอให้อธิบดีขยายเวลาได้อีก 90 วัน เมื่อคณะกรรมการอุทธรณ์ พิจารณาแล้วเสร็จให้แจ้งผลไปยังผู้อุทธรณ์ ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์อีก ก็สามารถยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ ภายใน 180 วัน นับแต่วันที่ได้รับทราบคำสั่งจากคณะกรรมการอุทธรณ์ ในกรณีที่คณะกรรมการอุทธรณ์พิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด กฎหมายกำหนดให้ผู้อุทธรณ์สามารถยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้แต่ต้องยื่นภายใน 180 วัน นับแต่วันที่ครบกำหนดเวลาที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จ

จากการศึกษาทำให้ทราบว่า การจัดเก็บภาษีการรับมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ยังไม่ครอบคลุมด้วย อยู่หลายประการซึ่งสรุปได้ ดังนี้

จากการศึกษาประเด็นปัญหาแรก การกำหนดฐานภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 นั้น เห็นว่าพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อการแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำทางสังคม ความตั้งใจแก้ไขปัญหาคือความเหลื่อมล้ำเป็นก้าวสำคัญที่ควรได้รับการดูแลที่ต้นตอปัญหาอย่างแท้จริง การจัดเก็บจากทรัพย์สินอันเป็นมรดกจากทรัพย์สินประเภท อสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ตามกฎหมาย หมายความว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะเดียวกันที่เข้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืน หรือสิทธิเรียก ร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน และทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกาโดยมุ่งเน้นจัดเก็บจากทรัพย์สินที่ปรากฏหลักฐานที่ชัดเจนจึงเป็นการจำกัดฐานภาษีที่แคบไม่ครอบคลุมทรัพย์สินทุกอย่างที่สามารถเก็บได้ ทั้งที่ปัจจุบันมีเทคโนโลยีที่ทันสมัยและการเปิดกว้างทางธุรกิจทำให้มีทรัพย์สินอีกมากมาย ที่ยังสามารถกำหนดให้เป็นทรัพย์สินที่ถูกจัดเก็บตามภาษีการรับมรดกได้ จึงควรแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกเพื่อขยายฐานภาษีให้กว้างขึ้น

ประเด็นปัญหาที่สอง เกี่ยวกับการกำหนดอัตราภาษีการรับมรดก ซึ่งตามที่รัฐบาลได้ออกพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนจนและคนรวยเพื่อให้เกิดความเท่าเทียมกันในสังคม การที่พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก ได้กำหนดให้ผู้ที่ได้รับทรัพย์สินอันเป็นทรัพย์สินมรดกซึ่งมีมูลค่าทรัพย์สินอันเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินแล้วเกินกว่า 100 ล้านบาท โดยให้เสียในอัตราร้อยละ 10 เฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท โดยเก็บแบบอัตราคงที่ ซึ่งจากการที่ได้ศึกษาเห็นว่ากรณีผู้ที่ได้รับมรดก 100 ล้านบาท นั้น ผู้ที่ได้รับมรดกยังไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก ส่วนคนที่ได้รับมรดกที่มีมูลค่าเกินกว่า 100 ล้านบาท เช่น 100,000,100 .บาท ผู้ที่ได้รับมรดกจำนวนนี้จะต้องเสียภาษีการรับมรดกจำนวน 10 บาท ผู้ศึกษาเห็นว่ากรกำหนดอัตราภาษีร้อยละ 10 เฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท ไม่อาจแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้ตามเจตนารมณ์ที่ตรากฎหมายภาษีการรับมรดกมาเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการลดความเหลื่อมล้ำทางสังคม ผู้ศึกษาเห็นว่าคนไทยส่วนใหญ่คาดหวังจากรัฐบาลที่ให้ความสำคัญกับการแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำด้วยการตราภาษีการรับมรดกมรดก โดยที่ในอดีตประเทศไทยได้เคยประกาศใช้ภาษีมรดกมาแล้ว ซึ่งขณะนั้นเรียกว่า “พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476” ในขณะนั้นได้เรียกเก็บภาษีจากผู้ตายทางหนึ่งและเก็บภาษีจากทายาทผู้รับมรดกอีกทางหนึ่งแต่ด้วย ความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษีมรดกดังกล่าวจึงถูกยกเลิกไป และตลอดระยะเวลากว่า 50 ปี หลังจากนั้น ก็ไม่มีรัฐบาลใดให้ความสำคัญในการลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมอีก ซึ่งการใช้ภาษีการรับมรดก อาจจะมีผลกระทบต่อองค์กรเมืองที่มีทรัพย์สินมากทำให้การตรากฎหมายภาษีการรับมรดกเป็นไปได้ยาก จนกระทั่งถึงสมัยการบริหารของคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ซึ่งมีอำนาจเต็ม ที่เสนอให้มีการจัดเก็บภาษีมรดกอีกครั้ง แต่การกำหนดอัตราภาษีแบบอัตราภาษีแบบคงที่ ยังไม่อาจแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้ จึงเห็นควรแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับแบบอัตราภาษีการรับมรดกเป็นแบบอัตราก้าวหน้า

ประเด็นปัญหาที่สาม ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินมูลค่ามรดกและการบรรเทาภาระภาษีการรับมรดก ซึ่งการประเมินมูลค่ามรดกและการบรรเทาภาระภาษีการรับมรดก ในปัจจุบันยังมีความไม่ชัดเจน ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินมรดกว่าภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น มีความหมายเพียงใด ซึ่งถือเป็นเรื่องสำคัญที่ควรจะต้องกำหนดไว้ให้ชัดเจน ซึ่งความไม่ชัดเจนนั้นส่งผลกระทบต่อกรคำนวณเพื่อเสียภาษี และกำหนดมูลค่าฐานภาษีซึ่งจะก่อให้เกิดข้อโต้แย้งทางภาษีได้นอกจากนี้หากมีการแก้ไขอัตราภาษีเป็นแบบอัตราก้าวหน้า การบรรเทาภาระภาษีถือว่ามีความจำเป็นอย่างยิ่ง เพราะหากมีการจัดเก็บภาษีที่สูง แต่หากการรับมรดกรายนั้นจะต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดการมรดก จำนวนมากการบรรเทาภาระภาษี ด้วยวิธีหักค่าใช้จ่ายถือว่ามีความจำเป็นอย่างยิ่ง หรือหากการ

รับมรดกจากทรัพย์สินมรดก จำนวนเดียวกันภายในปีเดียวกัน การบรรเทาภาระภาษีด้วยการหักค่าลดหย่อนทางภาษี ก็ถือว่ามีความสำคัญ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้อย่างเป็นธรรม หรือกรณีผู้รับมรดกยังเป็นผู้เยาว์หรือผู้สูงอายุควรได้รับยกเว้นภาษีการรับมรดก ซึ่งปัจจุบันตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก ยังไม่มีมาตรการบรรเทาภาระภาษีไว้ เนื่องจากจำนวนที่เสียภาษีการรับมรดกมีกลุ่มคนส่วนน้อยที่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษี

ประเด็นปัญหาที่สี่ ปัญหาเกี่ยวกับคณะกรรมการอุทธรณ์ และการพิจารณาคดีภาษีการรับมรดกในศาลภาษีอากร เนื่องจากคณะกรรมการอุทธรณ์ มีองค์ประกอบในการพิจารณาประกอบด้วยบุคคลหรือตัวแทนที่มาจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรนั่นเอง ซึ่งประกอบด้วย ฝ่ายกรมสรรพากร ฝ่ายกรมการปกครอง และฝ่ายสำนักงานอัยการ จึงเกิดปัญหาในการพิจารณาคำคัดค้านหรือข้ออุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอย่างไม่เป็นธรรม อีกทั้งคณะกรรมการอุทธรณ์ที่ได้รับมอบหมายนั้น กฎหมายไม่ได้กำหนดคุณสมบัติไว้ ดังนั้น จึงอาจเป็นใครก็ได้ ทำให้ความเชี่ยวชาญของผู้ที่ได้รับมอบหมายที่เข้ามาเป็นคณะกรรมการอุทธรณ์ อาจจะไม่มีความเชี่ยวชาญโดยตรงในเรื่องที่จะพิจารณา เนื่องจากเข้ามาเป็นคณะกรรมการเพียงครั้งคราว ทำให้การพิจารณาไม่ได้เป็นไปด้วยความต่อเนื่อง ถูกต้องและเป็นธรรม และนอกจากนี้กระบวนการพิจารณาการระงับข้อพิพาททางภาษี ผู้คัดค้าน หรือ ผู้อุทธรณ์การประเมิน ปัจจุบันจะมีโอกาสชี้แจงข้อเท็จจริงก็ต่อเมื่อถูกเรียกจากเจ้าหน้าที่เท่านั้น ซึ่งเป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงาน โดยที่ผู้อุทธรณ์ยังไม่อาจยื่นข้อเท็จจริงเองได้ จึงไม่สอดคล้องต่อหลักการพิจารณาทางปกครองในเรื่องหลักการรับฟังคู่กรณี นอกจากนี้แล้วในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรมีปฏิบัติตามขั้นตอนหลักเกณฑ์ให้ครบถ้วนในการคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายปกครอง ยังเป็นการทำให้ผู้เสียภาษีอากรถูกตัดสิทธิในการที่จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรอีกด้วย จึงถือว่าเป็นการตัดสิทธิในการอุทธรณ์ ที่เป็นสิทธิที่มีความสำคัญประการหนึ่ง รวมถึงยังเป็นการตัดสิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมในชั้นศาลด้วย ซึ่งการพิจารณาในศาลภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 จะต้องอยู่ในเงื่อนไขตามมาตรา 7 มีลักษณะเป็นคดีพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างคู่กรณีซึ่งฝ่ายหนึ่งเป็นฝ่ายปกครองกับอีกฝ่ายหนึ่งเป็นผู้อยู่ใต้ปกครอง อันเป็นลักษณะความสัมพันธ์ที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกัน จึงถูกจัดอยู่ในประเภทคดีปกครอง ซึ่งในการวินิจฉัยชี้ขาดต้องมีการกำกับดูแลเป็นพิเศษบนหลักการสำคัญแห่งกฎหมาย แต่อย่างไรก็ตามในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์คำคัดค้านการประเมินหรืออุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ หากคณะกรรมการอุทธรณ์ไม่สามารถพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 26 แล้ว ผลคือผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ เนื่องจาก มาตรา 26 วรรคสาม ไม่ได้กำหนดว่ากรณีนี้

คณะกรรมการอุทธรณ์พิจารณาไม่แล้วเสร็จให้มีผลเป็นประการ จึงไม่มีประเด็นขึ้นสู่ศาลภาษีอากร ประกอบกับ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้กำหนดอำนาจพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร โดยให้มีอำนาจพิจารณาคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ตามมาตรา 7 (1) ประกอบกับ มาตรา 8 กำหนดว่าคดีตามมาตรา 7(1) ในกรณีที่ถูกกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว ดังนั้น การที่คณะกรรมการอุทธรณ์ไม่พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนด เวลาตามมาตรา 26 วรรคสาม จึงไม่อาจถือได้ว่าคณะกรรมการอุทธรณ์พิจารณาแล้วเสร็จได้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงยังไม่อาจฟ้องคดีต่อศาลได้ ทำให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายและไม่อาจทำอะไรต่อได้ ซึ่งคณะกรรมการอุทธรณ์ก็ไม่อาจพิจารณาต่อไปได้ เพราะครบกำหนดเวลาแล้ว และสุดท้ายกรณีที่ผลการพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์หรือของศาล ในกรณีที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษา ถึงที่สุดให้ผู้อุทธรณ์หรือผู้ฟ้องคดีไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียน้อยลงให้กรมสรรพากรคืนเงินภาษีที่ต้องคืนให้แก่ผู้อุทธรณ์หรือผู้ฟ้องคดีภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่มีคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี แต่เนื่องจากตามมาตรา 27 วรรคสาม ไม่ได้กำหนดถึงกรณีที่กรมสรรพากรไม่คืนเงินภาษีที่ต้องคืนภายในกำหนดสามสิบวัน จะมีผลเป็นประการใดและจะต้องเสียดอกเบี้ยให้กับผู้เสียภาษีหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่าเพื่อเป็นการเป็นธรรม เมื่อผู้เสียภาษีไม่ยอมเสีย หรือเสียล่าช้ายังมีบทบังคับให้ต้องเสียเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ดังนั้น เมื่อกรมสรรพากรมีหน้าที่คืนเงินภาษีที่ต้องคืนภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่มีคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาถึงที่สุด หากคืนล่าช้ากรมสรรพากรจำต้องเสียดอกเบี้ยให้กับผู้อุทธรณ์นับแต่วันครบกำหนดที่ต้องคืน จึงเห็นควรมีการแก้ไขกฎหมายเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว

จากการศึกษาค้นคว้ามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับภาษีการรับมรดก ผู้ศึกษาพบว่าจากปัญหาทั้งสี่ ดังกล่าวเห็นควรแก้ไขกฎหมาย โดยมีข้อเสนอดังต่อไปนี้

1. ปัญหาการกำหนดฐานภาษี อัตราภาษี และการบรรเทาภาระภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เห็นควรแก้ไข มาตรา 12 มาตรา 14 และมาตรา 16 ดังนี้

1.1 ควรแก้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มาตรา 12 ดังนี้

“มาตรา 12 ผู้ที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาใน

คราวเดียวกันหรือหลายคราว จากเจ้ามรดกรายเดียวกันโดยให้เสียตามมูลค่าทรัพย์สินมรดกและในอัตราต่อไปนี้

(1) ถ้ามรดกที่ได้รับจากเจ้ามรดกรายมีมูลค่าไม่เกิน 100 ล้านบาทให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5

(2) ถ้ามรดกที่ได้รับจากเจ้ามรดกรายนั้น มีจำนวนเกินตั้งแต่ 100 - 500 ล้านบาทให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 7 ในส่วนที่เกิน 100 - 500 ล้านบาท อีกส่วนหนึ่ง

(3) ถ้ามรดกที่ได้รับจากเจ้ามรดกรายนั้น มีจำนวน เกิน 500 ล้านบาทขึ้นไปให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ในส่วนที่เกิน 500 ล้านบาท อีกส่วนหนึ่ง

มูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ได้รับตามวรรคหนึ่งหมายถึงราคาทรัพย์สินที่ตกทอดมายังผู้รับมรดกหักด้วยภาระหนี้สินของกองมรดกและค่าใช้จ่ายอันเกิดแต่การรับมรดกนั้น”

การแก้ไขมาตราดังกล่าวเป็นไปเพื่อกำหนดอัตรากำหนดให้เหมาะสมและส่งผลให้ลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้มากยิ่งขึ้น ดังนั้น การกำหนดอัตรากำหนดแบบก้าวหน้าทำให้สามารถจัดเก็บได้มากขึ้น

1.2. ควรแก้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 14 ดังนี้

“มาตรา 14 มรดกที่ต้องเสียภาษี ได้แก่ทรัพย์สินดังต่อไปนี้

- (1) อสังหาริมทรัพย์ และสิทธิในอสังหาริมทรัพย์
- (2) เงิน หรือทรัพย์สินอื่นใดที่ใช้แทนเงินได้
- (3) สังหาริมทรัพย์ที่มีชื่อเจ้ามรดกในเอกสารทางราชการ

การกำหนดเพิ่มทรัพย์สินอันเป็นมรดก การยกเลิกทรัพย์สินอันเป็นมรดกที่ต้องเสียภาษีตามมาตรานี้ให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา”

การแก้ไขมาตราดังกล่าวเป็นไปเพื่อยุติฐานภาษีให้กว้างขึ้นและส่งผลให้ผู้รับมรดกแต่ละรายเข้าสู่ฐานภาษีมากยิ่งขึ้น ดังนั้น การกำหนดประเภททรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีให้ครอบคลุมและสามารถปรับเปลี่ยนได้ตามสภาพเศรษฐกิจและสังคมปัจจุบันให้ทำให้สามารถจัดเก็บได้มากขึ้น

1.3. ควรแก้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 16 ดังนี้

“ในกรณีที่ผู้รับมรดกเป็นคนพิการ หรือไร้ความสามารถ ให้ได้รับยกเว้นภาษีการรับมรดก ตามพระราชบัญญัตินี้”

เพื่อเป็นการขยายฐานภาษีให้กว้างขึ้นและส่งผลให้ผู้รับมรดกแต่ละรายเข้าสู่ฐานภาษีมากยิ่งขึ้น ดังนั้น ทรัพย์สินอันเป็นมรดกควรเปิดช่องให้สามารถการจัดเก็บได้กว้างขึ้นและสามารถยืดหยุ่นได้เพื่อให้ทันต่อสภาวะทางสังคมในปัจจุบันและบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้ที่ด้อยโอกาสทางสังคม อันเป็นการลดความเหลื่อมล้ำได้อย่างแท้จริง

2. ปัญหาเกี่ยวกับคณะกรรมการอุทธรณ์และการพิจารณาคดีภาษีการรับมรดกในศาลภาษีอากร เห็นควรแก้ไข มาตรา 21 มาตรา 26 และมาตรา 27 วรรคสาม ดังนี้

2.1 ควรแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 21 ดังนี้

“มาตรา 21 เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 17 มาตรา 18 มาตรา 19 มาตรา 20 หรือมาตรา 24 ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้แทนหรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ กับมีอำนาจส่งบุคคลเหล่านี้ให้นำบัญชี เอกสารหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบได้ หรือออกคำสั่งให้บุคคลดังกล่าวตอบคำถามเป็นหนังสือ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่ได้รับหมายเรียกหรือได้รับคำสั่ง

ในระหว่างการพิจารณาของเจ้าพนักงานประเมินหรือคณะกรรมการอุทธรณ์ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียุติยื่นเอกสารตามวรรคหนึ่งได้โดยไม่ต้องออกหมายเรียก”

2.2 ควรแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 26 ดังนี้

“มาตรา 26 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินให้มีสิทธิอุทธรณ์คณะกรรมการอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับการประเมินภาษี ทั้งนี้ โดยยื่นตามแบบ ณ สถานที่ที่อธิบดี ประกาศกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

คณะกรรมการอุทธรณ์คณะหนึ่งประกอบด้วย ผู้เชี่ยวชาญด้านการจัดเก็บภาษีซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรแต่งตั้ง ผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษี ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรแต่งตั้ง ผู้เชี่ยวชาญด้านวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองซึ่งอธิบดีกรมการปกครองแต่งตั้ง

คณะกรรมการอุทธรณ์ตามวรรคหนึ่งมีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละ 4 ปี

คณะกรรมการอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ระยะเวลาดังกล่าวอธิบดีจะอนุมัติให้ขยายออกไปอีกก็ได้แต่ไม่เกินเก้าสิบวันเมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์แต่ต้องยื่นฟ้องภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่พ้น

กำหนดเวลาดังกล่าวคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสือและแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายในสิบห้าวัน นับแต่วันที่มีคำวินิจฉัย

กรณีที่คณะกรรมการอุทธรณ์พิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดให้ถือว่า คณะกรรมการอุทธรณ์วินิจฉัยชี้ขาดเสร็จสิ้นแล้วและมีคำสั่งเช่นเดียวกับเจ้าพนักงานประเมิน ผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ที่พิจารณา แล้วเสร็จให้มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับทราบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์”

การแก้ไขมาตรานี้เพื่อให้คณะกรรมการอุทธรณ์เป็นอิสระในการพิจารณา และ คัดเลือกจากผู้ที่มีความเชี่ยวชาญในแต่ละด้านซึ่งจะทำให้การพิจารณาคดีเป็นไปอย่างเป็นธรรม และ อุดช่องว่างของกฎหมายในกรณีที่คณะกรรมการอุทธรณ์พิจารณาไม่แล้วเสร็จ และไม่สามารถฟ้องคดี ต่อศาลภาษีอากรได้เพราะเหตุที่คณะกรรมการอุทธรณ์พิจารณาไม่แล้วเสร็จ

2.3 ควรแก้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 27 วรรคสาม ดังนี้

“ในกรณีที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาถึงที่สุดให้ผู้อุทธรณ์หรือผู้ฟ้องคดีไม่ต้อง เสียภาษีหรือเสียน้อยลงให้กรมสรรพากรคืนเงินภาษีที่ต้องคืนให้แก่ผู้อุทธรณ์หรือผู้ฟ้องคดีภายใน สามสิบวันนับแต่วันที่มีคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี หากไม่สามารถคืนได้ภายใน กำหนด ให้กรมสรรพากรจ่ายดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนนับแต่วันครบ กำหนด”

การแก้ไขมาตรา 27 วรรคสาม เพื่อเป็นการเยียวยาให้กับผู้เสียภาษีที่ฝ่ายรัฐบาลมีความล่าช้าในการคืนเงินภาษี จึงต้องมีส่วนรับผิดชอบตามหลักความยุติธรรม

## เอกสารอ้างอิง

คุณลักษณะ ๓ ราชอาณาจักร. ปัญหาข้อกฎหมายภาษีอากรและการวางแผนภาษีอากรที่นักบัญชี

และนักบริหารควรทราบ. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร:ธรรมนิติ เพลส, 2562.

คุณลักษณะ ๓. ปัญหาข้อกฎหมายและหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3.

กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.