

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดก จากทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้า¹

ฐิตินันท์ มีชนะ²

จากการศึกษาถึงปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้า โดยเมื่อได้มีศึกษาไปถึงหลักกฎหมายตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 รวมทั้งกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกแล้วนั้น ผู้ศึกษาจึงได้มีการพิจารณาและวิเคราะห์แล้วจึงพบว่าปัญหาในทางกฎหมายที่เกิดขึ้นหรือที่ถือได้ว่ากฎหมายในส่วนนี้ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องยังคงมีปัญหาย่อยหลายประการดังต่อไปนี้คือ ปัญหาการกำหนดทรัพย์สินมรดกและประเภททรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกตามมาตรา 14 ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับนี้ ปัญหาการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีการรับมรดกในทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้าตามมาตรา 12 วรรคหนึ่ง ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกในทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้าตามมาตรา 15 และปัญหาเกี่ยวกับคณะกรรมการอุทธรณ์การประเมินในกรณีผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินภาษีการรับมรดกที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้าตามมาตรา 26 วรรคสอง ซึ่งปัญหาดังกล่าวนั้นสามารถที่จะอธิบายได้ดังต่อไปนี้

ประเด็นปัญหาประการแรกคือ ปัญหาการกำหนดทรัพย์สินมรดกและประเภททรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกตามมาตรา 14 ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ฉบับนี้ โดยจะเห็นได้ว่า การกำหนดทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับนี้ ได้มีการกำหนดทรัพย์สินมรดก และประเภทของทรัพย์สินมรดกที่จะต้องมีการเสียภาษีการรับมรดกไว้ ได้แก่ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้คือ อสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงิน หรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา เมื่อได้มีการพิจารณาถึงทรัพย์สินมรดก และประเภททรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกตามมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับนี้ ยังคงทำให้เห็นได้ถึงความไม่ครอบคลุมในการกำหนดทรัพย์สิน และประเภทของทรัพย์สินที่จะต้องนำมาเสียภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับนี้ ซึ่งจากการวิเคราะห์แล้วก็จะเห็นได้ว่ายังคงมีทรัพย์สินอีกหลายประเภทซึ่งเป็นทรัพย์สินที่มี

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้า โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร. รติชัย รอดทอง และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร. ปวีรพร เลิศธรรมเทวี และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สลิล สิริพิฑูร

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

หลักฐานทางทะเบียน เป็นทรัพย์สินที่มีราคา และสามารถสร้างมูลค่าให้กับเจ้าของได้ อีกทั้งยังเป็นทรัพย์สินหนึ่งที่สามารถทอดทอดไปยังทายาทที่สามารถจะทำการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากผู้รับมรดกในทรัพย์สินนั้นได้ ทั้งนี้เมื่อได้พิจารณาไปถึงการรับมรดกในทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้าซึ่งถือได้ว่าเป็นทรัพย์สินทางปัญญาประเภทหนึ่ง โดยเครื่องหมายการค้า (Trade Mark) นั้นเป็นเครื่องหมายที่ใช้ หรือจะใช้เป็นที่หมาย หรือที่เกี่ยวข้องกับสินค้า เพื่อแสดงว่าสินค้าที่ใช้เครื่องหมายของเจ้าของเครื่องหมายการค้า นั้นแตกต่างกับสินค้าที่ใช้เครื่องหมายการค้าของบุคคลอื่น ทั้งนี้ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ. 2534 แต่อย่างไรก็ตามถึงแม้ว่าสิทธิในเครื่องหมายการค้าจะเป็นวัตถุที่ไม่มีรูปร่างก็ตาม แต่ก็ถือได้ว่าสิทธิในเครื่องหมายการค้าเป็นสิทธิอีกอย่างหนึ่งที่เจ้าของสามารถที่ครอบครอง และถือเอาได้ ซึ่งสิทธิในเครื่องหมายการค้า นั้น อีกทั้งยังเป็นสิทธิที่ได้รับการยอมรับกันโดยทั่วไปอย่างแพร่หลายว่าเป็นสิทธิในทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงทางเศรษฐกิจ ซึ่งบางครั้งก็จะเห็นได้ว่าทรัพย์สินดังกล่าวนั้นอาจมีมูลค่าสูงกว่าทรัพย์สินอื่นบางประเภทซึ่งเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่าง และเป็นทรัพย์สินที่ผู้รับมรดกมีหน้าที่ต้องนำทรัพย์สินเหล่านั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับนี้ แต่จะเห็นได้ว่าในส่วนของทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างอย่างเช่นสิทธิในเครื่องหมายการค้ากลับไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีการรับมรดกมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับนี้ นอกจากนี้ยังพบว่าในปัจจุบันสิทธิในเครื่องหมายการค้าซึ่งเป็นทรัพย์สินทางปัญญาประเภทหนึ่งนั้น เจ้าของสิทธิสามารถที่จะนำสิทธิดังกล่าวนี้ไปใช้เพื่อเป็นหลักประกันทางธุรกิจได้ ทั้งนี้ตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติหลักประกันทางธุรกิจ พ.ศ. 2558 จากบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นนั้นจึงเห็นได้ว่า การที่กฎหมายได้มีการบัญญัติให้สามารถนำสิทธิในเครื่องหมายการค้ามาใช้เป็นหลักประกันทางธุรกิจได้นั้นเป็นอีกมุมหนึ่งที่สะท้อนให้เห็นว่า สิทธิในเครื่องหมายการค้าซึ่งจัดเป็นทรัพย์สินทางปัญญาประเภทหนึ่งนั้นนอกจากจะเป็นเครื่องหมายที่ใช้กับสินค้าเพื่อแสดงว่าสินค้าที่ใช้เครื่องหมายของเจ้าของเครื่องหมายการค้า นั้นแล้วยังสามารถสร้างรายได้ในการประกอบกิจการทางธุรกิจให้กับเจ้าของสิทธิในเครื่องหมายการค้า สำหรับการผลิตสินค้า หรือผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ รวมไปถึงการให้บริการที่อยู่ภายใต้เครื่องหมายการค้าที่ได้จดทะเบียนแล้วนั้น สิทธิในเครื่องหมายการค้าดังกล่าวยังสามารถที่จะเป็นส่วนหนึ่งที่น่ามาใช้เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการประกอบธุรกิจได้ เช่นเดียวกับทรัพย์สินที่มีค่าอย่างอื่น ซึ่งถือได้ว่าเป็นทรัพย์สินอีกอย่างหนึ่งที่มียุทธศาสตร์และสามารถสร้างประโยชน์ให้กับผู้ที่เป็นเจ้าของสิทธิในเครื่องหมายการค้าได้อีกนับไม่ถ้วน ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าตามมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับนี้นั้นยังคงทำให้เห็นได้ถึงความไม่ครอบคลุมไปถึงทรัพย์สินอย่างอื่นอีกหลายประเภทและรวมไปถึงทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายทางการค้าที่เป็นทรัพย์สินอันจะต้องนำมาเสียภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับนี้ และเมื่อได้ศึกษาในส่วนของการใช้จ่ายที่ทางภาครัฐได้เสียไปในการดำเนินการจัดเก็บภาษีการรับมรดกนั้นถือได้ว่าเป็นจำนวนที่ไม่น้อยที่รัฐต้องเสียไป จึงทำให้เห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีการรับมรดกนั้นไม่ได้มีการอำนวยความสะดวก

ให้กับภาครัฐเท่าที่ควร จัดเก็บภาษีได้อย่างไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วยและส่งผลทำให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกนั้นไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควรซึ่งขัดกับหลักภาษีอากรที่ดี

ประเด็นปัญหาประการที่สองคือ ปัญหาการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีการรับมรดกในทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้าตามมาตรา 12 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ฉบับนี้ได้มีการกำหนดให้ผู้ที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละรายไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียว หรือหลายคราว ถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันนั้นมีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ผู้ที่ได้รับมรดกมีหน้าที่จะต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาทนั้น จึงทำให้เห็นได้ว่าเมื่อนำมาวิเคราะห์ควบคู่ไปกับกรณีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้าก็จะพบว่าเป็นการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีที่สูงจนเกินไปเมื่อเทียบกับจำนวนมูลค่าของทรัพย์สินมรดกที่ผู้รับมรดกนั้นได้รับ โดยจะเห็นได้ว่า มีเครื่องหมายการค้าจำนวนไม่น้อยในประเทศไทยที่เป็นเครื่องหมายการค้าที่เป็นที่จดจำ หรือเป็นที่รู้จักกันอย่างแพร่หลายในประเทศไทย และเป็นเครื่องหมายการค้าที่มีมูลค่าสูงพอสมควร แต่จะเห็นได้ว่าโดยส่วนใหญ่แล้วมูลค่าของเครื่องหมายการค้าเหล่านั้นมีจำนวนมูลค่าที่ไม่ถึงหนึ่งร้อยล้านบาท ซึ่งตามมูลค่าของฐานภาษีการรับมรดกดังที่ได้บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับนี้ส่งผลทำให้ไม่สามารถทำการจัดเก็บภาษีอากรกับเครื่องหมายการค้าเหล่านั้นได้ ทั้งนี้จึงทำให้เห็นได้ว่าการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีในจำนวนหนึ่งร้อยล้านบาทดังกล่าวนี้เป็น การกำหนดมูลค่าของฐานภาษีที่สูงเกินสมควรจนส่งผลทำให้ทางภาครัฐทำการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเพื่อนำไปพัฒนาประเทศได้น้อยกว่าที่รัฐควรจะได้รับ

แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อได้มีการศึกษาและนำข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องมาพิจารณาประกอบกันก็จะพบว่า หากมีการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีการรับมรดกซึ่งจะต้องนำมาเสียภาษีการรับมรดกนั้น หากมีการกำหนดจำนวนมูลค่าของฐานภาษีที่ต่ำจนเกินไปก็อาจส่งผลกระทบต่อตัวผู้รับมรดกที่มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกได้ กล่าวคือ อาจส่งผลทำให้ผู้รับมรดกในทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้าอาจจะต้องรับภาระที่หนักจนเกินไป ทำให้ผู้รับมรดกเหล่านั้นไม่มีความสามารถเพียงพอที่จะเสียภาษีการรับมรดกนี้ได้ จนอาจส่งผลทำให้เกิดความจำเป็นที่จะต้องมีการจำหน่าย จ่าย โอน ซึ่งสิทธิในทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้าอันเป็นมรดกนั้นไปยังบุคคลภายนอก ทั้งนี้ก็เพียงเพื่อต้องการที่จะนำเงินจากการจำหน่าย จ่าย โอน ดังกล่าวมาเสียภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับนี้ ซึ่งอาจเป็นการทำลายธุรกิจของครอบครัวที่มีมาแต่เดิมอันเป็นการสืบทอดมาจากบรรพบุรุษของผู้รับมรดกจากรุ่นสู่รุ่นก็เป็นได้ ซึ่งการสืบทอดธุรกิจของครอบครัวนั้นเป็นหน้าที่ของทายาทในรุ่นหลังที่จะต้องดำเนินกิจการต่อไปเพื่อสานต่อเจตนารมณ์ของบรรพบุรุษ ผู้ก่อตั้ง หรือเจ้ามรดก และอีกประการหนึ่งอาจส่งผลกระทบในระยะยาวก็คือ อาจทำให้ประชาชนภายในประเทศไม่มีแรงจูงใจในการสร้างสรรค์ผลงานต่าง ๆ ขึ้นมาเพียงเพราะว่าประชาชนเหล่านั้นไม่ต้องการที่จะเสียภาษีในส่วนนี้ จนทำให้ไม่มีเครื่องหมายการค้าหรือทรัพย์สินทางปัญญาใหม่ ๆ เกิดขึ้นในประเทศจนทำให้การหมุนเวียนต่าง ๆ ในระบบเศรษฐกิจ

ลดน้อยลง และอาจส่งผลกระทบต่อความเจริญก้าวหน้าภายในประเทศได้ ดังนั้น จากการศึกษาถึงปัญหากฎหมายดังกล่าวข้างต้นจึงทำให้เห็นได้ว่า มูลค่าของฐานภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับนี้นั้นควรจะต้องกำหนดมูลค่าของฐานภาษีการรับมรดกให้มีความเหมาะสม เพื่อก่อให้เกิดความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ โดยการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับนี้นั้นจะต้องเป็นประโยชน์กับทางภาครัฐ และในขณะเดียวกันการจัดเก็บภาษีดังกล่าวก็จะต้องไม่ส่งผลกระทบต่อกลไกการตลาด และต่อตัวของผู้เสียภาษีเกินสมควร

ประเด็นปัญหาประการที่สามคือ ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกในทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้า ตามมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ฉบับนี้ และตามกฎหมายกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 ซึ่งได้มีการกำหนดถึงวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดกไว้ แต่การกำหนดดังกล่าวได้กำหนดไว้เฉพาะสำหรับการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินไว้บางประเภทเท่านั้น โดยทรัพย์สินที่ได้กำหนดไว้ตามบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นนั้นมีดังต่อไปนี้เช่น อสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นต้น จากการศึกษาจึงเห็นได้ว่า สิทธิในเครื่องหมายการค้าอันเป็นทรัพย์สินทางปัญญาประเภทหนึ่งนั้นเป็นสิทธิในทรัพย์สินอีกอย่างหนึ่งที่มีมูลค่าทางเศรษฐกิจ และมีหลักฐานทางทะเบียนตามที่ได้มีการจดทะเบียนไว้กับกรมทรัพย์สินทางปัญญา กระทรวงพาณิชย์ แต่จะเห็นได้ว่าในส่วนของสิทธิในเครื่องหมายการค้านี้ไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินมูลค่าของมรดกในทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้าไว้ในมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 รวมไปถึงในกฎหมายกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 ก็ไม่ได้กำหนดถึงหลักเกณฑ์การประเมินมูลค่าของสิทธิในเครื่องหมายการค้าไว้เช่นกัน ซึ่งจะเห็นได้ว่าหากไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินมูลค่าของทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้าไว้ก็จะส่งผลทำให้ไม่สามารถที่จะดำเนินการจัดเก็บภาษีการรับมรดกเอากับทรัพย์สินประเภทนี้ได้ เพราะว่าการประเมินมูลค่าของสิทธิในเครื่องหมายการค้า ซึ่งถือว่าเป็นทรัพย์สินทางปัญญาประเภทนั้นจะต้องมีการดำเนินการประเมินมูลค่าโดยอาศัยผู้เชี่ยวชาญในการประเมินทรัพย์สินทางปัญญาเฉพาะด้าน ซึ่งการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินทางปัญญาในแต่ละประเภทก็จะมีความแตกต่างกันออกไป จึงเห็นได้ว่าวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกดังกล่าวนี้ไม่ครอบคลุมไปถึงทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้า จึงทำให้ไม่สามารถทำการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินในส่วนนี้ได้ อันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้รับมรดกในทรัพย์สินประเภทอื่นที่มีมูลค่าเช่นเดียวกับสิทธิในเครื่องหมายการค้าแต่ต้องนำทรัพย์สินเหล่านั้นมาคำนวณเพื่อเสียภาษีการรับมรดก แต่ในส่วนของสิทธิในเครื่องหมายการค้าซึ่งเป็นทรัพย์สินอีกอย่างหนึ่งที่มีมูลค่าทางเศรษฐกิจกลับไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก

ดังนั้น จากกรณีดังกล่าวข้างต้นจึงเห็นได้ว่าการกำหนดวิธีการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินรศคตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับนี้ยังคงเป็นอีกช่องว่างหนึ่งที่ยังคงเป็นปัญหาในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ที่ยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม และความไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะนำกฎหมายมาบังคับใช้ในการจัดเก็บภาษีการรับมรดก เพราะหากการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินอันเป็นทรัพย์สินรศคที่จะต้องเสียภาษีไม่ครอบคลุมแล้วจะส่งผลทำให้ความสามารถในการจัดเก็บภาษีการรับมรดกก็น้อย และจำนวนภาษีการรับมรดกที่เก็บได้ก็จะน้อยลงตามไปด้วย

ประเด็นปัญหาประการที่สี่คือ ปัญหาเกี่ยวกับคณะกรรมการอุทธรณ์การประเมินในกรณีผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินภาษีการรับมรดกที่เกี่ยวกับทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้า เนื่องจากภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 นั้นจะมีลักษณะภาษีทางตรง (Direct Tax) กล่าวคือ ภาษีการรับมรดกนั้นเป็นภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากผู้มีเงินได้จากการรับมรดกโดยตรงจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกไม่อาจผลักภาระภาษีไปยังบุคคลอื่นได้เสมือนเป็นภาษีเงินได้อีกประเภทหนึ่ง อีกทั้งยังเป็นภาษีอากรประเมิน ซึ่งกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นมีหน้าที่ยื่นรายการประเมินตนเอง (Self-assessment) และให้เจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมสรรพากรเป็นผู้ประเมินความถูกต้องครบถ้วนของการเสียภาษี โดยตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับนี้ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกและชำระภาษีภายใน 150 วันนับแต่วันที่ได้รับการมรดกที่เป็นเหตุให้มีหน้าที่เสียภาษี ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่ง หรือ ณ สถานที่อื่นใดตามที่อธิบดีกำหนด เมื่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาได้รับแบบแสดงรายการภาษีแล้วให้ส่งต่อ เจ้าพนักงานประเมินโดยเร็ว และให้เจ้าพนักงานประเมินดำเนินการประเมินภาษีให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ทั้งนี้หากมีการประเมินภาษีจากเจ้าพนักงานประเมินดังกล่าวแล้วและผู้เสียภาษีการรับมรดกนั้นได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีแล้ว หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกนั้นไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษี โดยยื่นแบบคำอุทธรณ์ ณ สำนักอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร สำนักงานสรรพากรภาคแห่งใดแห่งหนึ่ง หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่แห่งใดแห่งหนึ่งก็ได้ ตามมาตรา 26 วรรคหนึ่งแห่งพระราชบัญญัติภาษีการ รับมรดกฉบับนี้ โดยคณะกรรมการอุทธรณ์การประเมินนั้นได้มีการกำหนดไว้ในมาตรา 26 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับนี้ กล่าวคือ คณะกรรมการอุทธรณ์ที่มีอำนาจพิจารณาการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ตามมาตรา 26 วรรคสองนั้นจะประกอบด้วยบุคคลดังต่อไปนี้ คือ อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน เป็นประธาน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง เป็นกรรมการ จึงทำให้เห็นได้ว่าจากคณะกรรมการดังกล่าวตามมาตรา 26 วรรคสองนั้น คณะกรรมการอุทธรณ์ทั้งหมดล้วนเป็นบุคคล หรือเจ้าหน้าที่ของทางภาครัฐที่ไม่ใช่ผู้ที่มีอำนาจและหน้าที่โดยตรงในเรื่องการประเมินมูลค่าของสิทธิในเครื่องหมายการค้า ไม่ใช่บุคคลที่มีความเชี่ยวชาญหรือมีความรู้ความสามารถ

เฉพาะด้านที่เกี่ยวกับการประเมินมูลค่าของสิทธิในเครื่องหมายการค้า ซึ่งเป็นทรัพย์สินทางปัญญาโดยตรง จึงอาจทำให้เกิดความคลาดเคลื่อนในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินและทำให้เกิดความไม่ถูกต้องเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าของสิทธิในเครื่องหมายการค้า จึงทำให้เกิดความไม่ถูกต้องในการเสียภาษีและเกิดความเสียหายแก่ตัวของผู้เสียภาษีได้ อีกทั้งยังเป็นการขัดกับเจตนารมณ์ของการบัญญัติกฎหมายตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับนี้ขึ้น และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกอันเป็นการขัดต่อหลักภาษีอากรที่ดีอีกด้วย ทั้งนี้เมื่อการจัดเก็บภาษีการรับมรดกดังกล่าวเป็นการใช้อำนาจของทางภาครัฐที่กระทบถึงสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีโดยผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภาษีให้เสร็จสิ้นครบถ้วนภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งซึ่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการอุทธรณ์นั้นจึงถือได้ว่าเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง ซึ่งเป็นเรื่องที่จะต้องมีการพิจารณาผู้เสียภาษี มีความรู้ความสามารถ และชำนาญการในเรื่องเกี่ยวกับสิทธิในเครื่องหมายการค้าโดยตรง ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นตัวแทนจากทางภาครัฐ หรือจากภาคเอกชนที่เป็นผู้มีความรู้ความสามารถในเรื่องของสิทธิในเครื่องหมายการค้า หรือการประเมินมูลค่าของสิทธิในเครื่องหมายการค้าโดยตรง เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและมีความเสมอภาคเท่าเทียมกันระหว่างผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีและทางหน่วยงานของทางภาครัฐที่ทำการจัดเก็บภาษี เนื่องจากบุคคลต่าง ๆ ที่เป็นคณะกรรมการอุทธรณ์การประเมิน ตามมาตรา 26 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกฉบับนี้นั้น ควรจะประกอบด้วย บุคคลที่มาจากหลายองค์กรเป็นบุคคลที่มีความรู้ความสามารถ มีความเชี่ยวชาญ และสามารถใช้อย่างมีความรอบคอบ และปราศจากภาวะกีดกันในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์และการประเมินมูลค่าของสิทธิในเครื่องหมายการค้าอันเป็นทรัพย์สินมรดกนั้นมาเป็นคณะกรรมการอุทธรณ์ร่วมช่วยในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงาน ทั้งนี้ เพื่อให้การคุ้มครองสิทธิในเครื่องหมายการค้าซึ่งเป็นทรัพย์สินทางปัญญานั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น คณะกรรมการอุทธรณ์จึงเป็นผู้มีบทบาทสำคัญที่จะต้องใช้ความระมัดระวัง และมีความเชี่ยวชาญในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน เพื่อก่อให้เกิดการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์และการประเมินมูลค่าที่ถูกต้องตามหลักวิชาการและเป็นธรรมทั้งต่อทางภาครัฐและประชาชนผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก ดังนั้น ปัญหาเกี่ยวกับคณะกรรมการอุทธรณ์การประเมินในกรณีผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินภาษีการรับมรดกที่เกี่ยวกับทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้า นั้น จึงเห็นได้ว่าเป็นปัญหาที่จะต้องได้รับการแก้ไข ผู้ศึกษาจึงเห็นว่าควรที่จะต้องมีการแก้ไขและปรับปรุงบทบัญญัติดังกล่าว โดยการกำหนดให้คณะกรรมการอุทธรณ์นั้นประกอบไปด้วย บุคคลผู้ที่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญ มีความรู้ ความสามารถในการประเมินมูลค่าของสิทธิในเครื่องหมายการค้าซึ่งเป็นทรัพย์สินทางปัญญาประเภทหนึ่งไม่ว่าบุคคลนั้นจะมาจากทางภาครัฐหรือภาคเอกชนมาเป็นคณะกรรมการอุทธรณ์ ตามมาตรา 26 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ทั้งนี้ เพื่อความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีการรับมรดกและทางภาครัฐ อีกทั้งยังเป็นอีกทางหนึ่งที่ช่วยลดความขัดแย้งระหว่างประชาชนผู้เสียภาษีและผู้ใช้อำนาจรัฐอันก่อให้เกิดความเสมอภาคเท่าเทียมและเกิดความเป็นธรรมในสังคมได้

จากการศึกษาค้นคว้าปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้าพบว่า มีข้อเสนอแนะ คือ

1. ปัญหาการกำหนดทรัพย์สินมรดกและประเภททรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก

ควรเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 14 วรรคหนึ่ง ซึ่งจากเดิมได้บัญญัติไว้ดังนี้ “มรดกซึ่งต้องเสียภาษี ได้แก่ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้

- (1) อสังหาริมทรัพย์
- (2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- (3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้

- (4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน
 - (5) ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา”
- โดยเพิ่มเติมว่า “มรดกซึ่งต้องเสียภาษี ได้แก่ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้

- (1) อสังหาริมทรัพย์
- (2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- (3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืน หรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้

- (4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน
- (5) ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา
- (6) สิทธิในเครื่องหมายการค้า”

2. ปัญหาการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีการรับมรดกในทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้า

ควรแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 12 วรรคหนึ่ง ซึ่งจากเดิมได้บัญญัติไว้ดังนี้ “ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละรายไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียว หรือหลายคราวถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท”

แก้ไขเป็น “ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละรายไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียว หรือหลายคราวถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินห้าสิบล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินห้าสิบล้านบาท”

3. ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกในทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้า

ควรเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 15 วรรคหนึ่ง ซึ่งจากเดิมได้บัญญัติไว้ดังนี้ “การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินให้ถือตามราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นเป็นมรดก ดังต่อไปนี้

(1) กรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือเอาตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน หักด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

(2) กรณีเป็นหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถือเอาราคาของหลักทรัพย์นั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก

(3) กรณีอื่นให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่หลักเกณฑ์ดังกล่าวให้กำหนดเป็นการทั่วไปโดยไม่มีลักษณะเป็นการเฉพาะเจาะจง”

โดยเพิ่มเติมว่า “การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินให้ถือตามราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นเป็นมรดก ดังต่อไปนี้

(1) กรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือเอาตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน หักด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

(2) กรณีเป็นหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถือเอาราคาของหลักทรัพย์นั้นในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับมรดก

(3) กรณีอื่นให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่หลักเกณฑ์ดังกล่าวให้กำหนดเป็นการทั่วไปโดยไม่มีลักษณะเป็นการเฉพาะเจาะจง

(4) กรณีเป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้าซึ่งได้จดทะเบียนแล้ว ให้ถือเอาวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินทางปัญญา ตามหลักเกณฑ์ที่กรมทรัพย์สินทางปัญญา กระทรวงพาณิชย์ได้กำหนดไว้”

4. ปัญหาเกี่ยวกับคณะกรรมการอุทธรณ์การประเมินในกรณีผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินภาษีการรับมรดกที่เกี่ยวกับทรัพย์สินที่เป็นสิทธิในเครื่องหมายการค้า

ควรแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 26 วรรคสอง ซึ่งจากเดิมตามมาตรา 26 ได้บัญญัติไว้ดังนี้ “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการประเมินภาษีทั้งนี้ โดยยื่นตามแบบ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

คณะกรรมการอุทธรณ์ตามวรรคหนึ่ง ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน เป็นประธานผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง เป็นกรรมการ

คณะกรรมการอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวอธิบดีจะอนุมัติให้ขยายออกไปอีกก็ได้แต่ไม่เกินเก้าสิบวัน เมื่อพ้น

กำหนดเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้องภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสือ และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ที่มีคำวินิจฉัย

ผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ ให้มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับทราบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์”

แก้ไขเป็น “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมินภาษีทั้งนี้ โดยยื่นตามแบบ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

คณะกรรมการอุทธรณ์ตามวรรคหนึ่ง ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทนเป็นประธาน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง เป็นกรรมการ และตัวแทนที่มาจากทางภาครัฐ หรือภาคเอกชนที่มีความเชี่ยวชาญในด้านการประเมินมูลค่าสิทธิในเครื่องหมายการค้า เป็นกรรมการ

คณะกรรมการอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวอธิบดีจะอนุมัติให้ขยายออกไปอีกก็ได้แต่ไม่เกินเก้าสิบวัน เมื่อพ้นกำหนด เวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้องภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสือ และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ที่มีคำวินิจฉัย

ผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ ให้มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับทราบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์”

เอกสารอ้างอิง

ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม. กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน. 2536.
ไชยยศ เหมะรัชตะ. ลักษณะของกฎหมายทรัพย์สินทางปัญญา. พิมพ์ครั้งที่ 10. กรุงเทพมหานคร : นิติธรรม. 2559.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีการรับมรดก. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : บริษัทรุ่งเรืองรัตน์
พรินต์ติ้งจำกัด. 2560.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน. 2563.

