

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก¹

สรวิช กลางพิมาย²

การจัดเก็บภาษีมรดกในประเทศไทยได้มีการบัญญัติกฎหมายขึ้นมาบังคับใช้เป็นครั้งแรกเมื่อปีพุทธศักราช 2476 โดยตราเป็นพระราชบัญญัติอากรมฤคและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 จัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินโดยทั่วไป ได้มีการจัดเก็บภาษีอากรมฤคและการรับมรดกต่อมาจนถึงปีพุทธศักราช 2487 จึงได้ยกเลิกไป เนื่องจากมีขั้นตอนต้องปฏิบัติมาก แต่จัดเก็บภาษีอากรได้น้อย³ ต่อมาในปีพุทธศักราช 2558 มีการตราพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ขึ้นมา โดยเหตุที่ในอดีตมีการถ่ายโอนทรัพย์สินโดยทางมรดก แต่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะมีจำนวนมากน้อยเพียงใดก็ตาม ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคมไทย เพื่อที่จะให้มีการจัดเก็บภาษีตามสมควรจากการรับมรดกที่มีมูลค่าจำนวนมาก เพื่อนำไปพัฒนาประเทศชาติ และยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น ทั้งนี้ โดยมีให้กระทบถึงผู้ที่ได้รับมรดกพอสมควรแก่การดำรงชีพ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา⁴ มาจากในปัจจุบันประเทศไทยมีปัญหาความเหลื่อมล้ำทางสังคมสูงมาก รวมถึงปัญหาการกระจายรายได้ในสังคมที่ไม่เป็นธรรม รวมทั้งการจัดเก็บรายได้ของรัฐที่ยังไม่ทั่วถึงและมีประสิทธิภาพเพียงพอ โดยเฉพาะการที่ประเทศไทยได้มุ่งเน้นการจัดเก็บภาษีทางอ้อมจำนวนมากหลายประเภท โดยมีการจัดเก็บภาษีทางตรงไม่ทั่วถึง ทำให้รัฐไม่มีงบประมาณเพียงพอที่จะนำไปจัดสรรสร้างบริการสาธารณะหรือการจัดสวัสดิการสังคมที่ดีและมีประสิทธิภาพ

แนวทางการแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำทางสังคมที่หลายประเทศใช้แนวทางหนึ่งที่สำคัญ คือ การจัดเก็บภาษีเพื่อนำรายได้จากผู้มีรายได้สูงมาพัฒนาสังคมโดยรวม ซึ่งจะช่วยลดความเหลื่อม

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปวีศร เลิศธรรมเทวี และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.สมชัย ศิริสมบุญเวช และ รองศาสตราจารย์ ดร.รติชัย รถทอง

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีการรับมรดก, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ บริษัท รุ่งเรืองรัตน์พรินต์ติ้ง จำกัด, 2560), หน้า 27.

⁴ ชนาธิป ชินะนาวิน, วารสารบทบัญญัติ 1, 71 (ม.ค.-มี.ค. 58) : หน้า 122-146.

ล้าทางสังคมลง เพราะทำให้คนมีรายได้น้อยลง มีเงินได้สุทธิน้อยลง และทำให้ประชากรในสังคมได้รับสาธารณูปโภคที่ดีเสมอกันได้

จากการที่ฐานในการจัดเก็บภาษีมียหลายวัตถุประสงค์ เช่น⁵ ฐานรายได้ ฐานการบริโภค ฐานทรัพย์สินและความมั่งคั่ง และฐานอื่น⁶ ทั้งนี้ ภาษีที่ช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้ดีที่สุด คือ ภาษีทางตรงที่จัดเก็บจากฐานรายได้ อันได้แก่ ภาษีที่จัดเก็บจากรายได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีที่เก็บจากทรัพย์สิน เช่น ภาษีมรดก และภาษีที่ดิน

ปัจจุบันประเทศไทยได้มีการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ทำให้รัฐมีรายได้มากขึ้น ช่วยลดช่องว่างและความเหลื่อมล้ำในสังคมได้ ภาษีการรับมรดกเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ทายาทหรือผู้รับมรดกได้รับจากผู้ตาย โดยอัตราภาษีและการหักค่าลดหย่อนขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างเจ้ามรดกกับทายาท การจัดเก็บสามารถเรียกเก็บจากทรัพย์สินของทายาทหรือผู้รับมรดกได้อย่างเต็มที่โดยไม่จำเป็นต้องเป็นการเรียกเก็บจากทรัพย์สินมรดกเท่านั้น แต่สามารถเรียกเก็บจากทรัพย์สินส่วนตัวของทายาทหรือผู้รับมรดกได้ และการจัดเก็บภาษีการรับมรดกยังทำให้ผู้ได้รับมรดกแต่ละคนมีภาระทางภาษีตามทรัพย์สินมรดกที่ตนได้รับ (ทายาทที่ได้รับมรดกจำนวนมากจะต้องเสียภาษีการรับมรดกมาก ทายาทที่ได้รับมรดกน้อยจะเสียภาษีการรับมรดกน้อย) การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจึงก่อให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างทายาทหรือผู้รับมรดก

มรดกนั้นเป็นสิ่งที่ผู้รับมรดกได้เปล่านั้นมาจากเจ้ามรดก โดยที่ตนเองไม่ต้องมีต้นทุนหรือรายจ่ายใด ๆ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีการรับมรดกจากผู้รับมรดกจึงเป็นการลดผลประโยชน์ที่ผู้รับมรดกจะได้รับจากเจ้ามรดกเท่านั้น มิได้เป็นการทำให้ผู้รับมรดกต้องจนลงหรือยากไร้ลงจากเดิม แต่ในทางตรงกันข้ามภาษีการรับมรดกจะทำให้ผู้รับมรดกต้องเสียภาษีการรับมรดกแก่รัฐ ทำให้ความร่ำรวยที่สะสมมาจากเจ้ามรดกสู่ทายาทหรือผู้รับมรดกลดลง ซึ่งรัฐจะนำรายได้จากภาษีการรับมรดกไปใช้เพื่อประโยชน์แก่สังคม เช่น จัดให้มีการศึกษาโดยไม่ต้องเสียค่าใช้จ่าย การรักษาพยาบาลโดยไม่ต้องเสียค่าใช้จ่าย ทำให้คนยากจนมีโอกาสทางการศึกษา และปัจจัยในการดำรงชีวิตที่จะทำให้ประสบความสำเร็จในชีวิตมากขึ้น อันจะช่วยลดความเหลื่อมล้ำของคนในสังคมได้มากยิ่งขึ้น

⁵ ปกิต แพร่ชินวงศ์, “ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 14.

⁶ ฐานภาษีอื่น คือ ฐานภาษีที่รัฐมุ่งจัดเก็บตามวัตถุประสงค์เฉพาะ เช่น ภาษีขายโสด เพื่อกระตุ้นให้คนมีครอบครัว ภาษีเด็กเพื่อควบคุมการเพิ่มของประชากร

ส่วนการจัดเก็บภาษีทางตรงที่จัดเก็บจากฐานรายได้ อันได้แก่ ภาษีที่จัดเก็บจากรายได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁷ ภาษีเงินได้นิติบุคคล⁸ เป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเมื่อมีเงินได้เกิดขึ้น ผู้เสียภาษีซึ่งมีเงินได้จึงมีความสามารถที่จะชำระภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้น แม้จะคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้า จำนวนภาษีที่ต้องชำระก็จะไม่สูงเกินกว่าเงินได้ จะต่างจากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกที่เรียกเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ทายาทหรือผู้รับมรดกแต่ละคนได้รับ ในบางกรณีทายาทหรือผู้รับมรดกได้รับทรัพย์สินมรดกที่มีมูลค่าสูง ไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน เป็นต้น เมื่อคำนวณภาษีการรับมรดกแล้ว ทายาทหรือผู้รับมรดกไม่สามารถชำระภาษีการรับมรดกที่เป็นเงินจำนวนมากได้ในคราวเดียวไม่ว่าด้วยเหตุผลใดก็ตาม พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ก็ยังให้ความสำคัญถึงความสามารถในการชำระภาษี รวมถึงข้อเท็จจริงที่ว่า ผู้เสียภาษีสามารถเก็บรักษาทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินที่เป็นมรดก หรือทรัพย์สินที่มีอยู่ก่อนรับมรดกก็ตาม เพื่อให้ไม่ให้ผู้เสียภาษีต้องจำหน่ายจ่ายโอนตัวทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากร และในความเป็นจริงผู้เสียภาษีอาจมีรายได้หลายทาง ถ้าสามารถนำทรัพย์สินที่ถือครองอยู่นั้นออกหารายได้ให้เพิ่มพูน ย่อมสามารถนำรายได้ที่เพิ่มพูนนั้นมาชำระภาษีได้⁹

การจัดเก็บภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เรียกเก็บภาษีการรับมรดกจากผู้ที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดก ถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายเมื่อนำมารวมกันแล้วมีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ไม่ว่าจะเป็นได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราวก็ตาม ต้องเสียภาษีการรับมรดกเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาทขึ้นไป เพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระให้กับผู้เสียภาษีการรับมรดก พระราชบัญญัตินี้ได้มีบทบัญญัติให้สิทธิผู้เสียภาษีการรับมรดกในการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก หากภาษีการรับมรดกที่ต้องชำระมีจำนวนมาก ทำให้ผู้เสียภาษีการรับมรดกไม่สามารถชำระให้เสร็จสิ้นในคราวเดียวได้ ผู้เสียภาษีการรับมรดกมีสิทธิที่จะยื่นคำร้องขอผ่อนชำระ

⁷ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลทั่วไป หรือจากหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษตามที่กฎหมายกำหนด และมีรายได้เกิดขึ้น ตามเกณฑ์ที่กำหนด โดยปกติจัดเก็บเป็นรายปี รายได้ที่เกิดขึ้นในปีใด ๆ ผู้มีรายได้มีหน้าที่ต้องนำไปแสดงรายการตนเอง ตามแบบแสดงรายการภาษีที่กำหนด ภายในเดือนมกราคมถึงมีนาคมของปีถัดไป สำหรับผู้มีเงินได้บางกรณีกฎหมายยังกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพื่อเสียภาษีตอนครึ่งปี สำหรับรายได้ที่เกิดขึ้นจริงในช่วงครึ่งปีแรก เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่ต้องชำระ และเงินได้บางกรณีกฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายทำหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ที่จ่ายบางส่วน เพื่อให้มีการทยอยชำระภาษี ขณะที่เงินได้เกิดขึ้นอีกด้วย <https://www.rd.go.th/publish/27860.0.html> วันที่ 20 พฤษภาคม 2563.

⁸ ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร จัดเก็บจากเงินได้ของบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล <http://www.rd.go.th/publish/27859.0.html> วันที่ 20 พฤษภาคม 2563.

⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวล, เรื่องเดิม, หน้า 16.

ภาษีการรับมรดกได้ตามมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 แต่ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559

จากการศึกษาการผ่อนชำระภาษีการรับมรดกที่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 เปรียบเทียบกับการผ่อนชำระภาษีอากรประเภทอื่นตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2560 สามารถวิเคราะห์ปัญหาได้ 4 ประการ ดังนี้

1. ปัญหาเรื่องหลักประกันที่ใช้ในการผ่อนชำระภาษีการรับมรดกมีอยู่อย่างจำกัด

กล่าวคือ หลักเกณฑ์ของการผ่อนชำระภาษีการรับมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ให้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 โดยหลักประกันที่สามารถนำมาเป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีการรับมรดกได้มีบัญญัติไว้ในมาตรา 6 แห่งพระราชกฤษฎีกานี้ ได้แก่ หนังสือค้ำประกันของสถาบันการเงินภายในประเทศไทย หรือที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง หรือกรรมสิทธิ์ห้องชุดในอาคารชุด หรือพันธบัตรรัฐบาล ไม่ว่าจะเป็นของผู้ขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดกเองหรือของบุคคลอื่นก็ได้ แต่ไม่ได้กำหนดให้ผู้ขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดกสามารถนำบุคคลผู้มีหลักทรัพย์หรือฐานะทางการเงินดี หรือเป็นบุคคลผู้มีชื่อเสียงเชื่อถือได้มาทำสัญญาค้ำประกันการผ่อนชำระภาษีการรับมรดกได้ หรือกรณีไม่สามารถจัดหาหลักประกันดังกล่าวได้ ผู้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดกที่มีฐานะเชื่อถือได้ก็ไม่สามารถนำเช็คของผู้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดก (เช็คประเภท ง.)¹⁰ ลงวันที่ล่วงหน้าเสนอไปพร้อมกับคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดกต่อผู้มีอำนาจอนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีอากรได้

จากการศึกษาหลักเกณฑ์ของการผ่อนชำระภาษีอากรประเภทอื่นตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีอากรประเภทอื่นไว้ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2560 โดยหลักประกันที่สามารถนำมาเป็นหลักประกันการผ่อนชำระอากรประเภทอื่นได้มีกำหนดไว้เหมือนการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก แต่ได้มีกำหนดเพิ่มเติม ให้สามารถค้ำประกันโดยบุคคลผู้มีหลักทรัพย์หรือฐานะทางการเงินดี หรือเป็นบุคคลผู้มีชื่อเสียงเชื่อถือได้ หรือในกรณีถ้าไม่สามารถจัดหาหลักประกันดังกล่าวมาได้ ตามระเบียบนี้ก็ยังให้ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรที่มีฐานะน่าเชื่อถือ ให้สามารถผ่อนชำระภาษีอากรได้ไม่เกิน 12 งวด โดยงวดแรกให้ชำระทันทีและให้ออกเช็คของผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากร (เช็คประเภท

¹⁰ เช็คประเภท ง. คือ เช็คที่ผู้มีหน้าที่ชำระเงินภาษีอากรเป็นผู้เซ็นสั่งจ่าย และใช้ชำระโดยตรง

ง.) ลงวันที่ล่วงหน้าถัดไปอีก 11 ฉบับ เสนอต่อผู้มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรไว้ในคราวเดียวกันได้

2. ปัญหาเรื่องยอดจหนองและค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนจหนองหลักประกัน

กล่าวคือ การขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดกพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 ตามมาตรา 5 กำหนดให้ผู้ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดกจะต้องจัดให้มีหลักประกันภายใน 30 วันนับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดก อธิบดีกรมสรรพากรจึงจะพิจารณาว่าจะอนุญาตหรือไม่อนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดกได้ตามมาตร 7 กรณีผู้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดกเสนอที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง หรือกรรมสิทธิ์ห้องชุดในอาคารชุดเป็นหลักประกัน จะต้องจดทะเบียนจหนองที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง หรือกรรมสิทธิ์ห้องชุดในอาคารชุดดังกล่าวภายใน 30 วันนับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดก ต่อมาถ้าหากอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาว่าไม่อนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดก ก็จะทำให้ผู้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดกเสียเงินค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนจหนองหลักประกันไปโดยเปล่าประโยชน์ โดยไม่มีสิทธิจะผ่อนชำระภาษีการรับมรดก ผู้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดกต้องชำระภาษีการรับมรดกให้ครบถ้วนในคราวเดียว ถ้าไม่ชำระก็จะถูกอายัดหรือยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากร

ส่วนประเด็นยอดจดทะเบียนจหนอง กำหนดให้ใช้ยอดหนี้ภาษีอากรที่ได้แจ้งไว้ในคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดก ณ วันที่ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดก แม้ในวันจดทะเบียนจหนองยอดหนี้ภาษีการรับมรดกจะลดลงจากการชำระบางส่วนแล้วก็ตาม ทำให้ผู้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดกต้องเสียค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนจหนองที่ดินมากกว่าที่เป็นจริง ก่อให้เกิดเป็นภาระและค่าใช้จ่ายในการชำระค่าธรรมเนียมที่เพิ่มขึ้น ถือว่าไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษีการรับมรดก

ในส่วนการผ่อนชำระภาษีอากรประเภทอื่น ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2560 ซึ่งในกรณีผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรเสนอที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง หรือกรรมสิทธิ์ห้องชุดในอาคารชุดเป็นหลักประกัน จะต้องจดทะเบียนจหนองที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง หรือกรรมสิทธิ์ห้องชุดในอาคารชุดภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรแล้วเท่านั้น จึงยังไม่เกิดภาระในเรื่องค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนจหนองแต่อย่างใด แม้อธิบดีกรมสรรพากรจะพิจารณาว่าไม่อนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรก็ตาม

3. ปัญหาเรื่องระยะเวลาสำหรับการจัดหาหลักประกันการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก

กล่าวคือ ตามมาตรา 5 วรรคสอง แห่งพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และ

เงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 ที่กำหนดให้ผู้ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดกต้องจัดหาหลักประกันภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดก โดยจะต้องดำเนินการส่งมอบหนังสือค้ำประกันของสถาบันการเงินภายในประเทศไทยตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดต่อกรมสรรพากร หรือการจดทะเบียนจำนองที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างหรือกรรมสิทธิ์ห้องชุดในอาคารชุดไม่ว่าจะเป็นของผู้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดกหรือของบุคคลอื่นไว้ต่อกรมสรรพากร หรือการส่งมอบพันธบัตรรัฐบาลของผู้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดกหรือของบุคคลอื่น โดยทำสัญญาจำนำไว้ต่อกรมสรรพากร อย่างหนึ่งอย่างใดให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดก มิฉะนั้น สิทธิการผ่อนชำระจะสิ้นสุดลง ซึ่งเห็นได้ว่าผู้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดกมีเวลาน้อยมากในการจัดหาหลักประกันการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก หรือเตรียมเอกสารต่าง ๆ เกี่ยวกับหลักประกันเพื่อจำนองหรือจำนำต่อกรมสรรพากร

จากการศึกษาการขอผ่อนชำระภาษีอากรประเภทอื่นตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2560 กำหนดให้ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรต้องจัดให้มีหลักประกันภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร ซึ่งถือว่ามีความมากกว่าหากเทียบกับการจัดหาหลักประกันการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก

4. ปัญหาเรื่องขั้นตอนการพิจารณาอนุญาตให้ผู้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดก

กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา และยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดกพร้อมเสนอหลักประกันการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก โดยในทางปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2560 เมื่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาได้รับคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดกจะส่งต่อคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดกให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ภายใน 3 วันทำการนับแต่วันที่รับคำร้อง เพื่อให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่พิจารณาแล้วแต่กรณี เมื่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่พิจารณาแล้วให้ส่งต่อไปยังสำนักงานสรรพากรภาค ภายใน 5 วันทำการนับแต่วันที่รับคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดก เมื่อสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดก และหลักประกันการผ่อนชำระแล้วต้องส่งต่อไปให้กรมสรรพากร โดยอธิบดีกรมสรรพากร ภายใน 5 วันทำการนับแต่วันที่รับคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดก เพื่อพิจารณาคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดกและหลักประกันที่ผู้ขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดกนำมาเป็นหลักประกันให้พิจารณา ซึ่งตามมาตรา 7 แห่งพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 กำหนดว่า ในกรณีที่ผู้ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระ

ภาษีการรับมรดกได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดกครบถ้วนตามพระราชกฤษฎีกานี้แล้ว ให้อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจอนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดก

จากการศึกษา พบว่า การขอผ่อนชำระภาษีอากรประเภทอื่นตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2560 ซึ่งกำหนดให้ผู้มีอำนาจอนุมัติการผ่อนชำระภาษีอากรได้ทุกระดับชั้นบังคับบัญชา ตั้งแต่ระดับสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาหรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือสำนักงานสรรพากรภาค รวมไปถึงกรมสรรพากรให้มีอำนาจพิจารณาอนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีอากรตามคำร้องของผู้ขอผ่อนชำระภาษีได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2560 ไม่จะเป็นการกำหนดอำนาจการพิจารณาอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรด้วยจำนวนงวดที่ขอผ่อนชำระภาษีอากรหรือหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากร หรือทั้งจำนวนงวดที่ขอผ่อนชำระภาษีอากรและหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากร

กรณีดังกล่าวข้างต้น ทำให้เกิดปัญหขึ้นในทางปฏิบัติ เนื่องจากการพิจารณาอนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดกต้องผ่านการพิจารณาหลายขั้นตอน ซึ่งแต่ละขั้นตอนได้ผ่านการพิจารณาทั้งจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ สำนักงานสรรพากรภาค ซึ่งหน่วยงานดังกล่าวไม่มีอำนาจพิจารณาอนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดกได้ ไม่ว่าจำนวนภาษีการรับมรดกของผู้เสียภาษีการรับมรดกจะมีจำนวนมากหรือน้อยเพียงใด หรือจำนวนงวดที่ขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดกจะขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดกกี่งวดก็ตาม

จากการศึกษานี้ จะเห็นว่าบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับการผ่อนชำระภาษีการรับมรดกมีความแตกต่างจากกฎหมายเกี่ยวกับการผ่อนชำระภาษีอากรประเภทอื่น เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บ สร้างความเป็นธรรม ลดความเหลื่อมล้ำในสังคม และป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี จึงขอเสนอแนะดังต่อไปนี้

1. ปัญหาเรื่องหลักประกันที่ใช้ในการผ่อนชำระภาษีการรับมรดกมีอยู่อย่างจำกัด

จากการศึกษาปัญหาดังกล่าว ควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 6 แห่งพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 ในเรื่องหลักประกันการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก ให้สามารถนำบุคคลผู้มีหลักทรัพย์หรือฐานะทางการเงินดี หรือเป็นบุคคลผู้มีชื่อเสียงเชื่อถือ ได้มาทำสัญญาค้ำประกันได้ หรือในกรณีถ้าไม่สามารถจัดหาหลักประกันได้ตามพระราชกฤษฎีกานี้ ก็ให้ผู้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดกที่มีฐานะน่าเชื่อถือสามารถออกเช็ค (เช็คประเภท ง.) ลงวันที่ล่วงหน้าถัดไป เสนอต่อผู้มีอำนาจอนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีอากรได้ดังเช่นที่กำหนดในข้อ 8 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร

พ.ศ. 2560 เพื่อให้การจัดเก็บภาษีการรับมรดกเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีการรับมรดก จะยิ่งเพิ่มความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีมากขึ้น โดยการคำนึงถึงความสามารถในการรักษาทรัพย์สินมรดกที่ได้รับมาเป็นสำคัญ

2. ปัญหาเรื่องยอดจํานองและค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนจํานองหลักประกัน

จากการศึกษาจะเห็นได้ว่า การผ่อนชำระภาษีการรับมรดกตามพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 ควรกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาอนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดกก่อน จึงให้ผู้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดกจดทะเบียนจํานองที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง หรือกรรมสิทธิ์ห้องชุดในอาคารชุดภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับอนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดก จะได้ไม่ทำให้ผู้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดกเสียเงินค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนจํานองหลักประกันไปโดยเปล่าประโยชน์ แม้จะไม่ได้รับอนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดก

ส่วนประเด็น ยอดจดทะเบียนจํานอง ก็กำหนดให้ใช้ยอดหนี้ภาษีการรับมรดก ณ วันที่จดทะเบียนจํานอง เป็นยอดจดทะเบียนจํานอง จะทำให้ผู้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดกต้องเสียค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนจํานองตามยอดหนี้ที่คงค้างจริง ไม่ก่อให้เกิดเป็นภาระและค่าใช้จ่ายในการชำระค่าธรรมเนียมที่เพิ่มขึ้น ถือว่าเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีการรับมรดกมากกว่า จึงควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 5 วรรคสอง แห่งพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 ดังนี้

“...ผู้ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีต้องจัดให้มีหลักประกันตามวรรคหนึ่ง (5) ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับอนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดก หากไม่จัดให้มีหลักประกันอย่างครบถ้วนตามที่แจ้งไว้ภายในเวลาดังกล่าว ให้สิทธิการผ่อนชำระภาษีสิ้นสุดลง และกรณีใช้ที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างหรือกรรมสิทธิ์ห้องชุดในอาคารชุดเป็นหลักประกันให้ใช้ยอดหนี้ภาษีการรับมรดกคงค้างในวันจดทะเบียนจํานองเป็นยอดจดทะเบียนจํานอง”

3. ปัญหาเรื่องระยะเวลาสำหรับการจัดหาหลักประกันการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก

จากการศึกษาปัญหาดังกล่าว ควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 5 วรรคสอง แห่งพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 จากเดิมให้ผู้ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดกต้องจัดให้มีหลักประกันภายใน 30 วันนับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดก เป็นให้ผู้ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีการรับมรดกต้องจัดให้มีหลักประกันภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับอนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดกดังเช่นที่กำหนดในระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2560 ซึ่งทำให้กฎหมายเกี่ยวกับการผ่อนชำระภาษีไม่ว่าจะเป็นภาษีการรับมรดกหรือภาษีประเภทอื่นตามประมวลรัษฎากร จะยังเพิ่ม

ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีมากยิ่งขึ้น สร้างความเท่าเทียมให้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายดังกล่าว และการจัดเก็บภาษีจะเป็นไปตามหลักทั่วไปเกี่ยวกับลักษณะของภาษีอากรที่ดีด้วย

4. ปัญหาเรื่องขั้นตอนการพิจารณาอนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีการรับมรดก

จากการศึกษาปัญหาดังกล่าว ควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 7 แห่งพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 โดยเพิ่มเติมผู้มีอำนาจพิจารณาอนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีชำระภาษีการรับมรดก เพื่อให้เกิดกระจายอำนาจ และทำให้การปฏิบัติหน้าที่ราชการเป็นไปด้วยความสะดวก รวดเร็ว รวมทั้งเป็นการลดขั้นตอนในการทำงาน ดังนี้

“ในกรณีที่ผู้ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีปฏิบัติตามมาตรา 5 และมาตรา 6 ครบถ้วนแล้ว ให้อธิบดีอนุญาตการผ่อนชำระภาษีตามคำร้องนั้น หรือมอบอำนาจให้พิจารณาอนุญาตการผ่อนชำระภาษีตามคำร้องโดยกำหนดจำนวนเงินในการอนุญาต”

เอกสารอ้างอิง

ชนาธิป ชินะนาวิน. “วารสารบทบัญญัติ 1.” 71 (ม.ค.-มี.ค. 58).

เชิดประเภท จ. [Online]. Available URL: <http://www.gcc.go.th/webgcc/?p=2067>, 2563 (พฤษภาคม, 31)

ปกติ แพร่ชินวงศ์. “ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

พระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559.

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558.

ภาษีเงินได้นิติบุคคล [Online]. Available URL: <http://www.rd.go.th/publish/27859.0.html>, 2563 (พฤษภาคม, 20)

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา [Online]. Available URL: <https://www.rd.go.th/publish/27860.0.html>, 2563 (พฤษภาคม, 20)

ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2560

ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2560.

ศุภลักษณ์ พินิจวุฒ. กฎหมายภาษีการรับมรดก. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : บริษัท รุ่งเรืองรัตน์พรินต์ จำกัด, 2560.