

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2656/2567

นาย ส. โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.พ.พ. มาตรา 1599, ป.พ.พ. มาตรา 1600, ป.วิ.พ. มาตรา 23, ป.รัชฎากร มาตรา 57 ทวิ, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17, พ.ร.บ.ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 26, พ.ร.บ.ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 15

ย่อ / หลักกฎหมาย

กำหนดระยะเวลาฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตาม พ.ร.บ.ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 26 วรรคห้า เป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่งที่ศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจขยายได้โดยอาศัยอำนาจตาม ป.วิ.พ. มาตรา 23 ประกอบ พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 พ.ร.บ.ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่ได้นิยามความหมายของคำว่า มรดก ไว้ จึงต้องพิจารณาความหมายตาม ป.พ.พ. มาตรา 1600 ซึ่งบัญญัติว่า กองมรดกของผู้ตายได้แก่ ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย ตลอดทั้งสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบต่าง ๆ โดยมาตรา 1599 บัญญัติให้มรดกนั้นตกทอดแก่ทายาททันทีเมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ดังนั้น วันที่ได้รับมรดกที่เป็นเหตุให้ผู้รับมรดกมีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกจึงหมายถึงวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เพราะหากถือวันที่ผู้รับมรดกได้รับเอามรดกตามจริง นอกจากไม่เป็นไปตามบทบัญญัติดังกล่าวแล้วยังจะเป็นผลให้เกิดความไม่แน่นอนในการจัดเก็บภาษีที่ขึ้นอยู่กับอำเภอใจของผู้รับมรดกกว่าจะรับเอามรดกเมื่อใด ซึ่งยากต่อการบังคับใช้กฎหมายของทุกฝ่าย ดังนี้ การคำนวณมูลค่าของเงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะทำนองเดียวกันตามบัญชีเงินฝากธนาคารพินาศที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือมีสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงิน ซึ่งตามกฎหมายกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 ข้อ 5 ให้ถือเอาตามมูลค่าของเงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะทำนองเดียวกันรวมทั้งดอกเบี้ยหรือผลประโยชน์อื่นใดที่จะได้รับจากเงินดังกล่าวในวันที่ได้รับมรดกนั้นจึงต้องถือเอาตามมูลค่าของเงินฝากรวมทั้งดอกเบี้ยที่ได้รับจากเงินดังกล่าวที่พึงมีในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ดังนั้น รายการฝาก รายการดอกเบี้ย และรายการเงินปันผลที่มีขึ้นหลังจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตายซึ่งไม่อาจฟังได้ว่าเป็นทรัพย์สินที่เจ้ามรดกมีสิทธิได้รับในขณะที่ถึงแก่ความตาย ตลอดจนรายการหนี้สินต่าง ๆ ที่มีขึ้นหลังจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตายซึ่งฟังไม่ได้ว่าเป็นหนี้ของกองมรดกในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย จึงไม่ต้องนำมารวมคำนวณและหักมูลค่าเพื่อเสียภาษีการรับมรดก การจัดเก็บภาษีเงินได้ตาม ป.รัชฎากร มาตรา 57 ทวิ เป็นการเก็บภาษีจากกองมรดกของเจ้ามรดกที่มีหลักเกณฑ์เป็นการเฉพาะ แต่การจัดเก็บภาษีตาม พ.ร.บ.ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เป็นการเก็บภาษีจากทายาทผู้รับมรดกซึ่งเป็นคนละหน่วยภาษีกัน โดย พ.ร.บ.ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 บัญญัติถึงกรณีการเสียภาษีการรับมรดกของทายาทไว้โดยเฉพาะ ไม่จำเป็นต้องถือตาม ป.รัชฎากร มาตรา 57 ทวิ เจ้ามรดกเป็นเจ้าของหุ้นกู้ของบริษัท ข. ซึ่งในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หุ้นกุดังกล่าวยังไม่ครบกำหนดไถ่ถอน ทรัพย์สินมรดกที่โจทก์ได้รับขณะเจ้ามรดกถึงแก่ความตายคือหุ้นกู้และสิทธิไถ่ถอนหุ้นกุนั้น ไม่ใช่เงินฝากจากเงินค่าไถ่ถอนหุ้นกู้ที่เข้ามาในบัญชีเงินฝากธนาคารหลังจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย การคำนวณมูลค่าของหุ้นกู้ที่เป็นทรัพย์สินมรดกจึงต้องเป็นไปตาม พ.ร.บ.ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 15 (3) และ

กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 ข้อ 3 (2)

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้เพิกถอนหนังสือแจ้งการประเมินภาษีการรับมรดก (ภ.ม.61.1) เลขที่ ภม 61.1-00003000-05112030-1-83-25611219-0-7-0001-00 ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2561 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการอุทธรณ์ (ภ.ม.7) เลขที่ อธ/1/2562 ลงวันที่ 18 กันยายน 2562 ให้จำเลยคืนเงิน 3,950,939.88 บาท พร้อมเบี้ยปรับ 1,975,469.94 บาท และเงินเพิ่ม 711,169.18 บาท พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี นับแต่วันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ งดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้แก้ไขการประเมินภาษีของจำเลยตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีการรับมรดก (ภ.ม.61.1) เลขที่ ภม 61.1-00003000-05112030-1-83-25611219-0-7-0001-00 ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2561 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการอุทธรณ์ (ภ.ม.7) เลขที่ อธ/1/2562 ลงวันที่ 18 กันยายน 2562 เป็นให้โจทก์ชำระภาษีการรับมรดกที่ชำระขาดไป 1,710,770.50 บาท งดเบี้ยปรับ โดยให้โจทก์ชำระเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ของเงินภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ และให้จำเลยคืนเงินจำนวน 4,618,869.90 บาท ที่โจทก์ชำระแล้วแก่โจทก์ กับให้จำเลยใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ โดยกำหนดค่าทนายความ 10,000 บาท จำเลยอุทธรณ์ ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิพากษาแก้เป็นว่า ให้เพิกถอนการประเมินภาษีของจำเลยและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ เฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับเงินฝากบัญชีธนาคาร ก. เลขที่ 123-1-42xxx-x และเลขที่ 123-142xxx-x บัญชีธนาคาร ธ. เลขที่ 022-2-02xxx-x บัญชีธนาคาร ย. เลขที่ 0085255003xxxx ไม่งดเบี้ยปรับ ถ้ามีกรณีที่ต้องชำระคืนภาษีคืน โจทก์ก็ให้ชำระคืนโดยไม่มีดอกเบี้ย นอกจากที่แก้ไขให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ โจทก์และจำเลยฎีกา โดยได้รับอนุญาตจากศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงเบื้องต้นรับฟังได้ว่า นายสาคร เจ้ามรดก จดทะเบียนรับโจทก์เป็นบุตรบุญธรรมเมื่อวันที่ 13 มกราคม 2560 ต่อมาวันที่ 8 เมษายน 2560 เจ้ามรดกถึงแก่ความตายโดยไม่ได้ทำพินัยกรรมหรือแต่งตั้งผู้จัดการมรดกไว้ เจ้ามรดกไม่มีทายาทโดยธรรมอื่น มรดกทั้งหมดของเจ้ามรดกจึงตกแก่โจทก์แต่เพียงผู้เดียว ศาลจังหวัดสมุทรปราการมีคำสั่งเมื่อวันที่ 29 กรกฎาคม 2560 ตั้งโจทก์เป็นผู้จัดการมรดกของเจ้ามรดก เมื่อวันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2561 โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดก (ภ.ม.60) แสดงมูลค่ามรดกที่ได้รับจากเจ้ามรดกรวมเป็นเงิน 1,246,195,468.96 บาท หักมูลค่ามรดกที่ไม่ต้องเสียภาษี 100,000,000 บาท และภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดก 26,551,424 บาท คงเหลือมูลค่ามรดกที่ต้องชำระภาษี 1,119,644,044.96 บาท ชำระภาษีไว้ 111,964,404.50 บาท โดยทรัพย์สินมรดกที่โจทก์สำแดงไว้มี 3 ประเภท ได้แก่ ประเภทที่ 1 ที่ดินโฉนดเลขที่ 67416 พร้อมสิ่งปลูกสร้าง ราคาประเมิน 14,892,303.60 บาท ซึ่งโจทก์ได้จดทะเบียนรับโอนกรรมสิทธิ์เมื่อวันที่ 8 มกราคม 2561 และโจทก์รับรู้มูลค่าตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ประเภทที่ 2 หลักทรัพย์ต่าง ๆ ได้แก่ หุ้น ใบสำคัญแสดงสิทธิ หน่วยลงทุน พันธบัตร หุ้นกู้ สำแดงมูลค่าในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันที่ได้รับโอนหลักทรัพย์ รวมเป็นเงิน 1,165,506,741.36 บาท

และประเภทที่ 3 เงินฝากในบัญชีเงินฝากธนาคารซึ่งโจทก์สำแดงมูลค่าตามที่ปรากฏในบัญชีเงินฝากธนาคารของเจ้ามรดกในวันก่อนหรือวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ได้แก่ บัญชีเงินฝากธนาคาร อ. เลขที่ 364199xxxx บัญชีเงินฝากธนาคาร ก. เลขที่ 123-1-42xxx-x และเลขที่ 123-1-42xxx-x บัญชีเงินฝากธนาคาร ธ. เลขที่ 022-2-02xxx-x บัญชีเงินฝากธนาคาร ท. เลขที่ 001-448xxx-x และบัญชีเงินฝากธนาคาร ย. เลขที่ 0085255003xxxx รวมเป็นเงิน 65,795,968.15 บาท ส่วนภาระหนี้สินที่ตกทอดจากการรับมรดก ได้แก่ หนี้เบิกเงินเกินบัญชีที่เป็นหนี้บัตรเครดิตของธนาคาร ร. กับหนี้สินที่มีต่อนายชัยสิทธิ์ และนางสาวอำพร เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบการชำระภาษี ผลการตรวจสอบปรากฏว่า โจทก์ได้รับเงินจากบัญชีเงินฝากธนาคารต่าง ๆ ของเจ้ามรดก ในวันปิดบัญชีเงินฝากธนาคารของเจ้ามรดก รวมเป็นเงิน 111,757,997.81 บาท สำหรับภาระหนี้สินของเจ้ามรดกในหนี้เบิกเงินเกินบัญชีในวันที่โจทก์ได้รับเงินฝากบัญชีธนาคารของเจ้ามรดก เงินฝากดังกล่าวได้หักหนี้ค่าบัตรเครดิตและถูกชำระแก่สถาบันการเงินไปแล้ว จึงไม่มีภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกอีกไม่สามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีการรับมรดกได้ ส่วนหนี้สินรายนางสาวอำพร ไม่เป็นภาระหนี้สินตกทอดมาจากการรับมรดกจึงไม่สามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีการรับมรดกได้ เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยปรับปรุงการคำนวณทั้งมูลค่าทรัพย์สินและภาระหนี้สินตามแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกของโจทก์แล้วเห็นว่า โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกสำแดงมูลค่าทรัพย์สินมรดกที่ต้องเสียค่าไปเป็นเงิน 70,509,398.81 บาท เป็นผลให้ชำระภาษีขาดไป 7,050,939.88 บาท ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 3,525,469.94 บาท และเงินเพิ่มคำนวณถึงวันที่ 8 พฤศจิกายน 2561 เป็นเงิน 951,876.88 บาท รวม 11,528,286.70 บาท ตามรายงานการตรวจสอบภาษีการรับมรดก ฉบับลงวันที่ 20 กันยายน 2561 เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยมีหนังสือเชิญโจทก์ให้มารับทราบผลการตรวจสอบแล้ว ต่อมาวันที่ 19 ตุลาคม 2561 โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกเพิ่มเติมเป็นหุ้นกู้ของบริษัท ช. แสดงมูลค่าในวันที่ได้รับเป็นเงิน 31,000,000 บาท ชำระภาษีเพิ่มเติม พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มรวมเป็นเงิน 4,138,500 บาท และยื่นคำร้องขอลดเบี้ยปรับ จำเลยมีคำสั่งให้ลดเบี้ยปรับคงเหลือร้อยละ 40 เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าโจทก์ยังชำระภาษีในมูลค่าการรับมรดกค่าไป 39,509,398.81 บาท จึงประเมินภาษีการรับมรดกให้โจทก์ชำระภาษีเพิ่มเติม 3,950,939.88 บาท เบี้ยปรับ 0.5 เท่า ของภาษีที่ต้องเสียเพิ่ม 1,975,469.94 บาท และเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยไม่รวมเบี้ยปรับ (คำนวณถึงวันที่ 8 มกราคม 2562) 651,905.08 บาท รวม 6,578,314.90 บาท โจทก์อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ คณะกรรมการอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยยกอุทธรณ์ โจทก์และจำเลยไม่อุทธรณ์คำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางเกี่ยวกับการประเมินรายการหนี้เบิกเงินเกินบัญชี 4,547,825 บาท หนี้สินรายนางสาวอำพร 20,000,000 บาท ดอกเบี้ยจากเงินภาษีที่คืน และการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินขอด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 29 ประเด็นดังกล่าวจึงยุติไปตามคำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามฎีกาของจำเลยประการแรกว่า โจทก์นำคดีมาฟ้องเกินกำหนดระยะเวลาตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องหรือไม่ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า กำหนดระยะเวลาฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 26 วรรคท้าย เป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่งที่ศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจขยายได้โดยอาศัยอำนาจตาม

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 เมื่อโจทก์ยื่นฟ้องจำเลยภายในระยะเวลาที่ ศาลภาษีอากรกลางอนุญาตให้ขยาย โจทก์จึงมีอำนาจฟ้อง ที่ศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษวินิจฉัย มานั้นชอบแล้ว ฎีกาข้อนี้ของจำเลยฟังไม่ขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามฎีกาของจำเลยประการต่อมา ว่า จำนวนเงินในบัญชีเงินฝากพิพาททั้ง 4 บัญชีตามฎีกาของจำเลยอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการ รับมรดกเพียงใด ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ไม่ได้นิยามความหมายของคำว่า มรดก ไว้ จึงต้องพิจารณาความหมายตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1600 ซึ่งบัญญัติว่า กองมรดกของผู้ตายได้แก่ ทรัพย์สิน ทุกชนิดของผู้ตาย ตลอดทั้งสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบต่าง ๆ โดยมาตรา 1599 บัญญัติให้มรดกนั้น ตกทอดแก่ทายาททันทีเมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ดังนั้น วันที่ได้รับมรดกที่เป็นเหตุให้ผู้รับมรดก มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกจึงหมายถึงวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย เพราะหากถือวันที่ ผู้รับมรดกได้รับเอามรดกตามจริง นอกจากไม่เป็นไปตามบทบัญญัติดังกล่าวแล้วยังจะเป็นผลให้ เกิดความไม่แน่นอนในการจัดเก็บภาษีที่ขึ้นอยู่กับอำเภอใจของผู้รับมรดกว่าจะรับเอามรดกเมื่อใด ซึ่งยากต่อการบังคับใช้กฎหมายของทุกฝ่าย คดีนี้ข้อเท็จจริงรับฟังเป็นยุติแล้วว่า เจ้ามรดกถึงแก่ ความตายเมื่อวันที่ 8 เมษายน 2560 ทรัพย์มรดกทั้งหมดของเจ้ามรดกย่อมตกแก่โจทก์ซึ่งเป็น ผู้รับมรดกเพียงผู้เดียวทันทีในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย มูลค่าของทรัพย์มรดกที่โจทก์ต้อง เสียภาษีการรับมรดกจึงต้องคำนวณตามราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายซึ่ง ถือเป็นวันที่โจทก์ได้รับทรัพย์สินนั้นเป็นมรดก ดังนี้ การคำนวณมูลค่าของเงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มี ลักษณะทำนองเดียวกันตามบัญชีเงินฝากธนาคารพิพาททั้ง 4 บัญชี ที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืน หรือมีสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงิน ซึ่งตามกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณมูลค่า ของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 ข้อ 5 ให้ถือเอาตามมูลค่าของเงินฝากหรือเงิน อื่นใดที่มีลักษณะทำนองเดียวกันรวมทั้งดอกเบี้ยหรือผลประโยชน์อื่นใดที่จะได้รับจากเงินดังกล่าว ในวันที่ได้รับมรดกนั้น จึงต้องถือเอาตามมูลค่าของเงินฝากรวมทั้งดอกเบี้ยที่ได้รับจากเงินดังกล่าว ที่พึงมีในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายหาใช้วันที่ปิดบัญชีเงินฝากไม่ ดังนั้น รายการฝากด้วยเช็ค (CL) รายการฝากเงินจากการโอน (XDN) รายการดอกเบี้ย (CIN) รายการฝากโดยการโอน (TN) รายการเงินปันผล (DI) ที่มีขึ้นหลังจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตายและไม่อาจฟังได้ว่าเป็นมรดกที่ เจ้ามรดกมีสิทธิได้รับในขณะถึงแก่ความตาย ตลอดจนรายการหนี้สินต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นรายการ ถอนเงินค่าธรรมเนียม (COM) รายการถอนโดยการโอน (TW) และรายการถอนเพื่อหักชำระภาษี (TX) ที่มีขึ้นหลังจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตายและฟังไม่ได้ว่าเป็นหนี้ของกองมรดกในขณะ ที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย จึงไม่ต้องนำมารวมคำนวณและหักมูลค่าเพื่อเสียภาษีการรับมรดก ที่ จำเลยฎีกาต่อมาว่า ภายหลังเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ถ้าเจ้ามรดกมีเงินได้พึงประเมินตลอดปีภาษี ที่เจ้ามรดกตาย เงินได้พึงประเมินตลอดปีภาษีนั้นเป็นเงินได้ของเจ้ามรดก ผู้จัดการมรดกหรือ ทายาทมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนเจ้ามรดก และในปีภาษีหลัง การตายของเจ้ามรดก หากกองมรดกยังไม่ได้แบ่งและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีต่อ ๆ นั้น ผู้จัดการมรดกหรือทายาทมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อเสียภาษีใน ชื่อกองมรดกของผู้ตาย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ โดยไม่ได้แบ่งแยกเงินฝากหรือ ดอกเบี้ยเงินฝากหรือทรัพย์สินอื่นที่เกิดขึ้นหลังวันที่เจ้ามรดกตายเป็นเงินได้พึงประเมินของทายาท แต่อย่างใด ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคาร เงินปันผลหุ้นหรือหน่วยลงทุนต่าง ๆ ตลอดจนหุ้นกู้หรือเงิน

ไถ่ถอนหุ้นกู้ที่เข้าบัญชีเงินฝากของเจ้ามรดกภายหลังการตายจึงเป็นเงินได้พึงประเมินของเจ้ามรดกและกองมรดกของผู้ตาย จนกว่าจะมีการแบ่งมรดกหรือโอนให้แก่ทายาทรับไปจึงจะเป็นทรัพย์สินของทายาทผู้ได้รับมรดกจากกองมรดกนั้น การคำนวณมูลค่าทรัพย์สินมรดกจึงต้องคำนวณมูลค่าถึงวันที่ทายาทได้รับมรดกเป็นของตนเองหรือมีชื่อเป็นเจ้าของ เห็นว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ เป็นการเก็บภาษีจากกองมรดกของเจ้ามรดกที่มีหลักเกณฑ์เป็นการเฉพาะ แต่การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เป็นการเก็บภาษีจากทายาทผู้รับมรดกซึ่งเป็นคนละหน่วยภาษีกัน โดยพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 บัญญัติถึงกรณีการเสียภาษีการรับมรดกของทายาทไว้โดยเฉพาะ หากจำต้องถือตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ ไม่ ดังนั้น รายการทางบัญชีที่เกิดขึ้นในบัญชีเงินฝากธนาคารพิพาททั้ง 4 บัญชี ตามที่จำเลยฎีกาที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่ 8 เมษายน 2560 อันเป็นวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายจึงไม่ใช่ราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่โจทก์ได้รับทรัพย์สินนั้นเป็นมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 15 การประเมินและคำนวณเงินได้อุทธธรณ์ในส่วนนี้จึงไม่ชอบ ที่ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์วินิจฉัยมานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วยฎีกาข้อนี้ของจำเลยฟังไม่ขึ้น มีปัญหาวินิจฉัยตามฎีกาของจำเลยประการต่อมาว่า เงินส่วนต่างของราคาไถ่ถอนหุ้นกู้ตามบัญชีเงินฝากออมทรัพย์ ธนาคาร ก. เลขที่ 123-1-42xxx-x จำนวน 484,775.03 บาท อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการรับมรดกหรือไม่ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่าเจ้ามรดกเป็นเจ้าของหุ้นกู้ของบริษัท ข. จำนวน 31,000 หน่วย เป็นเงิน 31,000,000 บาท ครอบกำหนดไถ่ถอนวันที่ 22 สิงหาคม 2560 โดยหุ้นกุดังกล่าวเป็นหลักทรัพย์ที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายนั้น หุ้นกุดังกล่าวยังไม่ครบกำหนดไถ่ถอน ทรัพย์สินมรดกที่โจทก์ได้รับขณะเจ้ามรดกถึงแก่ความตายคือหุ้นกู้และสิทธิไถ่ถอนหุ้นกุนั้น หากใช้เงินฝากจากเงินค่าไถ่ถอนหุ้นกู้ที่เข้ามาในบัญชีเงินฝากธนาคารหลังจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตายไม่ การคำนวณมูลค่าของหุ้นกู้ที่เป็นทรัพย์สินมรดกจึงต้องเป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 15 ที่บัญญัติว่า "การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินให้ถือตามราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นเป็นมรดก ดังต่อไปนี้...(3) กรณีอื่นให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่หลักเกณฑ์ดังกล่าวให้กำหนดเป็นการทั่วไปโดยไม่มีลักษณะเป็นการเฉพาะเจาะจง..." โดยกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2559 ข้อ 3 กำหนดว่า "การคำนวณมูลค่าของหลักทรัพย์ที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยให้ดำเนินการดังต่อไปนี้...(2) ตัวเงินคลัง พันธบัตร ตัวเงิน หุ้นกู้ ให้ใช้มูลค่าดังต่อไปนี้ เป็นมูลค่าของทรัพย์สินมรดก (ก) กรณีที่มีการจำหน่ายครั้งแรกต่ำกว่าราคาไถ่ถอน ให้ใช้ราคาที่จำหน่ายครั้งแรก (ข) กรณีที่มีการจำหน่ายครั้งแรกไม่ต่ำกว่าราคาไถ่ถอน ให้ใช้ราคาไถ่ถอน..." เมื่อปรากฏว่าครบกำหนดไถ่ถอนแล้วหุ้นกุดังกล่าวมีราคา 31,484,775.03 บาท จึงเป็นกรณีที่มูลค่าหุ้นกู้ที่มีการจำหน่ายครั้งแรกต่ำกว่าราคาไถ่ถอน มูลค่าที่โจทก์ต้องนำมาคำนวณในการได้รับหุ้นกุดังกล่าวเป็นทรัพย์สินมรดกคือราคาที่จำหน่ายครั้งแรกเป็นเงิน 31,000,000 บาท โดยโจทก์ได้แสดงมูลค่าทรัพย์สินมรดกหุ้นกุดังกล่าวและชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีการรับมรดกเพิ่มเติม ครั้งที่ 1 เมื่อวันที่ 19 ตุลาคม 2561 ครบถ้วนแล้ว การที่เจ้าพนักงานประเมินนำมูลค่าส่วนต่างของราคาไถ่ถอนหุ้นกู้ 484,775.03 บาท ที่โอนเข้าบัญชีเงินฝากของเจ้ามรดกภายหลังจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตายมารวมคำนวณเป็นมูลค่าทรัพย์สินมรดกจึงไม่ชอบ การประเมินและคำนวณเงินได้อุทธธรณ์ในส่วนนี้จึงไม่ชอบ

ที่ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษวินิจฉัยมานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย ฎีกาข้อนี้ของ จำเลยฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ว่า กรณีมีเหตุอันสมควรงดหรือลด เบี้ยปรับให้แก่โจทก์หรือไม่ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 29 บัญญัติว่า "ผู้มีหน้าที่ต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีและอัตรา ดังต่อไปนี้...(2) ยื่น แบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ครบถ้วนหรือไม่ตรงต่อความเป็นจริง อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้อง เสียขาดไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกศูนย์จุดห้าเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียเพิ่ม..." มาตรา 30 บัญญัติว่า "เบี้ยปรับตามพระราชบัญญัตินี้ อาจงดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศ กำหนดโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา ทั้งนี้ หลักเกณฑ์และ เงื่อนไขดังกล่าวต้องระบุให้ชัดเจนถึงเหตุแห่งการงดหรือลดเบี้ยปรับ โดยคำนึงถึงความสุจริตและ เหตุจำเป็นของผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้เป็นสำคัญ" เห็นได้ว่าเหตุที่จะงดหรือลด เบี้ยปรับให้แก่โจทก์นั้นย่อมต้องคำนึงถึงความสุจริตและเหตุจำเป็นเป็นสำคัญ จากข้อเท็จจริงที่ รับฟังเป็นยุติแล้วว่า หนี้เบิกเงินเกินบัญชีของเจ้ามรดก 4,547,825 บาท และหนี้สินรายนางสาวอำ พร 20,000,000 บาท ไม่ใช่ภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกของโจทก์ การประเมินและ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ในส่วนนี้ชอบด้วยกฎหมาย การที่โจทก์นำหนี้ดังกล่าวมายื่นแบบแสดงรายการ ภาษีการรับมรดกมีผลให้โจทก์เสียภาษีการรับมรดกน้อยกว่าที่ควรจะเสีย ทั้ง ๆ ที่โจทก์สามารถ ตรวจสอบถึงหนี้สินดังกล่าวได้ตั้งแต่ขณะยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดกว่าเป็นภาระหนี้สิน อันตกทอดมาจากการรับมรดกหรือไม่ กรณีจึงไม่มีเหตุสมควรที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับตาม การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในส่วนนี้ให้แก่โจทก์ ที่ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษวินิจฉัยมานั้น ชอบแล้ว ฎีกาของโจทก์ฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นฎีกาให้เป็นพับ

องค์คณะ

พงษ์ธร จันทรอุดม · อติศักดิ์ ตันติวงศ์ · ชาตรี หาญไพโรจน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://thaideka.online/deka/2656/2567>