

การเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับเจ้าของกรรมสิทธิ์รวมในห้องชุด

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ ที่ถูกนำมาใช้บังคับแทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ กำหนดให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ มาตรา ๓๗ (๒) เว้นแต่เข้ากรณีตามมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ มาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ ๑ มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท” มาตรา ๔๒ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “การคำนวณภาษีให้ใช้ฐานภาษีของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งคำนวณได้ตามมาตรา ๓๕ หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา ๔๐ หรือมาตรา ๔๑ แล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามมาตรา ๓๗ ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา ๓๘ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย” โดยมาตรา ๓๕ กำหนดฐานภาษี ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ดังนั้น นิติบุคคลที่เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในฐานะเป็นที่อยู่อาศัย เฉพาะบุคคลธรรมดาเท่านั้นที่จะได้รับยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยบุคคลธรรมดาต้องใช้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านในวันที่ ๑ มกราคม ของปีภาษีนั้นจะได้รับยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับมูลค่าฐานภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท เช่น ในปีภาษี ๒๕๖๙ ในวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๖๙ เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต้องมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านจึงจะได้รับยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และได้รับยกเว้นเฉพาะกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นมีมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาท ถ้าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีมูลค่าเกินกว่าห้าสิบล้านบาทจะได้รับยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพียงห้าสิบล้านบาทเท่านั้น ส่วนที่เกินกว่าห้าสิบล้านบาทต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

บุคคลหลายคนอาจเป็นเจ้าของรวมในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ ในกรณีที่บุคคลหลายคนถือกรรมสิทธิ์รวมในห้องชุด ถ้าห้องชุดมีราคาประเมินทุนทรัพย์เกินกว่าห้าสิบล้านบาทขึ้นไป การคำนวณมูลค่าของฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะคำนวณจากราคาประเมินทุนทรัพย์ทั้งหมดหรือตามสัดส่วนของเจ้าของรวม เช่น นายต้นและนางสาวต้อมต่างเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในห้องชุดที่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ ๙๐,๐๐๐,๐๐๐ บาท นายต้นและนางสาวต้อมต่างมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านของห้องชุด ราคาประเมินเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของห้องชุดจะใช้ราคาใด ระหว่าง (๑) เมื่อนายต้นและนางสาวต้อมต่างถือกรรมสิทธิ์รวมในห้องชุด การประเมินมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์รวมจึงต้องแยกราคาประเมินของเจ้าของรวมแต่ละคนแยกจากกัน ราคาประเมินเพื่อเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของนายต้นและนางสาวต้อมจึงเป็นคนละ ๔๕,๐๐๐,๐๐๐ บาท เมื่อมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท

นายต้นและนางสาวต่อมจึงได้รับยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือ (๒) ราคาประเมินเพื่อเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือ ๙๐,๐๐๐,๐๐๐ บาท นายต้นและนางสาวต่อมได้รับยกเว้นภาษีเฉพาะส่วนที่ไม่เกินห้าสิบล้านบาทเท่านั้น ส่วนที่เกินกว่าห้าสิบล้านบาท นายต้นและนางสาวต่อมต้องร่วมกันชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๒๒๗/๒๕๖๘ ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีถูกบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะโดยให้ใช้มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น รวมทั้งสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดที่ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ ตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ มาตรา ๓๕ วรรคสอง (๓) เมื่อบทบัญญัติในมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง ให้สิทธิและบรรเทาภาระของผู้เสียภาษีโดยยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีให้กับทรัพย์สินไม่เกินห้าสิบล้านบาทสำหรับบุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน ซึ่งสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดไม่เกินห้าสิบล้านบาทแรกโดยมิได้คำนึงถึงว่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวมีเจ้าของกรรมสิทธิ์เพียงคนเดียวหรือเป็นกรรมสิทธิ์รวม หรืออีกนัยหนึ่งคือมิได้พิจารณาจากสิทธิของเจ้าของทรัพย์สินหรือจำนวนผู้ถือกรรมสิทธิ์ แต่พิจารณาจากตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ เมื่อใจทกทั้งสองเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์รวมในห้องชุดพิพาท จึงได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในการคำนวณภาษีตามราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดในส่วนที่ไม่เกินห้าสิบล้านบาทตามมาตรา ๓๕ วรรคสอง (๓), ๔๑ วรรคหนึ่ง ประกอบประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร ลงวันที่ ๒๑ มิถุนายน ๒๕๖๒ ข้อ ๑๑ ทั้งใจทกทั้งสองเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์รวมในห้องชุดพิพาทที่ไม่อาจแบ่งแยกได้ตาม พ.ร.บ.อาคารชุด พ.ศ. ๒๕๒๒ มาตรา ๑๒ จึงไม่อาจอ้างบทบัญญัติตาม ป.พ.พ. มาตรา ๑๓๖๖ มาใช้กับการคำนวณภาษีตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ ได้

เมื่อกรรมสิทธิ์ในห้องชุดจะแบ่งแยกมิได้ ตามพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. ๒๕๒๒ มาตรา ๑๒ ดังนั้น ไม่ว่าห้องชุดจะมีเจ้าของกรรมสิทธิ์รวมกี่คนก็ตาม สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของห้องชุดเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ โดยได้รับยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่เกินห้าสิบล้านบาทเท่านั้น ส่วนที่เกินกว่าห้าสิบล้านบาทต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ไม่อาจแยกราคาประเมินทุนทรัพย์ตามสัดส่วนของเจ้าของกรรมสิทธิ์รวมได้