

## บทที่ 2

### ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร

ในบทที่ 2 เรื่องความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร นอกจากกล่าวถึงหัวข้อที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรโดยตรง อันได้แก่ ความหมายของการจัดสรรที่ดิน กระบวนการในการขออนุญาตจัดสรรที่ดิน และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรแล้ว ยังกล่าวถึงหัวข้อความหมายของการวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร และการหนีภาษีอากร รวมถึงหัวข้อการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางบัญชีในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร ซึ่งมีความเกี่ยวเนื่องกับการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรด้วยแม้ไม่ได้เกี่ยวข้องโดยตรงก็ตาม ทั้งนี้ เพื่อเป็นพื้นฐานประกอบการศึกษาปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรและปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร

#### 2.1 ความหมายของการจัดสรรที่ดิน

ขั้นตอนเบื้องต้นของการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร คือผู้ประกอบการต้องทำการจัดสรรที่ดินให้พร้อมสำหรับการดำเนินการในขั้นตอนต่อไปไม่ว่าจะกระทำในลักษณะของการจัดสรรขายเฉพาะที่ดินเพียงอย่างเดียวโดยให้ผู้ประกอบการรายอื่นรับเหมาก่อสร้างบ้านต่อ หรือกระทำในลักษณะจัดสรรขายที่ดินพร้อมบ้านซึ่งเป็นการจัดสรรที่ดินเพื่อที่อยู่อาศัยและพาณิชยกรรม(การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร) จึงมีความจำเป็นที่ผู้ประกอบการต้องเข้าใจความหมายของการจัดสรรที่ดินตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ.2543 เพื่อประโยชน์ในการประกอบกิจการ

พระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ.2543 ได้กำหนดความหมายของการจัดสรรที่ดินไว้ดังนี้

“การจัดสรรที่ดิน” หมายความว่า การจำหน่ายที่ดินที่ได้แบ่งเป็นแปลงย่อยรวมกันตั้งแต่สิบแปลงขึ้นไป ไม่ว่าจะเป็นการแบ่งจากที่ดินแปลงเดียวหรือแบ่งจากที่ดินหลายแปลงที่มีพื้นที่ติดต่อกันโดยได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์เป็นค่าตอบแทน และให้หมายความรวมถึงการ

ดำเนินการดังกล่าวที่ได้มีการแบ่งที่ดินเป็นแปลงย่อยไว้ไม่ถึงสิบแปลงและต่อมาได้แบ่งที่ดินแปลงเดิมเพิ่มเติมภายในสามปีเมื่อรวมกันแล้วมีจำนวนตั้งแต่สิบแปลงขึ้นไปด้วย<sup>1</sup>

จากความหมายของ “การจัดสรรที่ดิน” ตามพระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543 สามารถแยกองค์ประกอบของการจัดสรรที่ดินได้ดังต่อไปนี้<sup>2</sup>

(1) มีการจำหน่ายที่ดินโดยได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์เป็นค่าตอบแทน

การจำหน่ายที่ดินตามพระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543 นอกจากจะหมายถึงการขายแล้ว ยังมีความหมายครอบคลุมไปถึงการจำหน่ายโดยวิธีอื่นด้วย เช่น การแลกเปลี่ยน เป็นต้น โดยมีข้อจำกัดว่าการจำหน่ายที่ดินนั้นต้องเป็นการจำหน่ายที่ดิน ซึ่งได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์เป็นค่าตอบแทน ดังนั้น หากเป็นการจำหน่ายโดยการให้ที่ดิน เช่นนี้ไม่ถือหรือเป็นการจำหน่ายที่ดินตามพระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543 เพราะการให้นั้นผู้ให้ไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนใดๆจากผู้รับการให้เลย

การขายหรือการแลกเปลี่ยนที่ดินถือเป็นการจำหน่ายที่ดินตามพระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543 ไม่ว่าค่าตอบแทนที่ชำระนั้นจะตอบแทนในครั้งเดียวหรือเป็นงวด หรือตอบแทนเป็นเงินหรือทรัพย์สินก็ตาม ค่าตอบแทนดังกล่าวอาจเป็นประโยชน์ใดๆที่ผู้จำหน่ายที่ดินได้รับ ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อม

การจำหน่ายที่ดินตามพระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543 ต้องมีลักษณะเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือโอนสิทธิครอบครองในที่ดิน ดังนั้น ถ้าเพียงแต่ส่งมอบการครอบครองที่ดินให้แก่กัน เช่น เจ้าของที่ดินทำการแบ่งที่ดินเป็นแปลงย่อยสิบแปลงขึ้นไปแล้วนำออกให้เช่า กรณีดังกล่าวนี้ไม่ถือเป็นการจำหน่ายที่ดินตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ การแบ่งที่ดินให้เข้าจึงไม่ต้องทำการขออนุญาตจัดสรรที่ดินเสียก่อน

การจำหน่ายที่ดินตามพระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543 ไม่ได้จำกัดว่าต้องจำหน่ายเฉพาะที่ดินที่ได้ทำการรังวัดแบ่งแยกเป็นแปลงย่อยแล้วเท่านั้น ดังนั้น การจำหน่ายที่ดิน

<sup>1</sup> พระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ.2543 มาตรา 4

<sup>2</sup> พรชัย ธนากิจพาณิชย์, “ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายตามพระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ.2543,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2547), น. 14-21.

เฉพาะส่วนตามแผนผังในกรณีที่ยังไม่ได้รังวัดแบ่งแยกก็ต้องถือเป็นการจำหน่ายที่ดินตามกฎหมายดังกล่าวด้วย<sup>3</sup>

(2) ที่ดินได้แบ่งเป็นแปลงย่อยรวมกันตั้งแต่สิบแปลงขึ้นไป อาจเป็นการแบ่งจากที่ดินแปลงเดียวหรือหลายแปลงที่มีพื้นที่ติดต่อกันก็ได้

การแบ่งแยกที่ดินเป็นแปลงย่อยมีจำนวนตั้งแต่สิบแปลงขึ้นไป ไม่ว่าเนื้อที่ของที่ดินแปลงย่อยแต่ละแปลงจะมีเนื้อที่เท่าใด หากเป็นการแบ่งแยกที่ดินซึ่งมิใช่การจัดสรรที่ดิน ผู้ขอแบ่งแยกต้องแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานว่ามีใช้การแบ่งแยกที่ดินเพื่อการจัดสรร โดยอาจแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานในขณะที่ยื่นคำขอแบ่งแยกที่ดิน หรืออาจยื่นคำขอแบ่งแยกที่ดินก่อน จากนั้นเมื่อเจ้าพนักงานมีคำสั่งจึงแสดงหลักฐานว่ามีใช้การแบ่งแยกที่ดินเพื่อการจัดสรรที่ดินตามพระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543 เมื่อเจ้าพนักงานพิจารณาหลักฐานแล้วเห็นว่ามิใช่การจัดสรรที่ดิน ผู้ขอแบ่งแยกสามารถดำเนินการแบ่งแยกที่ดินไปได้เลย แต่ถ้าเจ้าพนักงานพิจารณาหลักฐานแล้วเห็นว่าเป็นการจัดสรรที่ดิน ผู้ขอแบ่งแยกที่ดินต้องดำเนินการยื่นคำขอทำการจัดสรรที่ดินประกอบการขอแบ่งแยกที่ดินด้วย

ผู้ขอแบ่งแยกที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานที่ให้ยื่นคำขอทำการจัดสรรที่ดินประกอบการขอแบ่งแยกที่ดิน ผู้ขอแบ่งแยกที่ดินอาจอุทธรณ์โต้แย้งคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานต่อคณะกรรมการจัดสรรที่ดิน กรณีที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานครให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกรุงเทพมหานคร ถ้าเหตุเกิดขึ้นในจังหวัดอื่นให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการจัดสรรที่ดินจังหวัด โดยอุทธรณ์ได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน คำวินิจฉัยของคณะกรรมการจัดสรรที่ดินให้เป็นที่สุด หากคณะกรรมการจัดสรรที่ดินมิได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ให้ถือว่าคณะกรรมการจัดสรรที่ดินมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ว่ามีได้เป็นการจัดสรรที่ดินและให้เจ้าพนักงานดำเนินการเรื่องแบ่งแยกที่ดินต่อไป<sup>4</sup>

ที่ดินที่สามารถขออนุญาตทำการจัดสรรที่ดินได้ ต้องเป็นที่ดินที่มีเอกสารสิทธิดังต่อไปนี้ เท่านั้น

<sup>3</sup> พรชัย ธนากิจพาณิชย์, “ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายตามพระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น. 15, อ้างใน จุไรพร ภูเฝือก, “การจัดสรรที่ดินของเอกชน,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2529), น. 38-39.

<sup>4</sup> พระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ.2543 มาตรา 22

### ก. ที่ดินที่มีโฉนด

พระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ.2543 มิได้กำหนดนิยามของโฉนดที่ดินไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น จึงต้องพิจารณาความหมายของโฉนดที่ดินจากประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งได้กำหนดนิยามของโฉนดที่ดินไว้ ดังนี้

“โฉนดที่ดิน” หมายความว่า หนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ที่ดินและให้หมายความรวมถึงโฉนดแผนที่ โฉนดตราจอง และตราจองที่ตราว่าได้ทำประโยชน์แล้ว<sup>5</sup> แม้ว่าโฉนดแผนที่ โฉนดตราจอง และตราจองที่ตราว่าได้ทำประโยชน์แล้วจะอยู่ในความหมายของโฉนดที่ดินด้วย แต่ก็ได้ออกใช้โดยกฎหมายที่แตกต่างกันดังนี้

“โฉนดที่ดิน” คือ หนังสือแสดงกรรมสิทธิ์ที่ดิน ซึ่งออกโดยอาศัยประมวลกฎหมายที่ดิน

“โฉนดแผนที่” คือ หนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ที่ดิน ซึ่งออกโดยอาศัยประกาศออกโฉนดที่ดิน ร.ศ.120 และพระราชบัญญัติออกโฉนดที่ดิน ร.ศ.127

“โฉนดตราจอง” คือ หนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ที่ดิน ซึ่งออกโดยอาศัยพระราชบัญญัติออกโฉนดตราจอง ร.ศ.124

“ตราจองที่ตราว่าได้ทำประโยชน์แล้ว” คือ หนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ที่ดิน ซึ่งออกโดยอาศัยพระราชบัญญัติออกโฉนดที่ดิน (ฉบับที่ 6) พ.ศ.2479

ดังนั้น นอกจากผู้ที่มีหนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ที่ดินประเภทโฉนดที่ดินแล้ว ผู้ที่มีหนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ประเภทโฉนดแผนที่ โฉนดตราจอง หรือตราจองที่ตราว่าได้ทำประโยชน์แล้วก็สามารถยื่นคำขออนุญาตจัดสรรที่ดินได้<sup>6</sup>

### ข. หนังสือรับรองการทำประโยชน์

การกำหนดให้มีหนังสือสำคัญสำหรับที่ดินประเภทหนังสือรับรองการทำประโยชน์ เนื่องจากการออกโฉนดที่ดินใช้ระยะเวลาอันยาวนานและมีขั้นตอนการออกโฉนดที่ยุ่งยากซับซ้อนหลายประการ เช่น การทำแผนที่ระวาง ทำเสาคมุดแสดงหลักเขตที่ดิน เป็นต้น ดังนั้น เพื่อให้ประชาชนทำนิติกรรมเกี่ยวกับที่ดิน เช่น ซื้อขาย จำนอง ฯลฯ ได้โดยเร็ว จึงให้มีการออกเอกสารหนังสือรับรองการทำประโยชน์ที่ดินแก่ประชาชน

<sup>5</sup> ประมวลกฎหมายที่ดิน มาตรา 1

<sup>6</sup> พรชัย ธนากิจพาณิชย์, “ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายตามพระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น. 19, อ้างใน สมจิตร ทองประดับ, คำอธิบายประมวลกฎหมายที่ดิน, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ, 2538), น. 40-42.

ผู้มีหนังสือรับรองการทำประโยชน์ที่ดินสามารถยื่นคำขออนุญาตจัดสรรที่ดินได้ตามพระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543 เนื่องจากกฎหมายดังกล่าวได้ให้คำนิยามของคำว่าสิทธิในที่ดินไว้ว่า “สิทธิในที่ดิน” หมายความว่ากรรมสิทธิ์และให้หมายความรวมถึงสิทธิครอบครองด้วย ดังนั้น ผู้มีหนังสือรับรองการทำประโยชน์จึงขออนุญาตจัดสรรที่ดินได้ เพราะหนังสือรับรองการทำประโยชน์แสดงถึงการมีสิทธิครอบครอง นอกจากนี้ มาตรา 23(1) ได้กำหนดให้ผู้ขอจัดสรรที่ดินยื่นคำขออนุญาตจัดสรรที่ดินพร้อมหลักฐานหนังสือรับรองการทำประโยชน์ที่มีชื่อผู้ขออนุญาตเป็นผู้มีสิทธิในที่ดินก็เพียงพอที่จะขออนุญาตจัดสรรที่ดินได้ โดยไม่จำเป็นต้องขนาดต้องเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน<sup>7</sup>

หนังสือรับรองการทำประโยชน์ในที่ดิน ได้แก่ น.ส.3 หรือ น.ส.3 ก. เป็นต้น

(3) การจำหน่ายที่ดินที่ได้แบ่งเป็นแปลงย่อยรวมกันตั้งแต่สิบแปลงขึ้นไป ได้

ดำเนินการภายในกำหนดเวลาสามปี

การจำหน่ายที่ดิน ที่ถือเป็นการจัดสรรที่ดินตามพระราชบัญญัติ พ.ศ. 2543 ต้องเป็นการจำหน่ายที่ดินที่ได้แบ่งเป็นแปลงย่อยรวมกันตั้งแต่สิบแปลงขึ้นไป ดังนั้น หากจำหน่ายที่ดินโดยแบ่งเป็นแปลงย่อย แต่รวมกันไม่ถึงสิบแปลง หรือมีการแบ่งแยกที่ดินเป็นแปลงย่อยรวมกันตั้งแต่สิบแปลงขึ้นไป แต่ไม่ได้มีการจำหน่ายที่ดินที่ได้แบ่งแยกดังกล่าว ย่อมไม่เป็นการจัดสรรที่ดินที่ต้องขออนุญาตจัดสรรที่ดินก่อน ซึ่งไม่ต้องพิจารณาต่อไปเลยว่า การจำหน่ายหรือแบ่งแยกที่ดินดังกล่าวได้กระทำภายในกำหนดเวลาสามปีหรือไม่

กำหนดเวลาสามปีจะนำมาพิจารณาต่อเมื่อเข้าองค์ประกอบ 2 ประการ คือ

- 1) มีการจำหน่ายที่ดิน
- 2) ที่ดินแปลงนั้นได้แบ่งเป็นแปลงย่อยรวมกันตั้งแต่สิบแปลงขึ้นไป

กำหนดระยะเวลาสามปีดังกล่าวกำหนดขึ้นเพื่อป้องกันการเล็งกฎหมายโดยวิธีการแบ่งแยกเป็นแปลงย่อยไม่ถึงสิบแปลง แต่กระทำการแบ่งแยกหลายครั้ง

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่านอกจากการจัดสรรที่ดินเพียงอย่างเดียว พระราชบัญญัติการ จัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543 ยังเกี่ยวข้องกับการจัดสรรที่ดินพร้อมที่อยู่อาศัยด้วย คำว่า “ที่อยู่อาศัย” มิได้หมายความถึงบ้านเดี่ยวเพียงอย่างเดียว แต่ยังหมายความรวมถึง บ้านแฝด บ้านแถว แฟลต หรืออพาร์ทเมนต์ และอาคารชุดด้วย ลักษณะของที่อยู่อาศัยเหล่านี้อาจส่งผลกระทบต่อผลทางกฎหมายที่ต่างกันจึงต้องทำความเข้าใจความหมายเพื่อให้สามารถจำแนกประเภทของที่อยู่อาศัยได้

<sup>7</sup> พระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ.2543 มาตรา 4

ที่อยู่อาศัย คือ บ้านหรือที่อยู่อาศัยที่จดทะเบียนกับกระทรวงมหาดไทย โดยสามารถแบ่งประเภทของบ้านออกเป็น 5 ประเภทใหญ่ๆ ดังนี้<sup>8</sup>

1. บ้านเดี่ยว ได้แก่ บ้านหลังเดียวที่มีบริเวณที่ดินโดยรอบ อาจเป็นบ้านชั้นเดียว สองชั้น หรือมากกว่าก็ได้แล้วแต่ขนาดของครอบครัว
2. บ้านแฝด ได้แก่ บ้านที่มีผนังด้านหนึ่งติดกัน กล่าวคือใช้ผนังบ้านร่วมกัน ดังนั้น รั้วด้านหนึ่งจึงใช้ร่วมกันด้วย ส่วนอีกสามด้านจะมีบริเวณที่ดินโดยรอบ มีลักษณะคล้ายบ้านเดี่ยว
3. บ้านแถว ได้แก่ บ้านหลายๆ หลังติดต่อกันเป็นแถวจำนวนมากกว่า 3 หลังขึ้นไป แต่เดิมถ้าผนังก่อสร้างใช้ไม้เป็นวัสดุเสียส่วนมาก เรามักเรียกว่า “ห้องแถวหรือเรือนแถว” แต่ถ้าเป็นโครงสร้างคอนกรีตผนังก่ออิฐก็จะเรียกว่า “ตึกแถว” โดยเพิ่งจะมีศัพท์ใหม่ที่ใช้เรียกแทนบ้านแถวว่า “ทาวน์เฮ้าส์” ซึ่งตามความหมายเดิมจะหมายถึงลักษณะที่อยู่อาศัยที่มีทำเลอยู่ใจกลางเมือง ต่อมาภายหลังได้รับความนิยมจึงเรียกบ้านแถวในลักษณะนี้ว่าทาวน์เฮ้าส์กันหมด ไม่ว่าจะอยู่ใจกลางเมืองหรืออยู่กลางทุ่งนาก็ตาม
4. แฟลตหรืออพาร์ทเมนต์ เป็นที่อยู่อาศัยที่เกิดจากความต้องการที่อยู่อาศัยเป็นจำนวนมากในที่ดินที่จำกัด จึงจำเป็นต้องก่อสร้างเป็นอาคารหลายชั้น ความสูงตั้งแต่ 4 ชั้นขึ้นไป ทำให้สามารถสร้างได้หลายห้องในอาคารเดียว และเจ้าของมีสิทธิเฉพาะในห้องส่วนของตนเองเท่านั้น ไม่มีสิทธิในอาคารส่วนรวม เช่น ทางเดินบันได หรือในที่ดินที่อาคารนั้นๆ ตั้งอยู่ และเนื้อที่แต่ละห้องมีขนาดเล็กมาก มักเป็นการเช่าอยู่ชั่วคราวมากกว่าซื้อขายกัน
5. อาคารชุด (คอนโดมิเนียม) เป็นที่อยู่อาศัยที่มีลักษณะเป็นอาคารสูง หลายห้อง และหลายชั้นเช่นเดียวกับอพาร์ทเมนต์ แต่มีการจัดขายและแบ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทั้งหมด เช่น ทางเดิน บันได ลิฟท์ และที่ดิน (แม้ว่าไม่สามารถแบ่งแยกขายได้อิสระ) เป็นต้น เรียกว่า “นิติกรรมอาคารชุด”

การดำเนินการซึ่งเข้าลักษณะเป็นการจัดสรรที่ดินตามความหมายของการจัดสรรที่ดินดังกล่าวข้างต้นจึงจะเข้าลักษณะเป็นการดำเนินการที่ผู้จัดสรรที่ดินต้องพิจารณากระบวนการใน

---

<sup>8</sup> ศิริพร นพรัตน์ภักดิ์, “การปรับตัวตามวัฏจักรธุรกิจของธุรกิจบ้านเดี่ยวและทาวน์เฮ้าส์ในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล”, (งานวิจัยมหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น. 4.

การขออนุญาตจัดสรรที่ดินและต้องดำเนินการภายใต้กฎหมายต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรที่ดิน

## 2.2 กระบวนการในการขออนุญาตจัดสรรที่ดิน

กระบวนการในการขออนุญาตจัดสรรที่ดิน เริ่มต้นที่การวิเคราะห์ทำเลที่ตั้งและคัดเลือกที่ดิน จากนั้นจึงดำเนินการต่างๆตามกระบวนการก่อนยื่นขออนุญาตจัดสรรที่ดิน แล้วจึงขออนุญาตจัดสรรที่ดินซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

### 2.2.1 การวิเคราะห์ทำเลที่ตั้งและคัดเลือกที่ดิน

ขั้นตอนการวิเคราะห์ทำเลที่ตั้งและคัดเลือกที่ดินเป็นขั้นตอนในการวางแผนดำเนินงานของกิจการ ซึ่งนอกจากการพิจารณาแนวโน้มทางด้านการตลาดเพื่อประโยชน์ในการขายแล้ว ยังต้องพิจารณาและตรวจสอบเบื้องต้นถึงทำเลที่ตั้งของที่ดินเพื่อมิให้ขัดต่อบทบัญญัติแห่งกฎหมาย โดยต้องพิจารณาและตรวจสอบรายละเอียดดังต่อไปนี้<sup>9</sup>

- (1) ตรวจสอบเบื้องต้นเกี่ยวกับข้อกำหนดของผังเมือง
- (2) ตรวจสอบเบื้องต้นเกี่ยวกับข้อกำหนด ข้อห้ามต่างๆ โดยเฉพาะทางเข้าออก
- (3) ตรวจสอบเบื้องต้นเกี่ยวกับสาธารณูปโภคพื้นฐาน เช่น ไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์

ฯลฯ

- (4) ตรวจสอบเบื้องต้นเกี่ยวกับความถูกต้องของขนาดที่ดิน

เมื่อเสร็จสิ้นขั้นตอนในการวิเคราะห์ทำเลที่ตั้งและคัดเลือกที่ดินแล้ว จากนั้นผู้ขออนุญาตจัดสรรจะดำเนินการตามกระบวนการก่อนยื่นขออนุญาตจัดสรร

### 2.2.2 กระบวนการก่อนยื่นขออนุญาตจัดสรร

กระบวนการก่อนยื่นขออนุญาตจัดสรร ได้แก่ การดำเนินการขอหนังสือรับรอง และขออนุญาตต่างๆ ซึ่งเป็นการดำเนินการเบื้องต้นเพื่อรองรับการจัดสรรที่ดินที่จะดำเนินการในภายหลัง

<sup>9</sup> สืบค้นจาก [www.housingbiz.org](http://www.housingbiz.org), วันที่ 1 สิงหาคม 2552.

ตารางที่ 1 การดำเนินการก่อนขออนุญาตจัดสรรที่ดิน

ลำดับ	การดำเนินการ	องค์กร หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
1.	ขอหนังสือรับรองจากผังเมือง เพื่อยืนยันว่าสามารถ ทำประโยชน์ได้ตรงตามที่ได้ตรวจสอบในเบื้องต้น	<ul style="list-style-type: none"> <li>• สำนักผังเมือง กทม.</li> <li>• โยธาธิการและผังเมือง จังหวัด</li> </ul>
2.	ขออนุญาตเชื่อมทาง หรือ ตัดคันหินทางเท้า	<ul style="list-style-type: none"> <li>• กรมทางหลวง</li> <li>• กรมทางหลวงชนบท</li> <li>• องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กทม. เทศบาล อบต.ฯ</li> </ul>
3.	ขออนุญาตระบายน้ำและปรับปรุงคลองสาธารณะ	<ul style="list-style-type: none"> <li>• กรมชลประทาน</li> <li>• กรมเจ้าท่า</li> <li>• ส่วนท้องถิ่น กทม. เทศบาล อบต.ฯ</li> </ul>
4.	ขอหนังสือรับรองในการจัดเก็บขยะมูลฝอย	<ul style="list-style-type: none"> <li>• องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น</li> </ul>
5.	ขอประเมินค่าก่อสร้างขยายเขตไฟฟ้าและหนังสือ รับรองเขตจ่ายไฟฟ้า	<ul style="list-style-type: none"> <li>• การไฟฟ้านครหลวง</li> <li>• การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค</li> </ul>
6.	ขอประเมินค่าก่อสร้างขยายเขตประปาและหนังสือ รับรองเขตจ่ายประปา	<ul style="list-style-type: none"> <li>• การประปานครหลวง</li> <li>• การประปาสวนภูมิภาค</li> </ul>
7.	ขออนุญาตก่อสร้างสะพาน และเขื่อน	<ul style="list-style-type: none"> <li>• กรมชลประทาน</li> <li>• กรมเจ้าท่า</li> <li>• ส่วนท้องถิ่น กทม. เทศบาล อบต.ฯ</li> </ul>
8.	ขออนุญาตขุดเจาะและขอสัมปทานการจำหน่ายน้ำ	<ul style="list-style-type: none"> <li>• สำนักทรัพยากร ธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม</li> </ul>
9.	ขอหนังสือยินยอมให้ทำการจัดสรรจากสถาบัน การเงินผู้รับจำนองพร้อมหนังสือเฉลี่ยหนี้จำนอง และ ตารางเฉลี่ยหนี้จำนองเป็นรายแปลง	<ul style="list-style-type: none"> <li>• สถาบันการเงินผู้รับจำนอง หรือผู้รับจำนอง</li> </ul>

10.	ขอประเมินมูลค่าก่อสร้างสาธารณูปโภคทั้งโครงการ	<ul style="list-style-type: none"> <li>• คณะกรรมการจัดสรรที่ดิน</li> <li>• โยธาธิการและผังเมืองจังหวัด</li> </ul>
11.	ขอหนังสือค้ำประกันค่าก่อสร้างสาธารณูปโภค ในส่วนที่ยังสร้างไม่เสร็จจากสถาบันการเงิน(115% ของราคาประเมินมูลค่าก่อสร้าง )	<ul style="list-style-type: none"> <li>• สถาบันการเงินตามที่คณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลางประกาศกำหนด</li> </ul>
12.	ขอหนังสือค้ำประกันค่าบำรุงรักษาสาธารณูปโภคที่สร้างเสร็จแล้ว (7% ของมูลค่าก่อสร้าง)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• สถาบันการเงินตามที่คณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลางประกาศกำหนด</li> </ul>
13.	กรณีเกิน 100 ไร่ หรือเกิน 500 แปลง ต้องศึกษาผลกระทบสิ่งแวดล้อม	<ul style="list-style-type: none"> <li>• สำนักนโยบายและแผนสิ่งแวดล้อม</li> <li>• คณะกรรมการผู้ชำนาญการฯ</li> </ul>

ที่มา: [www.housingbiz.org](http://www.housingbiz.org)

### 2.2.3 การขออนุญาตจัดสรรที่ดิน

การขออนุญาตจัดสรรที่ดิน มีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) การจัดสรรที่ดินต้องได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการ

ผู้ดำเนินการจำหน่ายที่ดินที่ได้แบ่งเป็นแปลงย่อยรวมกันตั้งแต่สิบแปลงขึ้นไป โดยที่ดินดังกล่าวมีพื้นที่ติดต่อกัน ซึ่งได้รับค่าตอบแทนไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดภายในเวลาสามปี อันมีลักษณะเป็นการจัดสรรที่ดินต้องได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการ<sup>10</sup> ผู้ที่ฝ่าฝืนดำเนินการจัดสรรที่ดินโดยไม่ได้รับอนุญาตต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปีและปรับตั้งแต่สี่หมื่นถึงหนึ่งแสนบาท<sup>11</sup>

<sup>10</sup> การใช้ถ้อยคำว่า “คณะกรรมการ” มีความหมายถึง คณะกรรมการจัดสรรที่ดินกรุงเทพมหานคร หรือคณะกรรมการจัดสรรที่ดินจังหวัด

<sup>11</sup> พระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ.2543 มาตรา 59

การยื่นคำขออนุญาตจัดสรรที่ดิน พระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543 มาตรา 23 ได้กำหนดรายละเอียดและหลักฐานต่างๆที่ผู้จัดสรรที่ดินต้องยื่นต่อเจ้าพนักงานที่ดินจังหวัดหรือเจ้าพนักงานที่ดินจังหวัดสาขาแห่งท้องที่ซึ่งที่ดินที่จัดสรรนั้นตั้งอยู่ เมื่อผู้ยื่นคำขออนุญาตจัดสรรที่ดินยื่นหลักฐานตามมาตรา 23 แล้วเจ้าพนักงานที่ดินจังหวัดหรือเจ้าพนักงานที่ดินจังหวัดสาขาจะดำเนินการตรวจสอบคำขอพร้อมหลักฐานและรายละเอียดต่างๆว่ายื่นถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ ในกรณีที่ยื่นไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานดังกล่าวจะแจ้งให้ผู้ขออนุญาตทำการจัดสรรที่ดินส่งหลักฐานและรายละเอียดเพิ่มเติมให้ครบถ้วนภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง หากผู้ขออนุญาตยื่นหลักฐานและรายละเอียดเพิ่มเติมครบถ้วนภายในเวลาดังกล่าวให้เจ้าพนักงานที่ดินจังหวัดหรือเจ้าพนักงานที่ดินจังหวัดสาขาส่งรับคำขออนุญาตทำการจัดสรรที่ดินและเสนอคำขออนุญาตพร้อมหลักฐานและรายละเอียดต่างๆประกอบคำขอแก่ คณะกรรมการพิจารณาอนุญาตต่อไป

ให้คณะกรรมการพิจารณาแผนผัง โครงการ และวิธีการในการจัดสรรที่ดินให้แล้วเสร็จภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานที่ดินจังหวัดหรือเจ้าพนักงานที่ดินจังหวัดสาขาได้รับคำขออนุญาตพร้อมหลักฐานและรายละเอียดต่างๆประกอบคำขอให้ถูกต้องครบถ้วน หากคณะกรรมการไม่พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าวโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้ถือว่าคณะกรรมการให้ความเห็นชอบในการจัดสรรที่ดินที่ขออนุญาตนั้นแล้ว

และหากคณะกรรมการไม่เห็นชอบหรือไม่อนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน ผู้ยื่นคำขอมีสិทธิอุทธรณ์คำสั่งไม่เห็นชอบหรือไม่อนุญาตดังกล่าวต่อคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลาง<sup>12</sup>ได้

<sup>12</sup> ผู้มีอำนาจหน้าที่ในการควบคุมดูแลการจัดสรรที่ดิน ได้แก่ คณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลาง และคณะกรรมการจัดสรรที่ดินจังหวัด โดยคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลางมีอำนาจหน้าที่กำกับดูแลการจัดสรรที่ดินโดยทั่วไป รวมทั้งมีอำนาจหน้าที่อื่นๆ เช่น วางระเบียบการจัดสรรที่ดิน กำหนดแบบมาตรฐานของสัญญาจะซื้อขายที่ดินจัดสรร วินิจฉัยชี้ขาดปัญหาเกี่ยวกับการจัดสรรที่ดินตามคำร้องหรืออุทธรณ์ของผู้ขอใบอนุญาตทำการจัดสรรที่ดินหรือผู้จัดสรรที่ดิน เป็นต้น

ส่วนคณะกรรมการจัดสรรที่ดินจังหวัดมีอำนาจหน้าที่กำกับดูแลการจัดสรรที่ดินภายในจังหวัด และมีอำนาจหน้าที่อื่น เช่น ออกข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดสรรที่ดินโดยความเห็นชอบจากคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลาง พิจารณาเกี่ยวกับคำขออนุญาต การออกใบอนุญาต การโอนใบอนุญาต หรือการเพิกถอนการโอนใบอนุญาตให้จัดสรรที่ดิน ตรวจสอบการจัดสรรที่ดินให้เป็นไปตามแผนผัง โครงการ หรือวิธีการที่ได้รับอนุญาต เป็นต้น

ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ผู้ยื่นคำขอได้รับทราบคำสั่ง ทั้งนี้ คณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลางต้องวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหกสิบวันนับแต่วันที่รับอุทธรณ์ หากไม่วินิจฉัยให้แล้วเสร็จภายในเวลาดังกล่าวให้ถือว่าผู้อุทธรณ์ได้รับความเห็นชอบหรือได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน คำวินิจฉัยของคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลางให้ถือเป็นที่สุด<sup>13</sup>

(2) มีหลักฐานในการยื่นคำขออนุญาตจัดสรรที่ดินครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด หลักฐานตามที่ระบุไว้ในมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ.2543 ซึ่งต้องยื่นต่อเจ้าพนักงานประกอบคำขออนุญาต มีดังต่อไปนี้

1. โฉนดที่ดินหรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์ที่มีชื่อผู้ขอใบอนุญาตทำการจัดสรรที่ดินเป็นผู้มีสิทธิในที่ดิน โดยที่ดินนั้นต้องปลอดจากบุริมสิทธิใดๆ เว้นแต่บุริมสิทธิในมูลซื้อขาย อสังหาริมทรัพย์<sup>14</sup>

โฉนดที่ดินหรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์ที่ผู้ขอใบอนุญาตแสดงต่อเจ้าพนักงานต้องมีชื่อผู้ขอใบอนุญาตเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์หรือมีสิทธิครอบครอง ฉะนั้น กรณีที่เป็นการทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินไว้กับเจ้าของที่ดินโดยมีข้อกำหนดในสัญญาว่า “นับแต่วันทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินเป็นต้นไป ให้ผู้จะซื้อที่ดินครอบครองที่ดินที่จะซื้อจะขายและสามารถใช้ประโยชน์ในที่ดินได้ทุกประการ หากผู้จะซื้อต้องการรังวัดแบ่งแยกที่ดินผู้จะขายตกลงยินยอมดำเนินการรังวัดแบ่งแยกที่ดินให้แก่ผู้จะซื้อตามความประสงค์ของผู้จะซื้อทุกประการ” กรณีที่มีข้อตกลงดังกล่าวนี้ไม่ถือว่ามีสิทธิในที่ดินตามพระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดินฯ ผู้จะซื้อจึงนำสัญญาจะซื้อจะขายดังกล่าวมาแสดงเป็นหลักฐานพร้อมกับโฉนดที่ดินหรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์ไม่ได้

นอกจากนี้ ที่ดินที่ทำการจัดสรรนั้นต้องปลอดจากบุริมสิทธิใดๆทั้งสิ้น เว้นแต่ บุริมสิทธิในมูลซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ เนื่องจากบุริมสิทธิในมูลซื้อขายอสังหาริมทรัพย์เป็นบุริมสิทธิพิเศษเหนืออสังหาริมทรัพย์ชนิดหนึ่งที่ต้องมีการจดทะเบียนบุริมสิทธิในเอกสารสิทธิ อันได้แก่ โฉนดที่ดินหรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์ ซึ่งบุคคลที่เกี่ยวข้องสามารถตรวจสอบได้ถึงบุริมสิทธิดังกล่าว

บุริมสิทธิในมูลซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ หมายถึง กรณีที่ผู้ขายได้โอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อโดยผู้ซื้อยังมีได้ชำระราคาหรือชำระราคายังไม่ครบถ้วน ผู้ขายจึงเป็นผู้มีบุริมสิทธิเหนืออสังหาริมทรัพย์ในหนี้ค่าอสังหาริมทรัพย์ที่ค้างชำระ รวมถึงดอกเบี้ยในค่าอสังหาริมทรัพย์ที่ค้างชำระนั้นด้วย

<sup>13</sup> พระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ.2543 มาตรา 26

<sup>14</sup> พรชัย ธนากิจพาณิชย์, *อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น. 36-38.

การกำหนดช้อยกเว้นที่ให้อสังหาริมทรัพย์ที่มีบุริมสิทธิในมูลซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ หรือจำนองสามารถนำมาขออนุญาตทำการจัดสรรที่ดินได้เพราะเป็นการช่วยลดภาระต้นทุนให้แก่ผู้จัดสรรที่ดิน เช่น กรณีที่ซื้อที่ดินมาเพื่อทำการจัดสรรแต่ไม่มีเงินทุนในการชำระราคาที่ดิน ผู้จัดสรรอาจให้ผู้ขายโอนกรรมสิทธิ์ให้ก่อน เพื่อนำมาจัดสรรและจำหน่าย โดยยังไม่ต้องชำระราคาที่ดินทั้งหมดแก่ผู้ขาย และให้ผู้ขายจดทะเบียนเป็นผู้มีบุริมสิทธิในที่ดินที่จัดสรรดังกล่าว ที่สามารถบังคับชำระหนี้ได้ก่อนเจ้าหนี้สามัญรายอื่น เมื่อผู้จัดสรรที่ดินจำหน่ายที่ดินที่จัดสรรได้แล้วจึงนำเงินมาชำระแก่ผู้ขายที่ดินเพื่อที่ผู้ขายที่ดินจะได้ปลดบุริมสิทธิพิเศษในมูลซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ ก่อนดำเนินการจดทะเบียนโอนที่ดินให้แก่ผู้ซื้อที่ดินที่จัดสรร

2. หากที่ดินที่ขอทำการจัดสรรมีบุริมสิทธิในมูลซื้อขายอสังหาริมทรัพย์หรือภาระการจำนอง ผู้ขออนุญาตจัดสรรต้องได้รับความยินยอมให้ทำการจัดสรรที่ดินจากผู้ทรงบุริมสิทธิหรือผู้รับจำนอง นอกจากนี้ยังต้องแสดงบันทึกความยินยอมและจำนวนเงินที่ผู้ทรงบุริมสิทธิหรือผู้รับจำนองจะได้รับชำระหนี้จากที่ดินแปลงย่อยแต่ละแปลงที่ทำการแบ่งแยกต่อเจ้าพนักงานด้วย อีกทั้งต้องระบุว่าที่ดินอันเป็นสาธารณูปโภคหรือที่ดินที่ใช้เพื่อสาธารณะไม่ต้องรับภาระในหนี้บุริมสิทธิหรือภาระจำนองนั้น

3. แผนผังแสดงจำนวนที่ดินแปลงย่อยที่จะขอจัดสรรและที่เนื้อที่โดยประมาณของแต่ละแปลง

4. โครงการปรับปรุงที่ดินที่ขอจัดสรร การจัดให้มีสาธารณูปโภคและบริการสาธารณะ รวมทั้งการปรับปรุงอื่นตามควรแก่สภาพท้องถิ่น โดยต้องแสดงแผนผัง รายละเอียด และรายการก่อสร้าง ประมาณการค่าก่อสร้าง และกำหนดเวลาที่จะจัดทำให้แล้วเสร็จ

กรณีที่มีการปรับปรุงที่ดินที่ขอจัดสรรหรือได้จัดทำสาธารณูปโภคและบริการสาธารณะแล้วเสร็จทั้งหมดหรือบางส่วนก่อนขอทำการจัดสรรที่ดิน ให้แสดงแผนผังรายละเอียดและรายการก่อสร้างที่ได้จัดทำแล้วเสร็จนั้นต่อเจ้าพนักงานด้วย

5. แผนงาน โครงการ และระยะเวลาการบำรุงรักษาสาธารณูปโภค

พระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543 ได้กำหนดหน้าที่ของผู้ขออนุญาตจัดสรรที่ดินว่าให้ระบุแผนงาน โครงการ และระยะเวลาการบำรุงรักษาสาธารณูปโภค ในการยื่นขออนุญาตจัดสรรที่ดินด้วย<sup>15</sup>

6. วิธีการจำหน่ายที่ดินจัดสรรและการชำระราคาหรือค่าตอบแทน

7. ภาระผูกพันต่างๆ ที่บุคคลอื่นมีส่วนได้เสียเกี่ยวกับที่ดินที่ขอจัดสรรนั้น

<sup>15</sup> พระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ.2543 มาตรา 23(5)

หากผู้ขออนุญาตหรือผู้ใดก็ตามแจ้งข้อความหรือแสดงหลักฐานหรือรายละเอียดเกี่ยวกับภาระผูกพันต่างๆที่บุคคลอื่นมีส่วนได้เสียเกี่ยวกับที่ดินที่ขอจัดสรรนั้นเป็นเท็จหรือปกปิดข้อความจริง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ<sup>16</sup>

#### 8. แบบสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินที่จัดสรร

หากผู้ขออนุญาตจัดสรรที่ดินใช้แบบสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินตามแบบที่คณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลางกำหนด โดยมีการเพิ่มเติมรายละเอียดตามความเหมาะสมของโครงการ และได้ยื่นแบบสัญญาดังกล่าวประกอบการยื่นคำขออนุญาตจัดสรรที่ดิน ถ้าคณะกรรมการอนุญาตให้จัดสรรที่ดินโดยมิได้พักท้วงสัญญาดังกล่าว หรือกรณีและผู้ขออนุญาตจัดสรรที่ดินได้เปลี่ยนแปลงรายละเอียดในสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินที่จัดสรรหลังจากที่ได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรแล้ว ไม่ว่าจะกรณีจะเป็นประการใดผลจะเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดินฯ กล่าวคือ สัญญาต้องทำตามแบบที่คณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลางกำหนด หากมีส่วนใดมิได้ทำตามแบบที่คณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลางกำหนดและไม่เป็นคุณต่อผู้ซื้อที่ดินที่จัดสรรแล้วสัญญาส่วนนั้นไม่มีผลใช้บังคับ

#### 9. ที่ตั้งสำนักงานของผู้ขอใบอนุญาตทำการจัดสรรที่ดิน

10. ชื่อธนาคารหรือสถาบันการเงินที่คณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลางกำหนด ซึ่งเป็นผู้ค้ำประกันการจัดให้มีสาธารณูปโภคหรือบริการสาธารณะหรือการปรับปรุงที่ดิน และค้ำประกันการบำรุงรักษาสาธารณูปโภคและบริการสาธารณะ

คำว่า “สถาบันการเงิน” หมายถึง บริษัทเงินทุน บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์

พระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543 มาตรา 23(10) กำหนดเพียงให้ผู้ขออนุญาตจัดสรรที่ดินแจ้งชื่อธนาคาร หรือสถาบันการเงิน ซึ่งจะเป็นผู้ค้ำประกันการจัดให้มีสาธารณูปโภค หรือบริการสาธารณะ หรือการปรับปรุงที่ดิน และค้ำประกันการบำรุงรักษาสาธารณูปโภคและบริการสาธารณะเท่านั้น โดยไม่จำเป็นต้องนำสัญญาค้ำประกันของธนาคาร หรือสถาบันการเงินมาแสดงประกอบการยื่นคำขออนุญาต<sup>17</sup>

เมื่อได้ยื่นคำขออนุญาตพร้อมหลักฐานตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว ให้คณะกรรมการพิจารณาแผนผัง โครงการ และวิธีการในการจัดสรรที่ดินให้แล้วเสร็จภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่

<sup>16</sup> พระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ.2543 มาตรา 60

<sup>17</sup> พรชัย ธนากิจพาณิชย์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 2, น. 41-42.

เจ้าพนักงานที่ดินจังหวัดหรือเจ้าพนักงานที่ดินจังหวัดสาขาได้รับคำขอ หากคณะกรรมการไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในสี่สิบห้าวันโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ถือว่าคณะกรรมการให้ความเห็นชอบต่อแผนผัง โครงการ และวิธีจัดสรรที่ดินนั้นแล้ว

ในกรณีที่คณะกรรมการไม่เห็นชอบหรือมีคำสั่งไม่อนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน ผู้ขออนุญาตมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลาง ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ทราบคำสั่งการออกใบอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน ให้คณะกรรมการออกใบอนุญาตภายในกำหนดเจ็ดวันนับแต่วันที่คณะกรรมการให้ความเห็นชอบให้ทำการจัดสรรที่ดิน หรือวันที่คณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลางให้ความเห็นชอบให้ทำการจัดสรร ในกรณีที่มีการอุทธรณ์ เมื่อเสร็จสิ้นขั้นตอนในการขออนุญาตจัดสรรที่ดินแล้ว ผู้ประกอบการต้องดำเนินการบริหารโครงการโดยดำเนินการขออนุญาตต่างๆ เพื่อให้ที่ดินหรือที่อยู่อาศัยที่จัดสรรพร้อมสำหรับผู้ซื้อ

#### 2.2.4 การบริหารโครงการ (งานขออนุญาตต่างๆ)

หลังจากที่ได้ดำเนินการขออนุญาตทำการจัดสรรที่ดินแล้ว ต่อมาจะเป็นขั้นตอนของการบริหารโครงการ (กรณีที่มีได้จัดสรรที่ดินขายเพียงอย่างเดียว) ซึ่งผู้ประกอบการยังคงต้องขออนุญาตดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการบริหารโครงการเพื่อให้การจัดสรรที่ดินพร้อมที่อยู่อาศัยสำเร็จลุล่วง อันได้แก่การขออนุญาตดำเนินการดังต่อไปนี้<sup>18</sup>

- (1) ขออนุญาตถมดิน
- (2) ขออนุญาตติดตั้งประปาชั่วคราว และถาวร
- (3) ขออนุญาตติดตั้งไฟฟ้าชั่วคราว และถาวร
- (4) ขออนุญาตสร้างบ้านพักคนงานชั่วคราว
- (5) ขออนุญาตย้ายเสาไฟฟ้า
- (6) ขออนุญาตย้ายท่อประปา
- (7) ขออนุญาตขยายถนนสาธารณะ
- (8) ขออนุญาตสร้างสำนักงานขายบริหารโครงการ (งานขออนุญาตต่างๆ)
- (9) ขออนุญาตสร้างบ้านตัวอย่าง
- (10) ขออนุญาตเลขประจำบ้าน

<sup>18</sup> อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 9.

การบริหารโครงการเป็นขั้นตอนสุดท้ายของผู้ประกอบการในการดำเนินงานด้านการผลิต จากนั้นจึงเป็นขั้นตอนของการขาย แต่นอกจากหลักเกณฑ์และกระบวนการต่างๆ ที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว ผู้ประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรต้องพิจารณาและดำเนินการตามกฎหมายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรที่ดินด้วย ทั้งนี้ เพื่อป้องกันข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง

### 2.3 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรถือเป็นเรื่องสำคัญที่ผู้ประกอบการต้องให้ความสนใจ เพื่อดำเนินการให้ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด นอกจากการบัญญัติหลักเกณฑ์ในลักษณะที่เป็นกฎหมายแล้วยังมีการออกเป็นกฎโดยฝ่ายปกครองด้วย ซึ่งผู้ประกอบการต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายและกฎเหล่านี้กำหนด เพื่อไม่ให้มีข้อพิพาทเกิดขึ้นอันจะส่งผลเสียต่อการประกอบกิจการ ผู้เขียนจึงขอแนะนำเสนอทั้งส่วนที่เป็นกฎหมายและกฎที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการบ้านจัดสรรเพื่อให้สอดคล้องกับทางปฏิบัติทั่วไป กฎหมายและกฎที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรมีดังนี้<sup>19</sup>

#### 2.3.1 กฎหมายและกฎที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรที่ดินโดยตรง

- (1) พระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543
- (2) กฎกระทรวง
  - (2.1) กฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการขออนุญาตและการออกใบอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2544
  - (2.2) กฎกระทรวง กำหนดค่าธรรมเนียมตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2544
  - (2.3) กฎกระทรวงว่าด้วยการขอตระเบียยนจัดตั้งการบริหาร การควบ และการยกเลิกนิติบุคคลหมู่บ้านจัดสรร พ.ศ. 2545
- (3) ระเบียบคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลาง

---

<sup>19</sup> เเพ็งอ้ง.

(3.1) ระเบียบคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลางว่าด้วยการเก็บรักษาเงิน การนำส่งเงิน และการเบิกจ่ายเงินตามสัญญาค้ำประกันหรือหนังสือรับรองการจัดให้มีสาธารณูปโภคหรือบริการ สาธารณะหรือการปรับปรุงที่ดิน และการบำรุงรักษาสาธารณูปโภค พ.ศ. 2544

(3.2) ระเบียบคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลางว่าด้วยการจัดตั้งนิติบุคคลหมู่บ้าน จัดสรรหรือนิติบุคคลตามกฎหมายอื่น และการขออนุมัติดำเนินการเพื่อบำรุงรักษาสาธารณูปโภค พ.ศ. 2545

(3.3) ระเบียบคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลางว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่าย หลักเกณฑ์ และวิธีการจัดเก็บค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษาและการจัดสาธารณูปโภค และการจัดทำบัญชี พ.ศ. 2545

(4) ประกาศคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลาง

(4.1) ประกาศคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลาง เรื่องกำหนดนโยบายการจัดสรรที่ดิน เพื่อที่อยู่อาศัยและพาณิชยกรรม

(4.2) ประกาศคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลาง เรื่องกำหนดนโยบายการจัดสรรที่ดิน เพื่อที่อยู่อาศัยและพาณิชยกรรม ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2546)

(4.3) ประกาศคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลาง เรื่องกำหนดสถาบันการเงินซึ่งเป็นผู้ค้ำประกันการจัดให้มีสาธารณูปโภคหรือบริการสาธารณะหรือการปรับปรุงที่ดินและค้ำประกันการ บำรุงรักษาสาธารณูปโภค

(4.4) ประกาศคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลาง เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการ ก่อให้เกิดภาวะผูกพันแก่ที่ดินที่ได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน

(4.5) ประกาศคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลาง เรื่องกำหนดแบบคำขอรับใบอนุญาต ใบอนุญาต แบบคำขอโอนใบอนุญาต และแบบคำขอรับโอนใบอนุญาต

(4.6) ประกาศคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลาง เรื่องกำหนดแบบมาตรฐานของสัญญา จะซื้อจะขายที่ดินจัดสรร

(4.7) ประกาศคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลาง เรื่องกำหนดแบบมาตรฐานของสัญญา จะซื้อจะขายที่ดินจัดสรร ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2546)

(4.8) ประกาศคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลาง เรื่องกำหนดขั้นตอน หลักเกณฑ์ และ วิธีการพิจารณาแผนผัง โครงการ และวิธีการในการจัดสรรที่ดินและการขอแก้ไขเปลี่ยนแปลง แผนผังโครงการ

(4.9) ประกาศคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลาง เรื่องกำหนดระยะเวลาในการ บำรุงรักษาสาธารณูปโภค

(4.10) ประกาศคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลาง เรื่องกำหนดแบบคำขอจดทะเบียน แบบหนังสือสำคัญและแบบทะเบียนเกี่ยวกับการจัดตั้ง การควบคุม และการยกเลิกนิติบุคคล หมู่บ้านจัดสรร

(4.11) ประกาศคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลาง เรื่องกำหนดนโยบายการจัดสรรที่ดิน เพื่อเกษตรกรรม

(4.12) ประกาศคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกลาง เรื่องกำหนดแบบและวิธีการออกไป แทนใบอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน

(5) ระเบียบ ประกาศ ข้อกำหนด และหนังสือเวียนที่เกี่ยวข้อง

(5.1) ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดสรรที่ดินกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2544

(5.2) ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดสรรที่ดินกรุงเทพมหานคร ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2546)

(5.3) ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดสรรที่ดินเพื่อที่อยู่อาศัยและพาณิชยกรรม

กรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2550

(5.4) ประกาศกรมที่ดิน เรื่องกำหนดแบบบันทึกรายงานผลการพิจารณาตรวจสอบการ ขออนุญาตทำการจัดสรรที่ดิน แบบสัญญาค้ำประกันการจัดให้มีสาธารณูปโภคหรือบริการ สาธารณะหรือการปรับปรุงที่ดิน และแบบสัญญาค้ำประกันการบำรุงรักษาสาธารณูปโภค

(5.5) หนังสือกรมที่ดิน ที่ มท. 0730/ว 15927 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม 2544 เรื่องการผ่อนผันให้ดำเนินการรังวัดแบ่งแยกที่ดินก่อนได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการ

(5.6) หนังสือกรมที่ดิน ที่ มท. 0730.2/ว 17338 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2545 เรื่องขอผ่อนผันการดำเนินการรังวัดแบ่งแยกที่ดินก่อนได้รับความเห็นจากคณะกรรมการ

(5.7) หนังสือกรมที่ดิน ที่ มท. 0730/ว 17338 ลงวันที่ 19 กรกฎาคม 2544 เรื่องการ ก่อให้เกิดภาวะผูกพันในที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน

(5.8) หนังสือกรมที่ดิน ที่ มท. 0730.2/ร 16.13 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2545 เรื่อง ทบทวนแนวทางการพิจารณาแผนผังโครงการและวิธีการจัดสรรที่ดินตามพระราชบัญญัติการ จัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543 มาตรา 23 (2)

(5.9) หนังสือกรมที่ดิน ที่ มท. 0517.2/ว 26343 ลงวันที่ 17 กันยายน 2546 เรื่องการ เว้นช่องว่างระหว่างแปลงที่ดินในแผนผังโครงการจัดสรรที่ดิน

(5.10) ระเบียบคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกรุงเทพมหานครว่าด้วยการกำหนดอัตราค่าปรับกรณีชำระเงินค่าบำรุงรักษาสาธารณูปโภคและการจัดการสาธารณูปโภคล่าช้ากว่าเวลาที่กำหนด พ.ศ. 2546

(5.11) ระเบียบคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกรุงเทพมหานครว่าด้วยการระงับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในที่ดินที่จัดสรร พ.ศ. 2546

### 2.3.2 กฎหมายและกฎที่มีได้เกี่ยวข้องกับการจัดสรรที่ดินโดยตรง

(1) พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 และพระราชบัญญัติควบคุมอาคารฉบับที่ 2 พ.ศ. 2535

(2) ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร เรื่องควบคุมการก่อสร้างอาคาร พ.ศ. 2544 และข้อบัญญัติท้องถิ่น เช่น เทศบาล สุขาภิบาล องค์การบริหารส่วนตำบล

(3) กฎกระทรวงออกตามความในพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522

(4) พระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค พ.ศ. 2522 และกฎกระทรวง

(5) พระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ พ.ศ. 2535 และการจัดทำรายงานผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม

(6) พระราชบัญญัติผังเมืองรวมกรุงเทพมหานคร และผังเมืองรวมของแต่ละท้องถิ่น

(7) พระราชบัญญัติการจัดการดูแลผลประโยชน์ของคู่สัญญา

เนื้อหาตามหัวข้อ 2.1 - 2.3 ดังกล่าวข้างต้นถือได้ว่าเป็นส่วนที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรโดยตรง ส่วนการศึกษาความหมายของการวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากรและการหนีภาษีอากร และการศึกษาการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางบัญชีในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร อาจกล่าวได้ว่าเกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรโดยอ้อม เนื่องจากการประกอบธุรกิจทุกประเภทย่อมต้องเสียภาษีจึงต้องเกี่ยวข้องกับการวางแผนภาษี การหลบหลีกภาษีอากรและการหนีภาษีอากรอย่างหลีกเลี่ยงมิได้ และการประกอบธุรกิจทุกประเภทย่อมต้องจัดทำบัญชีการเงิน (และบัญชีภาษีอากร) ซึ่งเกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางบัญชีด้วย โดยกิจการต้องรับรู้รายได้ทางบัญชีให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้นการวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากรและการหนีภาษีอากร และการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางบัญชีจึงเกี่ยวข้องกับความรู้นี้ไปเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรด้วย

## 2.4 ความหมายของการวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร และการหนีภาษีอากร

ความหมายของการวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร และการหนีภาษีอากร ได้มีการให้ความหมายไว้โดยนักวิชาการหลายท่าน แต่ยังคงเกิดความสับสนอยู่บ้างในการพิจารณาว่าการกระทำของผู้เสียภาษีเข้าข่ายเป็นการวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร หรือการหนีภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งการพิจารณาระหว่างการวางแผนภาษีอากรกับการหลบหลีกภาษีอากร และการหลบหลีกภาษีอากรกับการหนีภาษีอากร ซึ่งมีลักษณะร่วมหรือมีความคล้ายคลึงกัน ดังนั้น การพิจารณาการกระทำของผู้เสียภาษีว่าเป็นการวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร หรือการหนีภาษีอากร จึงต้องเข้าใจความหมายเฉพาะของการกระทำแต่ละประเภทว่ามีความหมายครอบคลุมการกระทำลักษณะใดจึงสามารถแยกได้ว่าการกระทำใดเป็นการวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร หรือการหนีภาษีอากร

### 2.4.1 ความหมายของการวางแผนภาษีอากร

มีนักวิชาการหลายท่านได้ให้ความหมายของการวางแผนภาษีอากรหรือ Tax Planning ไว้ดังนี้

“การวางแผนภาษีอากร หมายถึง การกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้าหรือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้อง ครบถ้วน และประหยัด การทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุดโดยวิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายก็ถือเป็นการวางแผนภาษีอากร” (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2551, น. 2)

“การวางแผนภาษีอากร หมายถึง การวางรูปแบบในการประกอบธุรกิจเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด และชำระภาษีให้กับรัฐได้อย่างถูกต้องตามบทบัญญัติของกฎหมายหรือที่เรียกกันว่าวิธีการเสียภาษีอย่างประหยัด” (สุพัตรา อนันตพงศ์, 2548, น. 21)

“การวางแผนภาษีอากร คือ การตัดสินใจเตรียมการเพื่อปฏิบัติในอนาคตเกี่ยวกับภาษีอากรในระยะสั้นและระยะยาว โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะให้การเสียภาษีอากรและการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรขององค์กรเป็นไปโดยถูกต้องและครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากร และต้องเสียภาษีเป็นจำนวนน้อยที่สุดหรือประหยัดที่สุด” (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2541, น. 3)

จากความหมายของการวางแผนภาษีอากรดังกล่าวข้างต้น อาจสรุปได้ว่าการวางแผนภาษีอากรมีองค์ประกอบอยู่ 3 ประการคือ

- (1) การวางแผนภาษีอากรเป็นการเตรียมการล่วงหน้า เพื่อให้เกิดความพร้อมในการเสียภาษี
  - (2) การวางแผนภาษีอากร กระทำเพื่อให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียภาษีหรือเพื่อให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีเสียภาษีในจำนวนน้อยที่สุดหรือประหยัดให้ได้มากที่สุด
  - (3) การวางแผนภาษีต้องเป็นการกระทำที่ถูกต้องตามกฎหมาย
    - ตัวอย่างของการดำเนินการอันถือเป็นการวางแผนภาษีอากร ได้แก่
      1. การขอรับสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน (BOI) ซึ่งผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลา 3-8 ปี ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรและวัตถุดิบที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ
      2. การใช้สิทธิเพื่อประกอบกิจการในเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรม ผู้ที่ได้รับสิทธิดังกล่าวจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรหรือวัตถุดิบที่ใช้ผลิตเพื่อการส่งออก
      3. การเลือกกระหว่างการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมากับการหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5)-(8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้เสียภาษีสามารถวางแผนภาษีอากรโดยการพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรอย่างใดมีจำนวนมากกว่ากัน แล้วเลือกใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายที่หักได้มากกว่าเพื่อให้เสียภาษีในจำนวนน้อยที่สุด
      4. กรณีที่ไม่ต้องนำเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรมารวมเป็นเงินได้หรือนำมารวมเป็นเงินได้เพียงกึ่งหนึ่ง ซึ่งมีผลเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรายได้ดังกล่าว ตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบธุรกิจสามารถวางแผนภาษีโดยการเลือกประกอบธุรกิจโดยจัดตั้งเป็นบริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียน
- วัตถุประสงค์ของการวางแผนภาษี<sup>20</sup>
1. เพื่อให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด ผู้วางแผนภาษีจึงจำเป็นต้องมีความรู้ความเข้าใจในกฎหมายภาษีอากร เพื่อให้เสียภาษีได้อย่างถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดและประหยัดภาษีด้วย
  2. เพื่อป้องกันและเตรียมการแก้ปัญหาในการเสียภาษีที่อาจเกิดขึ้น

<sup>20</sup> สุเทพ พงษ์พิทักษ์, การวางแผนภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สุภูมิและบุตร จำกัด, 2541), น. 5-10.

3. เพื่อลดค่าใช้จ่ายที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากการเสียภาษีอากรไม่ถูกต้อง เมื่อมีการวางแผนภาษีอากรอย่างถูกต้องแล้ว หากผู้เสียภาษีถูกเจ้าพนักงานเรียกตรวจสอบก็สามารถชี้แจงและแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานได้
4. เพื่อช่วยลดต้นทุนของกิจการ เช่น การขอรับสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน เมื่อกิจการลดต้นทุนที่ไม่จำเป็นได้แล้วก็สามารถแข่งขันกับผู้ประกอบการรายอื่นได้ ส่งผลให้มีการขยายตัวด้านการค้าและการลงทุน
5. เพื่อคลายความกังวลจากการเรียกตรวจสอบของเจ้าพนักงาน

#### 2.4.2 ความหมายของการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากร

การหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือ Tax Avoidance ยังมีการใช้ถ้อยคำที่สับสนกันอยู่บ้าง ระหว่างการหลีกเลี่ยงภาษีอากร การเลี่ยงภาษีอากร หรือการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากร ในที่นี้ผู้เขียนขอใช้ถ้อยคำในภาษาไทยว่า การหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรสำหรับ Tax Avoidance ซึ่งสอดคล้องกับการใช้ถ้อยคำของท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม

มีนักวิชาการหลายท่านได้ให้ความหมายของการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือ Tax Avoidance ไว้ดังนี้

“การหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากร คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง การใช้ช่องโหว่ของกฎหมายหรือความคลุมเครือหรือจุดบกพร่องของกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงก็ถือเป็นการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรเช่นเดียวกัน” (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2551, น. 5)

“การหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากร หมายถึง การที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเสียด้วยวิธีการอาศัยช่องว่างหรือข้อบกพร่องของกฎหมาย” (สุพิศรา อนันตพงศ์, 2548, น. 21)

“การหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากร หมายถึง การนำช่องโหว่ของกฎหมายมาใช้ประโยชน์ในการเสียภาษีอากร เพื่อลดทอนจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียโดยไม่จำเป็นลงไปกว่าเดิมตามการดำเนินงานปกติทั่วไป”

(สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2541, น. 13)

จากความหมายของการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรดังกล่าวข้างต้น อาจสรุปได้ว่าการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรมีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

(1) การหลบหลีกภาษีอากรเป็นการใช้ช่องว่าง ช่องโหว่ หรือความบกพร่องของกฎหมายภาษีเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษี ฉะนั้น หากกรณีใดที่กฎหมายปราศจากช่องโหว่ หรือความบกพร่องแล้วย่อมไม่สามารถดำเนินการอันเป็นการหลบหลีกภาษีได้

(2) การหลบหลีกภาษีอากร กระทำเพื่อลดจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือเพื่อให้ไม่ต้องชำระภาษีเลย

(3) การหลบหลีกภาษีอากร กระทำโดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย

จากองค์ประกอบดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงความสอดคล้องกันระหว่างการวางแผนภาษีอากรกับการ หลบหลีกภาษีอากร ซึ่งมีองค์ประกอบที่ตรงกัน 2 ประการ กล่าวคือ ทั้งการวางแผนภาษีอากรและการหลบหลีกภาษีอากรเป็นการกระทำเพื่อลดจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือเพื่อให้ไม่ต้องชำระภาษีเลยและเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย ส่วนข้อแตกต่างคือการหลบหลีกภาษีอากรเป็นการหาความบกพร่องของกฎหมายและใช้ความบกพร่องของกฎหมายดังกล่าวเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีแต่การวางแผนภาษีมิได้กระทำโดยอาศัยช่องว่างหรือช่องโหว่ของกฎหมาย อย่างไรก็ตาม การหลบหลีกภาษีอากรและการวางแผนภาษีอากรก็มีส่วนที่ทับซ้อนกันอยู่จนจะส่งผลให้การหลบหลีกภาษีอากรถือเป็นการวางแผนภาษีอากรด้วย

ตัวอย่างการดำเนินการอันถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากร ได้แก่

1. การที่ผู้เสียภาษีมีเงินได้จากแหล่งนอกประเทศแล้วนำเงินได้ดังกล่าวกลับเข้ามาในประเทศคนละปีภาษีกับปีภาษีที่เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น ซึ่งทำให้เงินได้จากแหล่งนอกประเทศดังกล่าวไม่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ กรณีนี้ช่องโหว่หรือข้อบกพร่องของกฎหมายคือการที่มาตรา 41 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่าผู้อยู่ในประเทศที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย โดยมีการตีความถ้อยคำ “เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย” ว่าหมายถึง นำเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีที่มีเงินได้ ดังนั้น หากนำเงินได้ที่ได้จากแหล่งนอกประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีอื่นย่อมไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเลย

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

การที่พนักงานได้รับเงินปันผลหรือกำไรจากการขายหุ้นที่ได้รับจากบริษัทแม่ซึ่งอยู่ที่ประเทศออสเตรเลียถือเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยต่อเมื่อผู้มีเงินได้เป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีที่ได้รับเงินได้นั้น และผู้มี

เงินได้นำเงินได้ดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีนั้นด้วย ฉะนั้น หากพนักงานนำเงินได้ที่เกิดจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้และได้อยู่ในประเทศไทยเกินกว่าหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีดังกล่าว พนักงานต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร (กค 0706/7560 ลงวันที่ 11 สิงหาคม 2549)

นาย ช ทำงานในตำแหน่งผู้จัดการสำนักงานผู้แทน ฮ ในประเทศไทย โดยนาย ช ได้รับค่าตอบแทนจากการดำรงตำแหน่งดังกล่าว นอกจากนี้ นาย ช ยังปฏิบัติงานในตำแหน่ง South East Asian Sales Support Manager ซึ่งไม่ใช่งานที่ต่อเนื่องหรือเกี่ยวข้องกับการทำงานในตำแหน่งผู้จัดการสำนักงานผู้แทน และสำนักงานผู้แทนไม่มีหน้าที่ชำระค่าตอบแทนในตำแหน่งดังกล่าวด้วย โดยสำนักงานใหญ่เป็นผู้โอนค่าตอบแทนเข้าบัญชีธนาคารของนาย ช ที่ประเทศเยอรมัน ดังนั้น ค่าตอบแทนจากหน้าที่งานในตำแหน่ง South East Asian Sales Support Manager ของนาย ช จึงไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคแรกแห่งประมวลรัษฎากร แต่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินเนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศตามมาตรา 41 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร หากในปีภาษีที่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศได้ชำระค่าตอบแทนดังกล่าวโดยนาย ช มีผู้ผู้อยู่ในประเทศไทยหรือ นาย ช เป็นผู้ผู้อยู่ในประเทศไทยแต่ไม่ได้นำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกัน นาย ช ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยสำหรับค่าตอบแทนที่ได้รับในปีภาษีนั้น (กค 0706/2940 ลงวันที่ 10 เมษายน 2549)

2. การกระจายฐานภาษี เช่น การเลือกประกอบกิจการเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล เนื่องจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า ยิ่งผู้เสียภาษีมีเงินได้พึงประเมินจำนวนมากก็ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ดังนั้น การกระจายฐานภาษีจึงเป็นการทำให้ผู้เสียภาษีที่มีรายได้เท่าเดิมแต่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง ตัวอย่างเช่น นายแพทย์ ก เป็นแพทย์ประจำโรงพยาบาลแห่งหนึ่งและเปิดคลินิกของตนเอง นอกจากนี้ยังมีรายได้ค่าเช่าบ้าน นายแพทย์ ก อาจกระจายรายได้ของตนเพื่อให้ฐานภาษีเงินได้ลดลง ดังนี้ จดทะเบียนบ้านที่ให้เช่าในชื่อของบุตรแทนการจดทะเบียนในชื่อของตนเอง กรณีนี้ค่าเช่าบ้านจะถือเป็นรายได้ของบุตรมิใช่รายได้ของนายแพทย์ ก รายได้ค่าเช่าบ้านจึงเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราที่ต่ำกว่ากรณีที่อยู่อาศัยที่เช่าบ้านเป็นรายได้ของนายแพทย์ ก <sup>21</sup> ส่วนเงินที่ได้รับจากโรงพยาบาลและรายได้

<sup>21</sup> สุวรรณ วลัยเสถียร, พิชิตปัญหาภาษี, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2543), น. 167-168.

จากคลินิกนายแพทย์ ก อาจตั้งคณะบุคคลขึ้นมาเป็นผู้รับเงินได้แต่ละประเภทเพื่อมิให้เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ของนายแพทย์ ก เพียงคนเดียวซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราสูง เป็นต้น

ความสัมพันธ์ระหว่างการวางแผนภาษีอากรกับการหลบหลีกภาษีอากร

เมื่อการวางแผนภาษีอากร หมายถึง การเตรียมการเสียภาษีอย่างประหยัดโดยถูกต้องตามกฎหมายและการหลบหลีกภาษีอากร หมายถึง การเสียภาษีในจำนวนน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีเลยโดยใช้ช่องโหว่ของกฎหมายและต้องเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย ฉะนั้น จึงอาจถือได้ว่าการหลบหลีกภาษีอากรเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนภาษีอากร

หากการวางแผนภาษีอากรเป็นการชำระภาษีอย่างถูกต้องตามกฎหมายย่อมถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากร แต่ถ้าการวางแผนภาษีอากรดังกล่าวเป็นการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายย่อมถือเป็นการหนีภาษีอากร<sup>22</sup>

ถ้าการหลบหลีกภาษีอากรกระทำโดยขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย แม้จะไม่ผิดกฎหมายแต่ก็สุ่มเสี่ยงต่อการถูกประเมินเรียกเก็บภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากพนักงานเจ้าหน้าที่ การหลบหลีกภาษีอากรที่ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายจึงถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) ซึ่งในหลายประเทศได้มีบทบัญญัติต่อต้านการกระทำดังกล่าว เช่น กลุ่มประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมายมีหลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of law Doctrine) กลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาลมีหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance Over Form Doctrine) ประเทศอังกฤษมีหลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการหลบหลีกภาษีอากร (Ramsay Principle) เป็นต้น<sup>23</sup> ซึ่งหลักการต่างๆ เหล่านี้มีชื่อคล้ายคลึงกันและแม้จะมีข้อแตกต่างกันอยู่บ้าง แต่ก็หลักการที่มีวัตถุประสงค์เป็นอย่างเดียวกัน กล่าวคือมีขึ้นเพื่อใช้เป็นมาตรการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (Anti Tax Avoidance Measure)

<sup>22</sup> สุพัตรา อนันตพงศ์, การหลบหลีกภาษีอากรของบริษัทข้ามชาติ, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2548), น. 21.

<sup>23</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning), พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.TrainingCenter, 2551), น. 9-10.

### 2.4.3 ความหมายของการหนีภาษีอากร

การหนีภาษีอากรหรือ Tax Evasion หรือที่ในหนังสือบางเล่มใช้ถ้อยคำว่า “การหลีกเลี่ยงภาษีอากร” มีนักวิชาการหลายท่านได้ให้ความหมายไว้ดังนี้

“การหนีภาษีอากร (Tax Evasion) หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายหรือข้อฉลเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง” (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2551, น. 3)

“การหนีภาษีอากรหรือการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) หมายถึง การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหลีกเลี่ยงไม่เสียภาษีให้ถูกต้อง หรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะต้องเสียหรือไม่ยอมเสียภาษีเลย ด้วยวิธีการที่ผิดกฎหมายอันเป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย” (สุพัตรา อนันตพงศ์, 2548, น. 21)

“การหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) หมายถึง การเจตนาหรือจงใจหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยทุจริตหรือโดยผิดกฎหมาย” (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2541, น. 12)

จากความหมายของการหนีภาษีอากรดังกล่าวข้างต้น อาจสรุปได้ว่าการหนีภาษีอากรมีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

(1) การหนีภาษีอากร คือ การที่ผู้เสียภาษีดำเนินการเพื่อให้ตนไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง

(2) การหนีภาษีอากร เป็นการกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือผิดกฎหมาย ประเด็นที่ว่า การหนีภาษีจำเป็นต้องเป็นการกระทำโดยจงใจหรือเจตนาหรือไม่ นอกจากการให้ความหมายของท่านอาจารย์สุเทพ พงษ์พิทักษ์ว่าหมายถึง “การเจตนาหรือจงใจ...” แล้วยังมีกรให้ความหมายของการหนีภาษีว่ารวมถึงการกระทำโดยความประมาทด้วย โดยได้ให้ความหมายของการหนีภาษีไว้ดังนี้ “การหนีภาษี หมายถึง การไม่เสียภาษีอากรด้วยการหลีกเลี่ยงหรือหลบหนีไม่เสียภาษีอากรเลย หรือทำให้เสียภาษีน้อยที่สุดด้วยวิธีการที่ผิดกฎหมายหรือไม่ชอบด้วยกฎหมาย โดยมีเจตนาที่จะกระทำและรวมถึงกรณีที่มีได้เสียภาษีตามหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายด้วยความประมาทเล็กน้อย หรือกล่าวได้ว่าการหนีภาษีคือการฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมายโดยไม่เสียภาษีตามจำนวนที่ต้องเสียและการฝ่าฝืนนั้นอาจเกิดขึ้นโดยมีเจตนาหรือไม่ก็ได้”<sup>24</sup> ในประเด็นนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าการหนีภาษีอากรซึ่งเป็นความผิดต่อ

<sup>24</sup> สันทัศน์ นิภาวงศ์, “ปัญหาการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศทางภาษีอากรระหว่างประเทศ เพื่อป้องกันการหลบหนีภาษี,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2538), น. 6-7, อ้างใน สุพัตรา อนันตพงศ์, “ปัญหาการหลบหลีกเลี่ยงและการหนีภาษีเงินได้ของบริษัท

กฎหมายน่าจะเป็นการกระทำด้วยความจงใจหรือมีเจตนา เนื่องจากบทบัญญัติตามประมวล รัชฎากรในส่วนของบทกำหนดโทษ เช่น มาตรา 36 และ 37(1) แห่งประมวลรัชฎากร ใช้ถ้อยคำว่า “ผู้ใด โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ...” นอกจากนี้มาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัชฎากรยังใช้ถ้อยคำว่า “ผู้ใดเจตนา...” จึงแสดงให้เห็นว่าการกระทำความผิดอันมีบทลงโทษตามประมวลรัชฎากรควรเป็น การกระทำโดยจงใจหรือมีเจตนา

ตัวอย่างการกระทำอันถือเป็นการหนีภาษีอากร ได้แก่

1. ผู้เสียภาษีแจ้งข้อความอันเป็นเท็จหรือให้ถ้อยคำหรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็น เท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จไปแสดงต่อเจ้าพนักงาน ทั้งนี้ ได้กระทำโดยเจตนาเพื่อหลีกเลี่ยง การเสียภาษีอากร หรือผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีฝ่ายสรรพากร โดย ความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน เช่น การแสดงรายได้ต่ำกว่า ความเป็นจริง หรือแสดงรายจ่ายสูงกว่าความเป็นจริง เป็นต้น กรณีนี้มีบทกำหนดโทษอยู่ในมาตรา 37 แห่งประมวลรัชฎากร

2. ผู้เสียภาษีเจตนาละเลยไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นต่อกรมสรรพากรเพื่อหลีกเลี่ยงหรือ พยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี กรณีนี้มีบทกำหนดโทษอยู่ในมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัชฎากร ผลของการหนีภาษี ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชำระภาษีอากรตามจำนวนที่ตนหลีกเลี่ยงไม่ ยอมชำระพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มซึ่งเป็นบทลงโทษทางแพ่ง นอกจากนี้ยังต้องรับผิดตามบท กำหนดโทษทางอาญา กล่าวคือ โทษจำคุกและปรับด้วย

ความแตกต่างระหว่างการหนีภาษีอากรกับการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากร

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการหนีภาษีอากร คือ การที่ผู้เสียภาษีดำเนินการเพื่อให้ตนไม่ ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในจำนวนที่น้อยลงโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย การหนีภาษีอากรจึงต่างกับ การหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากร เนื่องจากการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรเป็นเพียงการใช้ช่องว่างหรือข้อบกพร่อง ของกฎหมาย เพื่อให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในจำนวนที่น้อยลงโดยไม่ถึงขนาดเป็น การกระทำที่ผิดกฎหมาย ซึ่งสอดคล้องกับถ้อยคำว่า “Tax avoidance is acceptable but tax evasion is not”<sup>25</sup>

---

ข้ามชาติ,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2538), น. 57,58,82.

<sup>25</sup> Kevin E. Murphy and Mark Higgins, Concept in Federal Taxation, (Ohio : International Thomson Publishing, 1999), p. 28.

การหลบหลีกภาษีอากรที่แบ่งเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้กับการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ เป็นการแบ่งเพื่อบ่งชี้ว่าการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ถือเป็นการวางแผนภาษี ส่วนการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้เป็นการขัดต่อเจตนารมณ์แห่งกฎหมาย ถึงแม้จะไม่ถึงขนาดเป็นการหนีภาษีแต่ก็อาจถูกประเมินภาษีตามบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (Anti Tax Avoidance) สำหรับประเทศที่มีการกำหนดบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรไว้ กรณีของประเทศไทยแม้ว่าจะไม่มีบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรแต่ก็สามารถนำบทบัญญัติเรื่องนิติกรรมอำพรางในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้ต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในบางกรณีได้

นอกจากการวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากรและการหนีภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรแล้ว การรับรู้รายได้และรายจ่ายทางบัญชีย่อมเกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรด้วยเช่นกัน ดังนั้น ผู้ประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรจึงควรมีความเข้าใจหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายของกิจการดังกล่าวด้วย

## **2.5 การรับรู้รายได้และรายจ่ายทางบัญชีในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร**

ช่วงเวลาในการรับรู้รายได้มีความสำคัญต่อกิจการทั้งในแง่บัญชีและแง่ภาษีอากร ในแง่การบัญชีเมื่อมีการรับรู้รายได้แล้วจะนำมารวมคำนวณในงบการเงิน เพื่อแสดงถึงผลการดำเนินงานของกิจการว่ามีกำไรหรือขาดทุนเป็นจำนวนเท่าใด ส่วนในแง่ของภาษีอากรเมื่อมีการรับรู้รายได้จะนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อทราบว่ากิจการมีกำไรสุทธิที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเป็นจำนวนเท่าใด สำหรับการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางบัญชี สามารถแบ่งได้เป็นกรณีที่เป็น การรับรู้รายได้และรายจ่ายทางบัญชีในกรณีทั่วไปและการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางบัญชีในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

### 2.5.1 การรับรู้รายได้และรายจ่ายทางบัญชีกรณีทั่วไป<sup>26</sup>

หลักการทางบัญชีและมาตรฐานการบัญชีได้กำหนดวิธีการรับรู้รายได้ไว้ ซึ่งการรับรู้รายได้ทางบัญชีสำหรับการขายสินค้าและให้บริการโดยทั่วไปให้รับรู้รายได้ตามเกณฑ์คงค้าง โดยมีการกำหนดหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2550)(ฉบับที่ 37 เดิม)

วัตถุประสงค์ของการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2550)(ฉบับที่ 37 เดิม) มีขึ้นเพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายได้ซึ่งเกิดจากรายการทางบัญชีอันเกี่ยวกับการขายสินค้า การให้บริการ และการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการซึ่งก่อให้เกิดรายได้ประเภท ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ หรือเงินปันผล

“รายได้” ตามที่แม่บทการบัญชีได้ให้คำนิยามไว้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้า หรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ ซึ่งสอดคล้องกับ “รายได้” ตามที่มาตรฐานการบัญชีได้ให้คำนิยามไว้ว่า หมายถึง กระแสเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสเข้านั้นส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ สำหรับรายได้ตามที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2550)(ฉบับที่ 37 เดิม) ให้คำนิยามไว้มุ่งพิจารณาเฉพาะกระแสเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกิดจากกิจกรรมปกติของกิจการ อันได้แก่ การขายสินค้า การให้บริการ และการให้ใช้ทรัพย์สิน

การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชี คือ การกำหนดว่าเมื่อใดกิจการควรรับรู้รายการเป็นรายได้ ซึ่งแม่บทการบัญชีกำหนดว่าควรรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการจะเข้าสู่กิจการและกิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ

<sup>26</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่องการรับรู้รายได้, (กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542), น. 3-11.

ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2550)(ฉบับที่ 37 เดิม) เรื่องการรับรู้รายได้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่องการรับรู้รายได้ให้ถือปฏิบัติกับรายได้ที่เกิดขึ้นจากรายการทางบัญชีดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้า

“สินค้า” หมายความรวมถึง สินค้าที่กิจการผลิตหรือที่ซื้อมาเพื่อขาย เช่น ที่ดินและสินทรัพย์อื่นที่กิจการถือครองไว้เพื่อขาย เป็นต้น

กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อกรณีเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

1. กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของการเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว

สำหรับการขายสินค้าโดยทั่วไป การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของสินค้าจะเกิดขึ้นเมื่อกิจการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ แต่ในบางกรณีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของอาจเกิดขึ้นในเวลาอื่นนอกจากเวลาในการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ เช่น การขายโดยมีสัญญาซื้อคืนซึ่งผู้ขายตกลงที่จะซื้อสินค้าที่ขายไปนั้นคืนในภายหลังหรือการขายโดยมีเงื่อนไขที่ผู้ซื้อสามารถคืนสินค้าได้ภายในเวลาที่กำหนด เป็นต้น ดังนั้น หากกิจการยังคงรับความเสี่ยงอันเป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า กรณีนี้กิจการยังไม่ต้องรับรู้รายได้ เช่น เมื่อเป็นการขายสินค้าที่มีเงื่อนไขเรื่องการติดตั้งโดยการติดตั้งนั้นเป็นส่วนสำคัญของสัญญาซึ่งกิจการยังไม่ได้ดำเนินการให้เสร็จสิ้น เป็นต้น แต่หากกิจการยังคงความเสี่ยงอยู่แต่ความเสี่ยงนั้นไม่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า กิจการสามารถรับรู้รายได้ได้ เช่น กิจการยังไม่ได้โอนกรรมสิทธิ์ให้ผู้ซื้อ กล่าวคือผู้ขายยังคงกรรมสิทธิ์ในสินค้าไว้เพื่อประโยชน์ในการเรียกเก็บเงินเมื่อครบกำหนดชำระ เป็นต้น

2. กิจการไม่เกี่ยวข้องกับการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของสินค้าพึงกระทำ หรือไม่ได้กระทำอันเป็นการควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม

3. กิจการสามารถวัดจำนวนมูลค่าของรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

4. กิจการสามารถได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีค่อนข้างแน่ กล่าวคือ กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีจะเข้าสู่กิจการ ความไม่แน่นอนของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะเข้าสู่กิจการอาจเกิดขึ้นได้ในหลายกรณี เช่น ความไม่แน่นอนที่รัฐบาลต่างประเทศจะอนุญาตให้ส่งเงินสำหรับการซื้อสินค้าออกนอกประเทศ

5. กิจการสามารถวัดมูลค่าต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีได้ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ซึ่งเรียกว่า การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย ฉะนั้น กิจการต้องไม่รับรู้รายได้หากไม่สามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่ให้รับรู้เป็นหนี้สินแทน

(2) การให้บริการ

กิจการต้องรับรู้เป็นรายได้ที่เกิดจากการให้บริการ เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือตามขั้นความสำเร็จของรายการบัญชีดังกล่าว ณ วันที่ในงบดุล กิจการต้องรับรู้รายได้จากการให้บริการ เมื่อกรณีเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

1. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยกิจการอาจวัดมูลค่าโดยการประมาณการหากการประมาณการนั้นเชื่อถือได้
2. กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีก่อนข้างแน่ กล่าวคือ กิจการสามารถรับรู้รายได้ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีนั้นจะเข้าสู่กิจการ
3. กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงบดุลได้อย่างน่าเชื่อถือ
4. กิจการสามารถวัดมูลค่าต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยต้นทุนในกรณีนี้ หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้นเพื่อทำให้รายการบัญชีนั้นเสร็จสมบูรณ์

(3) การให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล

เกณฑ์การรับรู้รายได้ประเภทดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล มีความแตกต่างกันดังต่อไปนี้

“ดอกเบี้ย” ต้องรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาโดยคำนึงถึงอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงของสินทรัพย์

“ค่าสิทธิ” ต้องรับรู้รายได้ตามเกณฑ์คงค้างซึ่งเป็นไปตามของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง

“เงินปันผล” ต้องรับรู้รายได้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล

กิจการต้องรับรู้รายได้ประเภทดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นเมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังนี้

1. กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้นก่อนข้างแน่
2. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

## 2.5.2 การรับรู้รายได้และรายจ่ายทางบัญชีในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร

แม้ว่ามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2550)(ฉบับที่ 37 เดิม) เรื่องการรับรู้รายได้ ได้กำหนดหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ไว้ แต่มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวใช้กับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการให้ใช้ทรัพย์สินซึ่งเป็นการรับรู้รายได้ตามกรณีทั่วไป ส่วนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์หรือการขายอสังหาริมทรัพย์มีลักษณะพิเศษที่แตกต่างจากการขายสินค้าทั่วไป ทั้งในแง่ลักษณะของทรัพย์สินที่เป็นทรัพย์สินที่ไม่สามารถเคลื่อนที่ได้ วิธีในการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน หรือวิธีการในการดำเนินงานโครงการต่างๆของกิจการ ดังนั้น จึงได้มีการกำหนดมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) เพื่อใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ของธุรกิจดังกล่าว ซึ่งนอกจากจะหมายถึงผู้ประกอบการธุรกิจบ้านจัดสรรซึ่งเป็นการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างแล้ว ยังหมายความถึง ผู้ประกอบการขายที่ดินเปล่า และขายอาคารชุดด้วย

มาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) ได้กำหนดเงื่อนไขการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ไว้ดังนี้

การขายอสังหาริมทรัพย์ได้เกิดขึ้นแล้ว โดยถือว่าการขายเกิดขึ้นเมื่อผู้ซื้อและผู้ขายได้ทำสัญญาจะซื้อจะขายและมีการชำระราคาตามสัญญาแล้ว<sup>27</sup>

ในส่วนของผู้ซื้อ มีเงื่อนไขสำคัญดังนี้

(1) ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน หมายถึง กรณีที่ผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรกและสิ้นสุดระยะเวลาในการบอกเลิกสัญญาซึ่งกำหนดไว้ในสัญญาแล้ว ผู้ซื้อจึงไม่สามารถเรียกเงินดังกล่าวคืนได้

(2) ผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรกโดยมีจำนวนมากพอสมควรที่จะผูกพันผู้ซื้อในการชำระราคาต่ออสังหาริมทรัพย์ต่อจนครบตามสัญญา โดยเงินวางเริ่มแรกและค่างวดดังกล่าวหากมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญาถือว่ามีความเหมาะสมแล้ว

ในส่วนของผู้ขาย มีเงื่อนไขสำคัญดังนี้

<sup>27</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 26 เรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์, (กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2536), น. 4-6.

(1) ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา การพิจารณาความสามารถของผู้ขายในการเรียกเก็บเงินจากผู้ซื้อ อาจประเมินได้จากปัจจัยหลายประการ เช่น ฐานะของผู้ซื้อ หรือการที่ผู้ขายสามารถขายอสังหาริมทรัพย์ใหม่ได้ในราคาที่ไม่ต่ำกว่าราคาเดิม หรือประสบการณ์ในการเก็บเงินในโครงการก่อนของผู้ขายหากโครงการก่อนๆ นั้นมีลักษณะส่วนใหญ่เหมือนโครงการใหม่ ได้แก่ ชนิดของบ้าน ประเภทของลูกค้า เงื่อนไขในสัญญา หรือวิธีการขาย เป็นต้น และโครงการก่อนนั้นได้รับชำระเงินค่างวดเป็นจำนวนมากพอที่จะบ่งชี้ได้ว่าการขายในโครงการปัจจุบันจะสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา นอกจากนี้ ความสามารถในการเก็บเงินของผู้ขายจากผู้ซื้อในแต่ละสัญญาในจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญาก็อาจถือเป็นเกณฑ์ในการวัดความสามารถของผู้ขายได้ด้วย

(2) งานพัฒนาและงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว ได้แก่ งานวิศวกรรมและงานออกแบบ การเซ็นสัญญาจ้างเหมางานปรับปรุงและเตรียมพื้นที่หรือจ้างเหมาก่อสร้าง การปรับปรุงสภาพพื้นที่และการจัดเตรียมพื้นที่ การสร้างสิ่งสาธารณูปโภค เช่น ถนน ท่อระบายน้ำ เป็นต้น การวางผังและการสร้างฐานรากของบ้านหรืออาคาร งานพัฒนาและงานก่อสร้างดังกล่าวที่ถือว่าได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วต้องได้ดำเนินการแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขาย ทั้งนี้ ต้องได้รับการรับรองจากวิศวกรหรือสถาปนิกของโครงการ

(3) ผู้ขายมีความสามารถทางการเงิน หมายความว่า ผู้ขายต้องมีความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนหรือหลักประกันเพื่อใช้ในการดำเนินการก่อสร้างตามสัญญา ความสามารถดังกล่าวนี้อาจพิจารณาได้จากเงินลงทุนของผู้ถือหุ้น ความสามารถในการกู้ยืมเงิน หรือกระแสเงินสดในเชิงบวกจากการดำเนินงานของผู้ขาย นอกจากนี้ ผู้ขายต้องสามารถปฏิบัติตามสัญญาและคำชี้ชวนต่างๆ ที่ให้ไว้ได้

(4) งานก่อสร้างก้าวหน้าไปได้ด้วยดี ความก้าวหน้าของการดำเนินการของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว และมีเครื่องบ่งชี้ว่าจะสามารถดำเนินงานได้สำเร็จตามแผน เครื่องบ่งชี้ดังกล่าว ได้แก่ เงินทุนที่ได้จ่ายไปในงานพัฒนาตามแผนของโครงการ หรืองานพัฒนาที่ดินได้เริ่มต้นแล้ว เป็นต้น นอกจากนี้ ต้องไม่มีสิ่งบ่งชี้ว่าจะมีเหตุให้งานหยุดชะงัก เช่น การที่ไม่สามารถขอใบอนุญาต หรือไม่สามารถจัดหาผู้รับเหมา เป็นต้น

(5) ผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว กล่าวคือ หลังจากที่ได้ขายอสังหาริมทรัพย์แล้ว ผู้ขายต้องไม่ได้รับภาระในความเสี่ยงส่วนใหญ่หรือผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินนั้นอยู่อีก กรณีที่ถือว่าผู้ขายยังคงเก็บความเสี่ยงส่วนใหญ่หรือผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินนั้นอยู่อีก เช่น ผู้ขายตกลงทำสัญญากับผู้ซื้อโดยมี

ข้อตกลงซื้อคืนเพื่อประโยชน์ในแง่การส่งเสริมการขาย เป็นต้น หากเป็นการขายที่ดินเปล่าเมื่อผู้ขายได้ทำงานพัฒนาเสร็จสมบูรณ์แล้วโดยไม่มีพันธะที่ต้องทำงานปรับปรุงต่างๆเกี่ยวกับที่ดินแปลงดังกล่าวอีก ก็ถือว่าผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญให้ผู้ซื้อแล้ว

มาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์<sup>28</sup> (ฉบับที่ 26 เดิม) ได้กำหนดวิธีการรับรู้รายได้ไว้ 3 วิธี<sup>29</sup> คือ

(1) การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน (Recognition of Gross Profit at Time of Sale)

การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนให้รับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นรายได้ทั้งจำนวนเมื่อผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้ผู้ซื้อแล้ว สรุปได้ว่าการรับรู้รายได้วิธีนี้อาจแบ่งออกได้เป็น 2 กรณีคือ

1. รับรู้รายได้เมื่อผู้ขายโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อ หรือ
2. รับรู้รายได้เมื่อผู้ขายไม่มีสิทธิในทรัพย์สินแล้วโดยผู้ซื้อได้เข้าไปใช้ประโยชน์จากทรัพย์สิน แม้ยังมีได้โอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อ

(2) การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (Percentage of Completion Method)

การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จนิยมใช้กับโครงการระยะยาว เช่น ใช้ระยะเวลาในการดำเนินการตามโครงการเกินกว่า 1 ปี ซึ่งสามารถประมาณต้นทุนของกิจการได้อย่างสมเหตุสมผล วิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จมี 3 วิธี ได้แก่

1. คำนวณตามอัตราส่วนต้นทุนของงานที่เกิดขึ้นแล้วกับต้นทุนทั้งหมดที่ประมาณว่าจะใช้ในการก่อสร้างตามสัญญา ทั้งนี้ไม่รวมต้นทุนที่ดิน
2. ตรวจสอบและประเมินผลงานที่ทำเสร็จโดยวิศวกรหรือสถาปนิกว่าเป็นอัตราส่วนร้อยละเท่าใดของงานทั้งหมดตามสัญญา
3. ใช้ทั้งสองวิธีประกอบกัน

<sup>28</sup> เฟิงอ๋าง, น. 7-8.

<sup>29</sup> สมเดช โจรินทร์คูรีเสถียรและคณะ, TAX PLANNING STRATEGY :Real Estate & Construction กลยุทธ์การวางแผนภาษีและการจัดทำบัญชีของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และรับเหมาก่อสร้าง, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2551), น. 243-244, 246-259.

ทั้งนี้ หากผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกันและอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสูงกว่าเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระให้หยุดรับรู้รายได้ทันที นอกจากนี้ ควรตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญเสียตามความเหมาะสม

### (3) การรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ (Installment Method)

การรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระพิจารณาจากรายได้ที่กิจการได้รับตามสัญญาผ่อนชำระซึ่งมีอายุเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี โดยใช้เกณฑ์สิทธิซึ่งจะนำรายได้มารวมคำนวณตามงวดที่ถึงกำหนดชำระในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

การรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระให้ใช้วิธีการรับรู้ตามอัตรากำไรขั้นต้น แต่ในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนเงินที่ได้รับจากการผ่อนชำระตามที่กำหนดในสัญญาต่อราคาขายผ่อนชำระให้รับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสำหรับเงินค่างวดที่ได้รับผ่อนชำระจากผู้ซื้อในส่วนที่เกินกว่าอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้ถือเป็นเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อ

ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระค่างวดเกินกว่า 3 งวดติดต่อกันให้หยุดรับรู้รายได้ทันที นอกจากนี้ ควรตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญเสียตามความเหมาะสม

หากในระหว่างเวลาผ่อนชำระ ผู้ซื้อสามารถชำระเงินส่วนที่เหลือทั้งหมดได้ก่อนกำหนดหรือสามารถหาแหล่งเงินกู้อื่นได้ได้ และการก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์โดยผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ให้รับรู้จำนวนเงินดังกล่าวเป็นรายได้ทั้งจำนวนในงวดนั้น

การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จและการรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระมีเงื่อนไขในการรับรู้รายได้ดังนี้

1. การขายเกิดขึ้นแล้ว
2. ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน
3. ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกัน หรือเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ
4. เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้วต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ

20 ของราคาขายตามสัญญาซึ่งพิจารณาจากลูกค้าแต่ละรายว่าได้ชำระเงินจอง เงินทำสัญญาหรือเงินค่างวดแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา

5. ผู้ขายมีความสามารถเก็บเงินตามสัญญาได้

6. งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขายหากกิจการดำเนินการปรับพื้นที่ก่อสร้าง ชุด เเจาะ

หรือวางฐานรากของอาคารจนเสร็จสมบูรณ์แล้วก็อาจถือว่าได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขาย

7. ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี

8. การก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปได้ด้วยดี

9. ผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์ ทั้งนี้ ต้นทุนที่ประมาณการไว้จำเป็นต้องปรับปรุงอย่างน้อยปีละครั้ง หรือเมื่อผู้ขายประมาณได้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนต้นทุนอย่างมีสาระสำคัญ