

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุปและข้อเสนอแนะปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรของผู้ประกอบธุรกิจ บ้านจัดสรร

การหลบหลีกภาษีอากรของผู้ประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรส่งผลให้รัฐสูญเสียรายได้และเกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี จึงควรมีการแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องเพื่อรักษารายได้ของรัฐและเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีมากยิ่งขึ้น สามารถแยกพิจารณาบทสรุปและข้อเสนอแนะปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรได้ดังนี้

5.1.1 ปัญหาภาษีธุรกิจเฉพาะในการแยกสัญญาเป็นสัญญาซื้อขายที่ดินและสัญญารับเหมาก่อสร้าง

จากการที่ผู้ประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรพยายามบรรเทาภาระภาษีธุรกิจเฉพาะของกิจการ (แม้จะมีผลกระทบบ้างไปให้ผู้ซื้อได้แต่ภาษีที่ผลกระทบบ้างก็ถือเป็นเงินได้ของผู้ประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรอยู่) โดยการทำสัญญารับเหมาก่อสร้างแยกจากสัญญาซื้อขายที่ดินแทนการทำสัญญาขายที่ดินพร้อมบ้านเพียงฉบับเดียวอันเป็นการใช้ประโยชน์จากข้อเด่นของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ทำให้ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีซื้อมาเครดิตออกจากภาษีขายได้ ส่งผลให้มูลค่าของการรับจ้างก่อสร้างไม่มีภาษีตกค้างในมูลค่าต้นทุนเลย ผู้ประกอบการบางรายจึงทำการแยกสัญญาเป็นสัญญาซื้อขายที่ดินหนึ่งฉบับและสัญญารับเหมาก่อสร้างอีกหนึ่งฉบับ เพื่อให้ฐานภาษีในการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะลดลง และให้ภาษีซื้อของกิจการที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการก่อสร้างได้รับการเครดิตออกไป ทั้งนี้ เพื่อลดมูลค่าต้นทุนของกิจการ

ผู้เขียนมีความเห็นว่า การกระทำดังกล่าวเป็นการหลบหลีกภาษีอากร เนื่องจากเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อลดจำนวนภาษีโดยอาศัยช่องโหว่หรือข้อบกพร่องทางกฎหมาย แม้ว่าการแยกสัญญาเป็น 2 ฉบับมิได้กระทำโดยอาศัยข้อบกพร่องของระบบภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยตรง แต่ก็ได้กระทำโดยมีมูลเหตุจูงใจจากข้อบกพร่องในระบบภาษีธุรกิจเฉพาะ ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่า ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะแยกต่างหากจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ผู้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะจึงไม่สามารถนำภาษีซื้อมาเครดิตออกจากภาษีที่ดินต้องชำระทำให้มูลค่าภาษีซื้อยังคงอยู่ในมูลค่าต้นทุนสินค้า

การแยกสัญญาเป็น 2 ฉบับก่อให้เกิดผลเสียใน 2 แง่มุม คือ

(1) ทำให้รัฐสูญเสียรายได้ภาษีธุรกิจเฉพาะบางส่วนและอาจทำให้รัฐสูญเสียรายได้ภาษีเงินได้ด้วยในกรณีที่ผู้ประกอบการผลักภาระภาษีธุรกิจเฉพาะไปให้ผู้ซื้อ ภาษีธุรกิจเฉพาะที่ผู้ซื้อชำระยอมเป็นเงินได้หรือรายได้ของผู้ประกอบการด้วยการที่ภาษีธุรกิจเฉพาะมีจำนวนลดลง รายได้หรือเงินได้ของผู้ประกอบการย่อมมีจำนวนน้อยลงด้วย

(2) ทำให้ผู้ประกอบการที่ไม่ได้ดำเนินการแยกสัญญาเป็น 2 ฉบับ ซึ่งอาจมีสาเหตุมาจากการขาดความรู้หรือทุนทรัพย์ในการจ้างที่ปรึกษากฎหมายภาษีอากร ซึ่งส่วนมากมักเป็นผู้ประกอบการขนาดเล็กเสียเปรียบผู้ประกอบการที่แยกสัญญาซึ่งส่วนมากมักเป็นผู้ประกอบการขนาดใหญ่ กรณีดังกล่าวทำให้เกิดความไม่เสมอภาคในการชำระภาษี ซึ่งอาจทำให้ผู้เสียภาษีเห็นว่าการจัดเก็บภาษีขาดความยุติธรรมและเกิดความไม่ยินยอมชำระภาษี ดังนั้น การที่กรมสรรพากรยินยอมให้มีการแยกสัญญาเป็น 2 ฉบับ(แม้ว่าเป็นการกระทำที่สอดคล้องกับเงื่อนไขในการยอมรับการแยกสัญญาตามหัวข้อ 4.1.3 ในบทที่ 4 ทุกประการ) ก็อาจขัดต่อหลักความยอมรับ (Acceptability) เนื่องจาก หลักการดังกล่าว หมายถึง การจัดเก็บภาษีต้องจัดเก็บอย่างยุติธรรม เพื่อให้ผู้เสียภาษียอมรับโดยการยอมรับของผู้เสียภาษีนั่นขึ้นอยู่กับความเชื่อถือและศรัทธาของประชาชนที่มีต่อรัฐ ถ้ารัฐสามารถแสดงให้เห็นถึงผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับในอนาคตได้ ผู้เสียภาษีจึงจะยอมรับการเสียภาษีมากขึ้น¹

ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาดังกล่าวผู้เขียนมีความเห็นว่าควรกำหนดให้การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร (ซึ่งจะมีผลถึงการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรกรณีอื่นด้วย) เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

(1) เพื่อให้ผู้เสียภาษียินยอมเสียภาษี(ตามหลักความยินยอม) เนื่องจากเห็นว่าการจัดเก็บภาษีและระบบภาษีมีความยุติธรรมอันเป็นการบรรเทาปัญหาการหนีภาษี และการหลบหลีกภาษีอากรซึ่งขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย

(2) เพื่อให้เกิดความเสมอภาคในการชำระภาษีระหว่างผู้ประกอบการขนาดเล็กกับผู้ประกอบการขนาดใหญ่

(3) การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมไม่มีภาระภาษีตกค้างอยู่ในมูลค่าต้นทุนของสินค้าเลย ซึ่งส่งผลให้ราคาสินค้า (ที่ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) ถูกลง

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2542), น. 70.

(4) การกำหนดให้การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ทำให้มูลค่าภาษีที่รัฐได้รับลดลง กรณีข้อเท็จจริงตามตัวอย่างในข้อ 4.1.1 (2) เรื่องความแตกต่างระหว่างการจัดสรรขายบ้านพร้อมที่ดินเพียงหนึ่งสัญญากับการขายโดยแยกเป็นสองสัญญา สามารถเปรียบเทียบระหว่างการขายที่อยู่อาศัยที่อยู่ในระบบภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งขายโดยแยกสัญญาและไม่แยกสัญญากับการขายที่อยู่อาศัยที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ดังนี้

1. การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรซึ่งอยู่ในระบบภาษีธุรกิจเฉพาะ

1.1 กรณีที่ผู้ประกอบการดำเนินการโดยมิได้แยกเป็นสัญญาซื้อขายที่ดินและสัญญารับเหมาก่อสร้าง

บริษัท ก. ขายบ้านพร้อมที่ดินให้ลูกค้าในราคา 4,000,000 บาท โดยบริษัทปลูกสร้างบ้านเองและจ่ายค่าวัสดุก่อสร้าง 1,000,000 บาท บริษัทต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะและเสียภาษีดังนี้

1) ขายบ้านพร้อมที่ดิน 4,000,000 บาท ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและภาษีท้องถิ่นในอัตราร้อยละ 3.3 เป็นเงิน 132,000 บาท

2) ค่าวัสดุก่อสร้าง 1,000,000 บาท ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) ในอัตราร้อยละ 7 เป็นเงิน 70,000 บาท ภาษีซื้อที่บริษัท ก. ไม่สามารถนำไปหักออกจากภาษีที่ต้องชำระเพราะไม่ใช่ผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีดังกล่าวจึงรวมอยู่ในมูลค่าต้นทุนราคาบ้านและที่ดิน

รวมต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นเงินจำนวน 202,000 บาท (กรณีนี้ยังไม่รวมค่าธรรมเนียมการโอน)

1.2 กรณีที่ผู้ประกอบการดำเนินการ โดยการแยกสัญญาเป็นสัญญาซื้อขายที่ดินและสัญญารับเหมาก่อสร้าง

บริษัท ก. ขายที่ดินให้ลูกค้าในราคา 1,000,000 บาท ส่วนบริษัท ข. รับสร้างบ้านให้ลูกค้าในราคา 3,000,000 บาท เสียเงินซื้อวัสดุก่อสร้าง 1,000,000 บาท ดังนี้บริษัท ก. ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ส่วนบริษัท ข. ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ละบริษัทมีภาระภาษีดังนี้

1) บริษัท ก. ขายที่ดินราคา 1,000,000 บาท ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและภาษีท้องถิ่นในอัตราร้อยละ 3.3 เป็นเงิน 33,000 บาท

2) บริษัท ข. ได้รับค่าจ้างปลูกสร้างบ้าน 3,000,000 บาท เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีขาย) จากผู้ว่าจ้างในอัตราร้อยละ 7 เป็นเงิน 210,000 บาท บริษัทจ่ายค่าวัสดุก่อสร้าง 1,000,000 บาท ถูกผู้ประกอบการรายอื่นเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) ในอัตราร้อยละ 7 เป็นเงิน 70,000 บาท

บริษัท ก.และบริษัท ข.มีภาระภาษีเฉพาะในส่วนของภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นเงินจำนวน 33,000 บาท โดยไม่มีมูลค่าภาษีซื้อตกค้างอยู่ในต้นทุนเลย

กรณีตามข้อ 1.1 รัฐได้รับภาษีการบริโภคจำนวน 202,000 บาท ส่วนกรณีตามข้อ 1.2 รัฐได้รับภาษีการบริโภคจำนวน 173,000 บาท (ภาษีธุรกิจเฉพาะจำนวน 33,000 บาทและภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บโดยหักภาษีซื้อออกแล้วจำนวน 140,000 บาท) ดังนั้น กรณีตามตัวอย่างดังกล่าวการยินยอมให้แยกสัญญาทำให้รัฐสูญเสียรายได้จำนวน 29,000 บาท ซึ่งหากการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรทุกโครงการดำเนินการแยกสัญญาขายที่ดินกับสัญญาก่อสร้างบ้านเดี่ยว จำนวนภาษีที่รัฐสูญเสียรายได้ย่อมมากกว่ากรณีตามตัวอย่าง

2. กรณีที่การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการยอมขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นสัญญาฉบับเดียวกัน

บริษัท ก. ขายบ้านพร้อมที่ดินให้ลูกค้าในราคา 4,000,000 บาท โดยบริษัทปลูกสร้างบ้านเองและจ่ายค่าวัสดุก่อสร้าง 1,000,000 บาท มีภาษีซื้อค่าวัสดุก่อสร้าง 70,000 บาท บริษัทต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อในอัตราร้อยละ 7 ของมูลค่าสินค้า 4,000,000 บาทเป็นเงินจำนวน 280,000 บาท กรณีนี้บริษัท ก. ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่รัฐเป็นเงินจำนวน 210,000 บาท (ภาษีขาย 280,000 – ภาษีซื้อ 70,000)

ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบจำนวนภาษีที่รัฐได้รับทั้งสามกรณีแล้ว การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้รัฐมีรายได้ภาษีมากที่สุดแม้ในแง่ของผู้บริโภคทำให้เสียภาษีมากขึ้น แต่รัฐอาจใช้วิธีบรรเทาภาระภาษี ได้แก่ การลดอัตราภาษี การให้เครดิตภาษี หรือการใช้มาตรการอื่นๆ เช่น การกำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีในอัตราศูนย์ เป็นต้น หากการบรรเทาภาระภาษีดังกล่าวกระทำในสัดส่วนที่เหมาะสมแล้วย่อมไม่ทำให้รัฐสูญเสียรายได้มากเกินไปจนสมควร

จากเหตุผลทั้งสี่ประการดังกล่าวผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรให้การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งจะส่งผลให้การประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรในกรณีอื่นอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

5.1.2 บทสรุปและข้อเสนอแนะปัญหาการใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์

การขายอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลธรรมดาใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นฐานในการคำนวณภาษี²ซึ่งมักเป็นราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดหรือราคาที่ตกลงซื้อขายกัน ดังนั้น หากผู้ซื้อและผู้ขายตกลงทำสัญญาซื้อขายกันโดยระบุราคาซื้อขายที่สูงกว่าความเป็นจริงย่อมไม่ส่งผลกระทบต่อผู้ขายโดยผู้ขายย่อมมีภาระภาษีเท่าเดิม แต่ผู้ซื้อสามารถนำราคาซื้อขายที่ระบุในสัญญามาลงเป็นรายจ่ายหรือต้นทุนจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือเงินได้สุทธิทำให้กำไรสุทธิหรือเงินได้สุทธิมีจำนวนน้อยกว่าความเป็นจริง รัฐจึงเก็บภาษีจากกิจการดังกล่าวได้น้อยลง

ข้อเสนอแนะ

ควรใช้ราคาตลาด ได้แก่ ราคาที่ซื้อขายกันหรือราคาของผู้ซื้อและผู้ขายระบุไว้ในสัญญาเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยแก้ไขมาตรา 49 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ใช้ข้อความต่อไปนี้แทน

“ในกรณีที่เป็นการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยมีหรือไม่ มีค่าตอบแทน ให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์โดยถือตามราคาตลาด”

หากเจ้าพนักงานประเมินมีความสงสัยในมูลค่าของราคาตลาดอาจให้ผู้ขายนำเสนอใบประเมินราคาตลาดโดยผู้ประเมินที่น่าเชื่อถือ ได้แก่ ผู้ประกอบวิชาชีพประเมินซึ่งเป็นสมาชิกในสมาคมที่เป็นที่ยอมรับ โดยทั่วไป เช่น สมาคมผู้ประเมินทรัพย์สินแห่งประเทศไทย (The Valuers Association of Thailand) หรือสมาคมนักประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ไทย (Thai Valuers Association) เป็นต้น ทั้งนี้ นอกจากเป็นการขจัดปัญหาการใช้ประโยชน์จากมาตรา 49 ทวิ ดังกล่าวแล้วยังเป็นการส่งเสริมวิชาชีพการประเมินทรัพย์สินให้มีความสำคัญในภาคธุรกิจอีกด้วย

การเสนอให้แก้ไขมาตรา 49 ทวิแห่งประมวลรัษฎากรอาจส่งผลให้บุคคลธรรมดาเสียภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์จากฐานเงินได้ที่สูงขึ้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรให้เพิ่มอัตราภาษีหักค่าใช้จ่ายในสัดส่วนที่เหมาะสมควบคู่กับการแก้ไขมาตรา 49 ทวิ ด้วย เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เนื่องจากเงินได้จากการขายดังกล่าวมีลักษณะเป็นผลได้จากทุน ซึ่งต่างจากเงินได้จากการประกอบอาชีพโดยทั่วไป ทั้งนี้ เพื่อมิให้บุคคลธรรมดาที่ขายอสังหาริมทรัพย์ต้องรับภาระภาษีมากเกินไป

5.2 บทสรุปและข้อเสนอแนะปัญหาเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีอากรในการระกอบธุรกิจบ้านจัดสรร

² ประมวลรัษฎากร มาตรา 49 ทวิ

การรับรู้รายได้ทางภาษีแม้จะไม่มีผลในแง่ของจำนวนภาษียามากนัก แต่ก็มีความสำคัญในแง่ระยะเวลาชำระภาษีและในแง่ภาระของผู้ประกอบการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี สามารถแยกพิจารณาบทสรุปและข้อเสนอแนะปัญหาต่างๆเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรได้ดังนี้

5.2.1 บทสรุปและข้อเสนอแนะปัญหาความแตกต่างระหว่างการรับรู้รายได้ทางบัญชีกับทางภาษีในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร

มาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์(ฉบับที่ 26 เดิม) มีผลใช้บังคับกับการทำสัญญาจะซื้อจะขายตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2537 ซึ่งกำหนดวิธีการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ไว้ 3 วิธี คือ 1.การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน 2.การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ และ 3.การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ส่วนคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ข้อ 3.7 กำหนดให้ใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์และให้ถือปฏิบัติตามเกณฑ์การรับรู้รายได้เพื่อคำนวณกำไรสุทธิได้ 3 วิธี คือ 1.คำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ 2.คำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ และ 3.คำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ แม้ว่าวิธีการรับรู้รายได้ทางภาษีจะเป็นวิธีการที่สอดคล้องกับการรับรู้รายได้ทางบัญชี แต่ยังคงมีความแตกต่างกันในแง่ของรายละเอียดและเงื่อนไขอยู่บ้าง กล่าวคือ

1. การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนในทางภาษีได้กำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมว่าให้รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ได้เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขาย แต่ในทางบัญชีมิได้กำหนดเจาะจงว่าให้รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ และมีได้กำหนดเงื่อนไขว่าให้รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนได้เฉพาะกรณีที่การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมและการขายได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน

2. การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในทางภาษีไม่มีกำหนดเงื่อนไขที่ให้ผู้รับรู้อยู่ภายใต้หากผู้ซื้อผิดนัดชำระเกินกว่า 3 งวดติดต่อกันและอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสูงกว่าค่างวดที่ถึงกำหนดชำระซึ่งต่างกับการรับรู้รายได้ทางบัญชีจึงอาจทำให้ผู้ประกอบการธุรกิจที่ใช้วิธีรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีไม่สอดคล้องกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

3. การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระในทางภาษีไม่มีกำหนดเงื่อนไขที่ให้ผู้รับรู้อยู่ภายใต้หากผู้ซื้อผิดนัดชำระเกินกว่า 3 งวดติดต่อกันซึ่งต่างกับการรับรู้รายได้ทางบัญชีจึงอาจทำให้ผู้ประกอบการธุรกิจที่ใช้วิธีรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีไม่สอดคล้องกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

4. การรับรู้รายได้ในทางภาษีอาจรับรู้เงินมัดจำ หรือเงินอื่นที่นองเดียวกันเป็นรายได้หากได้รับเงินดังกล่าวมาโดยไม่มีข้อตกลงว่าต้องคืนให้แก่ผู้จ่ายเงิน หรือมีข้อตกลงว่าต้องคืนเงินดังกล่าวแต่มีกำหนดเกินกว่า 1 ปี แต่การรับรู้รายได้ทางบัญชี กิจการจะไม่รับรู้เงินมัดจำหรือเงินอื่นที่นองเดียวกันเป็นรายได้จนกว่าจะเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์(ฉบับที่ 26 เดิม) วิธีการใดวิธีการหนึ่ง

คำสั่งกรมสรรพากรซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมการรับรู้รายได้จากการประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ได้แก้ไขภายหลังการใช้มาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์(ฉบับที่ 26 เดิม) แสดงให้เห็นว่าการกำหนดวิธีการรับรู้รายได้จากการค้าอสังหาริมทรัพย์ทางภาษีต้องการให้สอดคล้องกับการรับรู้รายได้ทางบัญชี แม้ว่าวิธีการรับรู้รายได้ทางบัญชีบางประเภทจะไม่สอดคล้องกับการประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ก็ตาม ตัวอย่างเช่น การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จเพราะการรับรู้รายได้วิธีนี้มีขึ้นเพื่อรับรู้รายได้สำหรับสัญญาก่อสร้างระยะยาว (Long-term Construction Contract) ซึ่งเป็นสัญญาจ้างทำของมิใช่สัญญาซื้อขาย ลักษณะของสัญญาดังกล่าวผู้ว่าจ้างจะจ่ายเงินให้แก่ผู้รับจ้างเป็นงวดซึ่งประเมินได้จากเนื้องานที่นำจะแล้วเสร็จตามงวดที่ถึงกำหนด โดยสัญญาจะเกิดขึ้นเมื่อมีผู้ว่าจ้างแต่ในการประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ เช่น การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรมีลักษณะเป็นการทำสัญญาซื้อขายซึ่งผู้ซื้ออาจทิ้งค่างวด หรือไม่มีเงินมาชำระเพราะหาแหล่งเงินกู้ไม่ได้ ผู้ประกอบการบ้านจัดสรรจึงมีความเสี่ยงสูงกว่าผู้รับจ้างทำของ (ผู้รับเหมาก่อสร้าง) ดังนั้น ในทางบัญชีการขายสินค้า

จึงควรรับรู้อย่างได้เมื่อขายมิใช่เมื่อผลิตสินค้า เช่นเดียวกับการขายบ้านก็ควรรับรู้อย่างได้เมื่อขายมิใช่เมื่อก่อสร้าง³

ข้อเสนอแนะ

เมื่อการรับรู้อย่างได้ทางภาษีถูกกำหนดขึ้นภายหลังการรับรู้อย่างได้ทางบัญชีโดยกำหนดไว้อย่างสอดคล้องกับการรับรู้อย่างได้ทางบัญชีแสดงให้เห็นว่าการรับรู้อย่างได้ทางภาษีมิมีแนวโน้มที่ค่อนข้างยึดถือตามแนวการรับรู้อย่างได้ทางบัญชีอยู่มาก ผู้เขียนจึงมีความเห็น ดังนี้

1. แม้จะมีประเด็นความแตกต่างระหว่างการรับรู้อย่างได้ทางบัญชีและทางภาษีสำหรับการรับรู้อย่างได้ทั้งจำนวน แต่เมื่อพิจารณาถึงหลักการและเหตุผลของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 ข้อ 3.7 แล้ว การกำหนดให้มีเงื่อนไขว่า “ให้คำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียน โอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาเดียวกันกับการขายนั้น” ย่อมเป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีเมื่อเปรียบเทียบกับภาระในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้ประกอบการ ผู้เขียนมีความเห็นว่าการมีข้อกำหนดเพื่อป้องกันมิให้ผู้ประกอบการหลีกเลี่ยงไม่นำรายได้ของตนได้รับมารับรู้เป็นรายได้ในการคำนวณภาษีย่อมสำคัญยิ่งกว่าภาระในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี นอกจากนี้ ผู้ประกอบการยังมีทางเลือกในการรับรู้อย่างได้อีก 2 วิธี ตามที่คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 กำหนด ได้แก่ การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ และการรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ซึ่งถ้ามีการแก้ไขเงื่อนไขการรับรู้อย่างได้ทางภาษีของทั้งสองวิธีดังกล่าวย่อมเป็นการลดภาระในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้ประกอบการอยู่แล้ว

2. ควรนำเงื่อนไขการหยุดรับรู้อย่างได้ทางบัญชีมาอนุโลมใช้กับการรับรู้อย่างได้ทางภาษี เช่น นำเงื่อนไขการรับรู้อย่างได้ซึ่งกำหนดว่า “ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกัน และอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสูงกว่าเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้หยุดการรับรู้อย่างได้ทันที” กรณีการรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ เป็นต้น มาใช้กับการรับรู้อย่างได้ทางภาษี เพื่อให้การรับรู้อย่างได้ทางบัญชีและทางภาษีสอดคล้องกัน

³ ภาพร เอกอรรถพร, “คุมเข้มบัญชี บจ.อสังหาริมทรัพย์”, ประชาชาติธุรกิจ, (21 ตุลาคม 2547).

3. ควรนำเงื่อนไขการรับรู้อย่างได้ทางบัญชีมาอนุโลมใช้กับการรับรู้อย่างได้ทางภาษีโดยการชะลอการรับรู้อย่างได้เงินมัดจำไว้ แล้วรับรู้เป็นรายได้เมื่อเข้าเงื่อนไขการรับรู้อย่างได้ตามที่กำหนดในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549

ดังนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าการกำหนดให้การรับรู้อย่างได้ทางภาษีสอดคล้องกับทางบัญชี ถ้ามิได้ทำให้รัฐได้จำนวนภาษีลดลงหรือทำให้ผู้ประกอบการหลบหลีกภาษีอากรได้ ย่อมเป็นการส่งเสริมการประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์รวมถึงการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร อีกทั้งเป็นการลดภาระในการปฏิบัติตามกฎหมายให้แก่ผู้ประกอบการ นอกจากนี้ยังเป็นการช่วยลดภาระการตรวจสอบให้แก่เจ้าพนักงานด้วย ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรกำหนดวิธีการรับรู้อย่างได้ทางภาษีบางวิธีให้สอดคล้องกับการรับรู้อย่างได้ทางบัญชี

แต่หากในอนาคตมีการปรับเปลี่ยนหลักเกณฑ์ทั้งหมดในการรับรู้อย่างได้ทางภาษีให้สอดคล้องกับการรับรู้อย่างได้ทางบัญชี กรมสรรพากรอาจต้องหามาตรการเพิ่มเติมเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร โดยการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีของผู้ประกอบการที่เลือกรับรู้อย่างได้วิธีรับรู้อย่างได้ทั้งจำนวน

5.2.2 บทสรุปและข้อเสนอแนะปัญหาการแก้ไขมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ฉบับที่ 37 เดิม) เรื่องการรับรู้อย่างได้

การแก้ไขมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ฉบับที่ 37 เดิม) เรื่องการรับรู้อย่างได้มีความเกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้อย่างได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) เนื่องจาก หากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ฉบับที่ 37 เดิม) มิได้กำหนดว่าให้การประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ใช้หลักเกณฑ์การรับรู้อย่างได้ตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้อย่างได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) เช่นเดิม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ย่อมไม่สามารถใช้บังคับได้อีก ส่งผลให้การรับรู้อย่างได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ต้องรับรู้ตามวิธีการในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2550)(ฉบับที่ 37 เดิม) ซึ่งมีเพียงวิธีเดียว คือ ให้รับรู้เป็นรายได้เมื่อ “ผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญในการเป็นเจ้าของทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว” การรับรู้อย่างได้วิธีนี้เป็นกรับรู้อย่างได้ทั้งจำนวนเมื่อผู้ขายได้โอนความเสี่ยงให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ผู้ขายไม่สามารถใช้วิธีการรับรู้อย่างได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระได้ และส่งผลให้การรับรู้อย่างได้ทางภาษีที่สอดคล้องกับทางบัญชีเหลือเพียงวิธีเดียว คือ การรับรู้อย่างได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 ข้อ 3.7 (1) หากไม่สามารถรับรู้อย่างได้ตามวิธีการดังกล่าวได้ กล่าวคือ การขายกับการจดทะเบียน

สิทธิและนิติกรรมมิได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน การรับรู้รายได้จากการขาย อสังหาริมทรัพย์จึงต้องกลับไปใช้การรับรู้รายได้ทั่วไปคือใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้

แต่หากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ฉบับที่ 37 เดิม) ได้กำหนดไว้ว่าการรับรู้รายได้ จากการประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้ สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) เช่น เดิม เช่น การกำหนดวิธีการรับรู้รายได้ตาม มาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ไว้ในภาคผนวกของมาตรฐาน การบัญชีฉบับที่ 18 (ฉบับที่ 37 เดิม) ฉะนั้น วิธีการรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีจะมี 3 วิธี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ฉบับที่ 37 เดิม) ที่ปรับปรุงใหม่จะกำหนดให้ใช้ มาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) หรือไม่ก็ ตาม ปัญหาการรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษียังคงมีอยู่เช่นเดียวกับปัญหาในข้อ 4.2.1 กล่าวคือ

1. การรับรู้รายได้ทั้งจำนวนตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 ได้กำหนดเงื่อนไขในการรับรู้รายได้ซึ่งให้รับรู้รายได้ทั้งจำนวน เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน กับการขาย แต่การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับ ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) มิได้กำหนดเงื่อนไขดังกล่าวไว้ ดังนั้น ในบางกรณีเมื่อ กิจการใช้วิธีการรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนในทางบัญชีแต่ในทางภาษีใช้วิธีการรับรู้เป็นรายได้ทั้ง จำนวนไม่ได้ ส่งผลให้การรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีไม่สอดคล้องกัน แต่เงื่อนไขในการ รับรู้รายได้ดังกล่าวกำหนดขึ้นเพื่อป้องกันมิให้ผู้ประกอบการที่ได้รับชำระเงินบางส่วนแล้ว หลีกเลียง ไม่นำเงินดังกล่าวมารับรู้เป็นรายได้ในการคำนวณภาษี เงื่อนไขดังกล่าวจึงเป็นประโยชน์ ต่อการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร จึงไม่ควรยกเลิกเงื่อนไขดังกล่าว

2. การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จและการรับรู้เป็นรายได้ตามเงิน ค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) ได้กำหนดเงื่อนไขซึ่งทำให้กิจการอาจต้องหยุดรับรู้รายได้หากผู้ซื้อผิดนัดชำระ ติดต่อกันเกินกว่า 3 งวด แม้ว่าคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 ได้กำหนดให้นำหลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปมาใช้ในการคำนวณ รายได้และรายจ่ายทางภาษี แต่สรรพากรไม่ยอมรับเงื่อนไขในการหยุดรับรู้รายได้ดังกล่าว ดังนั้น ในบางกรณีกิจการต้องหยุดรับรู้รายได้ทางบัญชีแต่ต้องรับรู้รายได้ทางภาษีต่อไป ซึ่งทำให้รายได้ที่ กิจการรับรู้ทางบัญชีและทางภาษีไม่สอดคล้องกัน

3. การรับรู้อยู่ได้เงินมัดจำหรือเงินอื่นทำนองเดียวกันตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 กิจการอาจต้องรับรู้อย่างดังกล่าวเป็นรายได้หากไม่มีข้อตกลงว่าต้องคืนเงินนั้นให้แก่ผู้จ่ายเงินหรือมีข้อตกลงว่าต้องคืนเงินแต่มีกำหนดคืนเกินกว่า 1 ปี แต่การรับรู้อยู่ได้ตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้อยู่ได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) กิจการจะไม่รับรู้อยู่ได้ดังกล่าวเป็นรายได้แต่จะบันทึกบัญชีเป็นเงินมัดจำหรือเงินรับล่วงหน้าโดยจะรับรู้อยู่ได้เมื่อเข้าเงื่อนไขการรับรู้อยู่ได้ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี เช่น หากกิจการเลือกวิธีรับรู้อยู่ได้ทั้งจำนวนเมื่อกิจการได้รับเงินมัดจำกิจการจะยังไม่รับรู้อยู่ได้ แต่จะรับรู้อยู่ได้ดังกล่าวเป็นรายได้เมื่อกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ได้แก่ การทำสัญญาจะซื้อจะขายและผู้จะซื้อได้เข้าอาศัยในบ้านที่ทำสัญญาจะซื้อจะขายดังกล่าวแล้ว เป็นต้น

ข้อเสนอแนะ

แม้ว่าการรับรู้อยู่ได้มีความสำคัญในแง่จำนวนรายได้ไม่เท่ากับมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตริ เพราะบทบัญญัติดังกล่าวเกี่ยวข้องกับ การป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรเพื่อให้กิจการมีรายได้และรายจ่ายที่เหมาะสมในทางภาษี แต่ก็มีความสำคัญในแง่ของระยะเวลาในการรับรู้อยู่ได้ ซึ่งหากการรับรู้อยู่ได้ทางบัญชีและทางภาษีสอดคล้องกันย่อมทำให้ผู้ประกอบการและเจ้าพนักงานประเมินไม่มีภาระในการปฏิบัติตามกฎหมายเงินเกินสมควร ผู้ประกอบการย่อมมีเวลาและมีเงินทุนเหลือในการพัฒนาธุรกิจของตน ส่วนเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีเวลาเหลือในการตรวจสอบการหลบหลีกภาษีอันมิชอบวิธีต่างๆ ได้มากขึ้น

ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรแก้ไขหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการรับรู้อยู่ได้ทางภาษีให้สอดคล้องกับการรับรู้อยู่ได้ทางบัญชี ไม่ว่าการรับรู้อยู่ได้ทางบัญชีจะยังคงใช้มาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้อยู่ได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) เช่นเดิมหรือเปลี่ยนไปรับรู้อยู่ได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ฉบับที่ 37 เดิม) ก็ตาม แต่เงื่อนไขการรับรู้อยู่ได้ที่เป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร ควรให้คงไว้เช่นเดิม เช่น เงื่อนไขการรับรู้อยู่ได้ทั้งจำนวนตามข้อ 3.7 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549

5.2.3 บทสรุปและข้อเสนอแนะปัญหาการมีผลบังคับใช้ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 หลังการแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 โดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับกิจการขาย อสังหาริมทรัพย์ มีผลใช้บังคับอยู่ก่อนการแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แม้คำสั่งดังกล่าวมีสถานะต่างกันแต่ก็เป็นคำสั่งที่เกี่ยวกับการคำนวณรายได้ในการประกอบธุรกิจค้า อสังหาริมทรัพย์เช่นเดียวกัน ฉะนั้น การแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 โดยคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 อาจส่งผลกระทบต่อคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ได้

การคำนวณรายได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 มีบางกรณีที่ไม่สอดคล้องกัน กล่าวคือ

1. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 กำหนดให้เงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนอง เดียวกันที่ผู้ขายได้รับโดยมีข้อตกลงว่าต้องคืนโดยไม่มีเงื่อนไขภายในระยะเวลา 1 ปี หากไม่มีการ ทำสัญญาจะซื้อจะขายถือเป็นรายได้ในวันที่ทำสัญญาจะซื้อจะขาย ซึ่งขัดกับการรับรู้รายได้ตาม อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.155/2549

2. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 กำหนดให้คำนวณรายได้ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ โดยไม่คำนึงว่ามูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาแต่ละงวดจะเป็นร้อยละเท่าใดของอสังหาริมทรัพย์ตามสัญญาหรือมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ทั้งโครงการ ซึ่งขัดกับการรับรู้รายได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 เนื่องจากคำสั่งฯ ดังกล่าวกำหนดให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปในการคำนวณ รายได้ และหลักเกณฑ์ทางบัญชีดังกล่าวกำหนดเงื่อนไขในการรับรู้รายได้ไว้ว่าให้รับรู้เป็นรายได้ เมื่อผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรกและเงินค้างงวดแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา

ข้อเสนอแนะ

แม้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดย คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 มีความแตกต่างเรื่องการรับรู้รายได้อยู่บ้าง แต่รายละเอียด ส่วนอื่นของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ได้แก่ รายการที่ถือเป็นมูลค่าต้นทุน การคำนวณ มูลค่าต้นทุนของอาคารชุด การคำนวณมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์โดยวิธีการประมาณการ กำไรของโครงการ และการคำนวณรายจ่ายสำหรับโครงการ ไม่มีกำหนดอยู่ในคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 แต่อย่างไรก็ดี การกำหนดรายละเอียด

ดังกล่าวในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 จึงเป็นประโยชน์ต่อผู้ประกอบการและเจ้าพนักงาน ในการคำนวณต้นทุนและรายจ่าย เพื่อให้สอดคล้องกันระหว่างฝ่ายผู้ประกอบการกับเจ้าพนักงาน

ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรแก้ไขหรือปรับปรุงคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ให้ สอดคล้องกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไข โดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 (กรณีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539 ยังคงมีผลใช้บังคับอยู่) ดังนี้

1. เพิ่มถ้อยคำ “เฉพาะกรณีที่ไม่ขัดกับการคำนวณรายได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528” ต่อท้ายใน (2) ข้อ 4 และ

2. ยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ข้อ 4 (3)

แต่ถ้าคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ไม่มีผลใช้บังคับทั้งฉบับ ผู้เขียนมีความเห็นว่า ควรออกคำสั่งกรมสรรพากรฉบับใหม่โดยปรับปรุงเนื้อหาให้สอดคล้องกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 เพื่อเป็นแนวทางในการคำนวณรายได้ และรายจ่ายในการประกอบธุรกิจค้าอสังหาริมทรัพย์ ทั้งนี้ เพื่อป้องกันข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้น ระหว่างผู้ประกอบการกับเจ้าพนักงาน

5.2.4 บทสรุปและข้อเสนอแนะปัญหาการกำหนดให้ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์เป็นมูลค่าต้นทุนของ อสังหาริมทรัพย์ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539

ปัญหาการมีผลใช้บังคับของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 เนื่องจากการออกคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 ซึ่งมีเนื้อหาของ ส่วน ของคำสั่งที่ขัดแย้งกันและไม่มีการออกคำสั่งใดๆมายกเลิกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 อย่าง ชัดเจน จึงเกิดข้อสงสัยถึงการมีผลใช้บังคับของคำสั่งดังกล่าวในส่วนที่ไม่ขัดต่อคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.1/2528 ซึ่งแก้ไขใหม่นั้นว่ายังคงมีผลใช้บังคับได้อยู่หรือส่งผลให้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ทั้งฉบับใช้บังคับไม่ได้เลย แต่หากคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวยังคงมีผลใช้บังคับได้อยู่ เฉพาะส่วนที่ไม่ขัดต่อคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 แล้ว จะส่งผลให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ดังนี้

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับ กิจกรรมขายอสังหาริมทรัพย์ ข้อ 5 (7) วรรคแรกที่กำหนดให้ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละ โครงการไม่ว่ากิจการจะดำเนินการเองหรือว่าจ้างผู้ประกอบการอื่นดำเนินการแทนส่วนที่ถึงกำหนดชำระก่อนกิจการเริ่มมีรายได้ให้ถือเป็นมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์แปลงที่ขาย ส่งผลให้ค่า

โฆษณาประชาสัมพันธ์ดังกล่าวไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายแต่ต้องทยอยหักตามสัดส่วนของรายจ่ายได้ตามหลัก matching principle ซึ่งการหักรายจ่ายดังกล่าวจะสามารถหักได้ต่อเมื่อมีรายจ่ายเกิดขึ้นแล้ว

แต่ในทางบัญชีมิได้มีกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวไว้ ฉะนั้น ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์ทั้งก่อนและหลังกิจการเริ่มมีรายจ่ายย่อมถือเป็นค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร ซึ่งนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายนั้น ข้อกำหนดในคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวจึงเป็นการเพิ่มภาระให้แก่ผู้ประกอบการเกินสมควรเพราะนอกจากต้องปรับปรุงกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากรแล้วยังต้องดำเนินการตามคำสั่งกรมสรรพากรอีกด้วย

ข้อเสนอแนะ

แม้ว่าคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 มิได้มีสถานะเป็นกฎหมายที่ให้ผู้เสียภาษีต้องถือปฏิบัติตาม แต่ก็เป็นแนวปฏิบัติสำหรับเจ้าหน้าที่สรรพากรในการพิจารณาการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ เจ้าหน้าที่สรรพากรจึงอาจใช้คำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว เป็นแนวทางในการประเมินและตรวจสอบผู้เสียภาษีได้ ดังนั้น การกำหนดหลักเกณฑ์ที่แตกต่างจากทางบัญชี โดยที่หลักเกณฑ์นั้นมิได้มีสถานะเป็นกฎหมาย กล่าวคือ ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องถือปฏิบัติตามย่อมทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความสับสน และมีภาระในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมากเกินสมควร ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539 ข้อ 5 (7) ซึ่งกำหนดให้รายการต่อไปนี้เป็นมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์

“ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละ โครงการ กรณีที่ทำสัญญาจ้างผู้ประกอบการอื่นเป็นผู้ดำเนินการหรือที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้ดำเนินการเองทั้งหมดหรือบางส่วนที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มมีรายจ่ายได้

ส่วนค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละ โครงการที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเริ่มมีรายจ่ายได้จากโครงการนั้นแล้ว ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระทั้งจำนวน”

ซึ่งจะส่งผลให้รายจ่ายค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์ทั้งก่อนและตั้งแต่กิจการเริ่มมีรายจ่ายได้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทั้งจำนวน โดยไม่ต้องแยกเป็นรายจ่ายค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์ก่อนกิจการเริ่มมีรายจ่ายได้ถือเป็นต้นทุนส่วนหนึ่ง และรายจ่ายค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์ตั้งแต่กิจการเริ่มมีรายจ่ายได้ถือเป็นรายจ่ายอีกส่วนหนึ่ง อันเป็นการบรรเทาภาระให้แก่ผู้

ประกอบธุรกิจค้าอสังหาริมทรัพย์ประเภทต่างๆรวมทั้งผู้ประกอบการบ้านจัดสรรในการปฏิบัติ
ตามกฎหมายภาษี