

ภาคผนวก

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Chiang Mai University

ครุฑ

ที่ ป. 36/2536

เรื่อง การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ใน
สินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ ตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการพิจารณาเกี่ยวกับภาษี
มูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ใน
สินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจึง
มีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ในกรณีการขายสินค้าที่ผู้ขายและผู้ซื้อยังมีได้ตกลงว่าจะทำการซื้อขายใน
ลักษณะซื้อขายเสร็จเด็ดขาดหรือซื้อขายตามสัญญาให้เช่าซื้อในขณะที่มีการชำระเงินจองหรือ
เงินมัดจำ และต่อมาผู้ซื้อได้ตกลงซื้อขายในลักษณะซื้อขายเสร็จเด็ดขาด ความรับผิดในการเสีย
ภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ขายเกิดขึ้นเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ ตามมาตรา 78 (1) แห่งประมวล
รัษฎากร หากผู้ขายได้ให้ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนแก่ผู้ซื้อในขณะที่ตกลงซื้อขายเสร็จเด็ดขาดและได้
หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคาสินค้า โดยแสดงให้เห็นไว้ชัดเจนว่าได้มีการหัก
ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีที่ออกแล้ว ถือเป็นส่วนลดหรือค่าลดหย่อนตามมาตรา
79 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ขายไม่ต้องนำมูลค่าของส่วนลดหรือค่าลดหย่อนมารวมคำนวณเสีย
ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ข้อ 2 ในกรณีการขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อ ความรับผิดในการเสียภาษี
มูลค่าเพิ่มของผู้ให้เช่าซื้อเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวด ตาม
มาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

(1) ผู้ให้เช่าซื้อต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้เช่าซื้อทุกครั้งเมื่อถึงกำหนดชำระ
ราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวด ตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ผู้ให้เช่าซื้อไม่มีสิทธิออกไปกำกับภาษีให้แก่ผู้เช่าซื้อ เพื่อเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่า หรือราคาทั้งหมดตามสัญญาให้เช่าซื้อเพียงฉบับเดียว แต่ไม่รวมถึงกรณีผู้ให้เช่าซื้อได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้เช่าซื้อจากมูลค่าหรือราคาทั้งหมดตามสัญญาให้เช่าซื้อเพียงฉบับเดียว โดยยังคงเรียกเก็บค่าสินค้าตามงวดที่ถึงกำหนดชำระพร้อมกับภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งคำนวณจากมูลค่าสินค้าของงวดนั้น

(3) ในกรณีผู้เช่าซื้อมิได้ชำระราคาสินค้าตามงวดที่ถึงกำหนดชำระค่างวด ผู้ให้เช่าซื้อยังคงมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดนั้น แต่จะยังไม่ส่งมอบใบกำกับภาษีดังกล่าวให้แก่ผู้เช่าซื้อก็ได้

(4) ในกรณีผู้เช่าซื้อได้ชำระราคาสินค้าตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวดไปแล้ว ต่อมาผู้เช่าซื้อได้ชำระราคาสินค้าตามงวดที่เหลือทั้งหมดก่อนถึงกำหนดชำระแต่ละงวด หากผู้ให้เช่าซื้อได้ให้ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนแก่ผู้เช่าซื้อ ถือเป็นกรณให้ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนหลังจากที่มีการขายสินค้า ไม่เข้าลักษณะเป็นส่วนลดหรือค่าลดหย่อน ตามมาตรา 79 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ให้เช่าซื้อต้องนำมูลค่าของส่วนหรือค่าลดหย่อนมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(5) ในกรณีผู้เช่าซื้อผิदनัดชำระราคาสินค้างวดใดงวดหนึ่ง และต่อมาได้ชำระราคาสินค้างวดที่ผิदनัด หากผู้ให้เช่าซื้อได้เรียกเก็บดอกเบี้ยสำหรับงวดที่ผิदनัด ถือเป็นค่าเสียหายจากการผิดสัญญาให้เช่าซื้อ ผู้ให้เช่าซื้อไม่ต้องนำมูลค่าของดอกเบี้ยดังกล่าวมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(6) ในกรณีมีการบอกเลิกสัญญาให้เช่าซื้อ ให้ผู้ให้เช่าซื้อแจ้งเลิกสัญญาเป็นหนังสือต่อผู้เช่าซื้อและนับแต่เดือนภาษีที่ส่งหนังสือแจ้งเลิกสัญญา ถือว่าไม่มีการขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อ ตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากรอีกต่อไป ผู้ให้เช่าซื้อไม่ต้องออกใบกำกับภาษีและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวด ตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 3 ในกรณีผู้เช่าซื้อโอนสิทธิการเช่าซื้อตามสัญญาให้แก่บุคคลอื่น ถือเป็นกรณแปลงหนี้ใหม่ด้วยการเปลี่ยนตัวลูกหนี้ ตามมาตรา 350 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ผู้ให้เช่าซื้อมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีสัญญาโอนสิทธิการเช่าซื้อมิได้เปลี่ยนแปลงสาระสำคัญอื่น ๆ ของสัญญา โดยเปลี่ยนแปลงเฉพาะผู้เช่าซื้อ ผู้ให้เช่าซื้อมีหน้าที่ต้องออกไปกำกับภาษีและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวดต่อไปจนกว่าจะครบกำหนดตามสัญญาให้เช่าซื้อ

(2) ในกรณีสัญญาโอนสิทธิการเช่าซื้อได้มีการเปลี่ยนแปลงสาระสำคัญอื่น ๆ ของสัญญานอกเหนือจากการเปลี่ยนผู้เช่าซื้อ เช่น การเปลี่ยนมูลค่าของสัญญา จำนวนงวดที่ถึงกำหนดชำระ หรือมูลค่าหรือราคาที่ต้องชำระแต่ละงวด ผู้ให้เช่าซื้อมีหน้าที่ต้องออกไปกำกับภาษีมูลค่าของสัญญา จำนวนงวดที่ถึงกำหนดชำระหรือมูลค่าหรือราคาที่ต้องชำระแต่ละงวดที่ได้เปลี่ยนแปลงใหม่ทั้งหมด

ข้อ 4 ในกรณีมีการเลิกสัญญาให้เช่าซื้อ ผู้ให้เช่าซื้อมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีเลิกสัญญาเนื่องจากผู้เช่าซื้อมิได้ชำระราคาสินค้าตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวดและผู้เช่าซื้อได้ส่งคืนสินค้าให้แก่ผู้ให้เช่าซื้อแล้ว

(ก) ผู้ให้เช่าซื้อมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวดจนถึงงวดก่อนงวดที่มีการเลิกสัญญา ไม่ว่าผู้เช่าซื้อจะได้ชำระราคาสินค้าสำหรับงวดที่ถึงกำหนดชำระหรือไม่

(ข) หากสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อเกิดเสียหายและผู้ให้เช่าซื้อได้รับค่าสินไหมทดแทนเพื่อความเสียหายจากผู้รับประกันภัย ผู้เช่าซื้อหรือบุคคลอื่นแล้วแต่กรณี ผู้ให้เช่าซื้อไม่ต้องนำค่าสินไหมทดแทนดังกล่าวมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) ในกรณีผู้เช่าซื้อมิได้ส่งคืนสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อในทันทีที่เลิกสัญญา ซึ่งเป็นผลให้ผู้ให้เช่าซื้อสามารถเรียกร้องค่าขาดประโยชน์ใช้สอยในสินค้านี้ดังกล่าว ถือว่าค่าขาดประโยชน์เป็นค่าบริการได้รับการให้บริการ ตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ให้เช่าซื้อต้องนำเงินค่าขาดประโยชน์มารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3) ในกรณีเลิกสัญญาเนื่องจากสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อถูกทำลายหรือเสียหายซ่อมแซมไม่ได้ และได้มีการทำสัญญาประกันภัยสินค้าที่ให้เช่าซื้อไว้ด้วย ผู้ให้เช่าซื้อไม่ต้องนำค่าสินไหมทดแทนที่ได้รับตามสัญญาประกันภัยมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีผู้ให้เช่าซื้อได้รับค่าสินไหมทดแทนตามวรรคหนึ่งแล้ว แต่ต้องคืนซากสินค้าให้แก่ผู้รับประกันภัยด้วย ถือว่าผู้ให้เช่าซื้อได้ขายสินค้าให้แก่ผู้รับประกันภัยตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ให้เช่าซื้อมีหน้าที่ต้องนำมูลค่าซากสินค้ามารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

การคำนวณมูลค่าซากของสินค้าตามวรรคสอง ให้คำนวณมูลค่าตามสภาพ วันโอน จากสินค้าให้แก่ผู้รับประกันภัย

(4) ในกรณีเลิกสัญญาเนื่องจากสินค้าตามสัญญาให้เขาซื้อสูญหายและสัญญาได้กำหนดให้เขาซื้อต้องจ่ายเงินตามมูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้แก่ผู้ให้เขาซื้อจนครบถ้วน เงินตามมูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่ถือเป็นค่าตอบแทนที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าผู้เขาซื้อหรือผู้รับประกันภัยเป็นผู้จ่าย ผู้ให้เขาซื้อมีหน้าที่ต้องนำค่าตอบแทนที่ได้รับมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(ก) ในกรณีผู้ให้เขาซื้อได้รับเงินจากผู้เขาซื้อ หรือผู้รับประกันภัยเท่ากับหรือน้อยกว่ามูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้เขาซื้อ ผู้ให้เขาซื้อมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนเงินที่ได้รับ และในกรณีได้รับเงินน้อยกว่ามูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้เขาซื้อ ต่อมาภายหลังได้เรียกเก็บจากผู้เขาซื้อได้อีกผู้ให้เขาซื้อต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากจำนวนเงินที่เรียกเก็บได้เพิ่มเติม

(ข) ในกรณีผู้ให้เขาซื้อได้รับเงินจากผู้เขาซื้อหรือผู้รับประกันภัยมากกว่ามูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้เขาซื้อ ผู้ให้เขาซื้อมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะจำนวนเงินที่นำไปชำระค่าสินค้าที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้เขาซื้อเท่านั้น สำหรับเงินส่วนที่เกินจากมูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่และผู้ให้เขาซื้อต้องคืนให้แก่ผู้เขาซื้อ ผู้ให้เขาซื้อไม่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าผู้เขาซื้อเป็นผู้ถูกเรียกเก็บ หากผู้เขาซื้อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนย่อมมีสิทธินำมาถือเป็นภาษีซื้อในลักษณะเดียวกับกรณีที่ผู้เขาซื้อได้จ่ายชำระราคาสินค้าตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวดจนครบถ้วนตามกรณีปกติ

(5) ในกรณีผู้ให้เขาซื้อได้รับเงินตามมูลค่าที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้เขาซื้อจนครบถ้วนตาม (4) แล้ว หากสินค้านี้กลายเป็นสินค้าที่มีการจดทะเบียนตามกฎหมาย และมีข้อตกลงให้ผู้ให้เขาซื้อต้องโอนทะเบียนให้แก่ผู้รับประกันภัย ถือเป็นกรณีโอนสินค้าแทนผู้เขาซื้อ ผู้ให้เขาซื้อไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากผู้เขาซื้อเป็นผู้ประกอบการ ตามมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ให้เขาซื้อมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนเงินที่ผู้ให้เขาซื้อได้รับจากผู้รับประกันภัย

ข้อ 5 ในกรณีผู้ซื้อได้ชำระเงินล่วงหน้าจำนวนหนึ่งให้แก่ผู้ขายก่อนทำการตกลงว่าจะซื้อขายสินค้าในลักษณะซื้อขายเสร็จเด็ดขาดหรือซื้อขายตามสัญญาให้เขาซื้อ

(1) ในกรณีเงินชำระล่วงหน้าเป็นเงินจองหรือเงินมัดจำ ซึ่งตามข้อตกลงจะต้องคืนให้กับผู้ชำระเงินจองหรือเงินมัดจำโดยไม่มีเงื่อนไขหากผู้ชำระเงินจองหรือเงินมัดจำไม่ประสงค์จะทำการซื้อขายให้สำเร็จบริบูรณ์ต่อไปและในทางปฏิบัติผู้ได้รับชำระเงินจองหรือมัดจำได้ปฏิบัติตามข้อตกลงดังกล่าว ถือได้ว่าผู้ขายซึ่งได้รับเงินจองหรือเงินมัดจำยังมีได้รับชำระราคาสินค้าเป็นบางส่วนตามมาตรา 78 แห่งประมวลรัษฎากรผู้ขายยังไม่ต้องออกไปกำกับภาษีตามมูลค่าเพิ่มของเงินจองหรือเงินมัดจำกรณีสิทธิ

(2) ในกรณีเงินชำระล่วงหน้าเป็นเงินค่าสินค้าที่ได้ชำระบางส่วนหรือเป็นเงินจองหรือเงินมัดจำที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) ถือได้ว่าผู้ขายซึ่งได้รับเงินชำระล่วงหน้า เงินจองหรือเงินมัดจำได้รับชำระราคาสินค้าเป็นบางส่วนตามมาตรา 78 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ผู้ขายต้องออกไปกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับชำระในขณะที่ได้รับชำระราคาสินค้าเป็นบางส่วน เงินจองหรือเงินมัดจำตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

(3) ในกรณีผู้ซื้อได้ตกลงกับผู้ขายว่าจะซื้อขายสินค้าในลักษณะซื้อขายเสร็จเด็ดขาดภายหลังจากที่ได้มีการชำระเงินล่วงหน้าจำนวนหนึ่งให้แก่ผู้ขาย โดยเงินชำระล่วงหน้าเป็นการชำระไว้ตาม (2) ถือว่าผู้ขายได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อตามมูลค่าทั้งหมดของสินค้า รวมทั้งส่วนที่ได้มีการชำระล่วงหน้าด้วย และให้ผู้ขายออกไปกำกับภาษีตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากรจากมูลค่าทั้งหมดของสินค้าซึ่งได้หักเงินส่วนที่ชำระล่วงหน้าออกแล้วในขณะที่ได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ

(4) ในกรณีผู้ซื้อได้ตกลงว่าจะซื้อขายสินค้าในลักษณะให้เช่าซื้อภายหลังจากที่ได้มีการชำระเงินล่วงหน้าจำนวนหนึ่งให้แก่ผู้ขาย โดยเงินชำระล่วงหน้าเป็นการชำระไว้ตาม (2) ถือว่าผู้ขายได้ขายสินค้าที่ผู้ซื้อได้ชำระราคาล่วงหน้าไว้แล้วให้แก่ผู้ให้เช่าซื้อตามมูลค่าทั้งหมดของสินค้านั้นรวมทั้งส่วนที่ได้มีการชำระล่วงหน้าด้วย และผู้ให้เช่าซื้อได้ขายสินค้าตามสัญญาให้ผู้เช่าซื้อตามมูลค่าทั้งหมดของสินค้านั้นรวมทั้งราคาชำระล่วงหน้าให้ผู้ขายสินค้าและผู้ให้เช่าซื้อปฏิบัติดังต่อไปนี้

(ก) ผู้ขายสินค้าต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าทั้งหมดของสินค้านั้นรวมทั้งราคาสินค้าชำระล่วงหน้า และต้องออกไปกำกับภาษีให้แก่ผู้ให้เช่าซื้อ ตามมาตรา 78 (1) และมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) ผู้ให้เช่าซื้อต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าทั้งหมดของสินค้านั้นตามสัญญาให้ผู้เช่าซื้อรวมทั้งราคาสินค้าชำระล่วงหน้า และต้องออกไปกำกับภาษีให้แก่ผู้เช่าซื้อ ตามมาตรา 78 (2) และมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

(ค) ในกรณีที่ผู้ขายได้รับชำระราคาสินค้าล่วงหน้าจำนวนหนึ่งจากผู้ซื้อ และผู้ขายได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อแล้วตามมาตรา 78 (1) และมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อผู้ขายได้ออกใบกำกับภาษีขายสินค้าดังกล่าวให้แก่ผู้ให้เข้าซื้อตาม (ก) แล้ว ให้ผู้ขายออกใบลดหนี้ตามมาตรา 86/10 แห่งประมวลรัษฎากรให้แก่ผู้ซื้อ ตามมาตรา 82/10 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 6 ให้นำความในข้อ 1 ถึง 5 มาใช้บังคับสำหรับการขายสินค้าตามสัญญาขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

ข้อ 7 บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง หนังสือตอบข้อหารือทางปฏิบัติใดที่ขัดหรือแย้งกับคำสั่งนี้ ให้เป็นอันยกเลิก

สั่ง ณ วันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ.2536

ม.ร.ว.จตุรมงคล โสณกุล
อธิบดีกรมสรรพากร

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ – สกุล	นางกรรณิการ์ จรรย์ธัญกุล
วัน เดือน ปีเกิด	12 กันยายน 2503
อายุ	39 ปี 7 เดือน
ที่อยู่	140/45 หมู่ 1 ตำบลป่าแดด อำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่
ประวัติการศึกษา	- ปริญญาตรีศิลปศาสตรบัณฑิต คณะสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ พ.ศ.2524 - ศึกษาต่อระดับชั้น ปริญญาโท สาขาเศรษฐศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ พ.ศ. 2538
ประวัติการทำงาน	- บริษัท สยามลีสซิง จำกัด (มหาชน) ปี 2524 จนถึงปัจจุบัน ตำแหน่งผู้จัดการ สาขาลำปาง