

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 36/2536

เรื่อง การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่ กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ ตามมาตรา 78(2) แห่ง ประมวลรัษฎากร

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการพิจารณา เกี่ยวกับ
ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อน ชำระ
ที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบตามมาตรา 78(2) แห่งประมวล
รัษฎากร กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ในกรณีการขายสินค้าที่ผู้ขายและผู้ซื้อยังมีได้ตกลงว่าจะทำการซื้อ
ขายในลักษณะซื้อขายเสร็จเด็ดขาดหรือซื้อขายตามสัญญาให้เช่าซื้อในขณะที่มีการ
ชำระเงินจองหรือเงินมัดจำ และต่อมาผู้ซื้อได้ตกลงซื้อขายในลักษณะซื้อขายเสร็จ
เด็ดขาด ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ขายเกิดขึ้นเมื่อได้ส่งมอบสินค้า
ให้แก่ผู้ซื้อ ตามมาตรา 78(1) แห่งประมวลรัษฎากร หากผู้ขายได้ให้ส่วนลดหรือ ค่า
ลดหย่อนแก่ผู้ซื้อในขณะที่ตกลงซื้อขายเสร็จเด็ดขาดและได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อน
ดังกล่าวออกจากราคาสินค้า โดยแสดงให้เห็นไว้ชัดเจนว่าได้มีการหักส่วนลดหรือค่า
ลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีที่ออกแล้ว ถือเป็นส่วนลดหรือค่าลดหย่อนตามมาตรา 79(1)
แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ขายไม่ต้องนำมูลค่าของส่วนลดหรือค่าลดหย่อนมารวมคำนวณ
เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ข้อ 2 ในกรณีการขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อ ความรับผิดในการเสีย
ภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ให้เช่าซื้อเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ
แต่ละงวด ตามมาตรา 78(2) แห่งประมวลรัษฎากร

(1) ผู้ให้เช่าซื้อต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้เช่าซื้อทุกครั้งเมื่อถึง
กำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวด ตามมาตรา 86 แห่งประมวล
รัษฎากร

(2) ผู้ให้เช่าซื้อไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้เช่าซื้อ เพื่อเรียกเก็บ
ภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าหรือราคาทั้งหมดตามสัญญาให้เช่าซื้อเพียงฉบับเดียวแต่ไม่
รวมถึงกรณีผู้ให้เช่าซื้อได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้เช่าซื้อจากมูลค่าหรือราคาทั้งหมด
ตามสัญญาให้เช่าซื้อเพียงฉบับเดียว โดยยังคงเรียกเก็บค่าสินค้าตามงวดที่ถึงกำหนด
ชำระพร้อมกับภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งคำนวณจากมูลค่าสินค้าของงวดนั้น

(3) ในกรณีผู้เช่าซื้อมิได้ชำระราคาสินค้าตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละ
งวด ผู้ให้เช่าซื้อยังคงมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดนั้น
แต่จะยังไม่ส่งมอบใบกำกับภาษีดังกล่าวให้แก่ผู้เช่าซื้อก็ได้

(4) ในกรณีผู้เช่าซื้อได้ชำระราคาสินค้าตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละ
งวดไปแล้ว ต่อมาผู้เช่าซื้อได้ชำระราคาสินค้าตามงวดที่เหลือทั้งหมดก่อนถึงกำหนด
ชำระแต่ละงวด หากผู้ให้เช่าซื้อได้ให้ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนแก่ผู้เช่าซื้อ ถือเป็นกรณ
ให้ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนหลังจากที่มีการขายสินค้า ไม่เข้าลักษณะเป็นส่วนลดหรือค่า
ลดหย่อน ตามมาตรา 79(1) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ให้เช่าซื้อต้องนำมูลค่าของส่วนลด
หรือค่าลดหย่อนมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(5) ในกรณีผู้เช่าซื้อผิดนัดชำระราคาสินค้างวดใดงวดหนึ่ง และต่อมาได้
ชำระราคาสินค้างวดที่ผิดนัด หากผู้ให้เช่าซื้อได้เรียกเก็บดอกเบี้ยสำหรับงวดที่ผิดนัด ถือเป็น
เป็นค่าเสียหายจากการผิดสัญญาให้เช่าซื้อ ผู้ให้เช่าซื้อไม่ต้องนำมูลค่าของดอกเบี้ย
ดังกล่าวมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(6) ในกรณีมีการบอกเลิกสัญญาให้เข้าซื้อ ให้ผู้ให้เข้าซื้อแจ้งเลิกสัญญาเป็นหนังสือต่อผู้เข้าซื้อ และนับแต่เดือนภาษีที่ส่งหนังสือแจ้งเลิกสัญญาถือว่าไม่มีการขายสินค้าตามสัญญาให้เข้าซื้อ ตามมาตรา 78(2) แห่งประมวลรัษฎากรอีกต่อไป ผู้ให้เข้าซื้อไม่ต้องออกใบกำกับภาษีและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวด ตามมาตรา 78(2) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 3 ในกรณีผู้เข้าซื้อโอนสิทธิการเข้าซื้อตามสัญญาให้แก่บุคคลอื่นถือเป็นการแปลงหนี้ใหม่ด้วยการเปลี่ยนตัวลูกหนี้ ตามมาตรา 350 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ผู้ให้เข้าซื้อมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีสัญญาโอนสิทธิการเข้าซื้อมิได้เปลี่ยนแปลงสาระสำคัญอื่น ๆ ของสัญญา โดยเปลี่ยนแปลงเฉพาะผู้เข้าซื้อ ผู้ให้เข้าซื้อมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวดต่อไปจนกว่าจะครบกำหนดตามสัญญาให้เข้าซื้อ

(2) ในกรณีสัญญาโอนสิทธิการเข้าซื้อได้มีการเปลี่ยนแปลงสาระสำคัญอื่น ๆ ของสัญญานอกจากการเปลี่ยนผู้เข้าซื้อ เช่น การเปลี่ยนมูลค่าของสัญญา จำนวนงวดที่ถึงกำหนดชำระ หรือมูลค่าหรือราคาที่ต้องชำระแต่ละงวด ผู้ให้เข้าซื้อมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของสัญญา จำนวนงวดที่ถึงกำหนดชำระ หรือมูลค่าหรือราคาที่ต้องชำระแต่ละงวดที่ได้เปลี่ยนแปลงใหม่ทั้งหมด

ข้อ 4 ในกรณีมีการเลิกสัญญาให้เข้าซื้อ ผู้ให้เข้าซื้อมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีเลิกสัญญาเนื่องจากผู้เข้าซื้อมิได้ชำระราคาสินค้าตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวด และผู้เข้าซื้อได้ส่งคืนสินค้าให้แก่ผู้ให้เข้าซื้อแล้ว

(ก) ผู้ให้เข้าซื้อมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวดจนถึงงวดก่อนงวดที่มีการเลิกสัญญา ไม่ว่าผู้เข้าซื้อจะได้ชำระราคาสินค้าสำหรับงวดที่ถึงกำหนดชำระหรือไม่

(ข) หากสินค้าตามสัญญาให้เข้าซื้อเกิดเสียหายและผู้ให้เข้าซื้อได้รับค่าสินไหมทดแทนเพื่อความเสียหายจากผู้รับประกันภัย ผู้เข้าซื้อหรือบุคคลอื่นแล้วแต่กรณี ผู้ให้เข้าซื้อไม่ต้องนำค่าสินไหมทดแทนดังกล่าวมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) ในกรณีผู้เข้าซื้อมิได้ส่งคืนสินค้าตามสัญญาให้เข้าซื้อในทันทีที่เลิกสัญญา ซึ่งเป็นผลให้ผู้ให้เข้าซื้อสามารถเรียกร้องค่าขาดประโยชน์ใช้สอยในสินค้าดังกล่าว ถือว่าค่าขาดประโยชน์เป็นค่าบริการที่ได้รับจากการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ให้เข้าซื้อต้องนำเงินค่าขาดประโยชน์มารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3) ในกรณีเลิกสัญญาเนื่องจากสินค้าตามสัญญาให้เข้าซื้อถูกทำลายหรือเสียหายจนซ่อมแซมไม่ได้ และได้มีการทำสัญญาประกันภัยสินค้าที่ให้ผู้ให้เข้าซื้อไว้ด้วย ผู้ให้เข้าซื้อไม่ต้องนำค่าสินไหมทดแทนที่ได้รับตามสัญญาประกันภัยมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีผู้ให้เข้าซื้อได้รับค่าสินไหมทดแทนตามวรรคหนึ่งแล้ว แต่ต้องคืนซากสินค้าให้แก่ผู้รับประกันภัยด้วย ถือว่าผู้ให้เข้าซื้อได้ขายสินค้าให้แก่ผู้รับประกันภัยตามมาตรา 77/1(8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ให้เข้าซื้อมีหน้าที่ต้องนำมูลค่าซากสินค้านี้มารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

การคำนวณมูลค่าซากของสินค้าตามวรรคสอง ให้คำนวณมูลค่าตามสภาพ ณ วันโอนซากสินค้าให้แก่ผู้รับประกันภัย

(4) ในกรณีเลิกสัญญาเนื่องจากสินค้าตามสัญญาให้เข้าซื้อสูญหายและในสัญญาได้กำหนดให้ผู้เข้าซื้อต้องจ่ายเงินตามมูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้แก่ผู้ให้เข้าซื้อจนครบถ้วน เงินตามมูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่ ถือเป็นค่าตอบแทนที่ได้รับหรือพึงได้รับการขายสินค้าตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าผู้เข้าซื้อหรือผู้รับประกันภัยเป็นผู้จ่าย ผู้ให้เข้าซื้อมีหน้าที่ต้องนำค่าตอบแทนที่ได้รับมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(ก) ในกรณีผู้ให้เช่าซื้อได้รับเงินจากผู้เช่าซื้อหรือผู้รับประกันภัย เท่ากับหรือน้อยกว่ามูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้เช่าซื้อ ผู้ให้เช่าซื้อต้องมีหน้าที่ต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนเงินที่ได้รับ และในกรณีได้รับเงินน้อยกว่ามูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้เช่าซื้อ ต่อมาภายหลังได้เรียกเก็บจากผู้เช่าซื้อได้อีก ผู้ให้เช่าซื้อ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากจำนวนเงินที่เรียกเก็บได้เพิ่มเติม

(ข) ในกรณีผู้ให้เช่าซื้อได้รับเงินจากผู้เช่าซื้อหรือผู้รับประกันภัย มากกว่ามูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้เช่าซื้อ ผู้ให้เช่าซื้อต้องมีหน้าที่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะจำนวนเงินที่นำไปชำระค่าสินค้าที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้เช่าซื้อ เท่านั้น สำหรับเงินส่วนที่เกินจากมูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่และผู้ให้เช่าซื้อต้องคืนให้แก่ผู้ เช่าซื้อ ผู้ให้เช่าซื้อไม่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าผู้เช่าซื้อเป็นผู้ถูก เรียกเก็บ หากผู้เช่าซื้อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนยอมนมีสิทธินำมาถือเป็นภาษีซื้อใน ลักษณะเดียวกับกรณีที่ผู้เช่าซื้อได้จ่ายชำระราคาสินค้าตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคา แต่ละงวดจนครบถ้วนตามกรณีปกติ

(5) ในกรณีผู้ให้เช่าซื้อได้รับเงินตามมูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้ เช่าซื้อจนครบถ้วนตาม (4) แล้ว หากสินค้าดังกล่าวเป็นสินค้าที่มีการจดทะเบียนตาม กฎหมาย และมีข้อตกลงให้ผู้ให้เช่าซื้อต้องโอนทะเบียนให้แก่ผู้รับประกันภัยถือเป็นการ โอนสินค้าแทนผู้เช่าซื้อ ผู้ให้เช่าซื้อไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากผู้เช่าซื้อเป็นผู้ประกอบการ ตามมาตรา 77/1(5) แห่ง ประมวลรัษฎากร ผู้เช่าซื้อต้องมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนเงินที่ผู้ให้เช่าซื้อ ได้รับจากผู้รับประกันภัย

ข้อ 5 ในกรณีผู้ซื้อได้ชำระเงินล่วงหน้าจำนวนหนึ่งให้แก่ผู้ขายก่อนทำการตก ลงว่าจะซื้อขายสินค้าในลักษณะซื้อขายเสร็จเด็ดขาดหรือซื้อขายตามสัญญาให้เช่าซื้อ

(1) ในกรณีเงินชำระล่วงหน้าเป็นเงินจองหรือเงินมัดจำ ซึ่งตามข้อตกลง จะต้องคืนให้กับผู้ชำระเงินจองหรือเงินมัดจำโดยไม่มีเงื่อนไขหากผู้ชำระเงินจองหรือเงิน มัดจำไม่ประสงค์จะทำการซื้อขายให้สำเร็จบริบูรณ์ต่อไป และในทางปฏิบัติผู้ได้รับชำระ เงินจองหรือเงินมัดจำได้ปฏิบัติตามข้อตกลงดังกล่าว ถือได้ว่าผู้ขายซึ่งได้รับเงินจองหรือ เงินมัดจำยังมีได้รับชำระราคาสินค้าเป็นบางส่วนตามมาตรา 78 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ขายยังไม่ต้องออกใบกำกับภาษีตามมูลค่าของเงินจองหรือเงินมัดจำในขณะที่ได้รับ เงินจองหรือเงินมัดจำ

(2) ในกรณีเงินชำระล่วงหน้าเป็นเงินค่าสินค้าที่ได้ชำระบางส่วนหรือเป็น เงินจองหรือเงินมัดจำที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) ถือได้ว่าผู้ขายซึ่งได้รับเงินชำระล่วงหน้า เงินจองหรือเงินมัดจำได้รับชำระราคาสินค้าเป็นบางส่วนตามมาตรา 78 แห่งประมวล รัษฎากรแล้ว ผู้ขายต้องออกใบกำกับภาษีตามมูลค่าที่ได้รับชำระในขณะที่ได้รับชำระ ราคาสินค้าเป็นบางส่วน เงินจองหรือเงินมัดจำตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

(3) ในกรณีผู้ซื้อได้ตกลงกับผู้ขายว่าจะซื้อขายสินค้าในลักษณะซื้อขาย เสร็จเด็ดขาดหลังจากที่ได้มีการชำระเงินล่วงหน้าจำนวนหนึ่งให้แก่ผู้ขาย โดยเงิน ชำระล่วงหน้าเป็นการชำระไว้ตาม (2) ถือว่าผู้ขายได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อตามมูลค่า ทั้งหมดของสินค้า รวมทั้งส่วนที่ได้มีการชำระล่วงหน้าด้วย และให้ผู้ขายออกใบกำกับ ภาษีตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร จากมูลค่าทั้งหมดของสินค้าซึ่งได้หักเงินส่วน ที่ชำระล่วงหน้าออกแล้วในขณะที่ได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ

(4) ในกรณีผู้ซื้อได้ตกลงว่าจะซื้อขายสินค้าในลักษณะให้เช่าซื้อภายหลัง จากที่ได้มีการชำระเงินล่วงหน้าจำนวนหนึ่งให้แก่ผู้ขาย โดยเงินชำระล่วงหน้าเป็นการ ชำระไว้ตาม (2) ถือว่าผู้ขายได้ขายสินค้าที่ผู้ซื้อได้ชำระราคาล่วงหน้าไว้แล้วให้แก่ผู้ให้ เช่าซื้อตามมูลค่าทั้งหมดของสินค้านรวมทั้งส่วนที่ได้มีการชำระล่วงหน้าด้วย และผู้ให้เช่า ซื้อได้ขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อให้แก่ผู้เช่าซื้อตามมูลค่าทั้งหมดของสินค้านรวมทั้ง ราคาสินค้าชำระล่วงหน้า ให้ผู้ขายสินค้าและผู้ให้เช่าซื้อปฏิบัติดังต่อไปนี้

(ก) ผู้ขายสินค้าต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าทั้งหมดของสินค้า รวมทั้งราคาสินค้าชำระล่วงหน้า และต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ให้เช่าซื้อตามมาตรา 78(1) และมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) ผู้ให้เช่าซื้อต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าทั้งหมดของสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อรวมทั้งราคาสินค้าชำระล่วงหน้า และต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้เช่าซื้อ ตามมาตรา 78(2) และมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

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

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

ข้อ 7 บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง หนังสือตอบข้อหารือหรือทางปฏิบัติใดที่ขัดหรือแย้งกับคำสั่งนี้ ให้เป็นอันยกเลิก

สั่ง ณ วันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2536

จัดมงคล โสณกุล
อธิบดีกรมสรรพากร