

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. ๓๖/๒๕๓๖

เรื่อง การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระ
ที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ
ตามมาตรา ๑๘ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการพิจารณาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบตามมาตรา ๑๘ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ในกรณีการขายสินค้าที่ผู้ขายและผู้ซื้อยังมิได้ตกลงว่าจะทำการซื้อขายในลักษณะซื้อขายเสร็จเด็ดขาดหรือซื้อขายตามสัญญาให้เช่าซื้อในขณะที่มีการชำระเงินของหรือเงินมัดจำ และต่อมาผู้ซื้อได้ตกลงซื้อขายในลักษณะซื้อขายเสร็จเด็ดขาด ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ขายเกิดขึ้นเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ ตามมาตรา ๑๘ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร หากผู้ขายได้ให้ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนแก่ผู้ซื้อในขณะที่ตกลงซื้อขายเสร็จเด็ดขาดและได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคาสินค้า โดยแสดงให้เห็นไว้ชัดเจนว่าได้มีการหักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีที่ออกแล้ว ถือเป็นส่วนลดหรือค่าลดหย่อนตามมาตรา ๑๘ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ขายไม่ต้องนำมูลค่าของส่วนลดหรือค่าลดหย่อนมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ข้อ ๒ ในกรณีการขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ให้เช่าซื้อเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวด ตามมาตรา ๑๘ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร

(๑) ผู้ให้เช่าซื้อต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้เช่าซื้อทุกครั้งเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวด ตามมาตรา ๘๖ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒) ผู้ให้เช่าซื้อไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้เช่าซื้อ เพื่อเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าหรือราคาทั้งหมดตามสัญญาให้เช่าซื้อเพียงฉบับเดียว แต่ไม่รวมถึงกรณีผู้ให้เช่าซื้อได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้เช่าซื้อจากมูลค่าหรือราคาทั้งหมดตามสัญญาให้เช่าซื้อเพียงฉบับเดียว โดยยังคงเรียกเก็บค่าสินค้าตามงวดที่ถึงกำหนดชำระพร้อมกับภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งคำนวณจากมูลค่าสินค้าของงวดนั้น

(๓) ในกรณีผู้เช่าซื้อมิได้ชำระราคาสินค้าตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวด ผู้ให้เช่าซื้อยังคงมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดนั้น แต่จะยังไม่ส่งมอบใบกำกับภาษีดังกล่าวให้แก่ผู้เช่าซื้อก็ได้

(๔) ในกรณีผู้เช่าซื้อได้ชำระราคาสินค้าตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวดไปแล้ว ต่อมาผู้เช่าซื้อได้ชำระราคาสินค้าตามงวดที่เหลือทั้งหมดก่อนถึงกำหนดชำระแต่ละงวด หากผู้ให้เช่าซื้อได้ให้ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนแก่ผู้เช่าซื้อ ถือเป็นการให้ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนหลังจากที่มีการขายสินค้า ไม่เข้าลักษณะเป็นส่วนลดหรือค่าลดหย่อน ตามมาตรา ๑๕ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ให้เช่าซื้อต้องนำมูลค่าของส่วนลดหรือค่าลดหย่อนมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(๕) ในกรณีผู้เช่าซื้อผิวนัดชำระราคาสินค้างวดใดงวดหนึ่ง และต่อมาได้ชำระราคาสินค้างวดที่ผิวนัด หากผู้ให้เช่าซื้อได้เรียกเก็บดอกเบี้ยสำหรับงวดที่ผิวนัด ถือเป็นค่าเสียหายจากการผิดสัญญาให้เช่าซื้อ ผู้ให้เช่าซื้อไม่ต้องนำมูลค่าของดอกเบี้ยดังกล่าวมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(๖) ในกรณีมีการบอกเลิกสัญญาให้เช่าซื้อ ให้ผู้ให้เช่าซื้อแจ้งเลิกสัญญาเป็นหนังสือต่อผู้เช่าซื้อ และนับแต่เดือนภาษีที่ส่งหนังสือแจ้งเลิกสัญญาถือว่าไม่มีการขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อ ตามมาตรา ๑๘ (๒) แห่งประมวลรัษฎากรอีกต่อไป ผู้ให้เช่าซื้อไม่ต้องออกใบกำกับภาษีและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวด ตามมาตรา ๑๘ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ ๓ ในกรณีผู้เช่าซื้อโอนสิทธิการเช่าซื้อตามสัญญาให้แก่บุคคลอื่นถือเป็นการแปลงหนี้ใหม่ด้วยการเปลี่ยนตัวลูกหนี้ ตามมาตรา ๓๕๐ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ผู้ให้เช่าซื้อมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังต่อไปนี้

(๑) ในกรณีสัญญาโอนสิทธิการเช่าซื้อมิได้เปลี่ยนแปลงสาระสำคัญอื่น ๆ ของสัญญา โดยเปลี่ยนแปลงเฉพาะผู้เช่าซื้อ ผู้ให้เช่าซื้อมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวดต่อไปจนกว่าจะครบกำหนดตามสัญญาให้เช่าซื้อ

(๒) ในกรณีสัญญาโอนสิทธิการเช่าซื้อได้มีการเปลี่ยนแปลงสาระสำคัญอื่น ๆ ของสัญญานอกเหนือจากการเปลี่ยนผู้เช่าซื้อ เช่น การเปลี่ยนมูลค่าของสัญญา จำนวนงวดที่ถึงกำหนดชำระ หรือมูลค่าหรือราคาที่ต้องชำระแต่ละงวด ผู้ให้เช่าซื้อมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของสัญญา จำนวนงวดที่ถึงกำหนดชำระ หรือมูลค่าหรือราคาที่ต้องชำระแต่ละงวดที่ได้เปลี่ยนแปลงใหม่ทั้งหมด

ข้อ ๔ ในกรณีมีการเลิกสัญญาให้เช่าซื้อ ผู้ให้เช่าซื้อมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังต่อไปนี้

(๑) ในกรณีเลิกสัญญาเนื่องจากผู้เช่าซื้อมิได้ชำระราคาสินค้าตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวด และผู้เช่าซื้อได้ส่งคืนสินค้าให้แก่ผู้ให้เช่าซื้อแล้ว

(ก) ผู้ให้เช่าซื้อมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวดจนถึงงวดก่อนงวดที่มีการเลิกสัญญา ไม่ว่าผู้เช่าซื้อจะได้ชำระราคาสินค้าสำหรับงวดที่ถึงกำหนดชำระหรือไม่

(ข) หากสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อเกิดเสียหายและผู้ให้เช่าซื้อได้รับค่าสินไหมทดแทน เพื่อความเสียหายจากผู้รับประกันภัย ผู้เช่าซื้อ หรือบุคคลอื่นแล้วแต่กรณี ผู้ให้เช่าซื้อไม่ต้องนำค่าสินไหมทดแทน ดังกล่าวมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(๒) ในกรณีผู้เช่าซื้อมิได้ส่งคืนสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อในทันทีที่เลิกสัญญา ซึ่งเป็นผลให้ผู้ให้เช่าซื้อสามารถเรียกร้องค่าขาดประโยชน์ใช้สอยในสินค้าดังกล่าว ถือว่าค่าขาดประโยชน์เป็นค่าบริการที่ได้รับจากการให้บริการตามมาตรา ๑๑/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ให้เช่าซื้อต้องนำเงินค่าขาดประโยชน์มารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(๓) ในกรณีเลิกสัญญาเนื่องจากสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อถูกทำลายหรือเสียหายจนซ่อมแซมไม่ได้ และได้มีการทำสัญญาประกันภัยสินค้าที่ให้เช่าซื้อไว้ด้วย ผู้ให้เช่าซื้อไม่ต้องนำค่าสินไหมทดแทนที่ได้รับตามสัญญาประกันภัยมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีผู้ให้เช่าซื้อได้รับค่าสินไหมทดแทนตามวรรคหนึ่งแล้ว แต่ต้องคืนซากสินค้าให้แก่ผู้รับประกันภัยด้วย ถือว่าผู้ให้เช่าซื้อได้ขายสินค้าให้แก่ผู้รับประกันภัยตามมาตรา ๑๑/๑ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ให้เช่าซื้อต้องมีหน้าที่ต้องนำมูลค่าซากสินค้ามารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

การคำนวณมูลค่าซากของสินค้าตามวรรคสอง ให้คำนวณมูลค่าตามสภาพ ณ วันโอนซากสินค้าให้แก่ผู้รับประกันภัย

(๔) ในกรณีเลิกสัญญาเนื่องจากสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อสูญหายและในสัญญาได้กำหนดให้ผู้เช่าซื้อต้องจ่ายเงินตามมูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้แก่ผู้ให้เช่าซื้อจนครบถ้วน เงินตามมูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่ ถือเป็นค่าตอบแทนที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าตามมาตรา ๑๕ แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าผู้เช่าซื้อหรือผู้รับประกันภัยเป็นผู้ขาย ผู้ให้เช่าซื้อต้องมีหน้าที่ต้องนำค่าตอบแทนที่ได้รับมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(ก) ในกรณีผู้ให้เช่าซื้อได้รับเงินจากผู้เช่าซื้อหรือผู้รับประกันภัยเท่ากับหรือน้อยกว่ามูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้เช่าซื้อ ผู้ให้เช่าซื้อต้องมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนเงินที่ได้รับ และในกรณีได้รับเงินน้อยกว่ามูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้เช่าซื้อ ต่อมาภายหลังได้เรียกเก็บจากผู้เช่าซื้อได้อีก ผู้ให้เช่าซื้อต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากจำนวนเงินที่เรียกเก็บได้เพิ่มเติม

(ข) ในกรณีผู้ให้เช่าซื้อได้รับเงินจากผู้เช่าซื้อหรือผู้รับประกันภัยมากกว่ามูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้เช่าซื้อ ผู้ให้เช่าซื้อต้องมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะจำนวนเงินที่นำไปชำระค่าสินค้าที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้เช่าซื้อเท่านั้น สำหรับเงินส่วนที่เกินจากมูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่และผู้ให้เช่าซื้อต้องคืนให้แก่ผู้เช่าซื้อ ผู้ให้เช่าซื้อไม่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าผู้เช่าซื้อเป็นผู้ถูกเรียกเก็บ หากผู้เช่าซื้อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนย่อมมีสิทธินำมาถือเป็นภาษีซื้อในลักษณะเดียวกับกรณีที่ผู้เช่าซื้อได้จ่ายชำระราคาสินค้าตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวดจนครบถ้วนตามกรณีปกติ

(๕) ในกรณีผู้ให้เช่าซื้อได้รับเงินตามมูลค่าสินค้าที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้เช่าซื้อจนครบถ้วนตาม (๔) แล้ว หากสินค้านั้นเป็นสินค้าที่มีการจดทะเบียนตามกฎหมาย และมีข้อตกลงให้ผู้ให้เช่าซื้อต้องโอนทะเบียนให้แก่ผู้รับประกันภัยถือเป็นการโอนสินค้าแทนผู้เช่าซื้อ ผู้ให้เช่าซื้อไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๙๙/๒ แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากผู้เช่าซื้อเป็นผู้ประกอบการ ตามมาตรา ๙๙/๑ (๕) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้เช่าซื้อมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนเงินที่ผู้ให้เช่าซื้อได้รับจากผู้รับประกันภัย

ข้อ ๕ ในกรณีผู้ซื้อได้ชำระเงินล่วงหน้าจำนวนหนึ่งให้แก่ผู้ขายก่อนทำการตกลงว่าจะซื้อขายสินค้าในลักษณะซื้อขายเสร็จเด็ดขาดหรือซื้อขายตามสัญญาให้ผู้เช่าซื้อ

(๑) ในกรณีเงินชำระล่วงหน้าเป็นเงินจองหรือเงินมัดจำ ซึ่งตามข้อตกลงจะต้องคืนให้กับผู้ชำระเงินจองหรือเงินมัดจำโดยไม่มีเงื่อนไขหากผู้ชำระเงินจองหรือเงินมัดจำไม่ประสงค์จะทำการซื้อขายให้สำเร็จบริบูรณ์ต่อไป และในทางปฏิบัติผู้ได้รับชำระเงินจองหรือเงินมัดจำได้ปฏิบัติตามข้อตกลงดังกล่าว ถือได้ว่าผู้ขายซึ่งได้รับเงินจองหรือเงินมัดจำยังมีได้รับชำระราคาสินค้าเป็นบางส่วนตามมาตรา ๙๘ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ขายยังไม่ต้องออกไปกำกับภาษีตามมูลค่าของเงินจองหรือเงินมัดจำในขณะที่ได้รับเงินจองหรือเงินมัดจำ

(๒) ในกรณีเงินชำระล่วงหน้าเป็นเงินค่าสินค้าที่ได้ชำระบางส่วนหรือเป็นเงินจองหรือเงินมัดจำที่ไม่เข้าลักษณะตาม (๑) ถือได้ว่าผู้ขายซึ่งได้รับเงินชำระล่วงหน้า เงินจองหรือเงินมัดจำได้รับชำระราคาสินค้าเป็นบางส่วนตามมาตรา ๙๘ แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ผู้ขายต้องออกไปกำกับภาษีตามมูลค่าที่ได้รับชำระในขณะที่ได้รับชำระราคาสินค้าเป็นบางส่วน เงินจองหรือเงินมัดจำตามมาตรา ๙๖ แห่งประมวลรัษฎากร

(๓) ในกรณีผู้ซื้อได้ตกลงกับผู้ขายว่าจะซื้อขายสินค้าในลักษณะซื้อขายเสร็จเด็ดขาดภายหลังจากที่ได้มีการชำระเงินล่วงหน้าจำนวนหนึ่งให้แก่ผู้ขาย โดยเงินชำระล่วงหน้าเป็นการชำระไว้ตาม (๒) ถือว่าผู้ขายได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อตามมูลค่าทั้งหมดของสินค้า รวมทั้งส่วนที่ได้มีการชำระล่วงหน้าด้วย และให้ผู้ขายออกไปกำกับภาษีตามมาตรา ๙๖ แห่งประมวลรัษฎากร จากมูลค่าทั้งหมดของสินค้าซึ่งได้หักเงินส่วนที่ชำระล่วงหน้าออกแล้วในขณะที่ได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ

(๔) ในกรณีผู้ซื้อได้ตกลงว่าจะซื้อขายสินค้าในลักษณะให้ผู้เช่าซื้อภายหลังจากที่ได้มีการชำระเงินล่วงหน้าจำนวนหนึ่งให้แก่ผู้ขาย โดยเงินชำระล่วงหน้าเป็นการชำระไว้ตาม (๒) ถือว่าผู้ขายได้ขายสินค้าที่ผู้ซื้อได้ชำระราคาล่วงหน้าไว้แล้วให้แก่ผู้ให้เช่าซื้อตามมูลค่าทั้งหมดของสินค้านั้นรวมทั้งส่วนที่ได้มีการชำระล่วงหน้าด้วย

และผู้ให้เข้าซื้อได้ขายสินค้าตามสัญญาให้ผู้เข้าซื้อให้แก่ผู้เข้าซื้อตามมูลค่าทั้งหมดของสินค้ารวมทั้งราคาสินค้าชำระล่วงหน้า ให้ผู้ขายสินค้าและผู้ให้เข้าซื้อปฏิบัติดังต่อไปนี้

(ก) ผู้ขายสินค้าต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าทั้งหมดของสินค้ารวมทั้งราคาสินค้าชำระล่วงหน้า และต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ให้เข้าซื้อตามมาตรา ๘๘ (๑) และมาตรา ๘๖ แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) ผู้ให้เข้าซื้อต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าทั้งหมดของสินค้าตามสัญญาให้ผู้ซื้อ รวมทั้งราคาสินค้าชำระล่วงหน้า และต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้เข้าซื้อ ตามมาตรา ๘๘ (๒) และมาตรา ๘๖ แห่งประมวลรัษฎากร

(ค) ในกรณีที่ผู้ขายได้รับชำระราคาสินค้าล่วงหน้าจำนวนหนึ่งจากผู้ซื้อ และผู้ขายได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อแล้วตามมาตรา ๘๘ (๑) และ มาตรา ๘๖ แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อผู้ขายได้ออกใบกำกับภาษีขายสินค้าดังกล่าวให้แก่ผู้ให้เข้าซื้อตาม (ก) แล้ว ให้ผู้ขายออกใบลดหนี้ตามมาตรา ๘๖/๑๐ แห่งประมวลรัษฎากรให้แก่ผู้ซื้อ ตามมาตรา ๘๒/๑๐ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ ๖ ให้นำความในข้อ ๑ ถึง ข้อ ๕ มาใช้บังคับสำหรับการขายสินค้าตามสัญญาขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบตามมาตรา ๘๘ (๒) แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

ข้อ ๗ บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง หนังสือตอบข้อหารือหรือทางปฏิบัติใดที่ขัดหรือแย้งกับคำสั่งนี้ ให้เป็นอันยกเลิก

สั่ง ณ วันที่ ๑๕ พฤศจิกายน ๒๕๓๖

หม่อมราชวงศ์จตุมงคล โสณกุล

อธิบดีกรมสรรพากร