

# สารบัญ

# สรรพากรสาร

# CONTENTS

ปีที่ 63 ฉบับที่ 4 เมษายน พ.ศ. 2559

จุด ความรับผิดชอบ	เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม
กรณี การขายสินค้า	ส่งมอบใบกำกับภาษี
TAX POINT	ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม
	ปี 2559
	16 ● ● ●
45	การจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกิจสำรวจและผลิตปิโตรเลียม
53	ฎีกาภาษี : บุตรบุญธรรมมีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาบุญธรรมหรือไม่?
61	ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตราค่าต่ำลง
79	บัญชี IFRS for SMEs กับภาษี ตอน แนวคิดและหลักการของมาตรฐาน SMEs
85	คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร : สารพันปัญหาภาษีตามประมวลรัษฎากร

## น้ำสำคัญไฉน?

เดือนนี้เป็นเดือนแห่งเทศกาลใช้น้ำสดส่งความสุขในเทศกาลสงกรานต์ อีกทั้งสามารถสื่อถึงการชำระล้างจิตใจและกายผ่านการรดน้ำดำหัวผู้ใหญ่เพื่อความเป็นสิริมงคลในวันที่เราถือว่าเป็นปีใหม่ของไทยได้อีกด้วย สำหรับปีนี้ที่มีปัญหาภัยแล้งรุนแรง การใช้น้ำอย่างรู้คุณค่าย่อมเป็นสิ่งที่ดี เพราะหากไม่มีน้ำย่อมไม่ดีแน่ แต่ถ้าเป็นน้ำใจก็แจกจ่ายออกไปได้ไม่จำกัดอย่างก็เอาไว้

ท่านผู้อ่านทราบหรือไม่ว่า จุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการขายสินค้า เกิดขึ้นได้อย่างไร มีเงื่อนไขเวลาหรือไม่ และมีข้อยกเว้นกรณีใดบ้าง ติดตามประเด็นที่น่าสนใจได้ในเรื่องจากปก “จุดความรับผิดชอบการขายสินค้า” นอกจากนี้ ตามปกติการนำค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลงนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิจะทำได้เพราะเป็นรายจ่ายต้องห้าม แต่มีกรณียกเว้นที่ต้องพิจารณาหรือไม่ ศึกษาได้ใน “ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง” และคอลัมน์อื่นๆ ที่มารับปีใหม่ไทยครบครันเช่นเดิม

●●● บก.

## คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษา รองอธิบดี

ผู้อำนวยการสำนัก ผู้ตรวจราชการ

สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสารัน พิพัฒน์ ชันทอง

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสารัน กวิช วิปุลานุสาสน์

ทัศนีย์ มหานคระกิตติวงศ์

นงพงา บุญเยี่ยม

มลรัฐณี เอี้ยวพิทยากุล

ศิริวัลย์ แก้วมูลเนียม

แพตริเซีย มงคลวนิช

บรรณาธิการอำนวยการ ทัศนีย์ มหานคระกิตติวงศ์

บรรณาธิการบริหาร จันทนา วินิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ ชุมพร เสนโสม มงคล ขนาดนิต

กัมปนาท บุญรอด วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์ สุดคนึง สมบูรณ์วงศ์

ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร พุทธิพร วิชัยดิษฐ

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา สุวรรณี ศรีศรีศรี

ฝ่ายขายและโฆษณา วันทนีย์ เจียมสินดี มานิตย์ พิริยะสุวรรณค์

พันทิพย์ สาสสิทธิ์ ศศิธร เจียรนัยณะกิจ

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี วรารวรรณ กิจวิชา

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปวียาดา ธรรมญาญู

ผู้สอบบัญชี บุญงาม แม่นิคม

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสารัน

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559

www.sanpakomsam.com

E-mail : sanpakomsam@rd.go.th



พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วินทร์การพิมพ์ จำกัด

299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สำโรงเหนือ

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรสารันสงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย หากนำไปเผยแพร่ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใดและในสื่อใดๆ จะต้องได้รับอนุญาตจากสรรพากรสารันแล้วเท่านั้น หากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใดของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษรจะถูกดำเนินคดีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด

# จุด ความรับผิดชอบ

เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ส่งมอบใบกำกับภาษี

# กรณี การขายสินค้า

ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม

เขียน

# TAX POINT

● กับปก นุญรอด\*

## ภาระในการเสียภาษีหรือจุดความ

รับผิดชอบ (Tax point) ในการเสียภาษี คือ จุดที่ผู้ประกอบการจะถูกกำหนดว่า เมื่อใดจึงมีภาระภาษีที่จะต้องชำระ คือกฎหมายจะกำหนดเงื่อนไขเวลาไว้ให้แน่ชัดเพื่อให้เจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษีถือเป็นแนวทางปฏิบัติ และเป็นจุดที่ก่อให้เกิดสิทธิบางอย่างในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนว่ามีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามมาตรา 82/4 แห่งประมวลรัษฎากรขณะเดียวกันก็เกิดหน้าที่ในการจัดทำ

และส่งมอบใบกำกับภาษีให้แก่ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร อีกทั้งจะต้องทำรายงานหรือแสดงรายละเอียดไว้ในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะกำหนดเวลาการชำระภาษีถูกกำหนดไว้เป็นรายเดือน ซึ่งหน้าที่ดังกล่าว หากไม่ปฏิบัติตามมีโทษทางอาญาและต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับด้วย ดังนั้น เพื่อให้ผู้ประกอบการเข้าใจในกรณีที่เกี่ยวข้องทั้งหมด บทความเรื่องความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการขายสินค้า ผู้เขียนจึงนำเสนอโดยแบ่งเนื้อหาเป็น 2 ส่วนใหญ่ๆ ส่วนแรกจะกล่าวถึงสาระสำคัญในลักษณะและความหมายตามกฎหมาย ช้อบั้งคั้วว่ามีนิยาม

“สรรพากรสารัน” ปีที่ 63 ฉบับที่ 4 เมษายน 2559

\* นิตกร สำนักกฎหมาย ทรูสรรพากร

ไว้อย่างไรบ้าง และในส่วนที่สองว่าด้วยเรื่อง ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการขายสินค้า โดยแยกแต่ละประเภทเพื่อให้ผู้อ่านเห็นภาพในกรณีการขายสินค้าได้ครบถ้วน

## 1. สาระสำคัญของต้น

### 1.1 คำว่า “ขาย” หมายความว่าอย่างไร

ก่อนอื่นขออธิบายเรื่องลักษณะซื้อขายในความหมายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่ามีความหมายอย่างไร แตกต่างจากความหมายตามประมวลรัษฎากรหรือไม่<sup>1</sup> คำว่า “ซื้อขาย” หมายถึง สัญญาซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่งเรียกว่าผู้ขายโอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกฝ่ายหนึ่งเรียกว่าผู้ซื้อและผู้ซื้อตกลงว่าจะใช้ราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขาย

แต่ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8) ให้คำนิยามของคำว่า “ขาย” หมายความว่า จำหน่ายจ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง .....”

จากบทบัญญัติดังกล่าว คำว่า “ขาย” ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8) รวมถึงการโอนกรรมสิทธิ์สินค้าจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าจะในลักษณะใด มีค่าตอบแทนหรือไม่ เช่น การแจก

การให้ การบริจาค เป็นต้น

### 1.2 คำว่า “ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม”

การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีขาย) จากผู้ซื้อสินค้านั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา 82/4 กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้น (Tax point)

ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>2</sup> หมายถึง ข้อกำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขและเงื่อนไขเวลาที่บัญญัติขึ้น เพื่อบ่งชี้ว่าผู้ประกอบการจะเกิดภาระในอันที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีใด เมื่อใด และในกรณีนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ หรือจากเขตอุตสาหกรรมส่งออก ผู้นำเข้าจะเกิดภาระในอันที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อใด

*องค์ประกอบของความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม*

(1) ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นทั้งข้อกำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขและข้อกำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขเวลาที่บัญญัติขึ้นเพื่อบ่งชี้หรือระบุโดยชัดแจ้งว่า จุดที่ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการประกอบกิจการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นอย่างไร และเมื่อใด

<sup>1</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 453

<sup>2</sup> สุเทพ พงษ์พิทักษ์ การวางแผนภาษีมูลค่าเพิ่ม กันยายน 2549 หน้า 183

(2) ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มใช้บังคับสำหรับกิจกรรมที่อยู่ในข่ายต้องเสียหายมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่การขายสินค้าหรือการให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพในราชอาณาจักร และการนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรเท่านั้น

(3) เจื่อนไขและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ให้ใช้บังคับกับทั้งผู้ประกอบการที่ต้องเสียหายมูลค่าเพิ่ม ทั้งที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

### 1.3 ข้อพิจารณาเกี่ยวกับความหมายในประมวลรัษฎากรมาตรา 78 (1) ถึงมาตรา 78 (5)

1. คำว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 78/3 ...” หมายความว่าอย่างไร

ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้า โดยหลักให้เป็นไปตามบทบัญญัติในมาตรา 78 แต่ถ้าเข้ากรณีตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 78/3 แล้ว ต้องบังคับตามมาตรา 78/3

ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อใด ซึ่งแต่ละกรณีก็มีข้อยกเว้นบัญญัติไว้

<sup>3</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 461

<sup>4</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 462

<sup>5</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 463

<sup>6</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 464

โดยเฉพาะในประมวลรัษฎากร มาตรา 78 มาตรา 78/1 มาตรา 78/2 และมาตรา 78/3 และจากข้อยกเว้นดังกล่าว จึงทำให้เกณฑ์ที่ใช้กับภาษีมูลค่าเพิ่มมีข้อแตกต่างที่ใช้กับภาษีเงินได้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นหากมีการชำระราคาค่าสินค้าก่อนมีการส่งมอบสินค้าก็ถือว่าความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นในขณะที่ภาษีเงินได้นิติบุคคลยังไม่ให้รับรู้อัตราสินค้านั้นเป็นรายได้ จนกว่าจะมีการส่งมอบสินค้า

2. คำว่า “ส่งมอบสินค้า” หมายความว่าอย่างไร

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดหน้าที่และความรับผิดของผู้ขายไว้ว่า ผู้ขายต้องส่งมอบทรัพย์สินซึ่งขายนั้นให้แก่ผู้ซื้อ<sup>3</sup> การส่งมอบนั้นจะทำอย่างหนึ่งอย่างใดก็ได้สุดแต่ว่าเป็นผลให้ทรัพย์สินนั้นไปอยู่ในเงื้อมมือของผู้ซื้อ<sup>4</sup> ถ้าในสัญญากำหนดว่าให้ส่งทรัพย์สินซึ่งขายนั้นจากที่แห่งหนึ่งไปถึงอีกแห่งหนึ่งการส่งมอบย่อมสำเร็จเมื่อได้ส่งมอบทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขนส่ง<sup>5</sup> ค่าขนส่งทรัพย์สินซึ่งได้ซื้อขายกันไปยังที่แห่งอื่นนอกจากสถานที่อันพึงชำระหนี้นั้น ผู้ซื้อพึงออกใช้<sup>6</sup>

ตามหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ทรัพย์สิน

ที่ซื้อขายเมื่อนำมาตรา 461 พิจารณารวมกับ มาตรา 462 แล้ว การส่งมอบทรัพย์สินที่ซื้อขาย หมายความว่า การมอบหรือโอนการครอบครอง ทรัพย์สินที่ขายให้แก่ผู้ซื้อพร้อมตลอดถึงการจัดการ อย่างอื่นที่จำเป็นเพื่อให้การส่งมอบนั้นสมบูรณ์

ในส่วนหลักความรับผิดชอบในการเสียภาษี มูลค่าเพิ่มย่อมเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า ตามมาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากร จะต้อง นำมูลค่าตามราคาตลาดของทรัพย์สินที่โอนใน วันที่โอนหรือราคาขายทรัพย์สินที่โอนแล้วแต่กรณี มาถือเป็นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษี มูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้ซื้อจะได้รับมอบสินค้านั้น หรือไม่ เพราะมาตรา 78 (1) แห่งประมวล รัษฎากร ใช้คำว่า “เมื่อส่งมอบสินค้า” ไม่ใช่ “เมื่อ รับมอบสินค้า แต่หลักดังกล่าวก็มีข้อยกเว้นว่า กรณีที่ได้มีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้าได้รับชำระ ราคาสินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนการ ส่งมอบสินค้าก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มี การกระทำนั้นๆ ด้วย โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้น ตามส่วนของการกระทำนั้นๆ แล้วแต่กรณีตาม มาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

3. คำว่า “ได้รับชำระราคาสินค้า” หมายความว่าอย่างไร

ซื้อขายตามประมวลกฎหมายแพ่งและ

พาณิชย์ มาตรา 453 บัญญัติว่าจะต้องมีการ “ตกลงให้ผู้ซื้อชำระราคา” ด้วย ถ้าไม่มีการตกลง ในเรื่องนี้ สัญญาที่ทำอาจไม่ใช่ซื้อขาย แต่อาจ เป็นสัญญาให้โดยเสน่หา หรือสัญญาแลกเปลี่ยน ก็ได้

ในส่วนของประมวลรัษฎากร คำว่า “ขาย” ตามความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ประมวล รัษฎากร มาตรา 77/1 (8) รวมถึงการโอน กรรมสิทธิ์สินค้าจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าในลักษณะใด มีค่าตอบแทนหรือไม่ ถ้าผู้ขาย ได้รับชำระราคาสินค้า แม้ว่าการโอนจะยังไม่เกิด แต่ได้ชำระเงินแล้ว ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นแล้ว

4. คำว่า “โอนกรรมสิทธิ์สินค้า” หมายความว่า อย่างไร

การโอนกรรมสิทธิ์ตามประมวลกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์ บัญญัติไว้ในมาตรา 458 ถึง มาตรา 460 โดยประมวลกฎหมายแพ่งและ พณิชย์ มาตรา 458 บัญญัติว่า กรรมสิทธิ์ใน ทรัพย์สินที่ขายนั้นย่อมโอนไปยังผู้ซื้อตั้งแต่นั้น เมื่อได้ทำสัญญาซื้อขายกัน<sup>7</sup> สัญญาซื้อขายและ การโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ซื้อขายกันนั้น เป็นสิ่งที่ต้องคำนึงควบคู่กันไปตลอด บทบัญญัติ ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 459 และมาตรา 460 นั้นเป็นการกล่าวถึงการซื้อขาย ทรัพย์สินทั่วไปที่ยังมิได้มีการกำหนดเฉพาะเจาะจง

<sup>7</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1834/2554

ว่าเป็นชนิดใด ชื่นใด หรือมีการกำหนดเฉพาะเจาะจงเป็นทรัพย์สินเฉพาะสิ่งแล้วแต่ยังไม่มีกำหนดราคาหรือเป็นการซื้อขายที่มีการกำหนดเงื่อนไขเงื่อนไขไว้ กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจึงยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อ<sup>8</sup>

สัญญาซื้อขายเมื่อเกิดขึ้นแล้ว แต่คู่สัญญาตกลงกันยังไม่ให้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่จะซื้อขายตกไปเป็นของผู้ซื้อจนกว่าเหตุการณ์ในอนาคตจะสำเร็จตามเงื่อนไข หรือถ้ากำหนดเวลาตามที่ตกลงกันตามมาตรา 459 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่น ซื้อขายเงินผ่อนหรือแบ่งชำระเป็นงวดโดยตกลงให้ชำระราคาครบก่อนกรรมสิทธิ์จึงจะโอน トラบใดที่ยังชำระราคาไม่ครบกรรมสิทธิ์ก็ไม่โอน<sup>9</sup> แต่ถ้าไม่ใช่เงื่อนไขที่เกี่ยวกับการโอนหรือไม่โอนกรรมสิทธิ์แล้ว ไม่ใช่สัญญาซื้อขายมีเงื่อนไข<sup>10</sup>

5. คำว่า “ออกใบกำกับภาษี” หมายความว่าอย่างไร

การออกใบกำกับภาษีในกรณีนี้คือการออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อก่อนโดยที่เงินยังไม่ได้ชำระและกรรมสิทธิ์ก็ยังไม่โอน แต่กฎหมายให้ถือว่าความรับผิดได้เกิดขึ้นแล้ว

6. ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ

ในกรณีที่ได้ออนกรรมสิทธิ์สินค้า ได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนส่งมอบสินค้า ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการโอนกรรมสิทธิ์สินค้า การชำระราคาสินค้า หรือการออกใบกำกับภาษี หมายความว่าความรับผิดทั้งในประมวลรัษฎากร มาตรา 78 (1) (ก) (ข) และ (ค) ความรับผิดที่เกิดขึ้นอาจจะเกิดขึ้นไม่ทั้งหมดพร้อมๆ กัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อตกลงว่าจะโอนกรรมสิทธิ์ การชำระราคา หรือการออกใบกำกับภาษีจริงเป็นจำนวนเท่าใด

## 2. ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการขายสินค้าในแต่ละประเภท

โดยเหตุที่ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการขายสินค้า หรือการให้บริการตลอดจนการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ ฉะนั้น การที่จะถือว่าผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าได้ขายสินค้าหรือให้บริการ หรือได้มีการนำเข้าเกิดขึ้นเมื่อใด จึงเป็นสิ่งจำเป็นต้องกำหนดให้เป็นที่ชัดเจน เพื่อให้การเสียภาษีหรือให้มีการปฏิบัติหน้าที่ใดๆ ที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มถูกต้องต่อไป ในบทความนี้จะขอกล่าวถึงเฉพาะกรณีการขายสินค้าเท่านั้น โดยมีรายละเอียดดังนี้

<sup>8</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2489/2539

<sup>9</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5591/2543 และฎีกาที่ 7531/2543

<sup>10</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1780/2543

## 2.1 การขายสินค้าทั่วไป<sup>11</sup>

หลักเกณฑ์ ให้ความรับผิดชอบทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้า เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนส่งมอบสินค้า ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้นๆ ด้วย

- (ก) โอนกรรมสิทธิ์สินค้า
- (ข) ได้รับชำระราคาสินค้า หรือ
- (ค) ได้ออกใบกำกับภาษี

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ แล้วแต่กรณี

ข้อพิจารณา โดยหลักความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าตามมาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องนำมูลค่าตามราคาตลาดของทรัพย์สินที่โอนในวันทีโอนหรือราคาขายทรัพย์สินที่โอนแล้วแต่กรณีมาถือเป็นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่กรณีที่ได้มีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้า ได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษี ก่อนการส่งมอบสินค้าก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้นๆ ด้วยโดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ แล้วแต่กรณีตามมาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่าง บริษัท ก. จำกัด ขายเครื่องใช้สำนักงานให้ บริษัท ข จำกัด จำนวน 50,000

บาท ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 3,500 บาท โดยได้ส่งมอบสินค้าให้บริษัท ข. จำกัด เมื่อวันที่ 10 ธันวาคม 2553 ถ้ามีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมเกิดขึ้นในวันที่ 10 สิงหาคม 2553 ซึ่งเป็นวันที่ส่งมอบสินค้าให้บริษัท ข. จำกัด แม้ว่าบริษัท ก. จำกัด จะยังไม่ได้รับชำระค่าสินค้า

### ► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3293/2547

โจทก์ประกอบกิจการผลิตเยื่อกระดาษขายให้แก่บริษัท ป. จำกัด เป็นการขายในสภาพน้ำเยื่อกระดาษซึ่งมีส่วนผสมระหว่างน้ำกับเยื่อกระดาษโดยส่งผ่านทางท่อเข้าเครื่องผลิตกระดาษของผู้ซื้อ มีมิเตอร์วัดปริมาณการขายเป็นรายวัน สรุปรายการไว้ใน Dairy Report สามารถทราบปริมาณการขายในแต่ละวันได้ชัดเจน การส่งเยื่อกระดาษดังกล่าวกระทำตลอด 24 ชั่วโมง

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า การขายเยื่อกระดาษของโจทก์ แม้จะมีสภาพเป็นน้ำเยื่อกระดาษส่งผ่านทางท่อตลอด 24 ชั่วโมง แต่ก็ขายให้แก่บริษัท ป. จำกัด เพียงรายเดียว มีมิเตอร์วัดปริมาณการขายเป็นรายวัน สามารถทราบปริมาณการขายในแต่ละวันได้ชัดเจน โดยสรุปรายการไว้ใน Dairy Report เป็นกรณีที่ทราบจำนวนเยื่อกระดาษที่ส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อในแต่ละวันได้แน่นอน ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้าตามมาตรา 78 (1) กรณีหาใช่

<sup>11</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 78 (1)



เป็นการขายสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกับการขายกระแสไฟฟ้าตามมาตรา 78/3 (1) ที่ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 189 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มบางกรณี เพราะกรณีดังกล่าวต้องเป็นการขายสินค้าที่ไม่อาจกำหนดจำนวนได้แน่นอนว่ามีกำหนดยกกันเมื่อใด

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6624/2551

ไม้ที่โจทก์นำเข้าเป็นไม้แปรรูป การที่กรมศุลกากรกำหนดราคาไม้ที่โจทก์นำเข้าเพื่อเรียกเก็บอากรขาเข้าที่ราคา 10,000 บาท ถึง 11,000 บาทต่อลูกบาศก์เมตร โดยอาศัยราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยสำหรับไม้แปรรูปตามประกาศอธิบดีกรมศุลกากร ซึ่งออกตามความในมาตรา 9 แห่งพระราชกฤษฎีกาพิทักษ์อัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 จึงเป็นการกำหนดราคาไม้แปรรูปที่โจทก์นำเข้าโดยชอบด้วยกฎหมาย เมื่อโจทก์นำไม้แปรรูปดังกล่าวไปขายภายหลังในราคาต่ำกว่าราคาดังกล่าว และพิสูจน์ไม่ได้ว่าราคาที่ต่ำกว่านั้นเป็นราคาตลาดในขณะที่ขาย จึงเป็นการขายต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ราคาไม้แปรรูปที่โจทก์ขาย จึงไม่อาจถือเป็นมูลค่าของฐานภาษีในการเสียหายมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา

79/3 (1) ได้ มูลค่าของฐานภาษีในการเสียหายมูลค่าเพิ่มต้องถือตามราคาตลาดของไม้แปรรูปในวันที่มีความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น คือวันที่มีการส่งมอบไม้แปรรูปให้แก่ผู้ซื้อตามประมวลรัษฎากร มาตรา 78 (1) ที่เจ้าพนักงานประเมินใช้ราคาไม้แปรรูปของกรมศุลกากรดังกล่าวเป็นราคาตลาดในการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของไม้แปรรูปที่โจทก์ขายไปนั้นนับว่าเป็นคุณแก่โจทก์ เพราะราคาต้นทุนซึ่งย่อมต่ำกว่าราคาที่ขาย

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5639/2550

ในการขายรถยนต์ ซ. ใหม่ให้แก่ลูกค้าแต่ละราย โจทก์ให้พนักงานขายของโจทก์เจรจากับลูกค้าและทำใบสั่งจองให้ลูกค้าลงชื่อไว้ในใบสั่งจอง โดยลูกค้าต้องวางเงินมัดจำซึ่งในใบจองระบุเพิ่มเติมว่าหากพ้นกำหนดรับมอบภายใน 15 วันนับจากวันจองหรือภายใน 7 วันที่โจทก์ได้แจ้งการจัดเตรียมรถพร้อมส่งมอบโจทก์มีสิทธิส่งมอบรถยนต์ให้ผู้จองรายอื่นโดยไม่ต้องคืนเงิน จากลักษณะดังกล่าวจะเห็นได้ว่าพนักงานของโจทก์ได้ทำสัญญาจะซื้อจะขายให้แก่ลูกค้าแต่ละรายแล้วซึ่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8) (ก) ถือเป็นการขายทั้งเงินมัดจำอยู่ในความครอบครองของโจทก์ซึ่งโจทก์สามารถนำไปหาประโยชน์ได้ เพียงแต่ต้องคืนให้แก่ลูกค้าในกรณีที่โจทก์ไม่อาจมอบรถยนต์ให้แก่ลูกค้าได้ตามสัญญาและโจทก์

สามารถนำเงินดังกล่าวมาหักกลบหนี้กับราคารถยนต์ที่โจทก์ขายให้แก่ลูกค้าเมื่อลูกค้ามารับรถยนต์ที่สั่งจอง แม้เงินมัดจำจะมีลักษณะเป็นเงินประกันความเสียหายก็เป็นผลสืบเนื่องมาจากการที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 377 บัญญัติรับรองไว้ว่า มัดจำยอมเป็นประกันในการที่จะปฏิบัติตามสัญญาและมาตรา 378 ที่บัญญัติให้รับ ถ้าฝ่ายวางมัดจำละเลยไม่ชำระหนี้ตนเอง ดังนั้น เมื่อมาตรา 378 ได้บัญญัติไว้ว่า มัดจำนั้นถ้ามิได้ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่นให้จัดเอาเป็นการใช้เงินบางส่วนเมื่อชำระแล้วเงินมัดจำจึงเข้าลักษณะเป็นเงินชำระค่ารถยนต์ล่วงหน้าบางส่วนที่จะต้องนำมาคำนวณเป็นฐานภาษีตามมาตรา 79 และ 78 (1) (ข) การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงชอบแล้ว

### ➡ แนววินิจฉัย

ตัวอย่างที่ 1<sup>12</sup> บริษัทฯ ได้เปิดสถานประกอบการเพิ่มเติมในบริเวณคลังสินค้าของบริษัท ด. โดยไม่ปรากฏหลักฐานการทำสัญญาเช่าหรือสัญญาเช่าฝากทรัพย์และไม่มีการเรียกเก็บค่าบริการใดๆ จากบริษัทฯ ประกอบกับ ค่าบริการใดๆ จากบริษัทฯ กรณีจึงถือได้ว่า บริษัทฯ ประกอบกับในการส่งมอบสินค้าพนักงานของ

บริษัท ด. ผู้ซื้อสินค้าจะเป็นผู้ตรวจสอบความถูกต้องและลงลายมือชื่อรับสินค้านั้น กรณีจึงถือได้ว่าบริษัทฯ ได้มีการส่งมอบสินค้าให้บริษัท ด. แล้ว ดังนั้น บริษัทฯ จึงมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีการส่งมอบสินค้า และจัดทำใบกำกับภาษีทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ตามมาตรา 78 (1) มาตรา 82/4 และมาตรา 86 และมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 2<sup>13</sup> การที่ห้างฯ ขนหินไปสำรองไว้ ณ สถานที่ที่การรถไฟฯ กำหนดดังกล่าวถือเป็นการส่งมอบสินค้าแล้ว แม้ว่าในสัญญาตกลงจะจ่ายเงินตามจำนวนหินที่ขนขึ้นบรรทุกรถไฟไปแล้วก็ตาม ดังนั้น ห้างฯ จะต้องรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อได้ส่งมอบสินค้า ตามมาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และจะต้องออกใบกำกับภาษีในทันทีทุกครั้งที่มีการส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 3<sup>14</sup> บริษัทฯ ได้โอนกิจการบางส่วนโดยการขายสินทรัพย์และโอนหนี้สินไปยังบริษัทในเครือโดยมิได้ขอใช้สิทธิยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการโอนกิจการบางส่วนให้แก่กัน ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 484) พ.ศ. 2552 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ ลงวันที่ 3 กรกฎาคม พ.ศ. 2552 การโอนทรัพย์สิน

<sup>12</sup> หนังสือที่ กค 0706/พ./2403 ลงวันที่ 21 มีนาคม 2549

<sup>13</sup> หนังสือที่ กค 0811 (กม)/1925 ลงวันที่ 3 พฤศจิกายน 2541

<sup>14</sup> หนังสือที่ กค 0702/9435 ลงวันที่ 16 ธันวาคม 2557

ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการขายตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าตามมาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 4<sup>15</sup> บริษัทฯ จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เนื่องจากการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรเพื่อส่งไปต่างประเทศนั้นต้องปรากฏว่าได้มีการดำเนินพิธีการศุลกากรและได้มีการนำสินค้านั้นออกไปนอกราชอาณาจักรแล้ว จากข้อเท็จจริงปรากฏว่าสินค้าที่บริษัทฯ ส่งออกส่งออกนั้นยังมีได้ผ่านพิธีการศุลกากรส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรเพื่อส่งไปต่างประเทศ เมื่อสินค้าดังกล่าวได้รับความเสียหายทั้งหมดเนื่องจากถูกไฟไหม้ บริษัทฯ จึงไม่ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 77/1 (14) และมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม เมื่อบริษัทฯ ได้ขายสินค้าและโอนกรรมสิทธิ์ให้แก่ลูกค้าไปแล้วเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักรซึ่งความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อบริษัทฯ ได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้าให้แก่ลูกค้า ตามมาตรา 77/1 (8) และมาตรา 78 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 ทั้งนี้ ตาม

<sup>15</sup> หนังสือที่ กค 0706/พ./8729 ลงวันที่ 17 ตุลาคม 2549

<sup>16</sup> หนังสือที่ กค 0802/3207 ลงวันที่ 26 กุมภาพันธ์ 2539

<sup>17</sup> หนังสือที่ กค 0802/พ.4609 ลงวันที่ 21 มีนาคม 253

มาตรา 77/2 และมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 5<sup>16</sup> บริษัทฯ ขายรถไฟฟ้าและเครนพร้อมติดตั้งให้ลูกค้าด้วย ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้าตามมาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้ คือ โอนกรรมสิทธิ์สินค้า ได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษี เกิดขึ้นก่อนส่งมอบสินค้าก็ให้ถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ แล้วแต่กรณี ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ ได้รับใบสั่งซื้อจากลูกค้าและให้ลูกค้าชำระเงินงวดแรกร้อยละ 20 เพื่อรอรอกไฟฟ้าและเครนจากต่างประเทศ ถือได้ว่าบริษัทฯ ได้รับชำระราคาสินค้าเป็นบางส่วนตามมาตรา 78 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ต้องออกใบกำกับภาษีตามมูลค่าที่ได้รับชำระตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 6<sup>17</sup> ห้างฯ ได้จัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าพร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีแก่ผู้ซื้อสินค้าส่วนสำเนาใบกำกับภาษีได้เก็บรักษาไว้ถูกต้องตาม

มาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วสำหรับใบกำกับภาษีเล่มที่ 7 ตั้งแต่เลขที่ 0300 - 0322 เมื่อได้จัดทำใบกำกับภาษีและส่งมอบให้ผู้ซื้อแล้วมีการยกเลิกหลายฉบับ ห้างฯ จึงยกเลิกการใช้ใบกำกับภาษีเล่มดังกล่าวและใช้ใบกำกับภาษีเล่มใหม่ การที่ห้างฯ คัดลอกรายการในสำเนาใบกำกับภาษีเล่มเดิมแต่ละฉบับลงในใบกำกับภาษีเล่มใหม่โดยใช้เล่มที่ เลขที่เดิม แล้วฉีกต้นฉบับทิ้งไป เพื่อจัดทำสำเนาใบกำกับภาษีขึ้นใหม่แทนสำเนาใบกำกับภาษีเดิม และเพื่อจัดให้สำเนาใบกำกับภาษีอยู่ในเล่มเดียวกันเพราะใบกำกับภาษีเล่มเดิมไม่ต้องการใช้ต่อไปจึงไม่ใช่เป็นการออกใบกำกับภาษีใหม่อันจะมีผลให้เกิดความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 78 (1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ตามข้อเท็จจริง สำเนาใบกำกับภาษีซึ่งจัดทำขึ้นใหม่ เล่มที่ 7 เลขที่ 0304 วันที่ 17 กันยายน 2537 มีเลขที่บ้านของผู้ซื้อสินค้าไม่ถูกต้อง ผิดไปจากต้นฉบับใบกำกับภาษี จึงเป็นกรณีห้างฯ จัดทำสำเนาใบกำกับภาษีมีรายการที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าไม่ถูกต้องตรงกับใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 (3) แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท ตามมาตรา 90 (12) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 7<sup>18</sup> หน่วยงานของรัฐติดตั้งตู้

น้ำดื่มหยอดเหรียญแล้วส่งมอบให้เป็นทรัพย์สินของเจ้าของพื้นที่โครงการตามโครงการที่ 2 โดยไม่คิดค่าตอบแทน และกรณีหน่วยงานของรัฐติดตั้งตู้น้ำเย็นในโรงเรียนและส่งมอบให้เป็นทรัพย์สินของโรงเรียนตามโครงการที่ 3 โดยไม่คิดค่าตอบแทนนั้น เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร หน่วยงานของรัฐมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าตู้น้ำดื่มหยอดเหรียญและตู้น้ำเย็นในโรงเรียนดังกล่าวโดยความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้า ตามมาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

*ข้อสังเกต* เมื่อหน่วยงานของรัฐจำหน่าย ไอโฟนสินค้า โดยไม่มีค่าตอบแทนและไม่ได้อธิบายถึงภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าตามมาตรา 82/4 แห่งประมวลรัษฎากร หน่วยงานของรัฐก็ไม่จำเป็นต้องออกใบกำกับภาษีในกรณีดังกล่าวและในการลงรายการในรายงานภาษีขายให้ลงรายการตามมูลค่าสินค้าที่ได้รับหรือพึงได้รับโดยจัดให้มีเอกสารประกอบการลงรายการในรายงานภาษีขายซึ่งเอกสารดังกล่าวต้องมีปริมาณและมูลค่าสินค้าเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและให้ลงรายงานภายใน 3 วันทำการนับแต่วันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามข้อ 7 (6) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษี

<sup>18</sup> หนังสือที่ กค 0702/6032 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2558

มูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 89)ฯ ลงวันที่ 29 เมษายน พ.ศ. 2542

## 2.2 การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อ หรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ<sup>19</sup>

**หลักเกณฑ์** การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวด เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำได้ไปนี้เกิดขึ้นก่อนถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวดก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้นๆ ด้วย

(ก) ได้รับชำระราคาสินค้า หรือ

(ข) ได้ออกใบกำกับภาษี

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ แล้วแต่กรณี

*การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ ซึ่งหมายถึง สัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายเงินผ่อนนั่นเอง*

สัญญาซื้อขายนั้น คู่กรณีฝ่ายหนึ่งประสงค์ที่จะได้ไปซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ทำการซื้อขาย

พร้อมชำระเงิน ส่วนอีกฝ่ายหนึ่งประสงค์ที่จะได้รับเงินจากการซื้อขายพร้อมโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินไปเสียจากตน ส่วนสัญญาเช่าซื้อเป็นการตกลงกันว่าเมื่อผู้เช่าซื้อผ่อนชำระค่าเช่าซื้อครบถ้วนแล้ว กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่เช่าซื้อถึงจะโอนไปยังผู้เช่าซื้อ ซึ่งทั้งสองสัญญามีลักษณะคล้ายกันมาก กล่าวคือ สัญญาเช่าซื้อจะคล้ายกับสัญญาซื้อขายแบบมีเงื่อนไขมาก อย่างไรก็ตามข้อแตกต่างระหว่างสองสัญญานี้คือความรับผิดชอบในระหว่างที่มีการเช่าซื้อนั้น กฎหมายให้นำเอากฎหมายว่าด้วยลักษณะเช่าทรัพย์สินมาบังคับแก่กันก่อน และเมื่อชำระค่าเช่าซื้อครบแล้วจึงนำกฎหมายลักษณะซื้อขายมาบังคับกันต่อไป

เช่าซื้อ<sup>20</sup> คือ สัญญาซึ่งเจ้าของเอาทรัพย์สินออกให้เช่า และให้ค้ำประกันว่าจะขายทรัพย์สินนั้นหรือจะให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นสิทธิแก่ผู้เช่าโดยเงื่อนไขที่ผู้เช่าได้ใช้เงินเป็นจำนวนเท่านั้นเท่านี้คร่าว

จากบทบัญญัติดังกล่าว สาระสำคัญของสัญญาเช่าซื้อ คือ การเอาทรัพย์สินออกให้เช่า และให้ค้ำประกันว่าจะขาย หรือให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นของผู้เช่า เมื่อมีการใช้เงินเท่านั้นเท่านี้คร่าว กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่เช่าจึงตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้เช่าซื้อทันทีเมื่อชำระค่าเช่าซื้อครบถ้วน<sup>21</sup>

<sup>19</sup> โปรดดู คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 36/2536 เรื่อง การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2536 ประกอบ

<sup>20</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 572

<sup>21</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4809/2548

สัญญาเช่าที่ไม่มีข้อความแสดงว่าคู่สัญญาได้ตามซื้อหรือเช่าซื้อทรัพย์สินที่เช่า ไม่ใช่สัญญาเช่าซื้อ แต่เป็นสัญญาเช่าสังหาริมทรัพย์<sup>22</sup> ข้อตกลงที่ให้ผู้ซื้อชำระราคาเป็นเดือน เมื่อชำระเงินงวดสุดท้ายจะโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นให้ทันที ไม่ใช่สัญญาเช่าซื้อ เพราะไม่มีข้อความว่าให้เอาทรัพย์สินออกให้เช่า และให้ค้ำประกันจะขายหรือให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นของผู้เช่าเมื่อใช้เงินครบงวดที่กำหนด แต่เป็นสัญญาซื้อขายที่มีเงื่อนไขตามมาตรา 459 แห่งประมวลแพ่งและพาณิชย์<sup>23</sup>

ข้อสังเกต สัญญาให้เช่ารถยนต์แบบลิสซิ่งเป็นสัญญาที่มีข้อตกลงชำระค่าเช่าเป็นรายเดือน และเมื่อครบกำหนดเวลาให้ผู้เช่ามีสิทธิซื้อรถยนต์นั้นได้ ไม่ใช่สัญญาเช่าซื้อเพราะเป็นสัญญาที่ไม่มีข้อตกลงให้รถยนต์ที่เช่าตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้เช่าทันทีเมื่อชำระค่าเช่าครบตามสัญญา แต่ถือว่าเป็นสัญญาเช่าสังหาริมทรัพย์<sup>24</sup>

การซื้อสินค้าแบบเงินผ่อน หมายความว่าผู้ซื้อสามารถผ่อนชำระราคาสินค้าเป็นงวดๆ

ตัวอย่างสัญญาซื้อขายเงินผ่อน เช่น การขายตู้เย็นของบริษัท ช. ผู้ซื้อจะต้องนำเงินมาชำระเป็นงวด กรรมสิทธิ์ไม่ได้โอนแม้ได้ส่งมอบสินค้าแล้วก็ตาม การชำระราคาแต่ละงวดเป็นจำนวนเท่าไร แล้วแต่จะตกลงกันและเป็นไปตาม

ประเภทของสินค้า และตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรี ความรับผิดชอบในการชำระภาษีจะเกิดขึ้นตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวด เว้นแต่ กรณีที่ได้มีการกระทำต่อไปนี้เกิดขึ้น ก่อนถึงกำหนดชำระแต่ละงวด ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบได้เกิดขึ้นแล้ว เมื่อได้มีการกระทำนั้นๆ

(ก) ได้รับชำระราคาสินค้า

ในที่นี้หมายถึงว่า ได้รับตู้เย็นไปแล้ว ตามตัวอย่างข้างต้น เมื่อชำระไปได้ 2 งวด ผู้ซื้อไม่ต้องการผ่อนเป็นงวด แต่เอาเงินไปชำระทั้งหมด ถือความรับผิดชอบเกิดขึ้นทั้งหมดแล้ว

(ข) ได้ออกใบกำกับภาษีไปแล้ว หมายถึงว่า จากตัวอย่างเรื่องตู้เย็น เมื่อผู้ซื้อผ่อนชำระมาได้ 5 งวด ผู้ซื้ออาจจำเป็นต้องใช้ใบกำกับภาษี เพื่อสิทธิประโยชน์ทางภาษี ก็อาจไปขอให้ผู้ซื้อออกใบกำกับภาษีให้ โดยที่เงินยังชำระไม่ครบตามข้อตกลงและกรรมสิทธิ์ในตู้เย็นก็ยังไม่ได้ออน กรณีเช่นนี้ ถือว่า ความรับผิดชอบของผู้ขายเกิดขึ้นทั้งหมด เดิมราคาของตู้เย็นเสมือนหนึ่งว่าได้โอนไปแล้ว

ในกรณีที่ได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวด ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการชำระ

<sup>22</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 735/2548

<sup>23</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2872/2535 และฎีกาที่ 3113/2535

<sup>24</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2763/2551 และฎีกาที่ 991/2548

ราคาลินค้า หรือการออกไปกำกับภาษี

หมายความว่า ความรับผิดใน (ก) และ (ข) ความรับผิดที่เกิดขึ้นอาจจะเกิดขึ้นไม่ทั้งหมดพร้อมกัน ให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการชำระราคาหรือการออกไปกำกับภาษีจริง

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1144/2549

เงื่อนไขตามสัญญาซื้อขายเครื่องจักรเพื่อใช้งานในโรงคัดเมล็ดพันธุ์ที่โจทก์ทำกับบริษัท อ. ระบุว่า ผู้ซื้อจะชำระเงินเป็น 4 งวด โดยชำระงวดสุดท้ายเมื่อทดสอบเครื่องจักรใช้งานได้ดี นอกจากโจทก์ซึ่งเป็นผู้ขายจะต้องส่งมอบเครื่องจักรและติดตั้งให้ผู้ซื้อภายในกำหนดแล้ว โจทก์ต้องออกแบบระบบโรงคัดเมล็ดพันธุ์และติดตั้งระบบไฟฟ้าควบคุมเครื่องจักรทั้งหมด ตลอดจนทดสอบเครื่องจักรให้ใช้งานได้ดีด้วย โดยสัญญากำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์ของเครื่องจักรไว้ว่า ยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อทันทีที่ส่งมอบจนกว่าจะมีการส่งมอบงานทั้งหมด ส่วนเงื่อนไขตามสัญญาซื้อขายเครื่องจักรเพื่อใช้ในโรงงานปรับปรุงคุณภาพข้าวที่โจทก์ทำกับบริษัท ร. มีข้อความทำนองเดียวกัน โดยมีเงื่อนไขให้ผู้ซื้อชำระเงินเป็น 3 งวด โดยมีสัญญาระบุว่าเครื่องจักรดังกล่าวจะถือเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ขายจนกว่าจะมีการส่งมอบงานเสร็จเรียบร้อย ซึ่ง

<sup>25</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2489/2536 วินิจฉัยว่า สัญญาซื้อขายรถยนต์พิพาทระบุว่าจะตกแก่ผู้ซื้อต่อเมื่อชำระราคาเป็นงวดๆ ตามที่กำหนดไว้ครบถ้วนแล้ว จึงเป็นสัญญาซื้อขายมีเงื่อนไขกรรมสิทธิ์ในรถยนต์พิพาทยังไม่โอนเป็นของผู้ซื้อจนกว่าจะชำระราคาคงครบถ้วนตามงวด

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6351/2537 วินิจฉัยว่าสัญญาซื้อขายรถแทรกเตอร์ระบุว่าจะกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินยังเป็นของผู้ขายจนกว่าผู้ซื้อจะชำระเงินให้ผู้ขายจนครบถ้วนแล้ว ดังนั้นกรรมสิทธิ์ในรถแทรกเตอร์ยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อจนกว่าผู้ซื้อจะชำระราคาคงครบถ้วนแล้ว

ผู้ขายจะต้องทำแบบโครงสร้างและให้คำแนะนำในการติดตั้งเครื่องจักร ทดสอบเดินเครื่องจนใช้งานได้ดี ตลอดจนฝึกสอนเจ้าหน้าที่ของผู้ซื้อจนใช้งานเป็นด้วย สัญญาทั้งสองฉบับดังกล่าว จึงเป็นสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ

การซื้อขายสินค้าแบบเงินเชื่อ หมายความว่า ผู้ซื้อสามารถชำระเงินภายหลังรับสินค้าไปแล้วได้ ซึ่งทั้งสองแบบต่างเป็น “สัญญาซื้อขายเสร็จเด็ดขาด” ทั้งสิ้น กรรมสิทธิ์จึงโอนไปทันที เว้นแต่หากมีเงื่อนไขเพิ่มเติมเป็นประการอื่น ก็ต้องถือเอาเจตนาคู่กรณีเป็นสำคัญด้วย (สัญญามีเงื่อนไข เช่นสัญญาซื้อขายรถยนต์ที่ระบุว่ากรรมสิทธิ์จะตกแก่ผู้ซื้อต่อเมื่อชำระราคาเป็นงวดๆ ตามที่กำหนดไว้จนครบแล้ว จึงเป็นสัญญาซื้อขายที่มีเงื่อนไขกรรมสิทธิ์ในรถยนต์ยังไม่โอนไปจนกว่าผู้ซื้อจะผ่อนชำระราคาคงครบถ้วนตามงวด<sup>25</sup>)

ข้อพิจารณา

1. การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ ซึ่งหมายถึง สัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายเงินผ่อนนั่นเอง ให้ความความรับผิดในการเสียหายเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระ

ราคาแต่ละงวด<sup>26</sup>

ตัวอย่าง บริษัทจำกัดแห่งหนึ่ง ทำสัญญาให้เช่าซื้อรถยนต์กับนายดำในราคา 500,000 บาท ตกลงชำระราคากัน 10 งวด ๆ ละ 50,000 บาท ดังนั้น ความรับผิดชอบในการเสียหายของบริษัทจำกัด จะเกิดขึ้นตามงวดที่ถึงกำหนดชำระและงวดเว้นแต่เมื่อชำระไปได้แล้ว 4 งวด นายดำไม่ต้องการผ่อนชำระเป็นงวด แต่นำเงินไปชำระทั้งหมดหรือเมื่อชำระไปได้แล้ว 3 งวด บริษัทจำกัดได้ออกใบกำกับภาษีให้นายดำทั้งหมด โดยที่ยังชำระเงินไม่ครบตามข้อตกลงก็ถือว่าความรับผิดชอบในการเสียหายเกิดขึ้นแล้ว

2. การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบนั้นตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวดเว้นแต่ได้มีการรับชำระราคาสินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนถึงกำหนดชำระราคาตามงวดก็ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ โดยผู้ให้เช่าซื้อต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ลูกค้าทุกครั้งเมื่อความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

## ➔ แนววินิจฉัย

ตัวอย่างที่ 1<sup>27</sup> การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบนั้นตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวดเว้นแต่ได้มีการรับชำระราคาสินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนถึงกำหนดชำระราคาตามงวดก็ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ โดยผู้ให้เช่าซื้อต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ลูกค้าทุกครั้งเมื่อความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น กรณีตามข้อเท็จจริง ท่านได้ทำสัญญาเช่าซื้อรถยนต์กับผู้ให้เช่าซื้อที่กำหนดระยะเวลาในการผ่อนชำระค่าเช่าซื้อรถยนต์ตามสัญญา 48 เดือน แต่เมื่อผ่อนชำระค่าเช่าซื้อรถยนต์จนถึงงวดที่ 36 แล้วท่านมีความประสงค์จะชำระเงินต้นคงค้างทั้งหมดเป็นเหตุให้จำนวนเงินที่ท่านต้องชำระตามสัญญา (รวมจำนวนทั้งสิ้น 130,000 บาท) ลดลงจากที่ตกลงกันไว้ในสัญญานั้น กรณีดังกล่าวจึงเป็นการให้ส่วนลดที่ผู้ให้เช่าซื้อได้ลดให้ในภายหลังจากการขายสินค้าไม่เข้าลักษณะเป็นส่วนลดที่ได้ลดให้ในขณะที่ขายสินค้าผู้ให้เช่าซื้อ

<sup>26</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนโสย ลาโรช ทองประคำ ค้าอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 พ.ศ. 2553 หน้า 4-211

<sup>27</sup> หนังสือที่ กค 0702/พ./9827 ลงวันที่ 29 ตุลาคม 2558



จึงต้องนำมูลค่าส่วนลดดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 และมาตรา 79 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 2<sup>28</sup> การให้เช่าซื้อสินค้าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวดเว้นแต่ได้มีการรับชำระราคาสินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนถึงกำหนดชำระราคาตามงวดก็ให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ และบริษัทฯ ผู้ให้เช่าซื้อต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ลูกค้าทุกครั้งเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ตามมาตรา 78 (2) และมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร หากคู่สัญญาเช่าซื้อตกลงเปลี่ยนแปลงจำนวนงวดตามสัญญาเช่าซื้อใหม่ความรับผิดในการเสียภาษีก็เป็นไปตามสัญญาเช่าซื้อที่มีการตกลงจำนวนงวดใหม่ ต่อมาถ้ามีการลดจำนวนค่าเช่าซื้อลงจากสัญญาเดิมกรณีจึงเป็นการให้ส่วนลดที่ลดให้ในภายหลังจากการขายสินค้ามิใช่ลดให้ในขณะที่ขายสินค้า ผู้ให้เช่าซื้อจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าตามสัญญาเช่าซื้อเดิม ทั้งนี้ ตามมาตรา 79 และมาตรา 79 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 3<sup>29</sup> สัญญาซื้อขายผ่อนชำระ

โดยมีเงื่อนไขผู้ขายเครื่องจักรจะต้องดำเนินการติดตั้ง ทดสอบการใช้งาน และผู้ซื้อได้ทำการตรวจรับสินค้าพร้อมทั้งชำระราคาสินค้างวดสุดท้ายก่อน บริษัทฯ จึงโอนกรรมสิทธิ์ให้ผู้ซื้อ ถือเป็นสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อแล้ว ตามมาตรา 77/1 (8) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ให้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวดโดยไม่คำนึงว่าผู้ซื้อจะชำระค่าสินค้าหรือไม่ เว้นแต่ กรณีที่ได้รับชำระราคาสินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวด ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ ตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 4<sup>30</sup> ตามมาตรา 572 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติว่า “อันว่าเช่าซื้อนั้น คือ สัญญาซึ่งเจ้าของเอาทรัพย์สินออกให้เช่า และให้คำมั่นว่าจะขายทรัพย์สินนั้น หรือว่าจะให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นสิทธิแก่ผู้เช่า โดยเงื่อนไขที่ผู้เช่าได้ใช้เงินเป็นจำนวนเท่านั้นเท่านั้นคราว” ซึ่งตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวกำหนดเงื่อนไขการชำระค่าเช่าซื้อไว้เพียงว่า ผู้เช่าซื้อได้ใช้เงินเป็นจำนวนเท่านั้น

<sup>28</sup> หนังสือที่ กค 0702/พ./832 ลงวันที่ 18 มีนาคม 2551

<sup>29</sup> หนังสือที่ กค 0706/พ./7810 ลงวันที่ 14 กันยายน 2549

<sup>30</sup> หนังสือที่ กค 0706/พ./12005 ลงวันที่ 12 เมษายน 2550

เท่านี้คร่าว โดยมีได้มีข้อความใดระบุว่า จะต้องใช้เงินเป็นจำนวนเท่าๆ กันทุกคราว ดังนั้น หากบริษัทฯ ได้ให้เช่าซื้อรถยนต์โดยคิดดอกเบี้ยตามอัตราดอกเบี้ยลอยตัวและกำหนดให้ผู้เช่าซื้อชำระเงินเป็นจำนวนคราวตามที่ตกลงกัน แม้ค่างวดที่ผู้เช่าซื้อต้องชำระแต่ละงวดจะแตกต่างกัน ก็ไม่ทำให้สัญญาซึ่งเข้าลักษณะเป็นสัญญาเช่าซื้อแล้วเปลี่ยนเป็นไม่ใช่สัญญาเช่าซื้อแต่ประการใด สัญญาเช่าซื้อรถยนต์ที่บริษัทฯ คิดดอกเบี้ยตามอัตราดอกเบี้ยลอยตัวดังกล่าว บริษัทฯ จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวดตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.36/2536ฯ ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2536

การขายสินค้าตามสัญญาให้ผู้เช่าซื้อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาในแต่ละงวด ตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีที่ผู้เช่าซื้อมิได้ชำระราคาสินค้าตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวด ผู้ให้เช่าซื้อยังคงมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มและออกไปกำกับภาษีเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดนั้น ดังนั้น กรณีบริษัทฯ กำหนดให้ผู้เช่าซื้อเลือกชำระค่างวดขั้นต่ำได้ เช่น ผู้เช่าซื้อต้องชำระค่างวดเดือนละ 10,000 บาท แต่บริษัทฯ กำหนดให้ชำระ

ขั้นต่ำได้ 5,000 บาท หากผู้เช่าซื้อเลือกชำระค่างวดขั้นต่ำในบางงวด จึงเป็นกรณีที่ผู้เช่าซื้อชำระราคาตามงวดไม่ครบถ้วน ซึ่งกรณีดังกล่าวเป็นเรื่องทำนองเดียวกับกรณีที่ผู้ให้เช่าซื้อลดราคาสินค้าในภายหลังการขายสินค้า ซึ่งผู้ให้เช่าซื้อจะนำส่วนลดมาหักออกจากเงินค่างวดตามสัญญาเช่าซื้อไม่ได้ และกรณีผู้ให้เช่าซื้อยื่นยอดขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ได้รับชำระจริงจากผู้เช่าซื้อไม่ได้ ฉะนั้น กรณีตามข้อเท็จจริง บริษัทฯ จึงยังคงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าเช่าซื้อที่ถึงกำหนดชำระราคางวดละ 10,000 บาท

ตัวอย่างที่ 5<sup>31</sup> บริษัทฯ ขายรถจักรยานยนต์ให้แก่ผู้ซื้อโดยผู้ซื้อได้ชำระเงินล่วงหน้าเป็นค่ารถจักรยานยนต์บางส่วน และทำสัญญาเช่าซื้อกำหนดจำนวนเงินผ่อนชำระเป็นงวดๆ โดยเงินส่วนที่เหลือ บริษัทฯ จะออกไปกำกับภาษีเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวดนั้น เป็นการปฏิบัติที่ชอบด้วยกฎหมายแล้วสำหรับกรณีผู้ซื้อขอเปลี่ยนเป็นการซื้อขายเสร็จเด็ดขาดโดยชำระเงินตามราคาขายเงินสดและชำระราคารถจักรยานยนต์ก่อนถึงกำหนดชำระราคางวดแรก เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าตามสัญญาให้ผู้เช่าซื้อที่ได้มีการรับชำระราคาสินค้าก่อนถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวดตามมาตรา 78 (2) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ความรับผิดใน

<sup>31</sup> หนังสือที่ กค 0706/พ./9210 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2548

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับมูลค่าสินค้าส่วนที่เหลือจึงเกิดขึ้นเมื่อได้มีการรับชำระราคาสินค้าบริษัทฯ ต้องจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีสำหรับมูลค่าส่วนที่เหลือที่ได้รับชำระทันทีตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่มีการณต้องยกเลิกสัญญาให้เข้าซื้อหรือใบกำกับภาษีแต่อย่างใด สำหรับการจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบให้ลงรายการตามปริมาณสินค้าหรือวัตถุดิบที่รับมาหรือจ่ายไปจริง ตามข้อ 9 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 89) เรื่อง กำหนดแบบ หลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงานการลงรายการในรายงานการเก็บใบกำกับภาษีและเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา 87 และมาตรา 87/3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 29 เมษายน พ.ศ. 2542

ตัวอย่างที่ 6<sup>32</sup> การซื้อขายรถยนต์ที่ผู้ซื้อได้ตกลงว่าจะซื้อขายรถยนต์ในลักษณะให้เข้าซื้อภายหลังจากที่ได้มีการชำระเงินล่วงหน้าจำนวนหนึ่งให้กับบริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้ขาย ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ ได้ขายรถยนต์คันดังกล่าวให้แก่บริษัท จี ผู้ให้เข้าซื้อ ถือว่าบริษัทฯ ได้ขายรถยนต์ที่ผู้ซื้อได้ชำระราคาล่วงหน้าไว้แล้วแก่ผู้ให้เข้าซื้อตามมูลค่า

ทั้งหมดของรถยนต์รวมทั้งส่วนที่ได้มีการชำระล่วงหน้าด้วยและผู้ให้เข้าซื้อได้ขายรถยนต์ตามสัญญาให้เข้าซื้อให้แก่ผู้ให้เข้าซื้อตามมูลค่าทั้งหมดของรถยนต์รวมทั้งราคารถยนต์ที่ชำระล่วงหน้า ดังนั้น บริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้ขายและบริษัท จี ผู้ให้เข้าซื้อจะต้องปฏิบัติตามข้อ 5 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ป. 36/2536 เรื่อง การขายสินค้าตามสัญญาให้เข้าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบตาม มาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2536

ตัวอย่างที่ 7<sup>33</sup> 1. การบอกเลิกสัญญาเข้าซื้อเนื่องจากมิได้รับชำระราคาสินค้าตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวด บริษัทผู้ให้เข้าซื้อ ยังคงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวดจนถึงงวดก่อนที่มีการเลิกสัญญา ไม่ว่าผู้ให้เข้าซื้อจะได้ชำระราคาสินค้าสำหรับงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาหรือไม่ก็ตาม มาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม หากบริษัทผู้ให้เข้าซื้อแจ้งการเลิกสัญญาเข้าซื้อเป็นหนังสือต่อผู้ให้เข้าซื้อ และนับแต่เดือนที่ส่งหนังสือแจ้งเลิกสัญญา ถือว่าไม่มีการขายสินค้าตามสัญญาให้เข้าซื้อตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทผู้ให้เข้าซื้อไม่ต้องออก

<sup>32</sup> หนังสือที่ กค 0706/พ./10931 ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2545

<sup>33</sup> หนังสือที่ กค 0811/พ./1587 ลงวันที่ 21 กุมภาพันธ์ 2545

ใบกำกับภาษีและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามงวดที่ถึง กำหนดชำระแต่ละงวด ตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

2. บริษัทผู้ให้เช่าซื้อนำสินค้าที่ได้รับคืนหรือยึดมาจากผู้เช่าซื้อออกขายให้แก่บุคคลที่สาม เนื่องจากการขายสินค้าดังกล่าวอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทผู้ให้เช่าซื้อจึงมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 จากผู้ซื้อสินค้าเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

3. บริษัทผู้ให้เช่าซื้อนำสินค้าที่ได้รับคืนหรือยึดมาจากผู้เช่าซื้อออกประมูลขายหรือขายให้แก่บุคคลที่สาม โดยราคาที่ขายได้นั้นไม่เพียงพอต่อยอดหนี้ที่ผู้เช่าซื้อค้างชำระ (กล่าวคือ ต่ำกว่าราคา ณ วันบอกเลิกสัญญาเช่าซื้อ) ผู้เช่าซื้อจึงรับผิดชอบใช้ส่วนที่ขาด จำนวน 100,000 บาท ให้กับบริษัทผู้ให้เช่าซื้อ และบริษัทผู้ให้เช่าซื้อตกลงรับเงินชดใช้จำนวนดังกล่าว เนื่องจากบริษัทผู้ให้เช่าซื้อได้บอกเลิกสัญญาเช่าซื้อกับผู้เช่าซื้อแล้ว เงินชดใช้ส่วนที่ขาดซึ่งผู้เช่าซื้อจ่ายให้แก่บริษัทผู้ให้เช่าซื้อจึงไม่ใช่ค่าเช่าซื้อสินค้าตามสัญญาเช่าซื้อ แต่ถือเป็นค่าตอบแทนที่ได้รับหรือพึงได้รับ

จากการขายสินค้า ตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อเงินชดใช้ดังกล่าวมีจำนวนไม่เกินมูลค่าสินค้า ที่เหลืออยู่ตามสัญญาให้เช่าซื้อ บริษัทผู้ให้เช่าซื้อจึงมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ได้รับในเดือนภาษีที่ได้รับเงินนั้น

### 2.3 การขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขาย

หลักเกณฑ์ การขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว ทั้งนี้ เฉพาะสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า และเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี<sup>34</sup> ให้ความรับผิดชอบทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อเว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนการส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้นๆ ด้วย

- (ก) ตัวแทนได้ออกรวมสิทธิ์สินค้าให้ผู้ซื้อ
- (ข) ตัวแทนได้รับชำระราคาสินค้า
- (ค) ตัวแทนได้ออกใบกำกับภาษี หรือ
- (ง) ได้มีการนำสินค้าไปใช้ไม่ว่าโดยตัวแทน

หรือบุคคลอื่น

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ แล้วแต่กรณี

<sup>34</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534

ตัวอย่าง โรงงานผลิตเสื้อเชิ้ตยี่ห้อหนึ่ง ได้ทำการตกลงกับห้างสรรพสินค้าให้เป็นตัวแทนจำหน่ายเสื้อเชิ้ต โรงงานผู้ผลิตเสื้อเชิ้ต ภาษากฎหมายเรียกว่า “ตัวการ” ส่วนห้างสรรพสินค้า เรียกว่า “ตัวแทน” สมมติ ณ วันที่ 1 เมษายน โรงงานได้ส่งเสื้อเชิ้ตมาให้ห้างสรรพสินค้าเพื่อขาย 100 ตัว ถือว่าการขายเกิดขึ้น เพราะเนื่องจากได้มีการส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขายตามมาตรา 77/1 (8) (ข) แต่ในเรื่องความรับผิดนั้นต้องตามมาตรา 78 (3) ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ เช่น ต่อมาเมื่อสิ้นเดือนเมษายน ห้างฯ ได้ทำการเช็คสต็อกสินค้า ปรากฏว่า ห้างฯ ได้ขายเสื้อเชิ้ตไป 10 ตัว แสดงว่า ความรับผิดเกิดขึ้นในทันทีที่ได้มีการส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ ซึ่งในทางปฏิบัติได้มีการกำหนดรอบภาษี เช่น เมื่อสิ้นวันที่ 30 เมษายน ห้างฯ ได้ขายเสื้อไปทั้งหมดก็ตัว ซึ่ง ณ วันที่ขายนั้น ถือได้ว่าส่งมอบสินค้าให้ลูกค้าแล้ว ห้างฯ ในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อในขณะนั้นๆ สมมติขาย 5 ตัว ราคาตัวละ 500 บาท เป็นเงิน 2,500 บาท เรียกเก็บภาษีอีก 10% เป็นเงิน 250 บาท เมื่อสิ้นเดือน ห้างฯ จะแจ้งยอดการขายให้โรงงานผู้ผลิตทราบ ซึ่งทางโรงงานจะออกไปกำกับภาษีขายเอง ราคาเสื้อเชิ้ตตามโรงงานผลิตของตนเอง

สมมติตัวละ 300 บาท 5 ตัว เป็นเงิน 1,500 บาท คิดภาษี 10% เป็นเงิน 150 บาท โดยแจ้งยอดให้ห้างสรรพสินค้ารู้ว่า ห้างฯ มีหนี้ต้องชำระรวม 1,650 บาท โดยที่ 150 บาท เป็นภาษีขาย

เมื่อห้างฯ มีภาษีซื้อ 150 บาท แต่มีภาษีขายที่ตนเองเรียกเก็บ 250 บาท ดังนั้น ห้างฯ ต้องนำส่งภาษีให้รัฐบาล 100 บาท ซึ่งห้างฯ ต้องยื่นแบบ ภพ.30 ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป คือ เดือนพฤษภาคม

สำหรับโรงงานผู้ผลิตเสื้อเชิ้ต เมื่อตอนส่งมอบเสื้อเชิ้ต 100 ตัว ให้ห้างฯ ณ วันที่ 1 เมษายนนั้น ถือว่าเป็นการขาย แต่ยังไม่ต้องยื่นแบบ ภพ.30 เพราะความรับผิดยังไม่เกิดขึ้น จะมายื่นแบบ ภพ.30 ภายในวันที่ 15 พฤษภาคม เนื่องจากห้างฯ ได้ขายเสื้อเชิ้ตไปได้ 5 ตัว ภายในเดือนเมษายน และโรงงานผู้ผลิตได้เรียกเก็บภาษีซื้อจากห้างฯ ไว้ 150 บาท ซึ่งถือว่าเป็นภาษีขายของโรงงาน ภายหลังจากโรงงานได้นำภาษีขาย 150 บาท หักด้วยภาษีซื้อที่โรงงานซื้อวัตถุดิบมาใช้ในการผลิตเสื้อเชิ้ต เหลือจำนวนเท่าใดคือ ภาษีที่โรงงานจะต้องนำส่งรัฐบาล เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังข้อ (ก) - (ง) เกิดขึ้นก่อนการส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ ก็ให้ถือว่า ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้นๆ ด้วย

## ๑ แนววินิจฉัยกรณีการขายสินค้าโดยมิ การตั้งตัวแทนเพื่อขาย

ตัวอย่าง<sup>35</sup> บริษัทฯ ได้ทำสัญญาบริการ  
แต่งตั้งให้เป็นตัวแทนจากหน่วยงานของรัฐ  
รับชำระค่าบริการวิทยุคมนาคมเฉพาะกิจระบบ  
Trunked Mobile ของหน่วยงานของรัฐและได้  
ออกใบกำกับภาษีในฐานะตัวแทนด้วยเครื่อง  
คอมพิวเตอร์ที่เป็นโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่  
กรมสรรพากรกำหนด หากหน่วยงานของรัฐ  
ตัวการและบริษัทฯ ตัวแทนได้ปฏิบัติเป็นไปตาม  
หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขของสัญญาการ  
ตั้งตัวแทนตามข้อ 2 ของประกาศอธิบดีกรม-  
สรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 5) เรื่อง  
กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการออก  
ใบกำกับภาษีโดยตัวแทนในนามของผู้ประกอบการ  
จดทะเบียนตามมาตรา 86 วรรคสี่และมาตรา  
86/2 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 25 ธันวาคม  
พ.ศ. 2534 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรม-  
สรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง  
กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของสัญญา  
การแต่งตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของ  
สินค้า ตามมาตรา 78 (3) แห่งประมวลรัษฎากร  
ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534 บริษัทฯ ต้อง  
ออกใบกำกับภาษีเต็มรูปดังกล่าวนั้น ให้มีรายการ  
อย่างน้อยตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร

และได้รับซื้อ ที่อยู่เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร  
ของตัวการในใบกำกับภาษีนั้นด้วยแล้ว ถือได้ว่า  
บริษัทฯ ได้จัดทำใบกำกับภาษีที่มีข้อความเป็นไป  
ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ถูกต้อง  
แล้วโดยไม่ต้องขออนุมัติแต่อย่างใด

## 2.4 การขายสินค้าโดยส่งออก

หลักเกณฑ์ การขายสินค้าโดยส่งออก ให้  
ความรับผิดชอบเกิดขึ้นดังต่อไปนี้

(ก) การส่งออกนอกจากที่ระบุไว้ใน (ข) หรือ  
(ค) ให้ความรับผิดชอบขึ้นเมื่อชำระอากรขาออก  
วางหลักประกันอากรขาออกหรือจัดให้มีผู้ค้ำ-  
ประกันอากรขาออกวันแต่ในกรณีที่ไม่ต้องเสีย  
อากรขาออกหรือได้รับยกเว้นอากรขาออก แล้ว  
แต่กรณี ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบในวันที่มี  
การออกใบขนสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วย  
ศุลกากร

(ข) การส่งออกในกรณีที่น่าสินค้าเข้าไปใน  
เขตปลอดอากรตามมาตรา 77/1 (14) (ก) ให้  
ความรับผิดชอบขึ้นในวันที่นำสินค้าในราช-  
อาณาจักรเข้าไปในเขตดังกล่าว

(ค) การส่งออกซึ่งสินค้าที่อยู่ในคลังสินค้า  
ทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรให้ความ  
รับผิดชอบขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบตามกฎหมาย  
ว่าด้วยศุลกากร

ข้อพิจารณา การขายสินค้าโดยส่งออก

<sup>35</sup> หนังสือที่ กค 0702/พ./4272 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม 2551

(ประมวลรัฐฎากร มาตรา 78 (4)) ความรับผิดในการเสียหายเกิดขึ้น ดังต่อไปนี้<sup>36</sup>

(ก) การส่งออกโดยทั่วไป ความรับผิดในการเสียหายเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาออก วางหลักประกันอากรขาออก หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาออก เว้นแต่ ในกรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาออกหรือได้รับยกเว้นอากรขาออกแล้วแต่กรณีก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร (วันที่มีการตรวจปล่อยสินค้า)

กรณีที่น่าสินค้าไปที่ด่านศุลกากรเพื่อทำพิธีการส่งออก แต่ยังไม่ได้ทำพิธีการศุลกากรได้นำสินค้ากลับคืนมาเพื่อปรับปรุงคุณภาพ กรณีดังกล่าวยังไม่ถือว่าเป็นการส่งออก แม้สินค้านั้นจะได้ตัดออกจากบัญชีคุมสินค้าแล้วก็ตาม และสินค้าที่ตัดออกจากบัญชีคุมสินค้าก็ไม่ถือว่าเป็นการขายสินค้าในประเทศจึงไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(ข) การส่งออกในกรณีที่น่าสินค้าเข้าไปในเขตปลอดอากร (ความหมายของเขตปลอดอากร ดูมาตรา 77/1 (21)) ความรับผิดในการเสียหายเกิดขึ้นในวันที่นำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตดังกล่าว

(ค) การส่งออกซึ่งสินค้าที่อยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ความรับผิดในการเสียหายเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิด

ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเนื่องจากการขายเพื่อส่งออกไม่เหมือนกรณีอื่นๆ กล่าวคือ ตราบใดที่ยังไม่มีการชำระอากรขาออก (กรณีสินค้าต้องเสียอากร) หรือยังไม่มี การออกใบขนสินค้าขาออก (กรณีสินค้าไม่ต้องเสียอากรหรือยกเว้นอากร) ความรับผิดยังไม่เกิดขึ้น (แม้จะเสียหายในอัตรา 0)

#### ► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4496/2555

ตามสัญญาซื้อขาย คู่สัญญาตกลงให้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าไปยังผู้ซื้อแล้ว แต่ผู้ซื้อขอให้ผู้ขายเก็บรักษาสินค้าและจัดส่งให้ผู้ขายในภายหลังจึงเป็นการขายภายในประเทศมิใช่การขายโดยส่งออก และตามข้อเท็จจริงปรากฏว่าโจทก์มิได้ส่งสินค้าทั้งหมดออกไปนอกราชอาณาจักร โจทก์ส่งสินค้าส่วนหนึ่งให้แก่บริษัทอื่นโดยส่งไปที่เขตอุตสาหกรรมส่งออก (EPZ) ตามคำสั่งของผู้ซื้อ ซึ่งเป็นเวลาภายหลังจากที่กรรมสิทธิ์ในสินค้าได้โอนไปยังผู้ซื้อแล้ว ทั้งตามลักษณะดังกล่าวก็เป็นเรื่องการส่งออกของผู้ซื้อให้แก่บริษัทอื่นอีกด้วย จึงฟังไม่ได้ว่าโจทก์ขายสินค้าโดยส่งออกตามประมวลรัฐฎากร มาตรา 78 (4) ที่จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (1) หากแต่เป็นการขายสินค้าที่ได้โอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าก่อนการส่งมอบตามมาตรา

<sup>36</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวณิช ชุมพร เสนไสย ลาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัฐฎากร เล่ม 2 พ.ศ. 2553 หน้า 4-215-217

78 (1) (ก) ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ตามมาตรา 80 (1) แม้ต่อมาโจทก์ส่งสินค้าบางส่วนไปยังเขตอุตสาหกรรมส่งออก (EPZ) ในเดือนกันยายน 2545 ก็ไม่เป็นเหตุให้โจทก์ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (6) เพราะความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นก่อนแล้วในวันที่โอนกรรมสิทธิ์ในสินค้า

### ๓ แนววินิจฉัยการขายสินค้าโดยส่งออก

ตัวอย่างที่ 1<sup>37</sup> ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกเกิดขึ้นเมื่อมีการชำระอากรขาออกวางหลักประกันอากรขาออก หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาออก เว้นแต่ในกรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาออก หรือได้รับยกเว้นอากรขาออกแล้วแต่กรณีก็ให้ถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรตามมาตรา 78 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 2<sup>38</sup> การขายสินค้าโดยส่งสินค้าจากเขตปลอดอากรออกนอกราชอาณาจักรเพื่อส่งไปต่างประเทศซึ่งเข้าลักษณะเป็นการส่งออกตามมาตรา 77/1 (14) แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตาม

มาตรา 78 (4) แห่งประมวลรัษฎากรและได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 3<sup>39</sup> ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ส่งออกเกิดขึ้นเมื่อมีการชำระอากรขาออกวางหลักประกันขาออก หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาออก เว้นแต่ในกรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาออกหรือได้รับยกเว้นอากรขาออกให้ถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรตามมาตรา 78 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 4<sup>40</sup> กรณีที่ผู้ค้าน้ำมันขายน้ำมันให้กับบริษัทฯ โดยการนำน้ำมันในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากรในเกาะสีชังและเอกราในการดำเนินพิธีการศุลกากรระบุชื่อผู้ค้าน้ำมันเป็นผู้ส่งออก เข้าลักษณะเป็นการส่งออกสินค้า ผู้ค้าน้ำมันได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีดังกล่าวเกิดขึ้นในวันที่นำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ ตามมาตรา 77/1 (14) (ก) มาตรา 78 (4) (ข) และมาตรา 80/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>37</sup> หนังสือที่ กค 0702/9060 ลงวันที่ 6 ตุลาคม 2558

<sup>38</sup> หนังสือที่ กค 0702/3307 ลงวันที่ 19 มีนาคม 2558

<sup>39</sup> หนังสือที่ กค 0702/พ.4068 ลงวันที่ 15 กรกฎาคม 2551

<sup>40</sup> หนังสือที่ กค 0702/พ./911 ลงวันที่ 20 มีนาคม 2551



ตัวอย่างที่ 5<sup>41</sup> ในกรณีที่บริษัทฯ ส่งออกสินค้า บริษัทฯ ต้องรับรู้รายได้เพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในการส่งออกสินค้าในวันที่ออกใบขนสินค้าขาออกซึ่งเป็นการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528 และบริษัทฯ ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีการชำระอากรขาออกวางหลักประกันขาออกหรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาออก เว้นแต่ในกรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาออกหรือได้รับยกเว้นอากรขาออกให้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในวันที่มีการออกใบขนสินค้าขาออก ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรตามมาตรา 78 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

## 2.5 การขายสินค้าที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (5) และภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้า

หลักเกณฑ์ การขายสินค้าที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (5) และภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าอันทำให้ผู้รับโอนสินค้ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/1 (2) ให้ความรับผิดชอบทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อโอนกรรมสิทธิ์สินค้า

เพื่อเป็นการบรรเทาภาระในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียนสำหรับการขายสินค้าแก่กระทรวง ทบวง กรม หรือราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าตามสัญญา และมีการชำระราคาที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวงให้อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจกำหนดความรับผิดชอบตาม (1) (2) และ (3) เกิดขึ้นเป็นอย่างอื่นได้

การขายสินค้าที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ ตามมาตรา 80/1 (5) และภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้า อันทำให้ผู้รับโอนสินค้ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/1 (3) ให้ความรับผิดชอบทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อโอนกรรมสิทธิ์สินค้าหมายความว่า โดยทั่วไปแล้ว การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีส่งออกหรือการขายสินค้า ได้แก่ องค์การสหประชาชาติ ทบวงการค้าพิเศษ เอกอัครราชทูต สถานทูตฯ (ตามมาตรา 80/1 (5)) เป็นสิทธิพิเศษที่กฎหมายกำหนดไว้ เพื่อเป็นหลักถ้อยที่ถ้อยอาศัยกัน ในระหว่างประเทศ จะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราศูนย์ แต่ต่อมาภายหลังผู้ที่ได้รับสิทธิในการชำระอัตราภาษีศูนย์ไม่ได้ใช้สินค้านั้นเอง แต่ได้โอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าไป ผู้รับโอนกรรมสิทธิ์จะ

<sup>41</sup> หนังสือที่ กค 0706/340 ลงวันที่ 4 มีนาคม 2551

ต้องมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 80/1 (3) และความรับผิดทั้งหมดจะเกิดขึ้นแก่ผู้โอนเมื่อวันโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้น

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท ก. ในประเทศไทยขายรถยนต์ให้แก่องค์การสหประชาชาติ ในการขาย บริษัท ก. จะต้องทำหมายเหตุไว้ในการขายว่า วันใด เดือนใด เพราะต้องเสียภาษีในอัตราภาษีศูนย์ ขายรถยนต์ให้แก่องค์การสหประชาชาติ จำนวนเท่าไร ราคาเท่าไร แต่ต่อมาองค์การสหประชาชาติไม่ต้องใช้รถยนต์นั้นแล้ว ก็ไปขายให้กับบริษัท ข. เมื่อไปโอนทะเบียนรถยนต์กันเมื่อใด ความรับผิดชอบของบริษัท ข. ผู้รับโอนจะต้องมีหน้าที่เสียภาษีจากรถยนต์คันนั้นทันที

ตัวอย่างที่ 2<sup>42</sup> บริษัทจำกัดขายรถยนต์ให้สถานทูต กรณีนี้บริษัทต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (5) ต่อมาสถานทูตไม่ต้องการใช้รถยนต์คันดังกล่าว จึงได้ขายต่อให้นายขาว นายขาวผู้รับโอนสินค้าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/1 (2)

โดยความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อโอนกรรมสิทธิ์รถยนต์ดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 3 ห้างหุ้นส่วนสามัญ ส. ขายกระดาษให้แก่หน่วยราชการ 1 ล้านรีมๆ ละ 47 บาท เป็นเงิน 47 ล้านบาท ห้างหุ้นส่วน ส. ต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนเท่านั้นที่จะขายของให้กับองค์การรัฐบาลได้ เมื่อขายความรับผิดเกิดขึ้นแล้ว สมมติว่าส่งมอบกระดาษ 1 ล้านรีมวันที่ 30 เมษายน 2533 ถ้าเป็นการขายให้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลโดยทั่วไปแล้ว ความรับผิดจะเกิดขึ้นในวันที่ 30 เมษายน 2533 นั้น แต่เมื่อขายให้แก่องค์การรัฐบาลหรือราชการส่วนท้องถิ่นที่กล่าวมา ทั้งกับขั้นตอนเงื่อนไขการชำระเงินจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้โดยกฎกระทรวง และในการนี้ อธิบดีมีอำนาจกำหนดความรับผิดใน (1) (2) และ (3) เกิดขึ้นเป็นอย่างอื่น จากที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญ ส. จะไม่ต้องรับผิดชำระภาษีจนกว่าจะได้รับชำระเงินจากหน่วยราชการ



<sup>42</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 พ.ศ. 2553 หน้า 4-217