



บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ โทร. 2814185

ที่ กษ 0406/17750

วันที่ 15 พฤศจิกายน 2538

เรื่อง ขอรื้อกรณีสหกรณ์ขอภาษีมูลค่าเพิ่มคืน

เรียน ผู้สอบบัญชีสหกรณ์แห่งประเทศไทย จำกัด (นางสาวสุรีย์ แสงสุชีลักษณ์)

ตามหนังสือที่ ผตส. 4/269 ลงวันที่ 11 กันยายน 2538 ได้หารือวิธีปฏิบัติทางบัญชีและรายงานการสอบบัญชีกรณีสหกรณ์แห่งประเทศไทย จำกัด ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยได้จัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เท่ากับรายงานภาษีซื้อ รายงานภาษีขาย และแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30) นั้น

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้พิจารณาข้อมูลของสหกรณ์แล้วเห็นว่า สหกรณ์แห่งประเทศไทย จำกัด จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร จึงต้องปฏิบัติตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ และในปัจจุบันกรมสรรพากรได้ตรวจสอบปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มปรากฏว่า สหกรณ์ต้องเสียภาษีขายสำหรับเงินค่างวดที่รับจากสมาชิก พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มในแต่ละเดือนตั้งแต่เดือนแรกที่ทำสัญญาเช่าซื้อกับบริษัทไฟแนนซ์ จนถึงเดือนพฤษภาคม 2537 (สำหรับเดือนมิถุนายน 2537 ถึงปัจจุบัน สหกรณ์ได้ยื่นรายการเสียภาษีขายไว้ครบถ้วนและไม่มีภาระภาษีขายที่ต้องเสียเพิ่มเติมอีก) และขณะนี้สหกรณ์อยู่ระหว่างขอให้กรมสรรพากรพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร ดังปรากฏในหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/น.22160 ลงวันที่ 29 กันยายน 2538 เรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้เช่าซื้อรถแท็กซี่ระหว่างสหกรณ์กับสมาชิกและหนังสือสหกรณ์แห่งประเทศไทย จำกัด ที่ 1192/2537 ลงวันที่ 26 ตุลาคม 2537 เรื่อง ขอรื้อการรับภาษีซื้อคืนและการนำส่งภาษีขายของสหกรณ์แห่งประเทศไทย จำกัด

จากข้อมูลของสหกรณ์ดังกล่าว กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงเห็นควรให้แนวทางปฏิบัติแก่ผู้สอบบัญชี ดังนี้

1. การแสดงความเห็นต่อการเงินของสหกรณ์แห่งประเทศไทย จำกัด สำหรับปีทางบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2537 ให้ปฏิบัติตามหนังสือกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ กษ 0406/ว.12 ลงวันที่ 23 กันยายน 2536 เรื่อง แนวทางปฏิบัติในการแสดงความเห็นต่อการเงิน ซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขได้ แต่ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าผลของการถูกประเมินภาษีอากรมีสาระสำคัญมากต่อการเงิน และจำเป็นต้องรอผลการประเมินจากกรมสรรพากรซึ่งอาจต้องใช้ระยะเวลานานก็สามารถตกค้างการสอบบัญชีได้โดยมีเหตุผลสมควร ทั้งนี้ ให้ชี้แจงเหตุผลของการตกค้างด้วย

2. วิธีปฏิบัติทางบัญชี

สหกรณ์ควรทบทวนการบันทึกบัญชี ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ บัญชีเงินรอเรียกคืนจากกรมสรรพากร บัญชีภาษีนำส่งสรรพากร และบัญชีเงินรับคืนจากกรมสรรพากร เป็นต้น เพื่อปรับปรุงแก้ไขการบันทึกบัญชีให้ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และสอดคล้องกับการจัดทำรายงานภาษีซื้อ รายงานภาษีขาย รวมทั้งการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30) โดยปฏิบัติตามคำแนะนำของกรมสรรพากรและแนวทางในการปฏิบัติ ดังนี้

2.1 การบันทึกบัญชีภาษีซื้อและการจัดทำรายงานภาษีซื้อ สหกรณ์ต้องดูแลให้มีใบกำกับภาษีประกอบครบถ้วนและถูกต้องสมบูรณ์ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ เพื่อที่จะได้สามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเป็นเครดิตภาษีที่จะเรียกคืนจากกรมสรรพากรได้ ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีควรแนะนำให้สหกรณ์ปรับปรุงการบันทึกเกี่ยวกับภาษีซื้อ ได้แก่

2.1.1 การเข้าซื้อรถยนต์กับบริษัทไฟแนนซ์ สหกรณ์ดำเนินการเป็นตัวแทนสมาชิก ในการเข้าซื้อรถยนต์กับบริษัทไฟแนนซ์ โดยสมาชิกผู้ซื้อที่แท้จริงอยู่ในฐานะเป็นผู้ค้ำประกันแต่สมาชิกจะเป็น ผู้ผ่อนชำระงวด กรณีที่สมาชิกชำระเงินผ่านสหกรณ์แล้วสหกรณ์เป็นผู้นำส่งเงินบริษัทไฟแนนซ์ การบันทึกบัญชี ภาษีซื้อและรายงานภาษีซื้อในส่วนนี้เป็นไปโดยถูกต้อง แต่ในกรณีที่สมาชิกนำเงินไปชำระกับบริษัทไฟแนนซ์ ด้วยตนเองแล้วนำใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีของบริษัทไฟแนนซ์มอบให้สหกรณ์ ซึ่งสหกรณ์ได้นำใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีดังกล่าวบันทึกในรายงานภาษีซื้อเท่านั้น แต่ไม่บันทึกบัญชีภาษีซื้อให้สอดคล้องกับรายงาน ภาษีซื้อ สหกรณ์จึงควรแก้ไขโดยบันทึกบัญชีภาษีซื้อให้ครบถ้วนตามที่สมาชิกได้ส่งชำระเงินกับบริษัทไฟแนนซ์ พร้อมทั้งออกใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีของสหกรณ์ให้แก่สมาชิกด้วย

2.1.2 สหกรณ์ควรพิจารณาทบทวนวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับใบกำกับภาษีซื้อที่ไม่ใช่รายจ่ายของ สหกรณ์ ได้แก่ รายจ่ายที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริงในสหกรณ์ แต่เป็นรายการที่สมาชิกหรือบุคคลภายนอกเป็นผู้จ่าย เพื่อซื้อสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายส่วนตัวอื่น แล้วใช้ซื้อสหกรณ์ในการออกใบกำกับภาษีซึ่งสหกรณ์ได้นำใบกำกับ ภาษีดังกล่าวไปแสดงในรายงานภาษีซื้อเพื่อขอคืนภาษี โดยการบันทึกบัญชีภาษีซื้อไม่สอดคล้องกับรายงาน ภาษีซื้อเช่นกัน อย่างไรก็ตาม ภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายลักษณะดังกล่าวเป็นภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับ การประกอบการของสหกรณ์ ไม่ควรนำมาแสดงในรายงานภาษีซื้อเพื่อการขอคืนภาษี เพราะเป็นผลทำให้ต้อง มีการปรับปรุงการบันทึกบัญชีภาษีซื้อให้สอดคล้องกับรายงานดังกล่าว จึงทำให้สหกรณ์มียอดทรัพย์สินหรือ ค่าใช้จ่ายผิดความเป็นจริง เมื่อมีการตรวจนับทรัพย์สินเปรียบเทียบกับบัญชีคุมยอดก็จะทำให้เกิดปัญหาทาง ด้านสินทรัพย์ขาดบัญชี

2.2 การบันทึกบัญชีภาษีขายและการจัดทำรายงานภาษีขาย สหกรณ์บันทึกบัญชีไม่ถูกต้อง ในกรณีสหกรณ์ดำเนินการเป็นตัวแทนสมาชิกในการเข้าซื้อรถยนต์กับบริษัทไฟแนนซ์ เมื่อสมาชิกนำเงินไป ชำระบริษัทไฟแนนซ์ด้วยตนเองไม่ผ่านสหกรณ์ สหกรณ์ไม่ได้บันทึกบัญชีภาษีขายเนื่องจากไม่ออก ใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีของสหกรณ์ให้แก่สมาชิก แต่กลับนำใบกำกับภาษีของบริษัทไฟแนนซ์ซึ่งระบุ ชื่อสหกรณ์ที่ได้รับจากสมาชิกไปแสดงในรายงานภาษีซื้อ เพื่อขอคืนภาษีตามที่ได้กล่าวแล้วในข้อ 2.1.1 ดังนั้น สหกรณ์ควรปรับปรุงแก้ไขโดยออกใบกำกับภาษีของสหกรณ์ให้กับสมาชิก ณ วันที่ที่ได้รับใบกำกับภาษี ของบริษัทไฟแนนซ์จากสมาชิก พร้อมทั้งบันทึกบัญชีภาษีขายและจัดทำรายงานภาษีขายเพิ่มเติมในส่วนนี้ด้วย

2.3 การสรุปยอดภาษีมูลค่าเพิ่ม ทุกสิ้นเดือนให้ปิดบัญชีภาษีซื้อและบัญชีภาษีขายไปบัญชี ภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้ายอดคงเหลือของบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นด้านเดบิต (ลูกหนี้กรมสรรพากร) สหกรณ์สามารถ ขอคืนหรือขอเครดิตภาษีเดือนถัดไป หากยอดคงเหลือบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนใดเป็นด้านเครดิต (เจ้าหนี้กรมสรรพากร) จะต้องนำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้กรมสรรพากร ทั้งนี้ในการยื่นแบบแสดงรายการ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30) ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไปนั้น สหกรณ์ต้องระมัดระวังการกรอกข้อมูลให้สอดคล้อง กับบัญชีภาษีซื้อ บัญชีภาษีขาย และบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวด้วย

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ และแนะนำสหกรณ์ให้ปฏิบัติให้ถูกต้องต่อไปด้วย

(ลงชื่อ) **สมพงษ์ ปองเกษม**
(นายสมพงษ์ ปองเกษม)
อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์



บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ กรมสรรพากร กองกฎหมายและระเบียบ โทร. 2456731

ที่ กค 0802 (กม)/พ.22160

วันที่ 29 กันยายน 2536

เรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้เช่าซื้อรถแท็กซี่ระหว่างสหกรณ์กับสมาชิก

เรียน สรรพากรเขตพื้นที่ 7

1. ตามที่ สพก. 7 ได้ทำการตรวจปฏิบัติการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ราย สหกรณ์แท็กซี่กรุงเทพ จำกัด เมื่อวันที่ 12 กรกฎาคม 2537 สำหรับเดือนภาษีพฤษภาคม 2537 สหกรณ์ฯ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบภาษีขายหักภาษีซื้อ จดทะเบียนเมื่อวันที่ 12 มีนาคม 2535 ประกอบกิจการให้บริการเกี่ยวกับรถแท็กซี่ และขายปลีกรถยนต์ สหกรณ์ฯ ยื่นแบบ ภ.พ. 30 ดังนี้

ยอดขายที่ต้องเสียภาษี	2,238,935.22 บาท	ภาษีขาย	156,728.16 บาท
ยอดซื้อ	9,509,993.29 บาท	ภาษีซื้อ	665,696.65 บาท
ภาษีที่ชำระเกินยกมา			-
ภาษีสุทธิที่ชำระเกิน (ขอคืนเงินสด)			508,970.49 บาท

จากการตรวจสอบเอกสารหลักฐาน และไต๋สวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการประกอบกิจการ มีรายละเอียดดังนี้

(1) รายได้ที่สหกรณ์ฯ ได้รับจากสมาชิกเกี่ยวกับค่าบริการ ซึ่งสหกรณ์ฯ จะออกไปกำกับภาษี ให้เมื่อได้รับชำระเงิน มีดังนี้

- (ก) ค่าบำรุงป้าย และค่าบำรุงรถร่วม
- (ข) ค่าธรรมเนียมเกี่ยวกับการโอนรถ และการเปลี่ยนสิทธิต่างๆ
- (ค) ค่าบริการขายน้ำมันเครื่อง และค่าแรง
- (ง) ค่าเช่ารถ

รายได้เหล่านี้ สหกรณ์ฯ ได้นำส่งภาษีขายไว้ครบถ้วนแล้ว

(2) รายได้จากการที่สหกรณ์ฯ ขายปลีกรถ โดยแยกประเภทเป็น

(ก) กรณีสมาชิกทำสัญญาเช่าซื้อโดยตรงกับสหกรณ์ฯ สหกรณ์ฯ จะซื้อรถยนต์เป็นเงินสด แล้วนำมาให้สมาชิกเช่าซื้อโดยตรง โดยรับชำระค่าเช่าซื้อเป็นรายเดือน หรือรายวันแล้วแต่สมาชิก ทางสหกรณ์ฯ จะออกหลักฐานใบกำกับภาษีให้กับสมาชิกทุกคนที่นำเงินมาชำระค่าเช่าซื้อให้กับสหกรณ์ฯ สหกรณ์ฯ ก็จะเสียภาษีขายดังกล่าวให้กับกรมสรรพากรทุกรายตามความรับผิดชอบที่เกิดขึ้น ตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) สหกรณ์ฯ ทำสัญญาเช่าซื้อรถยนต์ยี่ห้อ นิสสัน กับบริษัทไฟแนนซ์ เมื่อต้นปี 2536 ประมาณ 500 กว่าคัน บริษัทไฟแนนซ์ออกไปกำกับภาษีในนามสหกรณ์ฯ เป็นผู้ซื้อ สหกรณ์ฯ ได้ขอคืน ภาษีซื้อรถยนต์ดังกล่าวตามงวดที่ชำระค่างวดมาโดยตลอด รถยนต์เหล่านี้สหกรณ์ฯ ได้นำมาให้สมาชิกเช่าซื้อโดยมิได้ทำสัญญาเช่าซื้อต่อกัน สมาชิกจะจ่ายชำระค่างวดผ่านสหกรณ์ฯ ไปยังบริษัทไฟแนนซ์ สหกรณ์ฯ มิได้ออกใบกำกับภาษีและเสียภาษีขายสำหรับเงินค่างวดที่รับผ่านมานั้น ตั้งแต่เริ่มทำสัญญาเช่าซื้อ กับบริษัทไฟแนนซ์ จนถึงเดือนพฤษภาคม 2537

เหตุผลที่สหกรณ์ฯ มิได้ทำสัญญาเช่าซื้อระหว่างสหกรณ์ฯ กับสมาชิก เป็นเพราะสหกรณ์ฯ เข้าใจว่า สหกรณ์ฯ เป็นเพียงผู้ครอบครองรถเท่านั้น มิใช่เจ้าของรถที่แท้จริง กรรมสิทธิ์ในรถยนต์ยังคงเป็นของบริษัทไฟแนนซ์ สหกรณ์ฯ ไม่มีสิทธิ์ที่จะทำสัญญาให้เช่าซื้อช่วงได้ กลัวจะขัดแย้งกับข้อกำหนดประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งอาจทำให้เป็นการทำสัญญาซ้ำซ้อนและเป็นโมฆะได้ และสหกรณ์ฯ ได้ให้ข้อเท็จจริงว่า เมื่อสัญญาเช่าซื้อระหว่างบริษัทไฟแนนซ์กับสหกรณ์ฯ สิ้นสุดลง สหกรณ์ฯ จะให้บริษัทไฟแนนซ์โอนกรรมสิทธิ์รถยนต์ให้แก่สมาชิกโดยตรง ซึ่ง ณ จุดนั้นสหกรณ์ฯ จะออกใบกำกับภาษีและเสียภาษีขายทั้งจำนวนเท่ากับจำนวนเงินที่ได้จ่ายไปทั้งหมดตามสัญญาเช่าซื้อ จะทำให้ภาษีขายที่เสียนี้เท่ากับภาษีซื้อที่ซื้อคืนมาตั้งแต่ต้น และใบกำกับภาษีดังกล่าวจะนำไปใช้เป็นหลักฐานในการจดทะเบียนรถที่สำนักงานขนส่ง

แต่ต่อมา ตั้งแต่เดือนมิถุนายน 2537 สหกรณ์ฯ ได้ทำสัญญาเช่าซื้อรถยนต์ดังกล่าวกับสมาชิกตามส่วนของระยะเวลาที่เหลือในสัญญาระหว่างบริษัทไฟแนนซ์กับสหกรณ์ฯ ตามคำแนะนำของเจ้าหน้าที่จากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และได้ออกใบกำกับภาษีเสียภาษีขายตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวดมาจนถึงปัจจุบัน

2. กรณีที่สหกรณ์ฯ นำรถที่เช่าซื้อกับบริษัทไฟแนนซ์มาให้สมาชิกเช่าซื้อต่อโดยมิได้ทำสัญญาเช่าซื้อระหว่างกัน และมีได้ออกใบกำกับภาษีและเสียภาษีขาย นั้น สพท.7 เห็นว่า เป็นการกระทำที่ขัดกับข้อกำหนดภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/1 (8) (ก) และมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร สหกรณ์ฯ จะต้องรับผิดชอบเสียภาษีขาย สำหรับเงินค่างวดที่ได้รับจากสมาชิกผ่านไปให้บริษัทไฟแนนซ์ พร้อมเบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่ทำสัญญาเช่าซื้อกับบริษัทไฟแนนซ์จนถึงเดือนพฤษภาคม 2537

แต่จากเหตุผลที่สหกรณ์ฯ ได้ให้ไว้ข้างต้น และตามหนังสือที่สหกรณ์ฯ ชี้แจงมาเพื่อประกอบการพิจารณานั้น จึงเป็นปัญหาในข้อกำหนดว่า

- (1) พฤติกรรมระหว่างสหกรณ์ฯ กับสมาชิก ถือว่าเป็นการขายตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือไม่
- (2) สหกรณ์ฯ มีอำนาจทำสัญญาเช่าซื้อช่วงต่อกับสมาชิกได้หรือไม่
- (3) ภาษีซื้อจากการเช่าซื้อดังกล่าว กับบริษัทไฟแนนซ์ที่สหกรณ์ฯ มาขอคืนถูกต้องหรือไม่
- (4) สหกรณ์ฯ จะต้องทำสัญญากับสมาชิกหรือออกใบกำกับภาษี และเสียภาษีขายอย่างไร

เมื่อใด

ตามปัญหาที่กล่าวมาข้างต้น มีสหกรณ์ฯ หลายสหกรณ์ ที่มีการประกอบกิจการในลักษณะนี้ แต่มิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ สหกรณ์บวรแท็กชี จำกัด สหกรณ์แท็กชีรวมมิตร จำกัด เป็นต้น เนื่องจากไม่เข้าใจว่า จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างไร หรือไม่

สพท. 7 จึงหารือว่า ความเห็นของ สพท.7 ถูกต้องหรือไม่ เพื่อจะได้เป็นแนวทางถือปฏิบัติต่อไป และขอให้กรมสรรพากรพิจารณาดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้สหกรณ์ฯ ด้วย

3. กรมสรรพากรได้พิจารณาแล้ว ขอเรียนว่า

(1) จากข้อเท็จจริงดังกล่าว ถือได้ว่าสหกรณ์ฯ ได้ทำสัญญาเช่าซื้อรถยนต์กับบริษัทไฟแนนซ์ ดังนั้น บริษัทไฟแนนซ์ต้องออกใบกำกับภาษีให้กับสหกรณ์ฯ ทุกครั้งที่ถึงงวดกำหนดชำระราคาแต่ละงวด และบริษัทไฟแนนซ์มีหน้าที่ยื่นแบบเพื่อเสียภาษีขาย ส่วนสหกรณ์ฯ มีสิทธิ์ขอคืนภาษีซื้อได้ เพราะไม่ต้องห้ามตามวรรคสอง ของข้อ 2(1) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) พ.ศ. 2536

การที่สหกรณ์ฯ ได้ให้สมาชิกเข้าซื้อต่อโดยมิได้ทำสัญญานั้น การกระทำความผิดระหว่างสหกรณ์และสมาชิก จะถือว่าเป็นการเข้าซื้อช่วงไม่ได้ เนื่องจากมิได้ทำสัญญาเข้าซื้อเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามมาตรา 572 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ดังนั้น การที่สหกรณ์ฯ นำรถยนต์มาให้สมาชิกผ่อนชำระแต่ละงวด จึงเข้าลักษณะเป็นการซื้อขายแบบผ่อนชำระ ตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากในการขายสินค้า ผู้ขายไม่จำเป็นต้องเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์สินค้า

สหกรณ์ฯ จึงมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีทุกครั้งที่มีความรับผิดชอบเกิดขึ้น เมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวด ตามมาตรา 78 (2) และมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร และต้องเสียภาษีขายในแต่ละเดือน หากสหกรณ์ฯ มิได้ปฏิบัติตามกรณีดังกล่าวข้างต้น สหกรณ์ฯ จะต้องรับผิดชอบเสียภาษีขายสำหรับเงินค่างวดที่รับจากสมาชิก พร้อมทั้งเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่ทำสัญญาเข้าซื้อกับบริษัทไฟแนนซ์ จนถึงเดือนพฤษภาคม 2537 ตามมาตรา 89 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) สำหรับกรณีตั้งแต่เดือนมิถุนายน 2537 สหกรณ์ฯ ได้ทำสัญญาเข้าซื้อรถดังกล่าวกับสมาชิกตามส่วนของระยะเวลาที่เหลือในสัญญาระหว่างบริษัทไฟแนนซ์ กับสหกรณ์ฯ โดยสหกรณ์ฯ ได้รับความยินยอมจากบริษัทไฟแนนซ์ และสหกรณ์ฯ สามารถโอนกรรมสิทธิ์รถยนต์ให้แก่สมาชิกได้ จึงเป็นสัญญาเข้าซื้อช่วงได้ และสหกรณ์ฯ ได้ออกใบกำกับภาษีและเสียภาษีขายตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวดมาจนถึงปัจจุบัน (ตั้งแต่เดือนมิถุนายน 2537 ถึงปัจจุบัน) จึงถือได้ว่าสหกรณ์ฯ ได้ยื่นรายการเสียภาษีขายไว้ครบถ้วนแล้ว สหกรณ์ฯ ไม่มีภาระต้องเสียภาษีขายที่ต้องเสียเพิ่มเติมอีก

(3) กรณีสหกรณ์ฯ ได้ยื่นคำขอให้กรมสรรพากรพิจารณาดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนั้น ขณะนี้เรื่องดังกล่าวได้ส่งให้คณะกรรมการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรดำเนินการต่อไป ผลเป็นประการใด คณะกรรมการฯ จะได้แจ้งให้สหกรณ์ฯ ทราบต่อไป

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ

(ลงชื่อ) **วีระชัย ตันติกุล**

(นายวีระชัย ตันติกุล)

รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมสรรพากร

สหกรณ์แท็กซี่กรุงเทพ จำกัด

688/6-7 ซ.วัดเทพากร ถ.จรัสสินทวงศ์ บางพลัด เขตบางพลัด กทม. 10700 โทร. 4243062

ที่ 1192/2537

วันที่ 26 ตุลาคม 2537

เรื่อง ขอรื้อการรับภาษีซื้อคืนและการนำส่งภาษีขายของ สหกรณ์แท็กซี่กรุงเทพ จำกัด

เรียน ท่านอธิบดีกรมสรรพากร ผ่านสรรพากรเขตพื้นที่ 7

- สิ่งที่ส่งมาด้วย**
1. สำเนาสัญญาเช่าซื้อระหว่างสหกรณ์แท็กซี่กรุงเทพ จำกัด กับ บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ สินเอเชีย จำกัด (มหาชน)
 2. สำเนาสัญญาเช่าซื้อระหว่างสมาชิก กับสหกรณ์แท็กซี่กรุงเทพ จำกัด
 3. สำเนาคู่มือจดทะเบียนรถยนต์ที่สมาชิกซื้อมาเข้าร่วมกับสหกรณ์ฯ
 4. สำเนาใบเสร็จรับเงินและใบกำกับภาษีที่สหกรณ์ฯ โอนรถคืนเจ้าของเดิมที่สหกรณ์ฯ ต้องนำส่งภาษีขายให้กรมสรรพากร

สหกรณ์แท็กซี่กรุงเทพ จำกัด เป็นผู้ประกอบการรับจ้างบรรทุกคนโดยสาร โดยใช้รถยนต์รับจ้างบรรทุกคนโดยสารไม่เกินเจ็ดคน สหกรณ์ฯ ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อวันที่ 12 มีนาคม 2535 โดยจดทะเบียนเป็น 2 ประเภทคือ 1.ให้บริการเกี่ยวกับรถแท็กซี่ 2.ขายปลีกรถยนต์ สหกรณ์ฯ ได้ออกใบกำกับภาษีให้กับสมาชิกที่มาติดต่อกับสหกรณ์ ดังนี้

1. ประเภทให้บริการเกี่ยวกับรถยนต์แท็กซี่ สหกรณ์ฯ ได้ออกใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสมาชิกที่มาชำระเงิน ดังนี้

- 1.1 ค่าบำรุงป้าย และค่าบำรุงรถร่วม
- 1.2 ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ เกี่ยวกับการโอนรถและการเปลี่ยนสิทธิต่าง ๆ
- 1.3 ค่าบริการขายน้ำมันเครื่องและค่าแรง
- 1.4 ค่าบริการเกี่ยวกับการนำรถให้สมาชิกเช่าขับ

2. ประเภทขายปลีกรถยนต์ มี 2 ประเภท คือ

2.1 สมาชิกทำสัญญาเช่าซื้อโดยตรงกับสหกรณ์ สหกรณ์ฯ ได้ส่งเสริมให้สมาชิกที่ยากจนได้เป็นเจ้าของรถเองคนละหนึ่งคัน สหกรณ์ฯ ได้นำเงินที่กู้มาจากกรมส่งเสริมสหกรณ์และเงินทุนของสหกรณ์เองนำไปซื้อรถยนต์เป็นเงินสดและนำมาให้สมาชิกเช่าซื้อโดยส่งค่าเช่าซื้อเป็นรายเดือนและรายวัน สหกรณ์ฯ ได้ออกใบกำกับภาษีให้กับสมาชิกทุกคนที่นำเงินมาชำระค่าเช่าซื้อให้กับสหกรณ์ และสหกรณ์ฯ ได้นำส่งภาษีขายให้กับกรมสรรพากรทุกราย

2.2 สหกรณ์ฯ ทำสัญญาเช่าซื้อกับบริษัทไฟแนนซ์ บริษัทไฟแนนซ์ออกใบกำกับภาษีซื้อให้กับสหกรณ์ สหกรณ์ฯ ได้ขอคืนภาษีจากกรมสรรพากร รถยนต์จำนวนนี้ทางสหกรณ์ฯ ได้ให้สมาชิกเช่าซื้อคนละหนึ่งคัน เป็นการเช่าซื้อโดยไม่มีสัญญาเช่าซื้อ (เนื่องจากสัญญาเช่าซื้อระหว่างสหกรณ์ กับบริษัทไฟแนนซ์ ไม่ได้ให้เช่าซื้อช่วง) สมาชิกได้ส่งเงินค่าเช่าซื้อผ่านทางสหกรณ์ สหกรณ์ฯ มีได้ออกใบกำกับภาษีให้กับสมาชิกประเภทนี้ เนื่องจากทางสหกรณ์ฯ ถือว่ารถจำพวกนี้สหกรณ์ฯ เป็นผู้เช่าซื้ออยู่ ถ้าสหกรณ์ฯ

จะทำสัญญาเช่าซื้อระหว่างสมาชิกกับสหกรณ์ ทางสหกรณ์ฯ เกรงว่าอาจเกิดข้อขัดแย้งกับกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ที่กำหนดไว้ในมาตราที่ 572 ดังข้อความต่อไปนี้

“มาตรา 572 อันว่าเช่าซื้อนั้น คือ สัญญาซึ่งเจ้าของเอาทรัพย์สินออกให้เช่าและให้ค้ำประกัน จะขายทรัพย์สินนั้น หรือว่าจะให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นสิทธิแก่ผู้เช่า โดยเงื่อนไขที่ผู้เช่าได้ใช้เงินเป็นจำนวน เท่านั้น เท่านั้นคราว

สัญญาเช่าซื้อนั้นถ้าไม่ทำเป็นหนังสือ ท่านว่าเป็นโมฆะ”

จากข้อกำหนดในกฎหมายนั้น สหกรณ์ฯ ยังไม่ได้เป็นเจ้าของทรัพย์สินสหกรณ์ฯ จึงมิได้ออกสัญญาเช่าซื้อให้กับสมาชิก

ต่อมาเมื่อประมาณปลายเดือนพฤษภาคม 2537 ผู้ตรวจสอบบัญชีจากกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ได้ให้คำแนะนำกับสหกรณ์ฯ ว่า ควรออกสัญญาเช่าซื้อให้กับสมาชิก หากเป็นไปได้ควรเริ่มตั้งแต่เดือนมิถุนายน 2537 สหกรณ์ฯ ได้ออกสัญญาเช่าซื้อระหว่างสหกรณ์ฯ กับสมาชิก ในเดือนมิถุนายน 2537 สหกรณ์ฯ ได้ออกใบกำกับภาษีขายให้กับสมาชิกผู้เช่าซื้อทุกคน และนำภาษีขายส่งให้กับกรมสรรพากรทุกเดือนตลอดจนถึงปัจจุบันนี้

สหกรณ์ฯ ได้ปฏิบัติตามคำแนะนำของเจ้าหน้าที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ทั้ง ๆ ที่อาจจะขัดต่อกฎหมาย สัญญาอาจเป็นโมฆะ สหกรณ์ฯ ก็จำเป็นต้องปฏิบัติตามคำแนะนำของเจ้าหน้าที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ฯ เพื่อให้สหกรณ์ฯ ได้ออกใบเสร็จรับเงินและใบกำกับภาษี เพื่อจะได้นำภาษีขายส่งให้กับกรมสรรพากร

ในวันที่ 12 กรกฎาคม 2537 เจ้าหน้าที่จากสรรพากรเขตพื้นที่ 7 ได้เข้าตรวจปฏิบัติการ กรณีขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนพฤษภาคม 2537 และได้แจ้งให้ทราบประเด็นความผิดกรณีสหกรณ์ฯ มีการเช่าซื้อรถยนต์นั่งยี่ห้อฮอนด้าโดยทำสัญญาเช่าซื้อกับบริษัทไฟแนนซ์ ได้แก่ บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์สินเอเชีย จำกัด ฯลฯ เมื่อประมาณต้นปี 2536 จำนวน 500 กว่าคัน สหกรณ์ฯ มีการขอคืนภาษีซื้อดังกล่าวตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามใบกำกับภาษีของบริษัทไฟแนนซ์ที่ออกให้ สหกรณ์ฯ ได้นำรถเหล่านั้นมาให้เช่าสมาชิกเช่าซื้อแต่ไม่ได้มีการทำสัญญาเช่าซื้อกับสมาชิกแต่อย่างใด สมาชิกเป็นผู้จ่ายชำระค่างวดผ่านสหกรณ์ฯ ไปให้บริษัทไฟแนนซ์ สหกรณ์ฯ จึงมิได้ออกใบกำกับภาษีและนำส่งภาษีขายสำหรับเงินค่างวดที่รับนั้นตั้งแต่เริ่มทำสัญญาเช่าซื้อกับบริษัทไฟแนนซ์จนถึงเดือนพฤษภาคม 2537 กรณีนี้เจ้าหน้าที่ของสรรพากรเขตพื้นที่ 7 ได้แจ้งให้ทราบว่า เป็นการกระทำที่ไม่ถูกต้อง สหกรณ์ฯ จะต้องรับผิดชอบนำส่งภาษีขายไม่ครบถ้วน และจะต้องเสียภาษีย้อนหลังตั้งแต่เริ่มทำสัญญากับบริษัทไฟแนนซ์ รวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

สหกรณ์ฯ ขอเรียนชี้แจงถึงประเด็นความผิดข้างต้นว่า ในระหว่างสหกรณ์ฯ ทำสัญญาเช่าซื้อกับบริษัทไฟแนนซ์ ช่วงแรกสหกรณ์ฯ ยังมิได้ทำสัญญาเช่าซื้อกับสมาชิกตามเหตุผลที่กล่าวมาในข้อ 2.2 ข้างต้น สหกรณ์ฯ เห็นว่า ตามสัญญาเช่าซื้อระหว่างสหกรณ์ฯ กับไฟแนนซ์ และในคู่มือจดทะเบียนรถยนต์ทุกคันระบุว่า บริษัทไฟแนนซ์เป็นเจ้าของรถ ส่วนสหกรณ์ฯ เป็นเพียงผู้ครอบครองเท่านั้น การที่สหกรณ์ฯ จะถูกเสียภาษีย้อนหลังจึงไม่เป็นธรรม เพราะเมื่อสมาชิกมารับโอนรถ หรือสมาชิกเปลี่ยนสิทธิ สหกรณ์ฯ จะต้องออกใบเสร็จรับเงินพร้อมกับใบกำกับภาษี ถือเป็นการขายเท่ากับจำนวนที่ทำสัญญาเช่าซื้อซึ่งสหกรณ์ฯ จะต้องนำส่งภาษีขายให้กับกรมสรรพากรขณะที่โอนหรือเปลี่ยนสิทธินั้น ดังตัวอย่าง นายพูนสิน ถิ่นว่อง สมาชิกเลขที่ 8764 นำรถยนต์หมายเลขทะเบียน 2ว-7085 เข้ามาร่วมกิจการกับสหกรณ์ฯ เปลี่ยนประเภทเป็นรถยนต์สาธารณะ (แท็กซี่) หมายเลขทะเบียน 7ท-1052 ต่อมา นายพูนสิน ถิ่นว่อง

ขอถอนรถยนต์คันดังกล่าวนำไปใช้เป็นรถยนต์นั่งส่วนบุคคล สหกรณ์ฯ ได้โอนคืนถือเป็นการขาย ได้ออกใบเสร็จรับเงินและใบกำกับภาษีที่แนบมาเป็นตัวอย่างนี้ จะเห็นได้ว่ารถยนต์ทุกคนที่มีการโอนคืน หรือ การเปลี่ยนสิทธิ จะต้องออกใบเสร็จรับเงินและใบกำกับภาษีเพื่อนำส่งภาษีขายให้กับกรมสรรพากร ทุกคัน

ดังนั้น ทางสหกรณ์ฯ ขอเรียนปรึกษาหารือว่า ตามประเด็นความผิดที่เจ้าหน้าที่ของสรรพากรเขต พื้นที่ 7 แจ้งให้ทราบนั้นชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ และตามเหตุผลข้อเท็จจริงนี้สหกรณ์ฯ ได้ชี้แจงมานั้น รับฟังได้หรือไม่ ให้ทางกรมสรรพากรพิจารณาเกี่ยวกับปัญหาดังกล่าวเพื่อจะได้เป็นแนวทางให้สหกรณ์ฯ ถือปฏิบัติต่อไป สหกรณ์ฯ พร้อมทั้งจะเสียภาษีให้กับกรมสรรพากร สหกรณ์ฯ มิได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี มูลค่าเพิ่มจำนวนนี้ ทางสหกรณ์ฯ ไม่มีความเข้าใจในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการเช่าซื้อรถยนต์กับบริษัท ไฟแนนซ์ สำหรับภาษีขายในเรื่องอื่นๆ สหกรณ์ฯ ได้จัดส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกรมสรรพากรทุกรายการ ถูกต้อง ถ้าสหกรณ์ฯ จะต้องเสียภาษีย้อนหลัง สหกรณ์ฯ กราบขอความกรุณาท่านอธิบดีกรมสรรพากร ได้โปรดกรุณาได้งดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้กับทางสหกรณ์ฯ ด้วย จักขอบพระคุณยิ่ง

ขอแสดงความนับถืออย่างสูง

(ลงชื่อ) **ชำนาญ อิงศรีสว่าง**

(นายชำนาญ อิงศรีสว่าง)

ประธานกรรมการสหกรณ์แท็กซี่กรุงเทพ จำกัด



บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ ฝ่ายตรวจบัญชีสหกรณ์ส่วนกลาง กองตรวจบัญชีที่ 4

ที่ ผตส.4/269

วันที่ 11 กันยายน 2538

เรื่อง ขอรื้อหรือกรณีสหกรณ์ขอภาษีมูลค่าเพิ่มคืน

เรื่อง อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

ด้วยสหกรณ์แห่งประเทศไทย จำกัด ซึ่งมีปีบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2537 จากการเข้าตรวจสอบบัญชีประจำปี พบว่าในระหว่างปี 2537 สหกรณ์ได้บันทึกบัญชีภาษีซื้อ รวมจำนวน 3,198,315.40 บาท แต่รายงานภาษีซื้อที่สหกรณ์ใช้ประกอบแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) แสดงยอดภาษีซื้อ จำนวน 7,225,940.28 บาท และสหกรณ์ได้บันทึกบัญชีภาษีขาย รวมจำนวน 3,409,438.02 บาท แต่รายงานภาษีขายที่สหกรณ์ใช้ประกอบแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) แสดงยอดภาษีขาย จำนวน 5,398,084.83 บาท ซึ่งเห็นได้ว่า ภาษีซื้อที่สหกรณ์ยื่นต่อกรมสรรพากร สูงกว่าที่สหกรณ์บันทึกบัญชี จำนวน 4,027,624.88 บาท และภาษีขายที่สหกรณ์ยื่นต่อกรมสรรพากร สูงกว่าที่สหกรณ์บันทึกบัญชี จำนวน 1,988,646.81 บาท ซึ่งผลแตกต่างนี้จากการตรวจสอบบัญชี พนักงานบัญชีสหกรณ์ได้ชี้แจงว่า สหกรณ์ได้นำใบกำกับภาษีซื้อ ซึ่งมีใช้เป็นรายจ่ายของสหกรณ์ แต่มีชื่อและที่อยู่ของสหกรณ์ มาขอเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มคืน และยอดภาษีขายตามแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ทางสหกรณ์ก็รวบยอดที่มีได้มีใบกำกับภาษีขายของสหกรณ์รวมด้วยเช่นกัน

จากการปฏิบัติดังกล่าวข้างต้นส่งผลให้ในระหว่างปี 2537 สหกรณ์ได้รับเงินคืนจากกรมสรรพากร จำนวน 3,734,172.33 บาท และมีภาษีที่สหกรณ์นำส่งกรมสรรพากรจำนวน 836,259.47 บาท ซึ่งถ้าสหกรณ์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มตามยอดที่บันทึกบัญชีแล้ว ในระหว่างปีสหกรณ์จะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากร จำนวน 211,122.62 บาท เนื่องจากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ

จากการเข้าร่วมประชุมคณะกรรมการดำเนินการของสหกรณ์ ครั้งที่ 2/2538 วันที่ 28 กรกฎาคม 2538 ได้แจ้งให้คณะกรรมการดำเนินการทราบ และมติของคณะกรรมการรับทราบ และให้พนักงานบัญชีแก้ไขให้ถูกต้อง ซึ่งจากการเข้าตรวจสอบต่อมา พนักงานบัญชีแจ้งว่าไม่สามารถแก้ไขได้

จึงเรียนมาเพื่อโปรดพิจารณาแนะนำวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ถูกต้องต่อไป และรายงานของผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่ ถ้าได้ควรเขียนรายงานอย่างไรจึงจะถูกต้อง

(ลงชื่อ) สุรีย์ แสงสุชีลักษณ์

(นางสาวสุรีย์ แสงสุชีลักษณ์)

ผู้สอบบัญชี