

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9687/2559

บริษัท รัชชี่ได (๑๙๙๙) จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 77/1, ป.รัชฎากร มาตรา 81

ย่อ / หลักกฎหมาย

ป.รัชฎากร มาตรา 81 (1) (ณ) ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ หรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น โดยมีได้จำกัดว่าผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวจะต้องเป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น และตามบทบัญญัติดังกล่าวให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการการให้บริการการประกอบโรคศิลปะอันมีวัตถุประสงค์ถึงตัวกิจการเป็นสำคัญว่าต้องเป็นการประกอบโรคศิลปะ ดังนั้น ผู้ประกอบการที่ให้บริการการประกอบโรคศิลปะสามารถเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือนิติบุคคล เมื่อโจทก์ประกอบกิจการรักษาผู้ป่วยไตวายเรื้อรังโดยการฟอกเลือดด้วยเครื่องไตเทียม ขั้นตอนการรักษาทำโดยแพทย์ผู้เชี่ยวชาญโรคไตที่เป็นผู้ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้ประกอบโรคศิลปะจากคณะกรรมการวิชาชีพ ถือได้ว่าการฟอกเลือดด้วยเครื่องไตเทียมของโจทก์เป็นการรักษาผู้ป่วยไตวายอันเป็นการประกอบโรคศิลปะ โจทก์จึงเป็นผู้ประกอบการการให้บริการการประกอบโรคศิลปะ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1) (ณ)

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอบังคับให้เพิกถอนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานจำเลยที่ 1 เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ที่ให้โจทก์ชำระภาษีและเงินเพิ่มตามการประเมิน ขอให้คงเบี้ยปรับและงดเงินเพิ่มตามกฎหมายตามการประเมิน จำเลยทั้งสี่ให้การและแก้ไขคำให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง คำอุทธรณ์นิยมให้เป็นพับ โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงที่คู่ความมิได้โต้แย้งกันรับฟังได้เป็นยุติว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด ประกอบกิจการรับฟอกไต ล้างไต ให้แก่ผู้ป่วยไตวายเรื้อรังโดยการฟอกเลือดด้วยเครื่องไตเทียม โจทก์มีสถานประกอบการ 2 แห่ง ตั้งอยู่ในโรงพยาบาลปัญญาเวชและโรงพยาบาลค่ายประจักษ์ศิลปาคม ตามสัญญาเปิดศูนย์ไตเทียม และสัญญาเช่าเครื่องไตเทียม ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 โจทก์ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่จำเลยที่ 1 เกินไปจำนวน 405,304.59 บาท จึงขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระเกินต่อจำเลยที่ 1 เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 เห็นว่า การประกอบกิจการของโจทก์ดังกล่าวไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ณ) และ (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อโจทก์มีรายรับจากการประกอบกิจการดังกล่าวถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและมีได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่เดือนภาษีมกราคม 2551 เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 จึงประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เงินเพิ่มและเบี้ยปรับสำหรับเดือนภาษีมกราคม 2551 ถึงเดือนภาษีธันวาคม 2551 รวม 12 ฉบับ ตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มรวมเป็นเงินภาษี 7,648,338 บาท โจทก์ชำระเงินค่าภาษีจำนวนดังกล่าวให้แก่จำเลยที่ 1 แล้ว ตามใบเสร็จรับเงิน โจทก์อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการ

พิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วเห็นว่า การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานชอบแล้ว แต่ความผิดเกิดจากความไม่เข้าใจในข้อกฎหมายไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและโจทก์ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบจึงงดเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า การประกอบกิจการของโจทก์เป็นการให้บริการการประกอบโรคศิลปะ ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ณ) ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการที่ให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชีและการว่าความโดยคำนึงถึงการประกอบกิจการเป็นสำคัญ หาได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการโรคศิลปะ ผู้สอบบัญชีและผู้ว่าความแต่อย่างใด โจทก์เป็นนิติบุคคล เมื่อโจทก์จัดหาแพทย์ พยาบาลผู้เชี่ยวชาญทางด้านไตเทียมดำเนินการแทนโจทก์ ทั้งโจทก์ยังดำเนินการภายใต้การควบคุมมาตรฐานของโรงพยาบาล ตามประกาศกระทรวงสาธารณสุข ฉบับที่ 5 (พ.ศ.2543) เรื่อง มาตรฐานการให้บริการฟอกเลือดด้วยเครื่องไตเทียมในสถานพยาบาล ลงวันที่ 1 พฤศจิกายน 2543 การกระทำของแพทย์และพยาบาลผู้เชี่ยวชาญดังกล่าว จึงเป็นการกระทำแทนโจทก์ในนามของโจทก์ตามกฎหมาย การประกอบกิจการของโจทก์จึงได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ณ) นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 บัญญัติว่า (1) "บุคคล" หมายความว่า บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคล (4) "นิติบุคคล" หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 องค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 สหกรณ์และองค์กรอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นนิติบุคคล (5) "ผู้ประกอบการ" หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าการกระทำความดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่... บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวแสดงให้เห็นว่ามีความประสงค์จะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพจากผู้ประกอบการโดยไม่คำนึงว่าผู้ประกอบการนั้นเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคล ส่วนการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ประมวลรัษฎากรก็บัญญัติไว้ในส่วน 5 โดยระบุให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการตามมาตรา 81 (1) (ณ) การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ หรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น โดยมีได้จำกัดว่าผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวจะต้องเป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น และตามบทบัญญัติดังกล่าวให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการการให้บริการการประกอบโรคศิลปะอันมีวัตถุประสงค์ถึงตัวกิจการเป็นสำคัญว่าต้องเป็น การประกอบโรคศิลปะ ดังนั้น ผู้ประกอบการที่ให้บริการการประกอบโรคศิลปะสามารถเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือนิติบุคคล ในข้อนี้ายผดฯ ผู้รับมอบอำนาจโจทก์เบิกความว่า โจทก์ประกอบกิจการรักษาผู้ป่วยไตวายเรื้อรังโดยการฟอกเลือดด้วยเครื่องไตเทียม โจทก์เป็นผู้จัดหาแพทย์ผู้เชี่ยวชาญโรคไตและพยาบาลโรคไตร่วมกับโรงพยาบาลปัญญาเวชและโรงพยาบาลค่ายประจักษ์ศิลปาคม โดยโรงพยาบาลทั้งสองแห่งให้ใช้สถานที่ โจทก์เป็นผู้จัดหาอุปกรณ์เกี่ยวกับการฟอกเลือดของผู้ป่วยพร้อมตรวจรักษาและวินิจฉัยโรค โจทก์เป็นผู้ดำเนินการฟอกไตในโรงพยาบาลดังกล่าวทั้งหมดโดยแบ่งรายได้ร้อยละ 15 ให้แก่โรงพยาบาล การดำเนินการของโจทก์เป็นการรักษาผู้ป่วยซึ่งโจทก์ต้องดำเนินการตามมาตรฐานของประกาศกระทรวงสาธารณสุข ฉบับที่ 5 (พ.ศ.2543) เรื่องมาตรฐานการให้บริการฟอกเลือดด้วยเครื่องไตเทียมในสถานพยาบาล และมาตรฐานการให้บริการฟอกเลือดด้วยเครื่องไตเทียมตามประกาศของแพทยสภา เมื่อผู้ป่วย

โรคไตมาที่โรงพยาบาลทั้งสองจะมาที่ศูนย์โรคไตหรือหน่วยไตเทียมที่โจทก์รับผิดชอบดำเนินการรักษา จากนั้นผู้ป่วยจะไปชำระเงินที่การเงินของโรงพยาบาล โจทก์จะทำบัญชีเกี่ยวกับจำนวนผู้ป่วยและการรักษาให้โรงพยาบาลเพื่อเรียกเก็บเงินและแบ่งรายได้กันเดือนละครึ่ง แพทย์ที่โจทก์ให้มารักษาผู้ป่วยโรคไตในโรงพยาบาลทั้งสองแห่งนั้นเป็นผู้เชี่ยวชาญด้านโรคไตโดยเฉพาะ โจทก์เป็นผู้ว่าจ้างโดยจ่ายค่าจ้างเป็นรายครั้ง โรงพยาบาลทั้งสองแห่งไม่ได้ควบคุมการทำงานของโจทก์ นอกจากนี้โจทก์มีนายจิตพงศ์ อายุรแพทย์โรคไตมาเบิกความว่า เป็นที่ปรึกษาและรักษาผู้ป่วยให้แก่โจทก์ กระบวนการฟอกไตของโจทก์นั้นในกลุ่มผู้ป่วยที่เป็นไตวายเรื้อรังระยะสุดท้ายจะไม่สามารถดำรงชีวิตอยู่ได้ เนื่องจากไตไม่ทำงานจึงต้องใช้ไตเทียมในการรักษาซึ่งจะเป็นการฟอกเลือดหรือล้างช่องท้อง ซึ่งจะต้องมีแพทย์และพยาบาลเฉพาะทางเป็นผู้ดูแล โดยแพทย์ที่จะดำเนินการรักษานั้นจะต้องเป็นอายุรแพทย์ที่ผ่านการอบรมเกี่ยวกับการรักษาโรคไตและพยาบาลต้องผ่านการรับรองจากสภาการพยาบาลเป็นผู้เชี่ยวชาญไตเทียม นางสาวจิตติภรณ์ พยาบาลผู้เชี่ยวชาญเรื่องไตเทียมของโจทก์เบิกความว่า ในการรักษาของโจทก์จะมีการรับผู้ป่วย สอบประวัติและดำเนินการด้านการแพทย์ให้แพทย์เป็นผู้วินิจฉัย จากนั้นผู้ป่วยก็มาที่หน่วยไตเทียมซึ่งพยาบาลจะดูแลประวัติ แจ้งขั้นตอนการรักษาและแนะนำการรักษาของแพทย์ไม่ว่าจะเป็นแผนการรักษา แผนการปฏิบัติตัว ภาวะเสี่ยงและค่าใช้จ่าย จากนั้นผู้ป่วยกับญาติจะต้องทำหนังสือยินยอมเกี่ยวกับการรักษา โดยโจทก์จะมีเอกสารให้ทางผู้ป่วยและญาติลงนาม ตามหนังสือแสดงความยินยอมเพื่อรับการรักษาโดยการฟอกเลือดด้วยเครื่องไตเทียม หลังจากลงนามแล้วจะมีการดำเนินการรักษาผู้ป่วยตามแผนที่วางไว้ มีการนำเลือดของผู้ป่วยออกมาผ่านการฟอก ผ่านการกรองและหลังจากนั้นก็นำกลับเข้าไปในร่างกายของผู้ป่วยใหม่ ซึ่งระหว่างที่มีการฟอกเลือดนั้น มีระยะเวลา 4 ชั่วโมง จะต้องมีการเฝ้าระวังภาวะแทรกซ้อนที่จะเกิดขึ้น มีการวัดสัญญาณชีพตามปกติจะวัดทุก 1 ชั่วโมง หากผู้ป่วยมีภาวะผิดปกติจะตรวจถี่ขึ้น หลังจากครบ 4 ชั่วโมงแล้วก็จะมีการนำเลือดเข้าสู่ผู้ป่วยและแจ้งเกี่ยวกับการรับประทานอาหารการรักษารวมถึงยาและการนัดหมายครั้งต่อไป จึงเห็นได้ว่าเมื่อขั้นตอนเกี่ยวกับการรักษาโจทก์มีการติดต่อกับผู้ป่วยโดยตรง การรักษาทำโดยแพทย์ผู้เชี่ยวชาญโรคไตที่เป็นผู้ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้ประกอบโรคศิลปะจากคณะกรรมการวิชาชีพ ถือได้ว่าการฟอกเลือดด้วยเครื่องไตเทียมของโจทก์เป็นการรักษาผู้ป่วยไตวายอันเป็นการประกอบโรคศิลปะ โจทก์จึงเป็นผู้ประกอบการการให้บริการการประกอบโรคศิลปะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องมานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังขึ้น พิพากษากลับ ให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.73.1) เลขที่ ภ.พ.73.1-10410010-25530223-005-00266 ถึง 00268, ภ.พ.73.1-10410010-25530223-005-00270 ถึง 00277 และภ.พ.73.1-10410010-25530224-005-00278 (เดิมเลขที่ ภ.พ.73.1-10410010-25530223-005-00269) ฉบับลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ 2553 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สก.10 (อด) 012.1/2554 ถึง 012.12/2554 ลงวันที่ 14 กันยายน 2554 คำอุทธรณ์ยอมทั้งสองชั้นศาลให้เป็นพับ

องค์คณะ

อติเทพ ถิระวัฒน์ · ไสยเกษ วัฒนพันธุ์ · ภาภูมิ สรอรรถ

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/9687/2559>