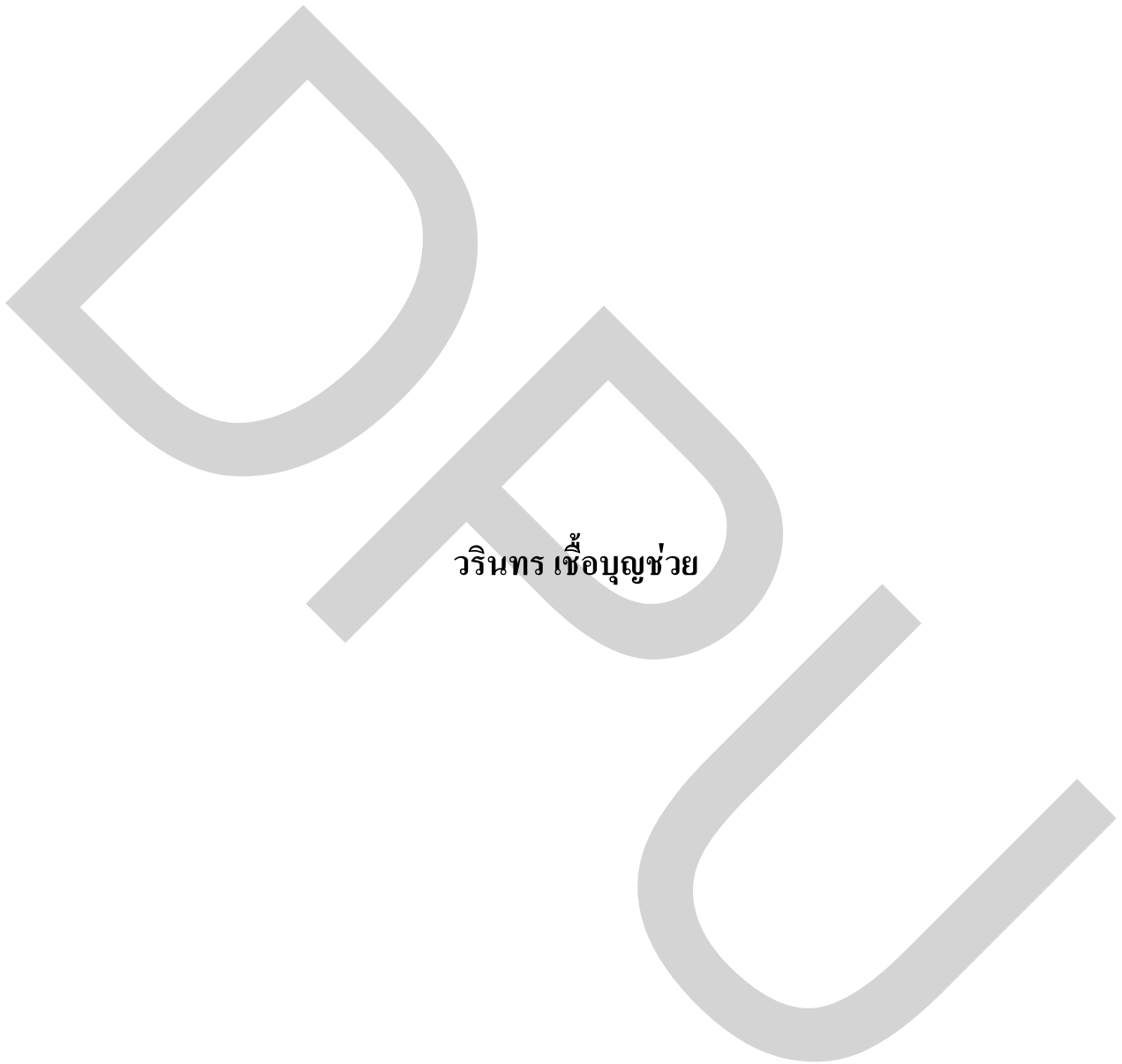


การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร :  
ศึกษาระณียรรักษาโรค



วรินทร์ เชื้อบุญช่วย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปรีดี พนมยงค์  
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2555

**The Levy of Value Added Tax Under The Revenue Code :  
Medicine Case study**



**Varintorn Chueaboonchuay**

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Laws**

**Department of Law**

**Pridi Banomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University**

**2012**

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จะไม่สามารถสำเร็จลุล่วงไปด้วยดี หากมิได้รับความกรุณาจากท่าน ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ที่กรุณาได้รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ โดยท่านได้ สละเวลาอันมีค่ายิ่งในการให้คำปรึกษา คำแนะนำ รวมทั้งตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ จน วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เกิดผลสำเร็จ ผู้เขียนจึงขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงที่ให้ความเมตตากรุณา แก่ผู้ศึกษาตลอดมา

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านศาสตราจารย์ ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์ ที่รับเป็นประธาน กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ท่านรองศาสตราจารย์ไพฑูรย์ คงสมบูรณ์ และ ดร.อาทิตย์ ศรีทวารสิทธิ์ ที่รับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ โดยได้ให้คำแนะนำและชี้แนะแนวทางอันเป็นประโยชน์ต่อ การทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างยิ่ง

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดามารดาที่ให้ความรัก ความเมตตาและกำลังใจ แก่ผู้เขียนในการศึกษาตลอดมาจนประสบความสำเร็จ

อนึ่ง หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีคุณค่าทางวิชาการและมีประโยชน์ต่อการศึกษาค้นคว้า ผู้เขียนขออนอบน้อมมอบความดีทั้งหมดให้แก่บุพการี ครูบาอาจารย์และผู้มีพระคุณทุกท่าน หากมี ข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

วรินทร์ เชื้อบุญช่วย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย .....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ .....	๘
กิตติกรรมประกาศ .....	๙
สารบัญตาราง .....	๑๐
บทที่	
1. บทนำ .....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา .....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา .....	5
1.3 สมมติฐานของการศึกษา .....	6
1.4 ขอบเขตของการศึกษา .....	6
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา .....	7
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ .....	7
2. ความหมาย แนวความคิดและหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	8
2.1 ความหมายของภาษีอากร .....	8
2.2 หลักภาษีอากรที่ดีกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	10
2.2.1 หลักความเป็นธรรม (Equity) .....	10
2.2.2 หลักความเป็นกลางในทางภาษี (Tax Neutrality) .....	14
2.2.3 หลักการอำนวยความสะดวก (Productivity) .....	15
2.2.4 หลักการยอมรับ (Acceptability) .....	15
2.2.5 หลักความประหยัด (Economy) .....	16
2.3 หลักการพื้นฐานของภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	17
2.3.1 ภาษีการบริโภค (Consumption Tax) .....	17
2.3.2 ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) .....	18
2.3.3 การผลักภาระภาษี (Shifting) .....	18
2.3.3.1 ความหมายของภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	19
2.3.3.2 ประเภทของภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	19
2.3.3.3 วิธีการผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	19

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
2.3.4 หลักอาณาเขต (Territory Principle) .....	20
2.3.5 อัตราภาษีคงที่หรือตามส่วน (Proportional Tax Rate) .....	21
2.3.6 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Taxable Person) .....	21
2.3.7 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	21
2.3.8 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว .....	23
2.3.9 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา .....	23
2.3.10 การบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	24
2.3.10.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 .....	26
2.3.10.2 การยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	26
2.3.10.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละต่ำ .....	29
2.4 คำจำกัดความของยาเสพติด .....	30
2.4.1 คำจำกัดความของยาเสพติด .....	30
2.4.1.1 ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน .....	30
2.4.1.2 ตามพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510 .....	30
2.4.1.3 ตามองค์การอาหารและยาของสหรัฐอเมริกา .....	31
2.4.1.4 ตามองค์การอนามัยโลก .....	31
2.4.2 คำจำกัดความของยาสมุนไพร .....	32
2.4.2.1 ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน .....	32
2.4.2.2 ตามพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510 .....	32
2.4.2.3 ตามองค์การอนามัยโลก .....	32
2.5 นโยบายของรัฐ .....	33
2.5.1 ด้านการสาธารณสุข .....	33
2.5.2 ด้านยา .....	34
2.5.2.1 นโยบายแห่งชาติด้านยาและยุทธศาสตร์การพัฒนาระบบ ยาแห่งชาติ .....	34
2.5.2.2 บัญชียาหลักแห่งชาติ .....	35
2.5.2.3 บัญชียาจากสมุนไพร .....	36

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
2.6 การควบคุมราคายาโรดตามองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจ และการพัฒนา.....	37
3. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรดตามประมวลรัษฎากร .....	39
3.1 วิวัฒนาการของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรด .....	39
3.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรดตามประมวลรัษฎากร .....	42
3.2.1 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	43
3.2.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรด .....	45
3.2.3 กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	46
3.2.4 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	47
3.2.4.1 ประเภทกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	47
3.2.4.2 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	51
3.2.5 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรด .....	51
3.2.6 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรด .....	52
3.2.7 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรด .....	52
3.2.8 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยาโรด .....	53
3.2.8.1 การควบคุมราคายาโรด .....	53
3.2.8.2 การควบคุมการเข้าถึงยาโรด .....	54
4. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรดตามกฎหมายต่างประเทศ .....	56
4.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรดของประเทศอังกฤษ .....	56
4.1.1 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	58
4.1.2 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	59
4.1.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	60
4.1.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรด .....	62
4.1.5 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยาโรด .....	65
4.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรดของประเทศแคนาดา .....	66
4.2.1 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	67
4.2.2 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	67

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4.2.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	68
4.2.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค .....	70
4.2.5 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค .....	72
4.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของประเทศออสเตรเลีย .....	73
4.3.1 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	73
4.3.2 กิจการที่ปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม (GST-free) .....	73
4.3.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	75
4.3.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค .....	75
4.3.5 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค .....	77
4.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของประเทศเนเธอร์แลนด์ .....	77
4.4.1 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	78
4.4.2 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	78
4.4.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	79
4.4.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค .....	80
4.4.5 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค .....	81
4.5 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของประเทศสวีเดน .....	82
4.5.1 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	82
4.5.2 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	83
4.5.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	83
4.5.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค .....	84
4.5.5 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค .....	85
4.6 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของประเทศไทย .....	85
4.6.1 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	86
4.6.2 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	86
4.6.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	88
4.6.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค .....	90
4.6.5 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค .....	90

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
5. วิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากร และกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ และปัญหาความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค .....	91
5.1 วิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ .....	91
5.2 ปัญหาความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค .....	95
5.2.1 เปรียบเทียบกับหลักภาษีอากรที่ดี .....	95
5.2.1.1 หลักความเป็นธรรม .....	95
5.2.1.2 หลักความเป็นกลางในทางภาษี .....	97
5.2.1.3 หลักอำนาจรายได้ .....	99
5.2.1.4 หลักการยอมรับ .....	100
5.2.1.5 หลักความประหยัด .....	100
5.2.2 ปัญหาเรื่องภาระภาษีแฝงในยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและยารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล .....	101
5.2.2.1 ปัญหาเรื่องภาระภาษีแฝงในยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพร .....	101
5.2.2.2 ปัญหาเรื่องภาระภาษีแฝงในยารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล .....	101
5.2.3 ปัญหาเรื่องวิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค .....	102
5.2.3.1 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค .....	104
5.2.3.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 .....	107
5.2.3.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราต่ำ .....	109
5.2.4 ปัญหาเรื่องความเหมาะสมในขั้นตอนของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 .....	111
5.2.4.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนของผู้ขายวัตถุดิบยารักษาโรค .....	111



สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
5.2.4.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนของโรงงานผลิตยารักษาโรค .....	113
5.2.4.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนของผู้ประกอบการขายยารักษาโรค .....	115
5.2.5 ผลกระทบต่อรายได้ของรัฐในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 เมื่อเปรียบเทียบกับสถิติการจัดเก็บภาษี มูลค่าเพิ่มการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางของกรม สรรพากร ตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึงปีภาษี 2554 .....	117
5.2.5.1 ผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐในการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 เมื่อเปรียบเทียบกับ สถิติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขายปลีกยารักษาโรค และเครื่องสำอางของกรมสรรพากรตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึงปีภาษี 2554 .....	120
5.2.5.2 ผลกระทบต่อรายได้ของรัฐในการคืนภาษีซื้อให้แก่ ผู้ประกอบการขายยารักษาโรค เมื่อเปรียบเทียบกับสถิติ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขายปลีกยารักษาโรคและ เครื่องสำอางของกรมสรรพากร ตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึง ปีภาษี 2554 .....	122
5.2.6 ปัญหาในเรื่องคำจำกัดความและขอบเขตของยารักษาโรค .....	126
5.2.6.1 ปัญหาเรื่องคำจำกัดความ .....	126
1) ยา .....	126
2) ยาสมุนไพร .....	128
5.2.6.2 ขอบเขตของยารักษาโรค .....	128
5.2.7 ปัญหาเรื่องการควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค .....	129
5.2.7.1 ปัญหาการควบคุมราคายารักษาโรค .....	129
5.2.7.2 ปัญหาการควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรค .....	131

## สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
6. บทสรุปและข้อเสนอแนะ .....	135
6.1 บทสรุป .....	135
6.2 ข้อเสนอแนะ .....	141
บรรณานุกรม .....	143
ประวัติผู้เขียน .....	157

## สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
5.1 เปรียบเทียบการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำในยาโรค ..... 103	103
5.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนของผู้ขาย วัตถุดิบยาโรค ..... 112	112
5.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนของโรงงาน ผลิตยาโรค ..... 113	113
5.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนของ ผู้ประกอบการขายยาโรค ..... 115	115
5.5 สถิติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขายปลีกยาและเครื่องสำอางของกรมสรรพากร ตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึงปีภาษี 2554 ..... 118	118
5.6 เปรียบเทียบสถิติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขายปลีกยาโรคและ เครื่องสำอางของกรมสรรพากร ตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึงปีภาษี 2554 กับรายได้ จากภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดและภาษีอากรทุกประเภทในแต่ละปีภาษี ..... 120	120
5.7 เปรียบเทียบภาษีซื้อการขายปลีกยาโรคและเครื่องสำอางของกรมสรรพากร ตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึงปีภาษี 2554 กับรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดและ ภาษีอากรทุกประเภทในแต่ละปีภาษี ..... 123	123

หัวข้อวิทยานิพนธ์	การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร : ศึกษากรณี ยารักษาโรค
ชื่อผู้เขียน	วรินทร์ เชื้อบุญช่วย
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2555

### บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาวิเคราะห์ถึงวิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ ๑๐ สำหรับการประกอบกิจการยารักษาโรค รวมทั้งผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น หากมีการนำวิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคมาใช้ในประเทศไทย โดยเปรียบเทียบกับการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของต่างประเทศ อาทิเช่น ประเทศอังกฤษ ประเทศแคนาดา ประเทศออสเตรเลีย ประเทศเนเธอร์แลนด์ ประเทศสวีเดน และประเทศไต้หวัน ทั้งนี้ เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยต่อไป โดยเป็นการศึกษาวิจัยจากเอกสาร และรวบรวมข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย คำอธิบายคำราชูทางวิชาการ วารสารกฎหมาย หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร และวิทยานิพนธ์ที่เกี่ยวข้องทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ

จากการศึกษาผู้วิจัยพบว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากร ไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง เมื่อพิจารณาในแง่ของฐานรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค และหลักความเป็นกลางในทางภาษีซึ่งเป็นหลักภาษีอากรที่ดี นอกจากนี้ยังก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องภาระภาษีแฝงที่อาจรวมอยู่ในราคาขายยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและยารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล รวมทั้งเป็นการขัดต่อหลักการเข้าถึงยารักษาโรคขององค์การอนามัยโลก (World Health Organization หรือ WHO) ที่กล่าวว่า “การจัดเก็บภาษีในยารักษาโรคสำหรับมนุษย์เป็นภาษีที่ไม่เหมาะสม อันเป็นการขัดขวางการเข้าถึงยา”

ด้วยเหตุนี้ ผู้วิจัยจึงขอเสนอว่าควรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนผู้ประกอบการขายยารักษาโรค ซึ่งเป็นขั้นตอนสุดท้ายก่อนที่ยารักษาโรคจะถึงมือผู้บริโภค ทั้งนี้ ให้พิจารณายารักษาโรคตามบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555 ทำให้ยารักษาโรคมีราคาถูกลง

และเป็นการปลดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง เพื่อเปิดโอกาสให้ประชาชนเข้าถึงยารักษาโรคได้ง่ายขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ที่มีรายได้น้อย อันเป็นการสอดคล้องต่อหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้งและหลักความเป็นกลางในทางภาษี รวมทั้งหลักการเข้าถึงยารักษาโรคขององค์การอนามัยโลก ตลอดจนเป็นการขจัดปัญหาในเรื่องภาระภาษีแฝง



Thesis Title	The Levy of Value Added Tax Under The Revenue Code : Medicine Case study
Author	Varintorn Chueaboonchuay
Thesis Advisor	Assistant Professor Dr. Jirasak Rodchan
Department	Law
Academic Year	2012

### ABSTRACT

This thesis presents a study and analysis of value added tax relief measurements, i.e. tax exemption, zero tax rate and low tax rate, particularly for the sale of medicine in final stage, and the impact which might occur as a result of using one of these instruments in Thailand. These are preceded by comparing to the measurements performed in other countries i.e. England, Canada, Australia, Netherlands, Switzerland and Taiwan, in order to improve the levy of value added tax for the sale of medicine in Thailand. The methodology of this thesis is based on documentary research. The documentary research results from the data collection of tax law provisions, textbooks, articles, private letters ruling and thesis in Thai and other mentioned countries.

According to the research, it appears that the levy of value added tax under Thai revenue code does not concordant to the vertical equity principle, when considering ability to pay on income tax base. Furthermore, it does not accordant to the tax neutrality principle. In addition, it raises hidden tax burden issue which includes in sale price of herbal medicine and medicine sold in health institution under the law governing such health institution. Moreover, taxing essential medicines is opposing to the accessible of medicines principle provided by World Health Organization (WHO) that “taxing essential medicines is a sick tax that hinders access to medicine.”

From the study and analysis, zero rate shall be applied in value added tax calculation for the sale of medicines, which are subject to National List of Essential Medicines B.E. 2555, in final stage. This tax relief promotes the vertical equity principle when determining ability to pay on income tax base. In addition, this measurement does not distort consumer choices as all

medicines are subject to the same tax rate. Accordingly, value added tax liability and hidden tax burden are excluded from the sale price of medicine. As a result, it could efficiently lower the sale price of medicine and extend the access to medicine especially for low income group as promoted by World Health Organization.



## บทที่ 2

### ความหมาย แนวความคิดและหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งที่รัฐนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการหารายได้เข้าสู่คลัง โดยมีแนวความคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างจากภาษีอากรประเภทอื่น ทั้งนี้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องคำนึงถึงหลักภาษีอากรที่ดี เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเกิดความมีประสิทธิภาพ ซึ่งรายได้ส่วนหนึ่งจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม รัฐได้นำมาใช้เป็นรายจ่ายสาธารณะด้านการสาธารณสุขและยารักษาโรคเพื่อส่งเสริมสุขภาพที่ดีของประชาชน อันเป็นการสอดคล้องต่อแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ นอกจากนี้ รัฐยังได้มีการส่งเสริมให้มีการใช้ยารักษาโรคอย่างสมเหตุผล รวมถึงการกำหนดค่าจำกัดความของยารักษาโรคเพื่อให้เกิดความชัดเจนในการบังคับใช้กฎหมาย ในบทนี้ ผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงความหมายของภาษีอากร หลักภาษีอากรที่ดีกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หลักการพื้นฐานของภาษีมูลค่าเพิ่ม ค่าจำกัดความของยารักษาโรค นโยบายของรัฐ และการควบคุมราคายารักษาโรคตามองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา

#### 2.1 ความหมายของภาษีอากร

รัฐบาลมีภารกิจที่จะต้องดำเนินการตามนโยบายที่ถูกกำหนดไว้ภายใต้รัฐธรรมนูญซึ่งถือเป็นนโยบายเพื่อสาธารณะ การที่จะปฏิบัติตามนโยบายดังกล่าวให้สำเร็จลุล่วงไปได้จำเป็นต้องมีค่าใช้จ่ายซึ่งถือว่าเป็นรายจ่ายสาธารณะ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องแสวงหารายรับเพื่อนำมาจัดสรรนโยบายสาธารณะให้สามารถตอบสนองความต้องการของประชาชนได้อย่างมีประสิทธิภาพ

รายรับของรัฐบาลมีที่มาจากแหล่งต่างๆ ประกอบไปด้วยรายรับจากการขายทรัพย์สินหรือการให้บริการ รายรับจากรัฐพาณิชย์ หรือรายรับจากภาษีอากร<sup>1</sup> เป็นต้น แต่แหล่งรายรับที่สำคัญที่สุดของรัฐบาล คือ ภาษีอากร

คำว่า “ภาษีอากร” มีผู้ให้ความหมายไว้มากมายแตกต่างกัน ดังต่อไปนี้

M.MEHL ได้ให้ความเห็นไว้ว่า ภาษีเป็นเงินตราที่รัฐบาลเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลตามหลักความสามารถในการรับภาระสาธารณะ โดยมีลักษณะเป็นการใช้อำนาจในการบังคับจัดเก็บ ซึ่งเป็นรายได้ที่มีการจัดเก็บอย่างถาวรและไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อ

<sup>1</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2552). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจายรายได้. หน้า 141.



ผู้เสียภาษี เนื่องจากเป็นรายได้ที่มีไว้เพื่อครอบคลุมภาระสาธารณะของรัฐและองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นหรือการแทรกแซงอำนาจรัฐ<sup>2</sup>

Seligman ได้ให้ความเห็นไว้ว่า ภาษีอากร คือ เงินที่รัฐบาลบังคับเก็บจากบุคคลเพื่อนำไปใช้จ่ายในการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ของรัฐ โดยที่ผู้เสียภาษีมิได้รับผลประโยชน์ใดๆ เป็นการตอบแทน<sup>3</sup>

ภาษีอากร คือ เงินหรือสิ่งของที่รัฐบาลบังคับเรียกเก็บจากประชาชนเพื่อนำไปใช้ในกิจการของรัฐบาล<sup>4</sup>

ภาษีอากร คือ เงินที่รัฐเรียกเก็บจากบุคคล ทรัพย์สิน หรือธุรกิจเพื่อลดการใช้จ่ายของเอกชน<sup>5</sup>

จากความหมายของภาษีอากรดังกล่าว แม้จะมีความแตกต่างกัน แต่ก็มีประเด็นสำคัญที่สอดคล้องกัน 2 ประเด็น คือ

1) เป็นการบังคับจัดเก็บ กล่าวคือ รัฐบาลมีอำนาจบังคับจัดเก็บจากประชาชนภายในขอบเขตที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญหรือกฎหมายของรัฐนั้นๆ ซึ่งอำนาจในการบังคับจัดเก็บเงินภาษีอากรของรัฐบาลใช้บังคับกับบุคคลภายในประเทศของตนหรือบุคคลที่ได้รับบริการภายในประเทศเท่านั้น จะไปเรียกเก็บจากประชาชนของประเทศอื่นๆ ที่ไม่มีส่วนได้ส่วนเสียกับรัฐบาลนั้นๆ ไม่ได้<sup>6</sup> เนื่องจากรัฐบาลมีความจำเป็นต้องใช้จ่ายตามนโยบายสาธารณะ ก็ย่อมมีความจำเป็นต้องมีรายรับจากภาษีอากร แต่เมื่อประชาชนไม่ยอมจ่ายภาษี ดังนี้ รัฐบาลจึงจำเป็นต้องใช้อำนาจตามกฎหมายในการบังคับให้ประชาชนเสียภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นการบังคับจัดเก็บโดยตรง เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือการบังคับจัดเก็บโดยอ้อม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บจากประชาชนอาจอยู่ในรูปแบบของรายได้ ทรัพย์สิน การบริโภค ผลประโยชน์ หรือบริการจากตัวผู้เสียภาษี เป็นต้น

แต่อย่างไรก็ตาม มีข้อน่าสังเกตว่า หากพิจารณาตามลักษณะนี้แล้ว ทำให้เข้าใจได้ว่าการที่ประชาชนสมัครใจเสียภาษีให้แก่รัฐบาลไม่อาจถือเป็นการเสียภาษีอากร<sup>7</sup>

<sup>2</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2547). คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. หน้า 22.

<sup>3</sup> ปรีดา นาคเนาทิม. (2531). เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1. หน้า 3.

<sup>4</sup> จจร สาธุพันธุ์. (2513). คำอธิบายวิชาภาษีอากร. หน้า 1.

<sup>5</sup> รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. (2516). ทฤษฎีการภาษีอากร. หน้า 9.

<sup>6</sup> จจร สาธุพันธุ์. หน้าเดิม.

<sup>7</sup> อรัญ ธรรมโน. (2548). ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (ฉบับปรับปรุง). หน้า 72.

2) มิได้มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง กล่าวคือ รัฐบาลไม่มีพันธะกรณีที่จะทำให้ผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี<sup>8</sup> คนหนึ่งคนใดโดยตรงเป็นการเฉพาะ หากแต่เก็บไว้เป็นรายรับส่วนรวมของรัฐบาลในการดำเนินกิจการสาธารณะ เช่น การป้องกันประเทศ การสาธารณสุข เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม แม้คำว่าภาษีอากรจะไม่สามารถหาคำนิยามที่ชัดเจนได้ แต่รัฐบาลก็ยังมีความจำเป็นที่จะต้องจัดเก็บรายรับจากภาษีอากร การจัดเก็บภาษีโดยมุ่งแสวงหาแต่รายรับให้สมดุลกับรายจ่ายโดยไม่คำนึงถึงผลกระทบต่อประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี ย่อมเป็นการสร้างภาระอันหนักหน่วงต่อประชาชน อาจทำให้ประชาชนไม่พอใจกับการดำเนินการของรัฐบาล และอาจส่งผลกระทบต่อการพัฒนาประเทศได้ ด้วยเหตุนี้ รัฐบาลจึงควรจัดเก็บภาษีอากรให้เหมาะสมกับความต้องการด้านรายรับ ในขณะที่เดียวกันก็ต้องคำนึงถึงผลกระทบต่อประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีด้วยตามหลักภาษีอากรที่ดี

## 2.2 หลักภาษีอากรที่ดีกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

การจัดเก็บภาษีส่งผลกระทบต่อประชาชนผู้เสียภาษีและเศรษฐกิจ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจึงต้องอยู่ในกรอบเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีผลกระทบต่อประชาชนและเศรษฐกิจให้น้อยที่สุดหรืออยู่ภายใต้หลักการภาษีอากรที่ดี ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเกิดความมีประสิทธิภาพมากที่สุด

### 2.2.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

ภาษีอากรที่ดีควรคำนึงถึงความเป็นธรรม หากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลทำให้ประชาชนรู้สึกว่าเป็นธรรมอาจทำให้เกิดความขัดแย้งในสังคมได้<sup>9</sup> ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรจึงต้องเป็นธรรมต่อตัวผู้เสียภาษีอากร

หลักความเป็นธรรมแบ่งออกเป็น 2 ประการ คือ

#### 1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรทุกคนจะต้องเสียภาษีคนละเท่าๆ กัน โดยไม่คำนึงถึงความสามารถของผู้มีหน้าที่เสียภาษีว่าจะมีความสามารถในการเสียภาษีหรือไม่ เพราะฉะนั้น เมื่อการเก็บภาษีอากรมุ่งหารายได้ให้แก่รัฐเพื่อการใช้จ่าย จำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนจะต้องเสียจะเท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีอากร<sup>10</sup>

<sup>8</sup> จจร สาธุพันธุ์. หน้าเดิม.

<sup>9</sup> บุญธรรม ราชรัถย์. (2552). *ทฤษฎีภาษีอากร*. หน้า 29.

<sup>10</sup> รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. เล่มเดิม. หน้า 42.

เมื่อพิจารณาในแง่ของหลักเศรษฐศาสตร์อาจกล่าวได้ว่า เงินของผู้มีรายได้น้อยมีอรรถประโยชน์สุดท้าย (Marginal Utility) มากกว่าเงินของผู้มีรายได้มาก กล่าวคือ ผู้มีรายได้น้อยต้องจ่ายเงินภายีจะรู้สึกเดือดร้อนมากกว่าผู้มีรายได้มาก เพราะเงินแต่ละบาทของผู้มีรายได้น้อยหาได้ยากจึงมีค่ามากกว่าเงินแต่ละบาทของผู้มีรายได้มากซึ่งหามาได้โดยง่าย<sup>11</sup>

ด้วยเหตุนี้ หากยึดหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ก็จะทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภายีที่มีรายได้น้อยต้องเสียภายีอากรเท่ากับผู้มีหน้าที่เสียภายีที่มีรายได้มาก ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภายี จากข้อบกพร่องดังกล่าวทำให้เกิดหลักความเป็นธรรมขึ้นมาอีกประการหนึ่งคือ หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์

## 2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์

การจะพิจารณาว่าจะเป็นธรรมตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์หรือไม่ ให้พิจารณาจากความสามารถของผู้เสียภายี หรือผลประโยชน์ที่ผู้เสียภายีได้รับจากรัฐบาล<sup>12</sup>

### (1) หลักความสามารถในการเสียภายี

การเสียภายีตามหลักความเป็นธรรมของอดัม สมิทท์ หมายความว่า ผู้ใดมีความสามารถในการเสียภายีเท่ากัน ก็ควรเสียภายีให้แก่รัฐ โดยเท่าเทียมกัน เรียกว่า หลักความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity)<sup>13</sup>

หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) หมายถึง ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภายีมาก ควรเสียภายีมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภายีน้อย ควรเสียภายีน้อยลงตามส่วน หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้ที่มีรายได้มากควรเสียภายีให้แก่รัฐมากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย เพราะบุคคลแต่ละคนมีความสามารถในการเสียภายีที่แตกต่างกัน<sup>14</sup> จึงจำเป็นต้องหามาตรการที่เหมาะสมในการวัดความแตกต่างในการเสียภายีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมมากที่สุด ทำให้เกิดการจัดเก็บภายีตามอัตราก้าวหน้า<sup>15</sup> (Progressive Tax Rate)<sup>16</sup>

<sup>11</sup> ปรีดา นาคเนาวิท. เล่มเดิม. หน้า 48.

<sup>12</sup> แหล่งเดิม. หน้า 30.

<sup>13</sup> แหล่งเดิม. หน้า 28.

<sup>14</sup> แหล่งเดิม.

<sup>15</sup> แหล่งเดิม. หน้า 30.

<sup>16</sup> อัตราภายีก้าวหน้า คือ อัตราภายีที่มีจำนวนสูงขึ้นเมื่อฐานภายีเพิ่มขึ้น แต่ไม่จำเป็นต้องถูกกำหนดให้มีจำนวนสูงขึ้นในแต่ละช่วงอย่างเท่าเทียมกันเสมอไป.

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถเป็นการช่วยกระจายภาระภาษีออกไป ทำให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมมากขึ้น<sup>17</sup> ซึ่งการพิจารณาความสามารถของผู้เสียภาษี สามารถพิจารณาได้จาก 3 สิ่งด้วยกัน คือ รายได้ รายจ่ายและทรัพย์สิน<sup>18</sup>

การพิจารณาความสามารถของผู้เสียภาษีจากรายได้ ถือเป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุด โดยพิจารณาถึงรายได้ที่บุคคลคนหนึ่งได้รับ ทั้งนี้ จำเป็นต้องพิจารณาถึงประเภทต่างๆ ของรายได้<sup>19</sup> เช่น รายได้ที่มาจากรายได้จากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) รายได้ที่ไม่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรง (Unearned Income) โดยมีสมมุติฐานว่า ผู้ที่มีรายได้มาก ถือว่าเป็นผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมาก ในทางกลับกัน ผู้ที่มีรายได้น้อย ย่อมเป็นผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย

การพิจารณาความสามารถของผู้เสียภาษีจากรายจ่าย เป็นการพิจารณาถึงรายจ่ายที่บุคคลคนหนึ่งใช้จ่าย โดยมีสมมุติฐานว่า เมื่อบุคคลใดมีรายจ่ายมาก ย่อมแสดงให้เห็นว่าบุคคลดังกล่าวมีกำลังทางเศรษฐกิจสูง มิเช่นนั้นจะไม่สามารถใช้จ่ายได้มาก ดังนั้น ผู้ที่มีรายจ่ายมากย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมาก เมื่อเปรียบเทียบกับผู้ที่มีรายจ่ายน้อย เพราะเขามีกำลังทางเศรษฐกิจต่ำ จึงต้องอดออมใช้จ่ายน้อย จึงพิจารณาได้ว่าบุคคลนั้นมีความสามารถในการเสียภาษีน้อย

แต่อย่างไรก็ดี การบริโภคหรือการใช้จ่ายมิได้แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละรายได้ชัดเจนเหมือนกับรายได้หรือทรัพย์สิน ทั้งนี้ การใช้จ่ายเป็นการแสดงความสามารถของผู้เสียภาษีในทางอ้อม<sup>20</sup> ผู้ที่มีรายจ่ายมากก็ได้หมายความว่าผู้นั้นจะมีความสามารถในการเสียภาษีมากเสมอไป เนื่องจากรายจ่ายดังกล่าวอาจเกิดขึ้นเพราะความจำเป็นที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เช่น การซื้อยารักษาโรค<sup>21</sup> ดังนั้น จึงควรพิจารณารายได้ของผู้เสียภาษีประกอบด้วย เนื่องจากการบริโภคหรือการใช้จ่ายมีความสัมพันธ์กับรายได้<sup>22</sup>

การพิจารณาความสามารถของผู้เสียภาษีจากทรัพย์สิน เป็นการพิจารณาการครอบครองทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยมีสมมุติฐานว่า ผู้ที่มีทรัพย์สินมากย่อมแสดงให้เห็นถึงกำลังทางเศรษฐกิจของบุคคลนั้นในการแสวงหาทรัพย์สิน<sup>23</sup> มาไว้ในความครอบครอง ดังนี้ ผู้มีทรัพย์สินมากย่อมเป็นผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าบุคคลที่มีทรัพย์สินน้อย ทั้งนี้ จำเป็นต้อง

<sup>17</sup> ปรีดา นาคเนาทิม. เล่มเดิม. หน้า 28.

<sup>18</sup> Holley Ulbrich. (2003). **Public Finance In Theory & Practice**. p. 172.

<sup>19</sup> ขจร สาธุพันธุ์. เล่มเดิม. หน้า 19.

<sup>20</sup> อรรถ ธรรมโน. เล่มเดิม. หน้า 82.

<sup>21</sup> แหล่งเดิม. หน้า 125-126.

<sup>22</sup> แหล่งเดิม. หน้า 124.

<sup>23</sup> วิทย์ ต้นดอยกุล. (2519). **กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร**. หน้า 26.

พิจารณาประเภทของทรัพย์สินด้วย เนื่องจากทรัพย์สินที่นำรายได้มาให้เจ้าของ เช่น หุ่น ถือว่ามีความสามารถในการเสียภาษีสูงกว่าทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อบริโภค หรือเพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัย เช่น บ้าน<sup>24</sup>

## (2) การพิจารณาจากผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐบาล

พิจารณาจากผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐบาลเป็นสำคัญ โดยที่รัฐบาลมีภารกิจในการดำเนินนโยบายสาธารณะเพื่อตอบสนองความต้องการขั้นพื้นฐานของประชาชน ดังนั้น ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากรัฐบาลมาก ก็ควรจะเสียภาษีมาก ส่วนผู้ที่ได้รับประโยชน์จากรัฐบาลน้อย ก็ควรเสียภาษีน้อยตามผลประโยชน์ที่ได้รับ

การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐอาจจะขัดกับหลักความยุติธรรม กิจกรรมบางประเภทของรัฐน่าจะเป็นประโยชน์แก่ผู้มีรายได้น้อยมากกว่าผู้มีรายได้มาก เพราะผู้มีรายได้น้อยจำเป็นต้องใช้กิจกรรมของรัฐ แต่ผู้มีรายได้มากสามารถที่จะเลือกใช้บริการอย่างเดียวกันที่เอกชนจัดทำขึ้นได้ ดังนั้น ถ้ามีการเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ ก็จะต้องเก็บภาษีจากผู้มีรายได้น้อยมากกว่าผู้มีรายได้มาก ซึ่งเป็นการขัดกับหลักความยุติธรรมและเป็นไปได้ยากในทางเศรษฐกิจ<sup>25</sup>

เมื่อพิจารณาหลักความเป็นธรรมกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้วิจัยเห็นว่าต้องแยกพิจารณาออกเป็น 2 กรณี กล่าวคือ หากพิจารณาในแง่ของการใช้จ่ายหรือการบริโภค ถือว่าสอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมทั้งในแนวดิ่งและในแนวนอน เพราะบุคคลใดใช้จ่ายมาก ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาก บุคคลใดใช้จ่ายน้อย ก็เสียภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยลงตามส่วนของการใช้จ่าย บุคคลใดใช้จ่ายเท่ากัน ก็เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากัน

หากพิจารณาในแง่ของฐานรายได้ ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้มีรายได้น้อยเท่ากับผู้มีรายได้มากต้องรับภาระ<sup>26</sup> นอกจากนี้ หากเปรียบเทียบกับสัดส่วนรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าผู้มีรายได้มาก<sup>27</sup> ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าไม่สอดคล้องต่อหลักความไม่เป็นธรรมตามแนวดิ่ง โดยถือว่าเป็นภาระภาษีถอยหลัง เพราะบุคคลที่มีรายได้แตกต่างกัน ควรรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในสัดส่วนที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ผู้มีรายได้มากควรรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในสัดส่วนที่มากกว่าผู้มีรายได้น้อย จึงจะก่อให้เกิดความเป็นธรรม ซึ่งสอดคล้องกับความเห็นของท่านอาจารย์ป๊วย อึ้งภากรณ์ ที่กล่าวว่า “การเก็บภาษีจากสินค้า ไม่ได้ให้ความยุติธรรม

<sup>24</sup> ขจร สารพันธ์. หน้าเดิม.

<sup>25</sup> อรรถ ธรรมโน. เล่มเดิม. หน้า 80.

<sup>26</sup> Simon James and Christopher Nobes. (1992). **The economics of taxation.** p. 205.

<sup>27</sup> อรรถ ธรรมโน. เล่มเดิม. หน้า 125.

แก่ประชาชน โดยเก็บอัตราเดียวกันหมดไม่เลือกหน้าว่าจะจนหรือรวย”<sup>28</sup> แต่ถือว่าสอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวนอน เพราะบุคคลที่มีรายได้เท่ากัน รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในจำนวนที่เท่ากัน

### 2.2.2 หลักความเป็นกลางในทางภาษี (Tax Neutrality)

ภาษีมูลค่าเพิ่มควรมีความเป็นกลางในทางภาษีโดยจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าและบริการทุกประเภทอย่างเท่าเทียมกัน ไม่ควรมีการยกเว้นเลย หรือในกรณีที่จำเป็นจะต้องมีการยกเว้นก็ควรมีให้น้อยที่สุด<sup>29</sup> เพราะการเปิดโอกาสให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับทำให้ความเป็นกลางทางเศรษฐกิจหายไป<sup>30</sup>

การออกกฎหมายให้มีการจัดเก็บภาษีสินค้าหรือบริการอย่างหนึ่ง แต่ยกเว้นการจัดเก็บภาษีสินค้าหรือบริการอีกอย่างหนึ่งซึ่งเป็นสินค้าประเภทเดียวกันและสามารถใช้แทนกันได้ อาจก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจซึ่งมีผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการ โดยก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ผู้บริโภคบริโภคสินค้าหรือบริการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Disincentive Effect)<sup>31</sup> ทั้งที่ไม่ประสงค์ที่จะซื้อสินค้าหรือรับบริการประเภทนั้น<sup>32</sup> การเลือกซื้อสินค้าหรือรับบริการที่มีได้เกิดจากการตัดสินใจของผู้บริโภคอย่างแท้จริง อาจก่อให้เกิดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจได้ (Deadweight Loss) เนื่องจากการจัดสรรภายใต้ระบบการตลาดที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในทางเศรษฐกิจมิได้เกิดขึ้น<sup>33</sup> ดังนั้น การเลือกซื้อสินค้าหรือบริการของผู้บริโภคควรขึ้นอยู่กับกลไกทางการตลาดและความพึงพอใจของผู้บริโภคเป็นสำคัญ

อย่างไรก็ดี การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าหรือบริการบางประเภทที่จำเป็น แม้จะทำให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจก็ตาม แต่ก็ถือว่าเป็นการบิดเบือนที่ยอมรับได้<sup>34</sup> หรือในกรณีสินค้าหรือบริการที่เป็นโทษ รัฐบาลก็อาจใช้ความไม่เป็นกลางของภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการจำกัดการบริโภค หรือบังคับการเลือกบริโภคให้เหมาะสมได้<sup>35</sup>

<sup>28</sup> ป้าย อิงภากรณ์. (2498). *บันทึกคำบรรยายการคลัง*. หน้า 230.

<sup>29</sup> Alan A. Tait a (1988). *Value Added Tax-International practice and problems*. p. 50.

<sup>30</sup> Ibid. p. 221.

<sup>31</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์*. หน้า 41.

<sup>32</sup> แหล่งเดิม.

<sup>33</sup> แหล่งเดิม. หน้า 40.

<sup>34</sup> Alan A. Tait a Loc.cit.

<sup>35</sup> คุณลักษณะ ตรีชูธรรม. (2553). *หลักกฎหมายภาษีอากร*. หน้า 7.

### 2.2.3 หลักการอำนวยความสะดวก (Productivity)

รัฐบาลมีรายจ่ายที่จำเป็นเพื่อดำเนินการตามนโยบายสาธารณะอันเป็นการตอบสนองความต้องการขั้นพื้นฐานของประชาชน ซึ่งความต้องการของประชาชนมักจะสูงขึ้นเรื่อยๆ ดังนั้นเพื่อให้สอดคล้องกับความต้องการของประชาชน รัฐบาลจึงต้องเก็บภาษีให้ได้มากขึ้นตามไปด้วย เหตุนี้ ภาษีอากรที่ดีต้องจึงอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐ การที่ภาษีอากรจะอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐมากเพียงใดนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับขนาดของฐานภาษีและอัตราภาษี

แต่อย่างไรก็ตาม ในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทนั้น รัฐไม่ควรมุ่งหวังแต่รายได้เพียงอย่างเดียว รัฐควรต้องพิจารณาด้วยว่าภาษีนั้นๆ เมื่อทำการจัดเก็บแล้วจะมีผลกระทบต่อการค้าเงินธุรกิจหรืออุตสาหกรรมของประชาชนโดยทั่วไปหรือไม่เพียงใด<sup>36</sup>

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมที่อำนวยความสะดวกให้แก่รัฐบาลไทยมากที่สุด เนื่องจากการจัดเก็บครอบคลุมสินค้าและบริการทุกประเภท รวมทั้งการนำเข้า ซึ่งแตกต่างจากประเทศที่พัฒนาแล้วที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นหลัก เนื่องจากประชาชนในประเทศไทยขาดระเบียบวินัยเจ้าหน้าที่ขาดความรู้ความเชี่ยวชาญ ขาดระบบการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ เป็นต้น

### 2.2.4 หลักการยอมรับ (Acceptability)

ภาษีอากรที่ดีควรได้รับการยอมรับจากผู้มีหน้าที่เสียภาษี กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยปกติไม่ต้องการเสียภาษีเป็นทุนเดิมอยู่แล้ว ดังนั้น รัฐบาลควรจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นที่ยอมรับของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพราะหากรัฐบาลจัดเก็บภาษีโดยคำนึงแต่รายรับที่จะได้รับ โดยไม่คำนึงถึงการยอมรับของประชาชน เช่น การกำหนดอัตราภาษีสูงอาจทำให้ประชาชนต่อต้านการจัดเก็บภาษีและอาจส่งผลให้ผู้เสียภาษีหาวิธีการหลบเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษี เป็นเหตุให้รัฐได้รายรับน้อยลง ส่งผลทำให้รัฐไม่สามารถนำรายได้จากภาษีอากรมาจัดทำบริการสาธารณะเพื่อสนองตอบความต้องการขั้นพื้นฐานของประชาชนได้ รวมทั้งการกระจายรายได้เพื่อลดช่องว่างทางสังคมระหว่างคนรวยกับคนจน

ผู้วิจัยเห็นว่าหากมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 หรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละต่ำสำหรับสินค้าหรือบริการที่จำเป็นในการครองชีพมากขึ้น เช่น ยารักษาโรค อาจทำให้ประชาชนยอมรับที่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้น

<sup>36</sup> ปรีดา นาคเนาทิม. เล่มเดิม. หน้า 39.

### 2.2.5 หลักความประหยัด (Economy)

การจัดเก็บภาษีต้องมีต้นทุนภาระค่าใช้จ่ายไม่ว่าจะเป็นในแง่ของรัฐบาล หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษี ภาระต้นทุนของฝ่ายผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Cost of Compliance)<sup>37</sup> คือ ค่าใช้จ่ายในการเดินทางเพื่อไปเสียภาษีให้แก่รัฐ รวมถึงต้นทุนทางด้านเวลาที่อาจทำให้ต้องสูญเสียรายรับที่ควรจะได้จากการเดินทางไปเสียภาษีให้แก่รัฐ ในบางกรณีเอกชนอาจต้องเสียค่าทนายความและนักบัญชีเพื่อช่วยประเมินภาษี<sup>38</sup>

ในส่วนภาระต้นทุนของฝ่ายรัฐบาล หรือต้นทุนการบริหารการจัดเก็บ (Administrative Cost)<sup>39</sup> คือ รัฐต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดให้มีเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศที่ประชากรส่วนใหญ่มีอัตราการอ่านออกเขียนได้ต่ำ การจัดเก็บภาษีอากรทำได้ยาก จะต้องจ้างพนักงานสรรพากรจำนวนมากในการประเมินภาษีเงินได้ทำให้มีต้นทุนค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีมาก<sup>40</sup>

ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า จำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีชำระให้แก่รัฐไม่ใช่จำนวนเงินภาษีที่แท้จริงที่รัฐได้รับ เพราะต้องนำไปหักค่าใช้จ่ายต่างๆ เสียก่อน ซึ่งภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้าสู่คลังควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ<sup>41</sup> ด้วยเหตุนี้ การจัดเก็บภาษีจึงควรคำนึงถึงหลักความประหยัดทั้งต่อรัฐบาลและผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพสูงที่สุด แต่มีค่าใช้จ่ายให้น้อยที่สุด

ผู้วิจัยเห็นว่าหลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มต้องแยกพิจารณาออกเป็น 2 กรณี คือ ความประหยัดต่อตัวผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีทั้งผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงและผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย ในส่วนของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงซึ่งเป็นผู้บริโภคที่ซื้อสินค้าหรือบริการ ถือว่าสอดคล้องต่อหลักความประหยัดเพราะไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายและเวลาในการเดินทางเพื่อยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี แต่ในส่วนของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายซึ่งเป็นผู้ประกอบการ นอกจากจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดทำหลักฐานทางบัญชีแล้ว ยังจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีอีกด้วย ทำให้ไม่สอดคล้องต่อหลักประหยัดประการหนึ่ง

<sup>37</sup> บุญธรรม ราชรักษ์. เล่มเดิม. หน้า 30.

<sup>38</sup> รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. เล่มเดิม. หน้า 51.

<sup>39</sup> บุญธรรม ราชรักษ์. หน้าเดิม.

<sup>40</sup> รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. หน้าเดิม.

<sup>41</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. เล่มเดิม. หน้า 63.



อีกกรณีหนึ่งคือ ความประหยัดต่อรัฐ เนื่องจากผู้ประกอบการเป็นตัวแทนในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคเพื่อนำส่งแก่รัฐ ทำให้รัฐมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยกว่าการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากประชาชนผู้บริโภคแต่ละรายซึ่งมีจำนวนที่มาก

หลักภาษีอากรที่ดีเป็นหลักภาษีในอุดมคติที่ภาษีอากรทุกประเภทควรจะมี แต่ในความเป็นจริงแล้ว ภาษีอากรประเภทหนึ่งประเภทใดไม่จำเป็นต้องสอดคล้องต่อหลักภาษีอากรที่ดีทุกประการ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับนโยบายของแต่ละประเทศเป็นสำคัญ

## 2.3 หลักการพื้นฐานของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งซึ่งนำมาใช้แทนภาษีการค้า โดยมีหลักการและแนวความคิดพื้นฐาน ดังต่อไปนี้

### 2.3.1 ภาษีการบริโภค (Consumption Tax)

ฐานภาษี คือ สิ่งที่ใช้เป็นฐานเพื่อประโยชน์ของรัฐในการจัดเก็บภาษี<sup>42</sup> หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ สิ่งที่ถูกกฎหมายภาษีอากรแต่ละฉบับกำหนดให้ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี<sup>43</sup> ฐานภาษีจึงเป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล ซึ่งแบ่งออกได้เป็น 3 ฐาน ได้แก่ ฐานภาษีจากรายได้ ฐานภาษีจากการบริโภค ฐานภาษีจากความมั่งคั่ง

ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม สิ่งที่น่ามาเป็นฐานเพื่อประโยชน์ของรัฐในการจัดเก็บภาษีคือ ฐานภาษีการบริโภค กล่าวคือ เมื่อมีการบริโภคซึ่งหมายถึง การซื้อสินค้า การใช้บริการ หรือการนำเข้าสินค้า มูลค่าของการบริโภคดีงกล่าวถือเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้บริโภคต้องจ่าย การจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคโดยทั่วไปจะเก็บตามหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ เพื่อใช้เป็นเครื่องมือทางการคลังในการหารายได้<sup>44</sup>

ภาษีการบริโภคสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 แนวทาง คือ<sup>45</sup>

#### 1) การจัดเก็บทางตรง (The Direct Approach)

ภาษีจะถูกจัดเก็บจากบุคคลธรรมดาจากการยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยจะจัดเก็บจากฐานการใช้จ่ายด้านการบริโภคทั้งหมด

<sup>42</sup> ชาญชัย มุสิกนิศากร และ ปภาวดี ดุลยจินดา. (2530). เอกสารการสอนชุดวิชา การคลังและงบประมาณ หน่วยที่ 1-8. หน้า 202.

<sup>43</sup> อรัญ ธรรมโน. เล่มเดิม. หน้า 83.

<sup>44</sup> บุญธรรม ราชรักษ์. เล่มเดิม. หน้า 5.

<sup>45</sup> John F. Due and Ann F. Friedlaender. (1981). *Government finance economics of the public sector*. p. 350.

2) การจัดเก็บทางอ้อมหรือการจัดเก็บจากตัวสินค้า (The Indirect or Commodity Tax Approach)

ภาษีจะถูกจัดเก็บจากฐานการใช้จ่ายจากใบเสร็จสินค้าหรือบริการที่ผู้ประกอบการขาย โดยภาระภาษีจะถูกผลักไปยังผู้บริโภคผ่านตัวสินค้าหรือบริการ

### 2.3.2 ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax)

ตามหลักการผลักภาระภาษีสามารถแบ่งภาษีออกได้เป็น 2 ประเภท คือ ภาษีทางตรง และภาษีทางอ้อม

ภาษีทางตรง (Direct Tax) หมายถึง ภาษีอากรประเภทใดก็ตามที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายไม่สามารถผลักภาระภาษีไปยังบุคคลอื่นได้ หรือการผลักภาระภาษีกระทำไม่ได้ยาก<sup>46</sup> หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องรับภาระภาษีไว้เอง

ภาษีทางอ้อม (Indirect Taxes) หมายถึง ภาษีอากรประเภทใดก็ตามที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายสามารถผลักภาระภาษีไปยังบุคคลอื่นได้ หรือการผลักภาระภาษีกระทำได้ง่าย<sup>47</sup> หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายมิได้เป็นผู้เสียภาษีเองโดยตรง

### 2.3.3 การผลักภาระภาษี (Shifting)

การผลักภาระภาษีถือเป็นหลักการที่สำคัญที่สุดประการหนึ่งของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะทำให้ทราบว่าใครคือผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง เนื่องจากผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายซึ่งเป็นผู้ประกอบการอาจผลักภาระภาษีทั้งหมดหรือแต่บางส่วนไปยังประชาชนผู้บริโภค<sup>48</sup> โดยการบวกภาษีเข้าไปในราคาสินค้าหรือบริการ ดังนั้น หากรัฐวางนโยบายการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงต้องคำนึงอยู่เสมอว่า หากขยายฐานภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะกระทบต่อผู้บริโภคอย่างแท้จริง ทั้งนี้ ภาระภาษีจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ เช่น ความสามารถของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ความต้องการบริการจากรัฐบาล วิวัฒนาการเกี่ยวกับระบบภาษี หรือนโยบายภาษีอากรของรัฐบาล เป็นต้น<sup>49</sup> ซึ่งภาษีแต่ละประเภทสามารถผลักภาระภาษีได้มากน้อยแตกต่างกัน<sup>50</sup>

<sup>46</sup> ขจร สารุพันธ์. เล่มเดิม. หน้า 5.

<sup>47</sup> แหล่งเดิม.

<sup>48</sup> รังสรรค์ ชนะพรพันธ์. เล่มเดิม. หน้า 55.

<sup>49</sup> ขจร สารุพันธ์. เล่มเดิม. หน้า 29.

<sup>50</sup> ขจร พรหมกลสิกร. (2523). การภาษีอากร. หน้า 44.

### 2.3.3.1 ความหมายของภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

คำว่า “ภาระภาษี” (Incidence or Burden of taxation) ได้มีผู้ให้ความหมายที่แตกต่างกัน ดังนี้

ศาสตราจารย์รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์ ได้ให้ความเห็นไว้ว่า “ส่วนของเงินได้ที่แท้จริงที่ลดลงอันเนื่องมาจากการเก็บภาษี”<sup>51</sup>

ดร.อรัญ ธรรมโน ได้อธิบายความหมายไว้ว่า “ผู้ที่ต้องรับภาระสุดท้ายหรือรับภาระจริงๆ ของภาษีนั่น”<sup>52</sup>

ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ได้ให้ความเห็นไว้ว่า “ส่วนของรายได้ที่แท้จริงที่ลดลงอันเนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ”<sup>53</sup>

จากคำนิยามดังกล่าวสามารถสรุปได้ว่า ภาระภาษี คือ ส่วนของเงินได้อันแท้จริงของผู้มีเงินได้ที่ต้องถูกหักเป็นภาษี ทำให้ผู้มีเงินได้ไม่สามารถใช้ประโยชน์จากเงินได้อันแท้จริงได้ทั้งหมด ดังนี้ เมื่อเปรียบเทียบกับภาระภาษีในภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงหมายความว่า ส่วนของเงินเพิ่มจากราคาสินค้าหรือบริการที่แท้จริง

### 2.3.3.2 ประเภทของภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาระภาษีแบ่งออกได้เป็นสองประเภท ประเภทแรก คือ ภาระภาษีตามกฎหมาย (Impact) ซึ่งนักกฎหมายบางท่านเรียกภาระภาษีประเภทนี้ว่า ภาระตกต้องเบื้องต้นของภาษีอากร<sup>54</sup> ซึ่งหมายถึง ภาระภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้ชัดเจนว่าผู้ใดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ประเภทที่สอง คือ ภาระภาษีที่แท้จริง (Economic Incidence) หมายถึง ภาระภาษีที่กฎหมายไม่ได้กำหนดให้บุคคลดังกล่าวเป็นผู้รับภาระภาษี แต่บุคคลนั้นต้องรับภาระภาษีที่แท้จริง เพราะผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายผลักภาระภาษีให้กับบุคคลดังกล่าวทั้งหมดหรือแต่บางส่วน

### 2.3.3.3 วิธีการผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายอาจผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไปยังบุคคลอื่นได้เรื่อยๆ จนถึงผู้บริโภครายสุดท้ายซึ่งภาระภาษีจะสิ้นสุดลงโดยวิธีการดังต่อไปนี้

<sup>51</sup> รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. เล่มเดิม. หน้า 54.

<sup>52</sup> อรัญ ธรรมโน. เล่มเดิม. หน้า 191.

<sup>53</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. หน้าเดิม.

<sup>54</sup> อรัญ ธรรมโน. เล่มเดิม. หน้า 190.

(1) การผลักภาระภาษีไปข้างหน้า (Forward Shifting) หมายถึง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายผลักภาระภาษีโดยมีเหตุอย่างหนึ่งอย่างใดไปยังผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ซึ่งอาจจะเป็นผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการรายสุดท้ายหรือไม่ก็ได้<sup>55</sup> ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า ผู้บริโภครายสุดท้ายตกเป็นผู้แบกรับภาระภาษี

ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่รัฐบาลเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายทำการผลักภาระภาษีไปยังผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการข้างหน้าโดยตั้งราคาขายที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้วซึ่งทำให้สินค้าหรือบริการดังกล่าวมีราคาที่สูงขึ้น ส่งผลให้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเป็นผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง

(2) การผลักภาระภาษีไปข้างหลัง (Backward Shifting) หมายถึง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผลักภาระภาษีไปยังผู้ผลิตแทนที่จะผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภค<sup>56</sup>

ตัวอย่างเช่น รัฐบาลเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งผู้ผลิตสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการได้ตามหลักการผลักภาระภาษีไปข้างหน้า แต่แทนที่ผู้ผลิตจะกระทำเช่นนั้น ผู้ผลิตอาจกระทำได้โดยการลดค่าใช้จ่ายในการผลิตให้ต่ำลง เช่น การลดค่าจ้าง การเลือกซื้อวัตถุดิบในคุณภาพที่ต่ำลง การลดคนงาน เป็นต้น

(3) การกระจายการผลักภาระภาษี (Diffusal Shifting) หมายถึง การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผลักภาระภาษีไปทั้งข้างหน้าและข้างหลัง<sup>57</sup> กล่าวคือ ผู้ผลิตรับภาระภาษีส่วนหนึ่งโดยอาจลดอัตราค่าจ้าง ในขณะที่เดียวกันผู้ผลิตก็ผลักภาระภาษีอีกส่วนหนึ่งไปยังผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการด้วย<sup>58</sup>

#### 2.3.4 หลักอาณาเขต (Territory Principle)

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บโดยใช้หลักอาณาเขต กล่าวคือ หากมีการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักร และการนำเข้ามาสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร ถือว่าอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งสอดคล้องกับความเห็นของศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ซึ่งได้ให้ความเห็นว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่การจัดเก็บโดยใช้หลักอาณาเขต”<sup>59</sup>

<sup>55</sup> แหล่งเดิม.

<sup>56</sup> แหล่งเดิม.

<sup>57</sup> ปรีดา นาคเนาวิทิม. เล่มเดิม. หน้า 56.

<sup>58</sup> ชาญชัย มุสิกนิศากร และ ปภาวดี ดุลยจินดา. แหล่งเดิม. หน้า 217.

<sup>59</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2553). คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. หน้า 578.

### 2.3.5 อัตราภาษีคงที่หรือตามส่วน (Proportional Tax Rate)

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บโดยใช้อัตราภาษีคงที่ในอัตราเดียว ซึ่งถือว่าเป็นอัตราถอยหลัง (Regressive Rate) ไม่ว่าจะมีการบริโภคจำนวนเท่าใด โดยไม่ผันแปรไปตามปริมาณของฐานภาษี ถือว่าเป็นวิธีที่สะดวกต่อการจัดเก็บภาษีและการเสียภาษี แต่ให้ความเป็นธรรมแก่สังคมน้อยกว่าภาษีที่จัดเก็บในอัตราก้าวหน้า<sup>60</sup> เพราะการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการผลักภาระภาษีจากผู้มีรายได้น้อยไปยังผู้มีรายได้น้อย<sup>61</sup>

### 2.3.6 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Taxable Person)

องค์ประกอบที่สำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการบริโภคสินค้าหรือบริการ ซึ่งคำนวณจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการในแต่ละขั้นตอนการผลิตหรือการจำหน่าย ผู้ประกอบการจึงเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย รวมถึงบุคคลที่นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรด้วย

แต่อย่างไรก็ดี ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม ผู้ประกอบการจึงสามารถผลักภาระภาษีดังกล่าวที่ตนต้องรับภาระไว้มายังผู้บริโภคได้ เพราะฉะนั้น ผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงคือผู้บริโภค

### 2.3.7 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

แนวความคิดของภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การจัดเก็บภาษีทุกขั้นตอนของการผลิตจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นของสินค้า แตกต่างจากการจัดเก็บภาษีการค้าปลีก (Retail Sale Tax) ที่จัดเก็บจากราคาสินค้าที่ขายในขั้นตอนสุดท้าย<sup>62</sup>

คำว่า “มูลค่าเพิ่ม” มีผู้ให้ความหมายไว้ ดังนี้

Alan A. Tait ได้ให้ความหมายไว้ว่า “มูลค่าที่ผู้ผลิตไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการ ผู้จำหน่ายสินค้าเพิ่มเข้าไปในสินค้าหรือบริการ (Input) ไม่ว่าจะเป็นการวัดจุดจบ การขนส่ง การเข้าทรัพย์สิน หรือการโฆษณา ก่อนการขายสินค้าหรือบริการ โดยถือเป็นต้นทุนอย่างหนึ่ง เรียกว่า ราคาซื้อ ในขณะที่เดียวกัน ลูกจ้างถูกจ้างมาเพื่อผลิตสินค้าหรือบริการ<sup>63</sup>”

มูลค่าเพิ่มสามารถมองได้ทั้งในทางเพิ่ม (Additive Side) กล่าวคือ ค่าจ้างบวกด้วยกำไร หรืออาจมองได้ในทางลบ (Subtractive Side) กล่าวคือ ราคาขายสินค้าลบด้วยราคาซื้อ

<sup>60</sup> ปรีดา นาคเนาทิม. เล่มเดิม. หน้า 44.

<sup>61</sup> Joseph A. Pechman. (1986). **The rich, the poor and the taxes they pay.** p. 112.

<sup>62</sup> Jonathan Gruber. (2005). **Public Finance and Public Policy.** p. 711.

<sup>63</sup> Alan A. Tait a Op.cit. p. 4-5.

Holley Ulbrich ได้ให้ความหมายไว้ว่า “มูลค่าที่ผู้ผลิตเพิ่มเข้าไปในวัตถุดิบ (นอกเหนือไปจากแรงงาน) ก่อนที่จะขายสินค้าหรือบริการต่อไป ดังนั้น มูลค่าส่วนเพิ่มที่ขึ้นจึงประกอบไปด้วยต้นทุน แรงงานและกำไร<sup>64</sup>” จึงอาจกล่าวได้ว่า เป็นการเก็บภาษีจากแรงงานและกำไร<sup>65</sup>”

กล่าวโดยสรุป คำว่า “มูลค่าเพิ่ม” หมายถึง มูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต และการจำหน่ายสินค้าหรือบริการนั้น ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า ยิ่งกิจการใดมีขั้นตอนในการผลิตมาก หรือมีการจำหน่ายหลายทอด มูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นก็จะมีมากตามไปด้วย

ในทางทฤษฎีการคำนวณภาษี (T) จากมูลค่าที่เพิ่มขึ้น มี 4 รูปแบบ<sup>66</sup> คือ

- 1) T (ค่าจ้าง + กำไร)
- 2) T (ค่าจ้าง) + T (กำไร)
- 3) T (ราคาขายสินค้า – ราคาซื้อ)
- 4) T (ราคาขายสินค้า) – T (ราคาซื้อ)

ในปัจจุบัน รูปแบบที่ 4 เป็นรูปแบบที่สามารถใช้ได้จริงในทางปฏิบัติและได้รับการยอมรับในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมากที่สุด

ในกระบวนการผลิตสินค้า ผู้ประกอบการจะต้องซื้อวัตถุดิบชั้นปฐมภูมิจากผู้ประกอบการรายอื่น ผู้ประกอบการจึงถือได้ว่าเป็นผู้บริโภครายหนึ่งในห่วงโซ่มูลค่าเพิ่ม จึงต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการรายอื่นผลักมา เรียกว่า ภาษีซื้อ ในขณะที่เดียวกัน เมื่อสินค้าที่ผลิตเป็นสินค้าที่อยู่ภายใต้บังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราร้อยละที่กฎหมายกำหนดสำหรับมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นจากกิจการนั้น เรียกว่า ภาษีขาย จะเห็นได้ว่าผู้ประกอบการจะต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งภาษีซื้อในฐานะเป็นผู้บริโภค และภาษีขายในฐานะเป็นผู้ประกอบการ

ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายจะต้องนำภาษีขายหักออกด้วยภาษีซื้อ ถ้าผลต่างของการคำนวณมีค่าเป็นบวก คือ ภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับส่วนต่างนั้น แต่ถ้าผลต่างของการคำนวณมีค่าเป็นลบ คือ ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีที่ได้จ่ายไปแล้ว สำหรับการซื้อวัตถุดิบในการผลิตสินค้าได้<sup>67</sup> หรือขอเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่ม

<sup>64</sup> Holley Ulbrich. Op.cit. p. 244.

<sup>65</sup> Ibid. p. 247.

<sup>66</sup> Ibid.

<sup>67</sup> Arye L. Hillman. (n.d.). **Public finance and Public policy.** p. 253.

### 2.3.8 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้อัตราเดียวสำหรับสินค้าและบริการทุกชนิด ทำให้เกิดความไม่ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี มีความเป็นกลางระหว่างสินค้าหรือบริการ<sup>68</sup> ไม่เกิดการบิดเบือนในทางเศรษฐกิจ เนื่องจากไม่ว่าจะบริโภคสินค้าหรือบริการชนิดใดก็ต้องเสียภาษีเท่ากัน ลดความยุ่งยากในการตีความว่าสินค้าใด ธุรกิจใด จะต้องใช้อัตราใด<sup>69</sup> รวมทั้งสะดวกต่อผู้เสียภาษี และผู้บริหารการจัดเก็บในการประเมินภาษีที่ต้องชำระ<sup>70</sup> แต่อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวถือว่าเป็นภาระภาษีถอยหลัง เพราะภาระภาษีที่ผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระเท่ากันกับที่ผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระ<sup>71</sup>

### 2.3.9 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในบางกรณีอาจมีความจำเป็นต้องใช้อัตราภาษีหลายอัตรา เช่น สินค้าที่จำเป็นในการดำรงชีพอัตราหนึ่ง และสินค้าทั่วไปอีกอัตราหนึ่ง ทั้งนี้ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้บริโภค

แต่อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราก่อให้เกิดผลกระทบต่างๆ ได้แก่

1) ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีสูงขึ้น เนื่องจากระบบภาษีหลายอัตราทำให้มีความสลับซับซ้อน เกิดความยุ่งยากในทางปฏิบัติว่าจะใช้อัตราเท่าใด รวมทั้งปัญหาในการกรอกแบบแสดงรายการและการคำนวณภาษี<sup>72</sup>

2) การบิดเบือนในทางเศรษฐกิจ<sup>73</sup> เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราอาจมีผลกระทบต่อระดับราคาสินค้าบางชนิดที่มีคุณสมบัติและวัตถุประสงค์การใช้งานใกล้เคียงกันจนเกิดผลกระทบต่อความคิดเห็นของผู้บริโภคสินค้าและบริการนั้น<sup>74</sup>

นอกจากนี้ ยังอาจทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงทรัพยากร เพราะเมื่อผู้บริโภคเลือกที่จะบริโภคสินค้าที่มีอัตราภาษีต่ำ ทำให้ความต้องการสินค้าที่มีอัตราภาษีสูงกว่าลดน้อยลง ส่งผลทำให้ผู้ประกอบการเลือกที่จะผลิตสินค้าประเภทที่ผู้บริโภคต้องการมากกว่า

<sup>68</sup> Simon James and Christopher Nobes. Loc.cit.

<sup>69</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์. (2533). ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย. หน้า 113.

<sup>70</sup> จงรัก ธรรมราช. (2533). จากภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม. หน้า 59.

<sup>71</sup> Simon James and Christopher Nobes. Op.cit. p. 209.

<sup>72</sup> สาธิต รังคศิริ ก (2536). เจาะลึกปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม. หน้า 89.

<sup>73</sup> แหล่งเดิม.

<sup>74</sup> พฤตวรรษ รินทร์ธาศรี. (2550). การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ในประเทศไทย : ศึกษากรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์. หน้า 39.

3) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราโดยกำหนดให้ใช้อัตราที่ต่ำสำหรับสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ ในบางกรณีอาจมีปัญหาในการตีความว่าสินค้าใดเป็นสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ เพราะแต่ละคนต่างมีสิ่งของที่จำเป็นต่อการดำรงชีพที่แตกต่างกัน

4) การกำหนดอัตรากำไรสำหรับสินค้าหรือบริการแต่ละประเภทที่ไม่เหมาะสม อาจเกิดความไม่เป็นธรรมต่อประชาชนและผู้ประกอบการที่เสียภาษีในอัตราสูงซึ่งอาจเรียกอัตรากำไรในอัตราต่ำกว่า<sup>75</sup>

### 2.3.10 การบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ กล่าวว่า “ตัวบรรเทาภาระภาษี (Tax Reliefs) หมายถึง วิธีการทุกชนิดที่ทำให้เกิดการลดภาระภาษีเงินได้ หรือการลดลงในภาระภาษีซึ่งถูกออกแบบมาเพื่อสร้างแรงจูงใจ”<sup>76</sup>

วัตถุประสงค์ของตัวบรรเทาภาระภาษี<sup>77</sup> คือ

1) เพื่อส่งเสริมการจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมและการกระจายรายได้ครั้งใหม่

2) เพื่อสนับสนุนในการดำเนินการของบุคคลหรือธุรกิจใดโดยเฉพาะ

ตัวบรรเทาภาระภาษีแบ่งออกเป็น 2 ประเภท<sup>78</sup> ดังต่อไปนี้

1) ตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง (Structural Reliefs) คือ ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้และค่าลดหย่อนภาษีส่วนบุคคล ซึ่งมีจุดมุ่งหมายเพื่อลดเงินได้ที่ต้องเสียภาษีและความรับผิดชอบในการเสียภาษีโดยมีเจตนารมณ์ ดังนี้

(1) หักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้

(2) บรรลุเป้าหมายในการจัดเก็บภาษี ตัวอย่างเช่น ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่และการจัดเก็บภาษีอากร ลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ เป็นต้น

(3) ความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

2) ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี (Non-Structural Reliefs)

ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี หรือค่าใช้จ่ายที่ทำออกจากเงินภาษี (Tax Expenditure) มีนักวิชาการหลายท่านได้ให้ความหมายของคำว่า “ค่าใช้จ่ายที่ทำออกจากเงินภาษี” ดังนี้

<sup>75</sup> สาชิต รั้งศิริ ก หน้าเดิม.

<sup>76</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 113.

<sup>77</sup> แหล่งเดิม. หน้า 114.

<sup>78</sup> แหล่งเดิม. หน้า 114-116.



Simon James and Christopher Nobes ได้ให้ความเห็นไว้ว่า “การช่วยเหลือกลุ่มบุคคลหนึ่งบุคคลใด หรือการดำเนินกิจกรรมหนึ่งกิจกรรมใดให้ได้รับประโยชน์ในทางการเงินจากการได้รับการลดภาระภาษีแทนที่จะได้รับเงินอุดหนุนจากภาครัฐโดยตรง”<sup>79</sup>

Holley Ulbrich ได้ให้ความเห็นไว้ว่า “การกำหนดบทบัญญัติในกฎหมายเพื่อยกเว้นผู้เสียภาษีจากการเสียภาษี หรือยกเว้นการดำเนินกิจกรรมอย่างหนึ่งอย่างใดจากการเสียภาษี หรือการลดภาระภาษีลง”<sup>80</sup>

Harvey S. Rosen ได้ให้ความเห็นไว้ว่า “รายได้ของรัฐที่สูญเสียไปจากการยกเว้นบางสิ่งไปจากฐานภาษี”<sup>81</sup>

ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี มีจุดมุ่งหมายเพื่อส่งเสริมบุคคลหรือธุรกิจบางประเภท หมายรวมถึงการยกเว้นภาษีเงินได้ (Tax Exemptions) และการหักค่าใช้จ่ายบางอย่าง (ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้) ออกจากเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี หรือเรียกว่าการหักค่าลดหย่อนตามรายการ (Itemized Deductions) เป็นการบิดเบือนโครงสร้างในทางภาษีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป<sup>82</sup>

ค่าใช้จ่ายที่ทำออกจากเงินภาษี เป็นนโยบายด้านรายจ่ายของรัฐบาล ที่มีใช้การนำเงินออกจากคลังโดยตรง แต่มีวัตถุประสงค์เพื่อลดภาระภาษีให้กับบุคคลหรือธุรกิจบางประเภท ไม่ว่าจะเป็นการลดอัตราภาษี การลดหย่อนภาษี หรือการยกเว้นการจัดเก็บภาษี<sup>83</sup> แทนการจ่ายเป็นเงินสดเพื่อส่งเสริมบุคคลหรือธุรกิจบางประเภท<sup>84</sup> ซึ่งมีผลทำให้รายได้ภาษีอากรของรัฐลดลง<sup>85</sup> ดังนั้นค่าใช้จ่ายที่ทำออกจากเงินภาษีจึงมีได้อยู่ภายใต้หลักความเสมอภาคของการจัดเก็บภาษี<sup>86</sup>

<sup>79</sup> Simon James and Christopher Nobes. Op.cit. p. 36.

<sup>80</sup> Holley Ulbrich. Op.cit. p. 192-193.

<sup>81</sup> Harvey S. Rosen. (1999). **Public Finance**. p.356.

<sup>82</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 116.

<sup>83</sup> นิตินัย ศิริสมรรถการ และ จุฑาทอง จารุมิลินท. (2549, ธันวาคม). “ขอบเขตของนโยบายการคลังภาคสาธารณะและนัยสำคัญของ Tax Expenditure.” **สรรพากรศาสตร์**, 53, 12. หน้า 77.

<sup>84</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 117.

<sup>85</sup> นิตินัย ศิริสมรรถการ และ จุฑาทอง จารุมิลินท. (2549, ธันวาคม). “ขอบเขตของนโยบายการคลังภาคสาธารณะและนัยสำคัญของ Tax Expenditure.” **สรรพากรศาสตร์**, 53, 12. หน้า 77.

<sup>86</sup> Ibid.

ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี (Non - Structural Reliefs) ตามกฎหมาย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 การยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราคำ

#### 2.3.10.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เป็นวิธีการหนึ่งในการบรรเทาภาระ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้สินค้าหรือบริการปราศจากภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง นอกจากนี้ ยังเป็นการ ช่วยลดความถอยหลังของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มลง<sup>87</sup> ทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราก้าวหน้ามาก ขึ้น<sup>88</sup> ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเป็นผู้มีรายได้น้อยหรือผู้มีรายได้มากย่อมได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ในสินค้าหรือบริการที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพ เนื่องจากสินค้า หรือบริการดังกล่าวมิได้จำกัดแต่เฉพาะผู้มีรายได้น้อยเท่านั้น<sup>89</sup>

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ก่อให้เกิดปัญหาหลายประการ กล่าวคือ ก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจของผู้บริโภค<sup>90</sup> ทำให้รัฐสูญเสียรายได้มหาศาล<sup>91</sup> เป็นการกั ดร่อนฐานภาษี และรัฐอาจต้องปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บตามปกติให้สูงขึ้นเพื่อชดเชยรายได้ ของรัฐที่สูญเสียไป<sup>92</sup> รวมทั้งปัญหาในเรื่องขอบเขตในการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0<sup>93</sup> และปัญหาในการตีความว่าสินค้าหรือบริการใดเป็นสินค้าหรือบริการที่มีความจำเป็นต่อการดำรง ชีพของประชาชน<sup>94</sup>

#### 2.3.10.2 การยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นวิธีการหนึ่งในการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้สินค้า หรือบริการอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเป็นการลดภาระค่าใช้จ่ายทั้งต่อผู้ประกอบการในการ จัดเก็บข้อมูลเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>95</sup> และรัฐบาลในการจัดเก็บภาษี<sup>96</sup> ระบบภาษีมี

<sup>87</sup> Alan A. Tait a Op.cit. p. 339.

<sup>88</sup> Alan A. Tait b (1991). **Value-Added tax : Administrative and policy issues.** p. 11

<sup>89</sup> Alan A. Tait a Op.cit. p. 42.

<sup>90</sup> Murray L.Weidenbaum, David G. Raboy and Ernest S.Christian. (1990). **The value-added tax: orthodoxy and new thinking.** p. 92.

<sup>91</sup> Ibid. p. 96.

<sup>92</sup> Alan A. Tait a Op.cit. p. 54.

<sup>93</sup> Alan A. Tait b Loc.cit.

<sup>94</sup> John F. Due and Ann F. Friedlaender. Op.cit. p. 423-424.

<sup>95</sup> Murray L.Weidenbaum, David G. Raboy and Ernest S.Christian. Op.cit. p. 98.

<sup>96</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์. เล่มเดิม. หน้า 79.

ความยืดหยุ่นและมีส่วนช่วยในการกระจายรายได้<sup>97</sup> รวมทั้งยังเป็นการลดความถดถอยหลังของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>98</sup>

รัฐอาจกำหนดให้มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าหรือบริการบางประเภทที่มีความสำคัญต่อประชาชน หรือเพื่อส่งเสริมกิจการอย่างหนึ่งอย่างใด หรือเพื่อป้องกันการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน แต่ทั้งนี้ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะกระทำได้อาศัยวัตถุประสงค์ที่เหมาะสม<sup>99</sup> ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นสินค้าหรือบริการที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ<sup>100</sup> โดย ดร.จรงค์ ระรวยทรง ได้ให้ความเห็นว่า “การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าหรือบริการที่จำเป็นมีวัตถุประสงค์คือ เพื่อสนับสนุนความเป็นอยู่ขั้นพื้นฐานของประชาชน”<sup>101</sup>

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าหรือบริการที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพ มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้มีรายได้น้อย แต่อย่างไรก็ดี ผู้มีรายได้น้อยก็ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน เนื่องจากสินค้าหรือบริการดังกล่าวมิได้จำกัดแต่เฉพาะผู้มีรายได้น้อยเท่านั้น<sup>102</sup>

วัตถุประสงค์ของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่สำคัญ มีดังนี้<sup>103</sup>

1) จุดมุ่งหมายทางด้านเศรษฐกิจ (Economic Objective) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้มีรายได้น้อยให้เพียงพอสำหรับการดำรงชีพ เพื่อเป็นการรักษาอำนาจซื้อของประชาชน และเสริมสร้างทรัพยากรมนุษย์ โดยยกเว้นให้กับสินค้าหรือบริการที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ

2) จุดมุ่งหมายทางด้านสังคม (Social Objective) เพื่อมนุษยธรรม การส่งเสริมวัฒนธรรม การศาสนาและการกุศล ตลอดจนความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ

3) จุดมุ่งหมายทางการบริหาร (Administrative Objective) การประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี ลดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน

<sup>97</sup> สาธิต รังคสิริ ก. เล่มเดิม. หน้า 47.

<sup>98</sup> Alan A. Tait a Op.cit. p. 339.

<sup>99</sup> บุญธรรม ราชรักษ์. เล่มเดิม. หน้า 181.

<sup>100</sup> สุทธิพงษ์ ศรีสะอาด. (2546, สิงหาคม). “VAT: อัตรา 0% ยกเว้น และนอกระบบภาษี.” **Tax & Business Law, 9, 107.** หน้า 39.

<sup>101</sup> จรงค์ ระรวยทรง. เล่มเดิม. หน้า 134.

<sup>102</sup> Alan A. Tait a Op.cit. p. 42.

<sup>103</sup> ขจร พรหมกสิกร. เล่มเดิม. หน้า 44-45.

แต่อย่างไรก็ดี การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีข้อบกพร่องหลายประการ ดังนี้

1. ปัญหาในเรื่องความไม่เป็นกลางในทางภาษี เป็นการบิดเบือนต่อการตัดสินใจ<sup>104</sup> ซึ่งมีผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการ เนื่องจากผู้บริโภคจะเลือกซื้อสินค้าหรือบริการที่มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแทนสินค้าหรือบริการที่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Disincentive Effect) หากเป็นสินค้าหรือบริการประเภทเดียวกันและสามารถใช้แทนกันได้ เพื่อหลีกเลี่ยงการรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งที่ไม่ปรารถนาที่จะซื้อสินค้าหรือรับบริการประเภทนั้น<sup>105</sup> ซึ่งอาจก่อให้เกิดความสูญเสียในทางเศรษฐกิจได้ (Deadweight Loss) เนื่องจากการจัดสรรภายใต้ระบบการตลาดที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในทางเศรษฐกิจมิได้เกิดขึ้น<sup>106</sup> ดังนั้นในทางทฤษฎี รัฐไม่ควรมีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือหากจำเป็นต้องยกเว้นก็ควรจะมีข้อยกเว้นให้น้อยที่สุด<sup>107</sup> เพื่อให้ภาษีมียุติความเป็นกลางที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้<sup>108</sup>

2. ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอาจเสียเปรียบในเชิงการค้า เมื่อเปรียบเทียบกับผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อหรือเครดิตภาษีได้ จึงทำให้มีภาระภาษีแฝงอยู่ในตัวสินค้าหรือบริการ<sup>109</sup> มิได้ปลอดภาระภาษีอย่างสิ้นเชิง<sup>110</sup> ส่งผลทำให้ผู้บริโภคต้องรับภาระภาษีแฝงดังกล่าวที่รวมอยู่ในราคาสินค้าหรือบริการ

3. ปัญหาในเรื่องขอบเขตในการบังคับใช้<sup>111</sup> และปัญหาในเรื่องการตีความว่าสินค้าหรือบริการใดเป็นสินค้าหรือบริการที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพของประชาชน<sup>112</sup>

4. การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้วงจรเครดิตขาดตอน<sup>113</sup> ไม่ว่าจะเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในชั้นตอนแรกๆ หรือชั้นตอนกลางๆ ซึ่งการที่วงจรเครดิตขาดตอนทำให้เสมือนหนึ่งว่าต้องเริ่มคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มใหม่โดยมิได้คำนวณในส่วนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นเท่านั้น ส่งผลทำให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนในส่วนที่เคยเสียไปแล้ว

<sup>104</sup> Murray L.Weidenbaum, David G. Raboy and Ernest S.Christian. Op.cit. p. 96.

<sup>105</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์ เล่มเดิม. หน้า 41.

<sup>106</sup> แหล่งเดิม. หน้า 40.

<sup>107</sup> Alan A.Tait a Op.cit. p. 50.

<sup>108</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์. เล่มเดิม. หน้า 78.

<sup>109</sup> สาริต รังคสิริ ก เล่มเดิม. หน้า 49.

<sup>110</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์. หน้าเดิม.

<sup>111</sup> Alan A. Tait b Loc.cit.

<sup>112</sup> John F. Due and Ann F. Friedlaender. Op.cit. p. 423-424.

<sup>113</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์ เล่มเดิม. หน้า 79.

5. ผลกระทบต่อรายได้ของรัฐ เนื่องจากไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าหรือบริการบางประเภทได้ ทำให้รัฐอาจต้องปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บตามปกติให้สูงขึ้นเพื่อชดเชยรายได้ของรัฐที่ต้องสูญเสียไป<sup>114</sup>

### 2.3.10.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำ

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราต่ำ คือ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราคงที่อัตราหนึ่งในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราคงที่หลายอัตรา ซึ่งถือว่าเป็นอัตราที่ต่ำที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับอัตราอื่น โดยจัดเก็บจากสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันไปแล้วแต่ประเภทของสินค้าหรือบริการ ซึ่งส่วนใหญ่จะใช้อัตราต่ำในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าหรือบริการที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพ โดยครอบคลุมไปถึงอาหาร เครื่องนุ่งห่ม และยารักษาโรค<sup>115</sup>

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำในสินค้าหรือบริการที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพ แม้จะมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้มีรายได้น้อย แต่อย่างไรก็ดี สินค้าหรือบริการดังกล่าวไม่ได้จำกัดไว้เฉพาะผู้มีรายได้น้อยเท่านั้น ด้วยเหตุนี้ ผู้มีรายได้น้อยที่ซื้อสินค้าหรือบริการดังกล่าวก็ได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราต่ำเช่นเดียวกัน ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า แม้ในทางทฤษฎีจะต้องการให้เกิดประโยชน์แก่ผู้มีรายได้น้อยเท่านั้น แต่ในทางปฏิบัติ ผู้ที่มีรายได้น้อยก็ได้รับประโยชน์เช่นเดียวกัน<sup>116</sup>

นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราต่ำอาจก่อให้เกิดความบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการเลือกซื้อสินค้าหรือรับบริการของผู้บริโภค ซึ่งถือว่าเป็นการไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ และปัญหาในการตีความว่าสินค้าอย่างไรที่จะได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำ เช่น กำหนดให้ใช้อัตราต่ำสำหรับผักสด ซึ่งอาจมีข้อโต้แย้งจากผู้ผลิตว่า ผักสดที่แช่แข็ง หรือผักสดที่บรรจุกระป๋องจะได้รับประโยชน์จากอัตราต่ำหรือไม่<sup>117</sup>

<sup>114</sup> Alan A. Tait a Op.cit. p. 54.

<sup>115</sup> Mahesh C. Purohit. (1993). **Principles and practices of value added tax.** p. 41.

<sup>116</sup> Alan A. Tait a Op.cit. p. 42.

<sup>117</sup> Ibid. p. 43.

## 2.4 คำจำกัดความของยารักษาโรค

ยารักษาโรคถือเป็นหนึ่งในปัจจัยสี่ที่จำเป็นต่อการดำรงชีพของมนุษย์ จึงจำเป็นที่จะต้องศึกษาถึงคำจำกัดความของคำว่า “ยารักษาโรค” เพื่อให้เกิดความชัดเจนว่าสิ่งใดเป็นยารักษาโรคและสิ่งใดไม่ใช่ยารักษาโรคในอันที่จะได้รับประโยชน์จากการบรรเทาอาการภูมิมูลค่าเพิ่ม

### 2.4.1 คำจำกัดความของยารักษาโรค

#### 2.4.1.1 ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน<sup>118</sup>

เมื่อพิจารณาตามพจนานุกรมราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 คำว่า “ยา” หมายถึง สิ่งที่ใช้แก้ หรือป้องกันโรค หรือบำรุงร่างกาย เรียกชื่อต่างๆ กัน คือ เรียกตามลักษณะก็มี เช่น ยาผง ยาเม็ด ยาน้ำ เรียกตามสีก็มี เช่น ยาแดง ยาเขียว ยาเหลือง ยาดำ เรียกตามรสหรือกลิ่นก็มี เช่น ยาขม ยาหอม เรียกตามวิธีทำก็มี เช่น ยาต้ม ยาถนอม ยาตาก เรียกตามกิริยาที่ใช้ก็มี เช่น ยากวาด ยากิน ยาฉีด ยาดม เรียกขานว่ายาที่มี เช่น โรงยา

#### 2.4.1.2 ตามพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510

มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510 ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “ยา” ว่า หมายถึง

- (1) วัตถุที่รับรองไว้ในตำรายาที่รัฐมนตรีประกาศ
  - (2) วัตถุที่มุ่งหมายสำหรับใช้ในการวินิจฉัย บำบัด บรรเทา รักษา หรือป้องกันโรค หรือความเจ็บป่วยของมนุษย์หรือสัตว์
  - (3) วัตถุที่เป็นเภสัชเคมีภัณฑ์ หรือเภสัชเคมีภัณฑ์กึ่งสำเร็จรูป หรือ
  - (4) วัตถุที่มุ่งหมายสำหรับให้เกิดผลแก่สุขภาพ โครงสร้าง หรือการกระทำหน้าที่ใด ๆ ของร่างกายของมนุษย์หรือสัตว์
- วัตถุตาม (1) (2) หรือ (4) ไม่หมายความรวมถึง
- (ก) วัตถุที่มุ่งหมายสำหรับใช้ในการเกษตรหรือการอุตสาหกรรมตามที่รัฐมนตรีประกาศ
  - (ข) วัตถุที่มุ่งหมายสำหรับใช้เป็นอาหารสำหรับมนุษย์ เครื่องกีฬา เครื่องมือ เครื่องใช้ในการส่งเสริมสุขภาพ เครื่องสำอาง หรือเครื่องมือและส่วนประกอบของเครื่องมือที่ใช้ในการประกอบโรคศิลปะหรือวิชาชีพเวชกรรม
  - (ค) วัตถุที่มุ่งหมายสำหรับใช้ในห้องวิทยาศาสตร์สำหรับการวิจัย การวิเคราะห์ หรือการชันสูตรโรคซึ่งมิได้กระทำโดยตรงต่อร่างกายของมนุษย์

<sup>118</sup> พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542. (2546). หน้า 898-899.

### 2.4.1.3 ตามองค์การอาหารและยาของสหรัฐอเมริกา<sup>119</sup>

กฎหมายกลางของสหรัฐอเมริกาว่าด้วยอาหาร ยาและเครื่องสำอาง มาตรา 201 (21 U.S.C. 321) ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “ยา” ว่าหมายถึง

(1) สิ่งใดๆ ที่ได้รับการยอมรับอย่างเป็นทางการในเภสัชตำรับยาของสหรัฐอเมริกา เภสัชตำรับยาโฮมีโอพาธิ์ของสหรัฐอเมริกา หรือตำรับยาแห่งชาติ หรือที่ประกาศเพิ่มเติมตามข้อนี้ และ

(2) สิ่งใดๆ ที่มีวัตถุประสงค์ในการใช้เพื่อวินิจฉัย เยียวยา บรรเทา รักษา หรือป้องกันโรคในมนุษย์หรือสัตว์ และ

(3) สิ่งใดๆ (นอกเหนือจากอาหาร) ที่มีวัตถุประสงค์ในการใช้ เพื่อให้เกิดผลต่อโครงสร้าง หรือหน้าที่ต่างๆของร่างกายมนุษย์หรือสัตว์ และ

(4) สิ่งใดๆ ที่มีวัตถุประสงค์ในการใช้เพื่อเป็นส่วนประกอบของสิ่งที่ได้ระบุไว้ในข้อ (1) (2) หรือ (3) แต่ไม่รวมถึงอาหาร ส่วนประกอบของอาหาร หรืออาหารเสริมใดๆ ที่แสดงข้อความดังกล่าว

### 2.4.1.4 ตามองค์การอนามัยโลก<sup>120</sup>

ยา เป็นคำที่มีการใช้อย่างแพร่หลายในทางการแพทย์ หมายถึง สารใดๆ ที่มีประสิทธิภาพในการป้องกัน หรือรักษาโรค หรือเพิ่มความแข็งแรงให้แก่กายหรือจิตใจ หรือในทางเภสัชวิทยา หมายถึง สารเคมีตั้งต้นที่ปรับเปลี่ยนกระบวนการทำงานของเนื้อเยื่อ หรืออวัยวะอย่างใดๆ ดังนั้น ยาจึงหมายถึง สารใดๆ ที่ระบุอยู่ในตำรับยา

จากคำจำกัดความของยาทั้งตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน กฎหมายไทยและองค์การระหว่างประเทศ จะเห็นได้ว่า มีการกำหนดคำจำกัดความที่สอดคล้องกันไปในลักษณะเดียวกันโดยถือว่าสิ่งใดๆ ที่ใช้วินิจฉัย บำบัด บรรเทา รักษา หรือป้องกันโรค หรือความเจ็บป่วยของมนุษย์หรือสัตว์ เรียกว่า ยา

<sup>119</sup> U.S. Food and Drug Administration. (2009). Sec.201. [21 U.S.C. 321]. Retrieved January 10, 2010, from <http://www.fda.gov/RegulatoryInformation/Legislation/FederalFoodDrugandCosmeticAct/FDCActChaptersIandIIShortTitleandDefinitions/ucm086297.htm>.

<sup>120</sup> World Health Organization. (2011). Lexicon of alcohol and drug terms. Retrieved January 10, 2010, from [http://www.who.int/substance\\_abuse/terminology/who\\_lexicon/en/](http://www.who.int/substance_abuse/terminology/who_lexicon/en/).

## 2.4.2 คำจำกัดความของยาสมุนไพร

### 2.4.2.1 ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน<sup>121</sup>

ยาสมุนไพร หมายถึง ยาที่ได้จากพืชชนิด สัตว์ หรือแร่ ซึ่งมีได้ผสม ประุง หรือแปรสภาพ

### 2.4.2.2 ตามพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510

มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510 ได้กำหนดคำจำกัดความของคำว่า “ยาสมุนไพร” ว่าหมายถึง ยาที่ได้จากพืชชนิด สัตว์ หรือแร่ ซึ่งมีได้ผสม ประุง หรือแปรสภาพ

### 2.4.2.3 ตามองค์การอนามัยโลก<sup>122</sup>

ยาสมุนไพร หมายความว่า สมุนไพร<sup>123</sup> วัตถุดิบสมุนไพร<sup>124</sup> กรรมวิธีในการผลิตสมุนไพร<sup>125</sup> และผลิตภัณฑ์สมุนไพรสำเร็จรูป<sup>126</sup> ที่ประกอบไปด้วยส่วนใดๆ ของพืช หรือทั้งสองอย่างรวมกัน

เมื่อพิจารณาคำจำกัดความคำว่ายาสมุนไพรตามองค์การอนามัยโลกนั้น มีการกำหนดคำจำกัดความที่กว้างกว่ากฎหมายไทย เพราะไม่ว่ายาสมุนไพรจะผ่านกรรมวิธีในการผลิต ผสม ประุง แต่งหรือไม่ก็ตามก็ถือว่าเป็นยาสมุนไพรทั้งสิ้น

<sup>121</sup> พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542. (2546). หน้า 900.

<sup>122</sup> World Health Organization. (2011). Lexicon of alcohol and drug terms. Retrieved January 10, 2010, from <http://www.who.int/medicines/areas/traditional/definitions/en/index.html>.

<sup>123</sup> หมายถึง ส่วนของพืช เช่น ใบ ดอก ผล เมล็ด กิ่ง ก้าน เนื้อ เปลือก ราก เหง้า หรือส่วนอื่นๆ ที่สามารถทำให้แตกละเอียด หรือเป็นผง.

<sup>124</sup> หมายถึง นอกเหนือไปจากสิ่งที่เป็นสมุนไพร ให้หมายความรวมถึง น้ำมันสด ขาง น้ำมัน ขางไม้ หรือผงแป้ง ในบางประเทศวัตถุดิบเหล่านี้ อาจทำให้ได้มาโดยผ่านกระบวนการอบไอน้ำ ย่าง หรือผสมกับน้ำผึ้ง แอลกอฮอล์หรือวัตถุอย่างอื่น.

<sup>125</sup> หมายความว่ารวมถึงการทำให้วัตถุดิบสมุนไพรเป็นผง แตกละเอียด สกัด ทำให้บริสุทธิ์ ทำให้ขึ้น หรือผ่านกระบวนการทางกายภาพหรือชีวภาพ หรือกลั่นเอาน้ำมันจากวัตถุดิบสมุนไพร และให้ความหมายความรวมถึงการดอง หรือการผ่านความร้อนในแอลกอฮอล์ และหรือน้ำผึ้ง หรือวัตถุอื่นๆ.

<sup>126</sup> หมายถึง สิ่งที่ได้มาจากกรรมวิธีในการผลิตสมุนไพรซึ่งได้มาจากพืชสมุนไพรหนึ่งชนิดหรือมากกว่านั้น.



## 2.5 นโยบายของรัฐ

รัฐจะต้องดำเนินนโยบายที่เกี่ยวข้องกับด้านการสาธารณสุขให้สอดคล้องกับรัฐธรรมนูญซึ่งเป็นกฎหมายสูงสุด ทั้งนี้ เพื่อส่งเสริมสุขภาวะที่ดีของประชาชน ดังต่อไปนี้

### 2.5.1 ด้านการสาธารณสุข

ตามมาตรา 51 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 ได้กำหนดสิทธิให้บุคคลทุกคนมีสิทธิเสมอกันในการได้รับบริการทางสาธารณสุขจากรัฐที่เหมาะสมและได้มาตรฐาน และผู้ยากไร้มีสิทธิได้รับการรักษาพยาบาลจากสถานบริการสาธารณสุขของรัฐโดยไม่เสียค่าใช้จ่าย ทั้งนี้ ต้องเป็นไปอย่างทั่วถึงและมีประสิทธิภาพ

นอกจากนี้ มาตรา 80 (2) ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 ได้กำหนดให้รัฐต้องดำเนินการตามแนวนโยบายด้านการสาธารณสุข กล่าวคือ ส่งเสริม สนับสนุน และพัฒนาระบบสุขภาพที่เน้นการสร้างเสริมสุขภาพอันนำไปสู่สุขภาวะที่ยั่งยืนของประชาชน รวมทั้งจัดและส่งเสริมให้ประชาชนได้รับบริการสาธารณสุขที่มีมาตรฐานอย่างทั่วถึงและมีประสิทธิภาพ และส่งเสริมให้เอกชนและชุมชนมีส่วนร่วมในการพัฒนาสุขภาพและการจัดบริการสาธารณสุข

ดังนั้น รัฐจึงมีหน้าที่ในการกำหนดนโยบายบริหารราชการแผ่นดินด้านการสาธารณสุขให้สอดคล้องกับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 ตามบทบัญญัติในหมวด 5 ว่าด้วยแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ

นโยบายของรัฐบาลด้านการสาธารณสุขในแต่ละสมัยย่อมมีความแตกต่างกัน สำหรับนโยบายด้านการสาธารณสุขในปัจจุบัน โดยมีนางสาวยิ่งลักษณ์ ชินวัตร เป็นนายกรัฐมนตรีนั้น คณะรัฐมนตรีได้แถลงนโยบายเกี่ยวกับการพัฒนาสุขภาพของประชาชนต่อรัฐสภาเมื่อวันที่ 23 สิงหาคม พ.ศ. 2554 โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้ การลงทุนด้านบริการสุขภาพโดยพัฒนาคุณภาพการให้บริการสุขภาพอย่างมีบูรณาการเชื่อมโยงในทุกระดับ ผลิตบुकลากรทางด้านสาธารณสุขให้เพียงพอต่อความต้องการ การจัดให้มีการสร้างสุขภาพโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดอัตราการป่วย ตาย และผลกระทบจากโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง พัฒนาคุณภาพชีวิตของประชาชน การส่งเสริมให้ประชาชนมีโอกาสออกกำลังกายและเล่นกีฬาเพื่อสร้างเสริมสุขภาพและพละนาามัยที่ดี รวมทั้งขับเคลื่อนให้ประเทศไทยเป็นเลิศในการบริการด้านสุขภาพและการรักษาพยาบาลในภูมิภาคเอเชีย<sup>127</sup>

<sup>127</sup> อรณุช กนกสิริรัตน์. (2554). คำแถลงนโยบายของคณะรัฐมนตรี. หน้า 29-31.

อย่างไรก็ดี แม้ประเทศไทยจะมีระบบหลักประกันสุขภาพต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นระบบสวัสดิการรักษายาบาลข้าราชการ หรือระบบประกันสังคม หรือระบบหลักประกันสุขภาพถ้วนหน้า ก็ตาม ในอันที่จะทำให้ประชาชนเข้าถึงการรักษาพยาบาลได้โดยง่าย แต่ก็ไม่สามารถที่จะครอบคลุมการเข้าถึงการรักษาพยาบาลของประชาชนได้ทั้งหมด<sup>128</sup> เนื่องจากมีข้อจำกัดในเรื่องจำนวนสถานพยาบาล บุคลากรทางการแพทย์ที่จะรองรับผู้มารับบริการ สถานพยาบาลกระจุกตัวอยู่ในชุมชนเมืองทำให้ประชาชนในถิ่นทุรกันดารเข้ารับบริการรักษาพยาบาลลำบาก เป็นต้น

นอกจากนี้ ยังมีปัญหาที่เกิดจากระบบหลักประกันสุขภาพถ้วนหน้า ตัวอย่างเช่น การกำหนดให้เข้ารับบริการรักษาพยาบาลเฉพาะในสถานพยาบาลที่กำหนดไว้เท่านั้น ซึ่งสถานพยาบาลบางแห่งไม่มีแพทย์ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านในการตรวจรักษา ดังนั้น รัฐจึงควรมีนโยบายที่จะทำให้ประชาชนสามารถเข้าถึงยารักษาโรคได้ง่ายขึ้น เพื่อแก้ไขปัญหาค่าการเข้าไม่ถึงการรักษาพยาบาลที่รัฐจัดให้

## 2.5.2 ด้านยา

### 2.5.2.1 นโยบายแห่งชาติด้านยาและยุทธศาสตร์การพัฒนาระบบยาแห่งชาติ

ในปี พ.ศ. 2554 ได้มีการประกาศใช้ นโยบายแห่งชาติด้านยา พ.ศ. 2554 และยุทธศาสตร์พัฒนาระบบยาแห่งชาติ พ.ศ. 2554 – 2559 ด้วยมติเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีจากการนำเสนอของคณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติ โดยมีเป้าหมายเพื่อให้ประชาชนได้รับการป้องกันและแก้ไขปัญหายาสุขภาพที่ได้มาตรฐาน โดยการประกันคุณภาพ ความปลอดภัยและประสิทธิผลของยา การส่งเสริมระบบการใช้ยาอย่างสมเหตุผล การส่งเสริมการเข้าถึงยารักษาโรคที่จำเป็นให้เป็นไปอย่างเสมอภาค ยั่งยืน ทันการณ์ การสร้างกลไกการเฝ้าระวังที่มีประสิทธิภาพ และการพัฒนาอุตสาหกรรมยา โดยมีแผนยุทธศาสตร์การพัฒนาระบบยาแห่งชาติ 4 ด้าน คือ การเข้าถึงยา การใช้ยาอย่างสมเหตุผล การพัฒนาอุตสาหกรรมผลิตยา ชีววัตถุและสมุนไพร เพื่อการพึ่งพาตนเอง และการพัฒนาระบบการควบคุมยาเพื่อประกันคุณภาพ ประสิทธิภาพและความปลอดภัยของยา<sup>129</sup>

<sup>128</sup> เติลนิวัตต์. (2554, 14 มิถุนายน). “อย่าลืมนโยบายสำคัญเข้าถึงยากคนไทยยังไม่ทั่วหน้า.” หนังสือพิมพ์ เติลนิวัตต์, 22, 524. หน้า 3.

<sup>129</sup> นิยดา เกียรติยิ่งอังศุลี และ ยุพดี ศิริสินสุข. (2554). 30 ปี พัฒนาการนโยบายแห่งชาติด้านยาของไทย (2524-2554). หน้า 6.

### 2.5.2.2 บัญชียาหลักแห่งชาติ

นอกเหนือจากนโยบายแห่งชาติด้านยาและยุทธศาสตร์การพัฒนาระบบยาแห่งชาติแล้ว ประเทศไทยยังได้มีการจัดทำบัญชียาจำเป็นแห่งชาติ พ.ศ. 2524 ขึ้นเป็นฉบับแรก เพื่อให้มีการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้เกิดประโยชน์สูงสุด เนื่องจากมีข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ยารักษาโรคอย่างไม่เหมาะสม โดยบัญชียาทุกฉบับมุ่งเน้นการคัดเลือกยารักษาโรคที่เหมาะสม โดยอาศัยหลักทางวิทยาศาสตร์ เพื่อให้ประชาชนสามารถเข้าถึงยารักษาโรคที่จำเป็น และลดความฟุ่มเฟือยในการใช้ยารักษาโรค ดังนั้น บัญชียาหลักแห่งชาติจึงเป็นเครื่องมือที่สำคัญของรัฐในการส่งเสริมให้มีการใช้ยารักษาโรคอย่างสมเหตุผล<sup>130</sup>

ในปีพ.ศ. 2554 ได้มีประกาศคณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติ เรื่องบัญชียาหลักแห่งชาติ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2554 ให้แก้ไขรายการยาในบัญชียาหลักแห่งชาติในส่วนรายการยาของบัญชียาสำหรับโรงพยาบาลและสถานบริการสาธารณสุข<sup>131</sup> โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมระบบการใช้ยาอย่างสมเหตุผล<sup>132</sup> กล่าวคือ เป็นกลไกหนึ่งในการส่งเสริมระบบการใช้ยาให้สอดคล้องกับหลักปรัชญาวิถีชีวิตพอเพียง โดยจัดให้มีรายการยาที่มีความจำเป็นในการป้องกันและแก้ไขปัญหาด้านสุขภาพของคนไทย โดยพิจารณาระดับความรุนแรงของโรค ความชุกและอุบัติการณ์ของโรค ด้วยกระบวนการคัดเลือกยาที่โปร่งใส ซึ่งยาที่ได้รับการคัดเลือกต้องเป็นยาที่มีประสิทธิภาพจริง สนับสนุนด้วยหลักฐานเชิงประจักษ์ (Evidence-based Literature) มีประโยชน์มากกว่าความเสี่ยงจากการใช้ยาอย่างชัดเจน มีความคุ้มค่าตามหลักเศรษฐศาสตร์สาธารณสุข สอดคล้องกับสภาพ

<sup>130</sup> สำนักงานประสานการพัฒนาบัญชียาหลักแห่งชาติ. (2552). *บัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2551*. หน้า 3.

<sup>131</sup> ประกาศคณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติ เรื่อง บัญชียาหลักแห่งชาติ (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2554.

<sup>132</sup> การใช้ยาอย่างสมเหตุผล หมายถึง การใช้ยาโดยมีข้อบ่งชี้ เป็นยาที่มีคุณภาพ มีประสิทธิผลจริง สนับสนุนด้วยหลักฐานที่เชื่อถือได้ ให้ประโยชน์ทางคลินิกเหนือกว่าความเสี่ยงจากการใช้ยาอย่างชัดเจน มีราคาเหมาะสม คุ้มค่าตามหลักเศรษฐศาสตร์สาธารณสุข ไม่เป็นการใช้ยาอย่างซ้ำซ้อน คำนึงถึงปัญหาเชื้อดื้อยา เป็นการใช้ยาในกรอบบัญชียาซึ่งผลอย่างเป็นขั้นตอนตามแนวทางพิจารณาการใช้ยา โดยใช้ยาในขนาดที่พอเหมาะกับผู้ป่วยในแต่ละกรณี ด้วยวิธีการให้ยาและความถี่ในการให้ยาที่ถูกต้องตามหลักเภสัชวิทยาคลินิก ด้วยระยะเวลาที่เหมาะสม ผู้ป่วยให้การยอมรับและสามารถใช้จ่ายดังกล่าวได้อย่างถูกต้องและต่อเนื่อง กองทุนในระบบประกันสุขภาพหรือระบบสวัสดิการสามารถให้เบิกจ่ายค่านั้นได้อย่างยั่งยืน เป็นการใช้ยาที่ไม่เลือกปฏิบัติเพื่อให้ผู้ป่วยทุกคนสามารถใช้นั้นได้อย่างเท่าเทียมและไม่ถูกปฏิเสธยาที่สมควรได้รับ.

เศรษฐกิจและความสามารถในการจ่ายของสังคมและประชาชน โดยจัดให้มีกลไกกลางกำกับสำหรับผู้ที่มีความจำเป็นเฉพาะให้สามารถเข้าถึงยารักษาโรคได้<sup>133</sup>

อย่างไรก็ดี เพื่อให้บัญชียาหลักแห่งชาติมีการปรับปรุงแก้ไขตามสภาพของปัญหาสุขภาพ วิชาการ และข้อมูลเกี่ยวกับยาที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างต่อเนื่องทันสถานการณ์ ดังนั้น ในปี พ.ศ. 2555 คณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติจึงได้มีการประกาศให้ใช้บัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555 ทั้งนี้ รายการบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555 ประกอบด้วยบัญชียาสำหรับโรงพยาบาล และสถานบริการสาธารณสุข และบัญชียาจากสมุนไพร<sup>134</sup>

### 2.5.2.3 บัญชียาจากสมุนไพร

เมื่อปี พ.ศ. 2542 คณะอนุกรรมการพัฒนาระบบยาหลักแห่งชาติเห็นว่า ควรมีการจัดทำบัญชียาจากสมุนไพรทั้งยาตำรับดั้งเดิมและยาที่มีการพัฒนาโดยให้เข้ามาอยู่ในบัญชียาหลักแห่งชาติ เพื่อส่งเสริมการพึ่งพาตนเองด้านยาและสนับสนุนการแพทย์แผนไทยให้เป็นที่ยอมรับมากขึ้น เป็นการยกระดับมาตรฐานยาจากสมุนไพรไทยควบคู่กับการสนับสนุนการวิจัย ซึ่งนอกจากจะเป็นการส่งเสริมการพึ่งพาตนเองของประชาชนแล้ว ยังเป็นการช่วยแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจของประเทศอีกทางหนึ่ง ทั้งนี้ บัญชียาจากสมุนไพร พ.ศ. 2542 ได้รับการบรรจุไว้ในบัญชียาหลักแห่งชาติเป็นครั้งแรกตามประกาศคณะกรรมการแห่งชาติด้านยาที่ 1/2543 เมื่อวันที่ 24 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2543 มีวัตถุประสงค์ให้เป็นบัญชียาสำหรับโรงพยาบาลและสถานบริการสาธารณสุข<sup>135</sup>

ต่อมาในปี พ.ศ. 2554 ได้มีประกาศคณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติ เรื่อง บัญชียาหลักแห่งชาติ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2554 โดยให้ยกเลิกบัญชียาจากสมุนไพรตามแนบท้ายประกาศคณะกรรมการแห่งชาติด้านยา เรื่อง บัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2551 ลงวันที่ 23 มกราคม พ.ศ. 2551 และให้บัญชียาจากสมุนไพรตามรายการในบัญชีแนบท้ายประกาศฉบับนี้เป็นยาในบัญชียาหลักแห่งชาติ<sup>136</sup> โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อฟื้นฟูและส่งเสริมการใช้ภูมิปัญญาการแพทย์แผนไทยและยาสมุนไพรในระบบสุขภาพแห่งชาติ มุ่งเน้นคัดเลือกยาจากสมุนไพรที่มีข้อบ่งชี้ชัดเจนในการแก้ไขปัญหาสุขภาพของคนไทยสำหรับการป้องกันโรคหรือรักษาผู้ป่วยของแพทย์แผนไทย หรือใช้เป็นทางเลือกในการป้องกันหรือรักษาผู้ป่วยร่วมกับการรักษาแบบตะวันตกในสถานพยาบาลและการสาธารณสุขมูลฐาน<sup>137</sup>

<sup>133</sup> สำนักยา. (2554). ปรึชญาบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2554. สืบค้นเมื่อ 15 มกราคม 2555, จาก <http://www.nlem.in.th/node/3307>.

<sup>134</sup> ประกาศคณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติ เรื่อง บัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555.

<sup>135</sup> คณะกรรมการแห่งชาติด้านยา. ปรึชญาบัญชียาจากสมุนไพร พ.ศ. 2549. หน้า (ค).

<sup>136</sup> ประกาศคณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติ เรื่อง บัญชียาหลักแห่งชาติ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2554.

<sup>137</sup> คณะกรรมการแห่งชาติด้านยา. เล่มเดิม. หน้า (ข).

อย่างไรก็ดี เพื่อให้บัญชียาหลักแห่งชาติมีการปรับปรุงแก้ไข ตามสภาพของปัญหาสุขภาพ วิชาการ และข้อมูลเกี่ยวกับยาที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างต่อเนื่องทันสถานการณ์ ดังนั้น ในปี พ.ศ. 2555 คณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติจึงได้มีการประกาศให้ใช้บัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555 โดยได้มีการกำหนดให้บัญชียาจากสมุนไพรรวมอยู่บัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555<sup>138</sup>

## 2.6 การควบคุมราคาขายยาโรคมองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา

จากการศึกษาการควบคุมราคาขายยาโรคของประเทศในกลุ่ม OECD (Organization for Economic Co-operation and Development หรือองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา) ผู้วิจัยพบว่า การควบคุมราคาขายยาโรคสามารถกระทำได้หลายวิธี ดังต่อไปนี้<sup>139</sup>

### 2.6.1 การควบคุมราคาขายยาโรค (Price Control)

รัฐจะเข้ามาแทรกแซงราคาขายยาโรคซึ่งสามารถกระทำได้ 3 รูปแบบ คือ

รูปแบบที่ 1 การเจรจากับโรงงานผลิตยา บริษัทขายยา หรือร้านขายยาให้ขายยาโรคนั้นในราคาที่กำหนด

รูปแบบที่ 2 การกำหนดค่าชดเชยสำหรับยาโรคตัวใหม่ให้ต่ำกว่าราคาตลาด

รูปแบบที่ 3 การประกาศลดราคาขายยาโรคที่ขายอยู่ในท้องตลาด

ทั้งนี้ ในแต่ละประเทศอาจควบคุมราคาขายยาโรคโดยใช้รูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง หรือหลายรูปแบบประกอบกัน

### 2.6.2 การกำหนดราคาอ้างอิง (Reference Pricing)

การกำหนดราคาขายยาโรคนั้นในประเทศ โดยเอาราคาขายยาโรคนั้นในประเทศอื่นๆ มาพิจารณาเปรียบเทียบ แต่อย่างไรก็ดี วิธีการนี้ไม่ได้รับความนิยม เนื่องจากแต่ละประเทศต่างมีกฎเกณฑ์ และข้อบังคับที่แตกต่างกันซึ่งเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้ราคาขายยาโรคนั้นมีความแตกต่างกัน<sup>140</sup>

### 2.6.3 การจำกัดปริมาณการขาย (Volume Limitation)

รัฐบาลอาจจำกัดปริมาณการขายยาโรคตัวใหม่ในตลาด โดยการทำข้อตกลงกับโรงงานผู้ผลิตยาให้จำกัดปริมาณการขายยาโรคนั้น

<sup>138</sup> ประกาศคณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติ เรื่อง บัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555.

<sup>139</sup> U.S. Department of Commerce. (2004). **Pharmaceutical price controls in OECD countries.** pp. 4-9.

<sup>140</sup> Ibid. p. 4.

#### 2.6.4 การควบคุมกำไร (Price control)

รัฐบาลจะเข้ามาแทรกแซงโดยการกำหนดกำไรของยารักษาโรคแต่ละชนิด เป็นการควบคุมบริษัทยามีให้แสวงหากำไรเกินควร หากบริษัทยาได้รับกำไรตามที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับยาค้นนั้นแล้ว บริษัทยาจะต้องจ่ายกำไรส่วนเกินให้แก่รัฐ หรือยอมลดราคายารักษาโรคให้ถูกลง ประเทศอังกฤษได้นำวิธีการดังกล่าวไปใช้จำกัดกำไรของบริษัทยาที่ขายให้แก่องค์กรบริการสาธารณสุขแห่งชาติ (National Health Service)<sup>141</sup> แต่ไม่ได้ใช้กับยารักษาโรคที่ขายในร้านขายยาทั่วไป<sup>142</sup>

---

<sup>141</sup> Ibid. p. 5.

<sup>142</sup> World Health Organization. (2012). WHO Memberstates and medicines Price Information. Retrieved June 29, 2012, from [http://www.who.int/medicines/areas/access/ecofin\\_who\\_memberstates/en/index.html](http://www.who.int/medicines/areas/access/ecofin_who_memberstates/en/index.html).

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

จากข้อมูลในเชิงวิชาการทางการแพทย์ พบว่าในปัจจุบันมีการแพร่ระบาดของโรคติดต่อใหม่ๆ เช่น โรคซาร์ โรคไข้หวัดนก โรคไข้หวัดใหญ่สายพันธุ์ใหม่ เป็นต้น นอกจากนี้ยังพบว่ามีโรคติดต่อเก่าๆ ที่กลายพันธุ์และกลับมาระบาดซ้ำอีกครั้งหนึ่ง เช่น โรคมาลาเรีย วัณโรค เป็นต้น<sup>1</sup> และจากสถิติผู้ป่วยในปี พ.ศ. 2552 ประชาชนในประเทศไทยส่วนใหญ่ป่วยเป็นโรคความผิดปกติเกี่ยวกับต่อมไร้ท่อ โภชนาการและเมตาบอลิซึมอื่นๆ โรคความดันโลหิตสูง โรคแทรกซ้อนในการตั้งครรภ์ การเจ็บครรภ์ การคลอด ระยะหลังคลอด ตามลำดับ<sup>2</sup>

ตามข้อมูลสถิติของสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา กระทรวงสาธารณสุข ในปี พ.ศ. 2553 ประเทศไทยมีมูลค่าการผลิตยารักษาโรคแผนปัจจุบันเป็นจำนวนเงิน 46,895.75 ล้านบาท และมีมูลค่าการนำเข้ายารักษาโรคเป็นจำนวนเงิน 99,660.24 ล้านบาท<sup>3</sup> จากสถิติดังกล่าวจึงไม่อาจปฏิเสธได้ว่า ยารักษาโรคเป็นสิ่งที่จำเป็นขั้นพื้นฐานในการดำรงชีวิตของมนุษย์ หรือที่เราเรียกว่า “ปัจจัยสี่” รวมทั้งการดำรงไว้ซึ่งเผ่าพันธุ์ของมนุษย์

สิ่งหนึ่งที่จะช่วยรักษาอาการเจ็บป่วยให้หายขาด หรือบรรเทาอาการ คือ ยารักษาโรค หากผู้ป่วยได้รับยารักษาโรคอย่างทันท่วงที โอกาสที่จะรักษาให้หายขาดได้ก็มีสูง แต่ในทางกลับกันหากไม่ได้รับยารักษาโรคในทันที โอกาสเสียชีวิตก็มีสูงเช่นกัน

<sup>1</sup> ชัยวัฒน์ ต่อสกุลแก้ว. (2551, 22 สิงหาคม). โลกร้อน...โรคร้าย. สืบค้นเมื่อ 29 ตุลาคม 2553, จาก <http://www.vcharkarn.com/vblog/39196>.

<sup>2</sup> สำนักนโยบายและยุทธศาสตร์. (2552). ลำดับผู้ป่วยในปี 2552. สืบค้นเมื่อ 23 ธันวาคม 2553, จาก <http://bps.ops.moph.go.th/III/ป่วย52/10%20ลำดับผู้ป่วยในปี%202552.pdf>.

<sup>3</sup> สำนักยา. (2553). มูลค่าการผลิตและการนำเข้ายาเข้ามาในราชอาณาจักรสำหรับยาแผนปัจจุบัน ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2530 – 2553. สืบค้นเมื่อ 24 กุมภาพันธ์ 2555, จาก [http://drug.fda.moph.go.th/drug/zone\\_search/files/sea001\\_001.asp](http://drug.fda.moph.go.th/drug/zone_search/files/sea001_001.asp).

แม้ว่าในปัจจุบันประเทศไทยจะมีนโยบายทางด้านสาธารณสุขต่างๆ เพื่อให้ประชาชนเข้าถึงการรักษาพยาบาลได้ง่ายขึ้น ตัวอย่างเช่น ระบบสวัสดิการรักษายาบาลข้าราชการ<sup>4</sup> หรือระบบประกันสังคม<sup>5</sup> หรือระบบหลักประกันสุขภาพถ้วนหน้า<sup>6</sup> (Universal Coverage) เป็นต้น แต่อย่างไรก็ดี นโยบายดังกล่าวก็ไม่สามารถครอบคลุมการเข้าถึงการรักษาพยาบาลของประชาชนได้ทั้งหมด<sup>7</sup> เนื่องจากมีข้อจำกัดในเรื่องจำนวนสถานพยาบาล บุคลากรทางการแพทย์ที่จะรองรับผู้มารับบริการ เป็นต้น ดังนั้น การที่จะทำให้ประชาชนสามารถเข้าถึงการรักษาโรคได้ง่ายขึ้นเพื่อรักษาอาการเจ็บป่วยในเบื้องต้นจึงเป็นเรื่องที่จำเป็นเป็นอย่างยิ่ง

ปัจจัยที่สำคัญประการหนึ่งที่ทำให้ประชาชนส่วนใหญ่ของประเทศไทยไม่สามารถเข้าถึงการรักษาโรคได้ คือ ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในยาหรือเวชภัณฑ์ทำให้ยาหรือเวชภัณฑ์มีราคาสูงขึ้น ซึ่งเป็นการขัดต่อหลักการเข้าถึงยาขององค์การอนามัยโลก (World Health Organization หรือ WHO) ที่กล่าวว่า “การจัดเก็บภาษีในยาหรือเวชภัณฑ์สำหรับมนุษย์เป็นภาษีที่ไม่เหมาะสม อันเป็นการขัดขวางการเข้าถึงยา”<sup>8</sup>

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง โดยมีลักษณะเป็นการจัดเก็บภาษีฐานกว้างครอบคลุมการขายสินค้าหรือบริการทุกชนิด รวมทั้งการนำเข้า ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นภาษีที่อำนาจรายได้ให้แก่รัฐบาลไทยเป็นอย่างดี ผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย โดยเป็นเพียงตัวแทนรัฐในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคเพื่อนำส่งรัฐเท่านั้น ดังนั้น ผู้ที่รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง คือ ผู้บริโภครายสุดท้าย ด้วยเหตุนี้ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับประชาชน การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 หรือการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำในสินค้าหรือบริการที่จำเป็นต่อการดำรงชีวิตของประชาชนจึงเป็นสิ่งที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาหรือเวชภัณฑ์ในแต่ละประเทศมีความแตกต่างกัน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสภาพสังคม เศรษฐกิจ วัฒนธรรม ตลอดจนนโยบายของแต่ละประเทศเป็นสำคัญว่าต้องการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับประชาชนในประเทศมากน้อยเพียงใด ในบางประเทศกำหนดให้

<sup>4</sup> เป็นสวัสดิการที่รัฐจัดให้แก่ข้าราชการ รวมถึงพ่อแม่และบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะไม่เกิน 2 คน.

<sup>5</sup> เป็นความมั่นคงด้านสังคมของลูกจ้างที่รัฐ นายจ้างและลูกจ้างร่วมกันสมทบแก่แรงงานในระบบ.

<sup>6</sup> เป็นสวัสดิการที่รัฐจัดให้แก่ประชาชนไทยกลุ่มอื่นๆ ที่เหลือ.

<sup>7</sup> เกลินิวส์. (2554, 14 มิถุนายน). “อย่าลืมนโยบายสำคัญเข้าถึงยาคนไทยยังไม่ทั่วหน้า.” *หนังสือพิมพ์เดลินิวส์*, 22, 524. หน้า 3.

<sup>8</sup> Health Action International (HAI). (2009, December). *Medicine pricing matters*. Retrieved January 29, 2010, from [http://www.haiweb.org/medicineprices/29012010/MPM\\_6.pdf](http://www.haiweb.org/medicineprices/29012010/MPM_6.pdf).



มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราร้อยละ 0 เช่น ประเทศอังกฤษและประเทศแคนาดา ในขณะที่ประเทศออสเตรเลียได้มีการกำหนดให้ยารักษาโรคปราศจากภาษีมูลค่าเพิ่ม (Goods and Services Tax free หรือ GST-free) ในขณะที่บางประเทศกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราร้อยละ 0 โดยถือว่าเป็นสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีพแตกต่างจากสินค้าหรือบริการโดยทั่วไป เช่น ประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศสวิตเซอร์แลนด์ นอกจากนี้ ประเทศไต้หวันมีการกำหนดให้ยารักษาโรคได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในขณะที่ประเทศไทยกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>9</sup> เช่นเดียวกับสินค้าหรือบริการโดยทั่วไป แต่อย่างไรก็ดี ในส่วนของยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและยารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค มีประเด็นปัญหาที่จะต้องศึกษาวิเคราะห์ ดังนี้

1) หลักการภาษีอากรที่ดีที่สำคัญประการหนึ่งคือ หลักความเป็นธรรม ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคหรือการใช้จ่าย ดังนั้น เมื่อบุคคลใดบริโภคยารักษาโรคมากย่อมต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาก ในทางกลับกัน บุคคลใดบริโภคยารักษาโรคน้อย ก็เสียภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยลงตามส่วน ถือว่าสอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity) หากบริโภคยารักษาโรคเท่ากัน ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากัน ถือว่าสอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity) ทั้งนี้ ไม่ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มจะใช้อัตราคงที่อัตราเดียวหรือหลายอัตราก็ตาม

แต่อย่างไรก็ดี มีปัญหาที่จะต้องพิจารณาในแง่ของฐานรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค กล่าวคือ บุคคลที่มีรายได้แตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นผู้มีรายได้มาก หรือผู้มีรายได้น้อย เมื่อซื้อยารักษาโรคในราคาที่เท่ากัน จะต้องถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในจำนวนที่เท่ากัน ทั้งนี้ เนื่องจากอัตราภาษีที่เก็บจากการบริโภคเป็นภาษีอัตราเดียว โดยถือว่าเป็นภาระภาษี

<sup>9</sup> ปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกาลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 507) พ.ศ. 2553 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2553 เป็นต้นไป ในอัตราดังต่อไปนี้

(1) ร้อยละหกจุดสาม สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณีซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2553 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2555

(2) ร้อยละเก้า สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณีซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2555 เป็นต้นไป.

ถอยหลัง (Regressive)<sup>10</sup> นอกจากนี้ หากเปรียบเทียบกับสัดส่วนรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเห็นได้ว่า ผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคมกกว่าผู้มีรายได้มาก ซึ่งเป็น การไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง เพราะมิได้เป็นไปตามหลักความสามารถในการ เสียภาษี

นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากรที่แตกต่างกัน ถือว่าไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นกลางในทางภาษี กล่าวคือ ยารักษาโรคที่มีไซฟิซสมุนไพรร จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80 ในขณะที่ยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรรและ ยารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลกลับได้รับการ ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข)

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่แตกต่างกันดังกล่าว อาจทำให้เกิดการบิดเบือน ต่อการตัดสินใจซึ่งมีผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคในการเลือกซื้อยารักษาโรค โดยก่อให้เกิด ผลไม่จูงใจให้ผู้บริโภคบริโภคนยารักษาโรคที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Distinctive Effect) กล่าวคือ ผู้บริโภคอาจเลือกบริโภคยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรรแทนการบริโภคยารักษาโรคที่มีไซฟิซ สมุนไพรร หากยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรรดังกล่าวมีคุณภาพหรือสรรพคุณในการรักษา โรค เทียบเท่ากับยารักษาโรคที่มีไซฟิซสมุนไพรร หรืออาจเข้ารับการรักษาพยาบาลจากสถานพยาบาล แทนการซื้อยารักษาโรคจากร้านขายยา เพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งที่ไม่ประสงค์ที่จะ บริโภคยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรร หรือยารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาล ซึ่งการที่ ผู้บริโภคไม่เลือกบริโภคยารักษาโรคที่มีไซฟิซสมุนไพรร อาจก่อให้เกิดความสูญเปล่าในทาง เศรษฐกิจได้ (Deadweight Loss) ถ้าการจัดสรรภายใต้ระบบการตลาดที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด ในทางเศรษฐกิจมิได้เกิดขึ้น

จึงมีปัญหาที่จะต้องพิจารณาว่า ควรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในลักษณะใดที่จะ สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรม รวมทั้งก่อให้เกิดความเป็นกลางในทางภาษี อันเป็นการป้องกันการ บิดเบือนต่อการตัดสินใจซึ่งมีผลกระทบต่อพฤติกรรมในการเลือกซื้อยารักษาโรคของผู้บริโภค เพื่อลดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจ

2) บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ก) กำหนดให้ยารักษาโรคที่เป็นพืช สมุนไพรรได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่นเดียวกับยารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาล ตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลตามมาตรา 81 (1) (ข) โดยถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของการให้บริการ รักษาพยาบาล ซึ่งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวอาจส่งผลให้ผู้บริโภคที่บริโภคยารักษาโรคที่

<sup>10</sup> การนำเอาจำนวนเงินภาษีที่แต่ละคนต้องเสียไปเปรียบเทียบกับรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม แทนที่จะเปรียบเทียบกับมูลค่าของการบริโภค.

เป็นพืชสมุนไพร และผู้ป่วยที่ได้รับการจ่ายยารักษาโรคจากสถานพยาบาลอาจต้องรับภาระภาษีแฝง ซึ่งรวมอยู่ในราคายารักษาโรค เนื่องจากผู้ประกอบการขายยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและสถานพยาบาลไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อที่ได้จ่ายให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้

ดังนั้น เพื่อเป็นการป้องกันมิให้ผู้บริโภคที่บริโภคยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและผู้ป่วยที่ได้รับการจ่ายยารักษาโรคจากสถานพยาบาลต้องรับภาระภาษีแฝง จึงจำเป็นที่จะต้องศึกษาหาวิธีการเพื่อการแก้ไขปัญหาดังกล่าว

3) เมื่อพิจารณาตามประมวลรัษฎากร การบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่ประเทศไทยอาจกระทำได้อีก 3 วิธี คือ การกำหนดให้การขายยารักษาโรคได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 หรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้อัตราต่ำ จึงมีประเด็นที่ต้องทำการศึกษาวิเคราะห์ว่าควรจะใช้การบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มวิธีใดจึงจะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริโภคอย่างแท้จริง ทั้งนี้ เพื่อให้ประชาชนสามารถเข้าถึงยารักษาโรคได้ง่ายขึ้น

4) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่อำนาจรายได้ให้แก่รัฐมากที่สุด เนื่องจากการจัดเก็บภาษีครอบคลุมสินค้าและบริการทุกชนิด รวมทั้งการนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร ดังนั้น ก่อนที่รัฐจะใช้วิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มวิธีการใด รัฐจึงควรพิจารณาถึงผลกระทบต่อรายได้ของรัฐที่อาจสูญเสียไปเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ประชาชนจะได้รับว่าคุ้มค่าหรือไม่เพียงใด

จึงจำเป็นที่จะต้องทำการศึกษาวิเคราะห์ว่าจะใช้วิธีการใดในการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค และจะใช้วิธีการดังกล่าวในขั้นตอนใด รวมทั้งแต่ละวิธีการส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐแตกต่างกันเพียงใด

5) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในเบื้องต้นจะต้องพิจารณานิยามของคำว่า “ยา” หรือ “ยารักษาโรค” ว่ามีความหมายอย่างไร เพื่อให้เกิดความชัดเจนว่าสิ่งใดเป็นยารักษาโรค และสิ่งใดมิใช่ยารักษาโรค เนื่องจากยาหรือยารักษาโรคมีความหมายที่กว้าง และเมื่อเป็นยารักษาโรคแล้วมีประเด็นปัญหาที่จะต้องทำการศึกษาวิเคราะห์ต่อไปว่าจะกำหนดขอบเขตของยารักษาโรคเพียงใดที่ควรจะได้รับประโยชน์จากการบรรเทาภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาหลักกฎหมายและนโยบายของรัฐบาลเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากรของไทย

2. เพื่อศึกษาแนวความคิดและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำเปรียบเทียบกับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

3. เพื่อศึกษาถึงแนวความคิดและการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำ สำหรับการประกอบกิจการขายยา รักษาโรค ตามกฎหมายของต่างประเทศ

4. เพื่อศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบถึงผลดีและผลเสียในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการใช้อัตราต่ำ สำหรับการประกอบกิจการขายยา รักษาโรค รวมทั้งแนวทางในการแก้ไขผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นหากมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว

5. เพื่อศึกษาว่าประเทศไทยควรมีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายยา รักษาโรคหรือไม่ อันจะเป็นแนวทางในการปรับปรุงนโยบายของรัฐบาลเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีความสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของหลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป

### 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

ยา รักษาโรคถือเป็นกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับสินค้าหรือบริการโดยทั่วไป ส่งผลให้ยา รักษาโรคมีราคาสูงขึ้น การเข้าถึงยา รักษาโรคจึงเป็นไปได้ยากโดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ที่มีรายได้น้อย อันเป็นการขัดต่อหลักการเข้าถึงยาขององค์การอนามัยโลก

ดังนั้น หากมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยา รักษาโรคอัตราร้อยละ 0 จะทำให้ยา รักษาโรคปราศจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง ผู้บริโภคไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่รวมอยู่ในราคา ยา รักษาโรค ส่งผลให้สามารถเข้าถึงยา รักษาโรคได้ง่ายขึ้น นอกจากนี้ ยังเป็นการสอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรม เมื่อพิจารณาในแง่ของฐานรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม และหลักความเป็นกลาง รวมทั้งเป็นการขจัดภาระภาษีแฝงที่อาจรวมอยู่ในราคา ยา รักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและยา รักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล

### 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้วิจัยมุ่งที่จะทำการศึกษาถึงวิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการใช้อัตราต่ำ สำหรับการประกอบกิจการขายยา รักษาโรค รวมทั้งผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น หากมีการนำวิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยา รักษาโรคมาใช้ในประเทศไทย โดยมุ่งเน้นเปรียบเทียบ

กับการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มการรักษาโรคตามกฎหมายของต่างประเทศ เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยต่อไป

### 1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

ผู้วิจัยจะใช้วิธีการวิจัยจากเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาค้นคว้าข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย คำอธิบายตำราทางวิชาการ วารสารกฎหมาย หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร สถิติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขยายปลิกษาและเครื่องสำอางของกรมสรรพากร และวิทยานิพนธ์ที่เกี่ยวข้องทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ เพื่อนำข้อมูลดังกล่าวมาศึกษาวิเคราะห์

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบหลักกฎหมายและนโยบายของรัฐบาลเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการรักษาโรคตามประมวลรัษฎากรของไทย
2. ทำให้ทราบถึงแนวความคิดและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการใช้อัตราต่ำเปรียบเทียบกับกรยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม
3. ทำให้ทราบถึงแนวความคิดและการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการใช้อัตราต่ำ สำหรับการประกอบกิจการขยายรักษาโรคตามกฎหมายของต่างประเทศ
4. ทำให้ทราบถึงผลดีและผลเสียในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการใช้อัตราต่ำ สำหรับการประกอบกิจการขยายรักษาโรค รวมทั้งแนวทางในการแก้ไขผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นหากมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว
5. ทำให้ทราบว่าประเทศไทยควรมีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขยายรักษาโรคหรือไม่ อันจะเป็นแนวทางในการปรับปรุงนโยบายของรัฐบาลเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีความสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของหลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป

### บทที่ 3

## การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากร

ประเทศไทยกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับสินค้าหรือบริการโดยทั่วไป แต่อย่างไรก็ดี ในส่วนของยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและยารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร ในบทนี้ ผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงวิวัฒนาการของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากร

### 3.1 วิวัฒนาการของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

ก่อนหน้าที่ประเทศไทยจะมีการประกาศใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2533 ประเทศไทยได้นำระบบภาษีการค้ามาใช้จัดเก็บตั้งแต่ปี พ.ศ. 2475 โดยมีลักษณะเป็นภาษีการขายทางอ้อมที่จัดเก็บทุกทอดตั้งแต่ผู้ผลิตจนถึงผู้ขายปลีก ต่อมาในปี พ.ศ. 2504 ได้มีการปฏิวัติโครงสร้างภาษีการค้าใหม่ โดยกำหนดให้จัดเก็บเฉพาะผู้ผลิตเพียงทอดเดียว และใช้บังคับจนถึงก่อนการเปลี่ยนแปลงมาเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

โดยแบ่งประเภทการค้าที่ต้องเสียภาษีการค้าออกเป็น 14 ประเภท<sup>1</sup> แต่ละประเภทใช้อัตราภาษีที่แตกต่างกันซึ่งมีอยู่ทั้งหมด 13 อัตรา ตั้งแต่อัตราร้อยละ 1.0 ถึงอัตราร้อยละ 50.0 ของรายรับตามแต่ละชนิดของสินค้า สินค้าส่วนใหญ่จะเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 1.5 อัตราร้อยละ 5.0 และอัตราร้อยละ 9.0<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ได้แก่ การขายของ โรงสีและโรงเย็บ การขายหลักทรัพย์ การรับจ้างทำของ การให้เช่าทรัพย์สิน คลังสินค้า โรงแรมและภัตตาคาร การขนส่ง โรงรับจำนำ นายหน้าและตัวแทน การค้าส่งหาริมทรัพย์ ธนาคาร ประกันภัย และมหรสพ เป็นต้น.

<sup>2</sup> จงรัก ระรวยทรง. เล่มเดิม. หน้า 33-35.

อย่างไรก็ดี สินค้าที่จำเป็นต่อการครองชีพจะจัดเก็บภาษีการค้าในอัตราต่ำ<sup>3</sup> คือ อัตราร้อยละ 1.5<sup>4</sup> โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี นอกจากนี้ กฎหมายภาษีการค้ายังกำหนดให้รายรับจากกิจการบางประเภทไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีการค้า

การจัดเก็บภาษีการค้าสำหรับยาโรค อยู่ในหมวดว่าด้วยเครื่องสำอาง เกสซ์ผลิตภัณฑ์สำหรับบำรุงหรือรักษาอนามัย โดยกฎหมายการค้ากำหนดชื่อของกิจการประเภทนี้ไว้อย่างกว้างๆ ว่า “ยาทุกชนิดรวมทั้งที่ใช้บำรุงรักษาอนามัย” ให้เก็บภาษีการค้าจากผู้ผลิตในอัตราร้อยละ 1.5 ตามบัญชีที่ 1

กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการค้าที่เกี่ยวกับยาโรค ในอัตราร้อยละ 1.5 ซึ่งมีรายละเอียดข้อเท็จจริง ดังนี้

การผลิตยาแผนโบราณ (ยาหอม ในตัวยามีโกฐสอ โกฐหัวบัว โกฐเขมา สมุลแว้ง พิมเสน เกร็ดสระแห่น ฯลฯ) ขายในราชอาณาจักร ผู้ผลิตจะต้องเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 1.5 ของรายรับ เพราะเป็นสินค้าตามหมวด 2 (1) ของบัญชีที่ 3 บัญชีท้ายพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 54 พ.ศ. 2517 (หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/11735 ลงวันที่ 17 มิถุนายน 2524)<sup>5</sup>

ส่วนสมุนไพรซึ่งอยู่ในหมวดเครื่องสำอาง เกสซ์ผลิตภัณฑ์สำหรับบำรุงมือหรือรักษาอนามัยเช่นเดียวกับยาโรค กฎหมายกำหนดให้มีการยกเว้นภาษีการค้าจากผู้ผลิต แต่จัดเก็บจากผู้นำเข้าในอัตราร้อยละ 9 และในกรณีของยาที่ใช้ในการเกษตรสำหรับป้องกันหรือกำจัดศัตรูพืชหรือโรคพืชหรือสัตว์ กฎหมายก็กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีการค้าสำหรับผู้ผลิต และจัดเก็บจากผู้นำเข้าในอัตราร้อยละ 9 เช่นเดียวกัน<sup>6</sup>

อย่างไรก็ดี แม้ภาษีการค้าจะสามารถทำรายได้ให้แก่รัฐเป็นอย่างดีตามหลักในเรื่องการอำนวยความสะดวก แต่เนื่องจากระบบภาษีการค้ามีข้อเสียที่สำคัญหลายประการ เช่น การจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน บทบัญญัติของกฎหมายที่มีความสลับซับซ้อนก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ไม่ว่าจะเป็นการคำนวณภาระภาษีและการตีความกฎหมาย การบิดเบือนการจัดรูปแบบองค์กรธุรกิจ การไม่เอื้ออำนวยต่อการส่งออก การจัดเก็บภาษีการค้ามีหลายอัตราทำให้เกิดความไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจ เป็นการสูญเปล่าไปซึ่งทรัพยากรในทางเศรษฐกิจ เพราะผู้ผลิตไปรวมกันผลิตสินค้าที่ถูกเรียกเก็บอัตราภาษีการค้าต่ำส่งผลทำให้ความเต็มใจในการเสียภาษีของ

<sup>3</sup> สาทิต รั้งศิริ ข (2540). การเงินธุรกิจและการภาษีอากร หน่วยที่ 9 – 15. หน้า 158.

<sup>4</sup> จงรัก ระรวยทรง. เล่มเดิม. หน้า 35.

<sup>5</sup> ปรีดา บุญยัง, ชาญชัย วิษญาณุภาพ และชวลิต หงสกุล. (2526). คู่มือภาษีการค้า. หน้า 81.

<sup>6</sup> โปรดดูบัญชีอัตราภาษีการค้า ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2529.

ผู้ประกอบการลดลง และเป็นช่องทางก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี รวมทั้งการไม่มีกลไกในการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี เป็นต้น

จากข้อบกพร่องของภาษีการค้าดังกล่าวประกอบกับในขณะนั้นประเทศต่างๆ เช่น ทุกประเทศในกลุ่มประชาคมยุโรป 16 ประเทศ รวมทั้งประเทศนิวซีแลนด์ ประเทศญี่ปุ่น และประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>7</sup> ได้รับเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไปบังคับใช้ภายในประเทศแล้ว ทำให้ประเทศไทยจำเป็นต้องนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า

เมื่อวันที่ 2 สิงหาคม พ.ศ. 2534 ในชั้นการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ว่าด้วยเรื่องร่างกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. .... ได้มีการกล่าวถึงสินค้าที่จำเป็นต่อการครองชีพของประชาชน เช่น ยารักษาโรค โดยมีความกังวลในด้านราคายารักษาโรค ซึ่งในระบบภาษีการค้าจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 1.5 แต่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ทำให้ยารักษาโรคมีราคาสูงขึ้น อย่างไรก็ตามก็มีผู้เสนอให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา โดยคำนึงถึงสินค้าที่จำเป็นต่อการครองชีพและความเป็นอยู่ของประชาชน เช่น ยารักษาโรคด้วย<sup>8</sup>

เมื่อวันที่ 22 สิงหาคม พ.ศ. 2532 ในการประชุมวุฒิสภาว่าด้วย เรื่องรายงานสรุปผลการพิจารณาศึกษาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม คณะกรรมาธิการการคลัง การธนาคารและสถาบันการเงินได้ให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มว่า ควรจะมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบธุรกิจบางประเภท เช่น สินค้าซึ่งเป็นผลิตผลทางการเกษตร หรือเกี่ยวเนื่องกับการเกษตร เช่น เมล็ดพันธุ์พืช ปุ๋ย ยาเคมีปราบศัตรูพืช การประมง และสินค้าอุปโภคบริโภคบางประเภทที่มีความจำเป็นต่อการครองชีพของประชาชนโดยทั่วไป<sup>9</sup>

ในการประชุมสมาชิกสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ในชั้นแปรญัตติของร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. .... ได้มีการแก้ไขปรับปรุงถ้อยคำของกฎหมายเพื่อให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้น ซึ่งรวมถึงการกำหนดอัตรากำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่มีการกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคแต่อย่างใด

<sup>7</sup> สาทิต รังคสิริ ข เล่มเดิม. หน้า 165.

<sup>8</sup> สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. (2534). รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 19 เรื่อง ร่างกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม. หน้า 254-255.

<sup>9</sup> สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. (2533). รายงานสรุปผลการพิจารณาศึกษาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม : รายงานการประชุมวุฒิสภา ครั้งที่ 1/2533. หน้า 317.



จากการศึกษากฎหมายภาษีการค้า แม้จะมีการกำหนดให้ยารักษาโรคจัดเก็บภาษีการค้า ในอัตราร้อยละ 1.5 ก็ตาม เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีการค้าให้กับประชาชน แต่ก็มิได้เป็นอัตราที่ต่ำที่สุด ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม รัฐไม่มีนโยบายในการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค แม้ยารักษาโรคจะเป็นหนึ่งในปัจจัยสี่ที่จำเป็นต่อการดำรงชีพก็ตาม โดยจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 เช่นเดียวกับสินค้าหรือบริการโดยทั่วไป

### 3.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากร

ประเทศไทยจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค (Consumption Type Vat) ซึ่งเป็นภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากการบริโภคเป็นสำคัญ มิได้จัดเก็บภาษีจากการลงทุนในลักษณะที่เป็นการซื้อสินค้าประเภททุน ผู้ประกอบการจึงสามารถขอกินหรือเครดิตภาษีในวัตถุดิบหรือเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตได้เต็มจำนวน<sup>10</sup> โดยการนำยอดขายหักด้วยต้นทุนสินค้าขั้นกลางและต้นทุนสินค้าทุน ดังนั้น ฐานภาษีจึงเท่ากับมูลค่าการบริโภคทั้งหมด<sup>11</sup> ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจึงตกอยู่กับผู้บริโภครายสุดท้าย

ภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต และการจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่างๆ ไปจนถึงมือผู้บริโภครายสุดท้าย รวมถึงการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักร โดยถือว่าเป็นภาษีทางอ้อม

คำว่า “มูลค่าเพิ่ม” หมายถึง ผลต่างระหว่างราคาของสินค้าหรือบริการที่ผลิตหรือจำหน่าย กับราคาของสินค้าหรือบริการที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือจำหน่ายสินค้าหรือบริการนั้น รวมถึงค่าใช้จ่ายในการขายและสินค้าทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการ

ส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการดังกล่าว จึงได้แก่ค่าจ้างแรงงานที่ผู้ประกอบการต้องจ่ายให้กับลูกจ้างคนงาน ค่าเช่าที่ดินหรือสำนักงาน ค่าดอกเบี้ยสำหรับเงินกู้ยืมลงทุน ค่าไรที่ผู้ประกอบการบวกเข้าไปในสินค้าหรือบริการ<sup>12</sup> และค่าเสื่อมราคา<sup>13</sup> เป็นต้น

<sup>10</sup> ปรัชญา อารีรักษ์. (2531). ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต. หน้า 6.

<sup>11</sup> ศิริพรรณ กิติประวัติ. (2533). ภาษีมูลค่าเพิ่ม : โครงสร้าง ปัญหาและผลกระทบต่อเศรษฐกิจไทย. หน้า 21.

<sup>12</sup> สาธิต รังคสิริ ข เล่มเดิม. หน้า 165.

<sup>13</sup> ปรัชญา อารีรักษ์. หน้าเดิม.

### 3.2.1 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กิจการที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร มี 3 ประเภท คือ กิจการขายสินค้าในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการ กิจการการให้บริการในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการ และการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรโดยผู้นำเข้า

#### 1) กิจการขายยารักษาโรคในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการขายยารักษาโรค

ยารักษาโรคถือเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่าง มีราคาและอาจถือเอาได้ ดังนั้น การขายยารักษาโรคที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องเป็นการขายยารักษาโรคในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการตามมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ตัวอย่างเช่น ร้านขายยา ทั้งนี้ คำว่า “ขาย” ตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่<sup>14</sup> ไม่ว่าจะการเปลี่ยนมือของสินค้าจะเป็นไปในลักษณะใดก็ตาม<sup>15</sup> นอกจากนี้ยังรวมถึงการให้ด้วย<sup>16</sup> ตัวอย่างเช่น การแจก การแถม การให้ทดลองใช้ เป็นต้น

กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการแจกจ่ายยาโดยถือว่าเป็นการขายสินค้าซึ่งมีรายละเอียดข้อเท็จจริง ดังนี้

บริษัทประกอบกิจการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ยาชนิดต่างๆ ได้มอบยาตัวอย่างให้แพทย์ตามสถานพยาบาล หรือแผนกเภสัชกรรมของโรงพยาบาลเพื่อเปรียบเทียบประสิทธิภาพของยา หรือมอบยาตัวอย่างให้หน่วยแพทย์เคลื่อนที่เพื่อรักษาคนไข้โดยไม่คิดมูลค่า การแจกจ่ายยาดังกล่าวเป็น

<sup>14</sup> และให้หมายความรวมถึง (ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด โดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี (ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย (ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร (ง) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใดๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด (จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87(3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง (ฉ) มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมิไว้ในประกอบการ กิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้ากันหรือได้ออนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากันหรือผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 (ข)กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง.

<sup>15</sup> รัชสิทธิ์ ธรรมธรรม. เล่มเดิม. หน้า 568.

<sup>16</sup> แหล่งเดิม. หน้า 567.

การขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือตอบข้อหารือสรรพากรที่ กค. 0802/พ.10184 ลงวันที่ 13 พฤศจิกายน พ.ศ. 2535)<sup>17</sup>

แต่อย่างไรก็ดี หากเป็นการขายยารักษาโรคในราชอาณาจักร ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>18</sup>

2) กิจการการให้บริการที่เกี่ยวกับยารักษาโรคในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการขายยารักษาโรค

การให้บริการที่เกี่ยวกับยารักษาโรคในราชอาณาจักรอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่คำนึงว่าการให้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร ทั้งนี้ คำว่า “บริการ” ตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า การกระทำใดๆ อันหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการให้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใดๆ<sup>19</sup>

อย่างไรก็ดี คำว่า “บริการ” มีความหมายค่อนข้างกว้าง กล่าวคือ การกระทำที่ไม่ใช่เป็นการขายสินค้าจะถือเป็นการให้บริการ<sup>20</sup> หากการกระทำนั้นๆ เป็นการกระทำอันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่า<sup>21</sup> เช่น การรับจ้างทำของ เป็นต้น

แต่อย่างไรก็ดี หากไม่ใช่กิจการขายยารักษาโรค หรือการให้บริการที่เกี่ยวกับยารักษาโรคในราชอาณาจักร โดยผู้ประกอบการหรือในทางธุรกิจแล้ว ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>22</sup>

3) การนำเข้ายารักษาโรคจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรโดยผู้นำเข้า

การนำเข้ายารักษาโรคจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักร ไม่ว่าผู้นำเข้าจะเป็นผู้ประกอบการขายยารักษาโรคหรือไม่ก็ตาม อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ คำว่า “นำเข้า” ตามมาตรา 77/1 (12) แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร

<sup>17</sup> อารณ นารถดิลก. (2536). คำวินิจฉัยภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากรจำนวน 541 ข้อ. หน้า 131-132.

<sup>18</sup> ไพจิตร โรจนวานิช. (2553). ภาษีสรรพากร : คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 2. หน้า 4-025.

<sup>19</sup> แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง (ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด (ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์ (ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี.

<sup>20</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 573.

<sup>21</sup> ไพจิตร โรจนวานิช. เล่มเดิม. หน้า 4-030.

<sup>22</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 585.

และให้หมายความรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรส่งออกโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย

### 3.2.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามมาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ผู้ประกอบการขายยารักษาโรค และผู้นำเข้ายารักษาโรค

#### 1) ผู้ประกอบการขายยารักษาโรค

ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคหรือให้บริการที่เกี่ยวกับยารักษาโรคในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล หรือนิติบุคคล ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ก็ตาม

ดังนั้น ผู้ที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในกรณีของนิติบุคคลจึงไม่จำกัดเฉพาะนิติบุคคลที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น นิติบุคคลทุกประเภทอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคหากเป็นผู้ประกอบการ เว้นแต่จะได้รับยกเว้นตามกฎหมาย<sup>23</sup>

อย่างไรก็ดี คำว่า “การขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ” ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติคำนิยามไว้โดยเฉพาะ จึงต้องพิจารณาพฤติกรรมการของผู้ประกอบการว่ามีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจในทางธุรกิจหรือวิชาชีพหรือไม่<sup>24</sup> ดังนั้น ผู้ประกอบการที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคจะต้องเป็นบุคคลซึ่งขายยารักษาโรคหรือให้บริการที่เกี่ยวกับยารักษาโรคในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ หากไม่ได้ขายยารักษาโรคหรือให้บริการที่เกี่ยวกับยารักษาโรคในทางธุรกิจหรือวิชาชีพแล้ว ไม่ถือว่าเป็นผู้ประกอบการ จึงไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>25</sup>

#### 2) ผู้นำเข้ายารักษาโรค

ไม่ว่าผู้นำเข้าจะเป็นผู้ประกอบการหรือไม่ก็ตาม หรือเป็นบุคคลอื่น เช่น บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล เป็นต้น หากมีการนำเข้ายารักษาโรคเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้นำเข้าถือเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ดังนั้น ผู้ประกอบการขายยาและผู้นำเข้ายารักษาโรค จะต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย แต่ผู้ที่รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง คือ ผู้บริโภคปลายทาง โดยผู้ประกอบการเป็นเพียงตัวแทนผู้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคเพื่อนำส่งแก่รัฐเท่านั้น อาจ

<sup>23</sup> คู่มือลักษณะ ตรีชาธรรม. เล่มเดิม. หน้า 258.

<sup>24</sup> ไพจิตร โรจนวานิช. เล่มเดิม. หน้า 4-055.

<sup>25</sup> คู่มือลักษณะ ตรีชาธรรม. เล่มเดิม. หน้า 258.

กล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมของผู้ประกอบการ แต่เป็นภาษีทางตรงของผู้บริโภค<sup>26</sup>

### 3.2.3 กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/3 แห่งประมวลรัษฎากร มี 2 ประเภท ได้แก่

1) กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>27</sup>

2) กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/3 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>28</sup>

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 91/2 และมาตรา 91/3 แห่งประมวลรัษฎากร ดังกล่าว จะเห็นได้ว่า กิจการขายยาโรครักษาโรคมะเร็งไม่อยู่ในขอบเขตของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจาก กิจการขายยาโรครักษาโรคมะเร็งไม่ได้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 หรือได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/3 แต่อย่างใด ด้วยเหตุนี้ การประกอบกิจการขายยาโรครักษาโรคมะเร็งจึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

<sup>26</sup> คำரி ดวงนภา. (2548). การวางแผนและบริหาร VAT อย่างรู้ทัน. หน้า 24.

<sup>27</sup> มี 8 ประเภทกิจการ ดังนี้ (1) การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ (2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ (3) การรับประกันชีวิต ตามกฎหมายว่าด้วยการรับประกันชีวิต (4) การรับจำนำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจำนำ (5) การประกอบกิจการโดยปกติเชิงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน คำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก เชื้อ หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่างๆ (6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (7) การขายหลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์ (8) การประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา.

<sup>28</sup> ดังนี้ (1) กิจการของธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์ และธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร (2) กิจการของบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (3) กิจการของสหกรณ์ออมทรัพย์เฉพาะการให้กู้ยืมแก่สมาชิก หรือแก่สหกรณ์ออมทรัพย์อื่น (4) กิจการของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (5) กิจการของการเคหะแห่งชาติ เฉพาะการขายหรือให้เช่าซื้ออสังหาริมทรัพย์ (6) กิจการรับจำนำของกระทรวง ทบวง กรม และ ราชการส่วนท้องถิ่น (7) กิจการอื่นตามมาตรา 91/2 ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา.

### 3.2.4 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### 3.2.4.1 ประเภทกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

##### 1) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1)

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับการขายสินค้าที่มีใช้การส่งออก หรือการให้บริการดังต่อไปนี้

##### (ก) การขายพืชผลทางการเกษตร<sup>29</sup>

กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มการขายพืชผลทางการเกษตรซึ่งเป็นพืชสมุนไพร ซึ่งมีรายละเอียดข้อเท็จจริง ดังนี้

ยากำลังเสือโคร่งและหัวยา ซึ่งเป็นสมุนไพรจากต้นไม้และรากไม้ใต้ดิน ไม่ว่าจะจัดทำเป็นห่อ หรือบดแล้วบรรจุของ ถือเป็นการขายส่วนต่างๆ ของพืช ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากรแต่ถ้าหากบดและบรรจุของโดยมีสลากกำกับที่ถือเป็นยาแล้ว ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>30</sup>

##### (ข) การขายสัตว์<sup>31</sup>

##### (ค) การขายปุย

##### (ง) การขายปลาป่น อาหารสัตว์

(จ) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุง รักษา ป้องกันทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์

<sup>29</sup> ไม่ว่าจะเป็ลล้าต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ รากเหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่น ๆ ของพืช และวัตถุพลอยได้จากพืช ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสด หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือ ด้วยการจัดทำ หรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสีย เพื่อการขายปลีกหรือ ขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีอื่น ข้าวสาร หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าว แต่ไม่รวมถึงไม่ซุง ฟืน หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือ ผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรมตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด.

<sup>30</sup> กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811 (กม.04)/พ.41 ลงวันที่ 15 มีนาคม พ.ศ. 2544. สืบค้นเมื่อ 22 มิถุนายน 2555, จาก <http://www.rd.go.th/publish/25491.0.html>.

<sup>31</sup> ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต และในกรณีสัตว์ไม่มีชีวิต ไม่ว่าจะเป็ลล้าส่วนต่างๆ ของสัตว์ ไข่ น้านม และวัตถุพลอยได้จากสัตว์ ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสีย เพื่อการขายปลีกหรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้นหรือด้วยวิธีอื่น แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรมตามลักษณะและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด.

แต่อย่างไรก็ดี ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติให้การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับรักษาโรคหรือป้องกันโรคของมนุษย์ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด<sup>32</sup>

กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเข้าลักษณะเป็นการบำรุง รักษา ป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ ซึ่งมีรายละเอียดข้อเท็จจริง ดังนี้

กรณีบริษัทฯ นำเข้าและจำหน่ายผลิตภัณฑ์สำหรับสัตว์ประเภทวัตถุที่ผสมแล้วชนิดสารผสมล่วงหน้า (พรีมิกซ์) ชื่อผลิตภัณฑ์ SUPER SWEETENER มีส่วนประกอบสำคัญ คือ แซ็กคาริน โซเดียมและแอสปาร์แตม ซึ่งไม่ต้องขึ้นทะเบียนกับกรมปศุสัตว์ มีคุณสมบัติช่วยกลบรสชาติไม่พึงประสงค์ในอาหารสัตว์ ทำให้สัตว์กินอาหารได้มากขึ้นและเพิ่มอัตราการเจริญเติบโตของสัตว์ ผลิตภัณฑ์ดังกล่าวหากเข้าลักษณะเป็นเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับสัตว์ เพื่อบำรุงรักษา ป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือโรคของสัตว์ บริษัทฯ ผู้นำเข้าจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ ตามมาตรา 81 (1) (จ) และมาตรา 81 (2) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>33</sup>

นอกจากนี้ กรมสรรพากรยังได้มีการวางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่เข้าลักษณะเป็นการบำรุง รักษา ป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ ซึ่งมีรายละเอียดข้อเท็จจริง ดังนี้

การขายยาหรือเคมีภัณฑ์เพื่อป้องกันและกำจัดขุยคลาเพื่อมิให้ขุยคลา ได้แพร่ขยายพันธุ์เป็นการป้องกันและทำลายสัตว์ที่เป็นพาหะนำโรค การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ดังกล่าว จึงมิใช่เป็นการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุง รักษา ป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ อันจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>34</sup>

(ฉ) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน

(ช) การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน

<sup>32</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 589.

<sup>33</sup> กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/พ./8975 ลงวันที่ 30 ตุลาคม พ.ศ. 2552. สืบค้นเมื่อ 22 มิถุนายน 2555, จาก <http://www.rd.go.th/publish/42083.0.html>.

<sup>34</sup> กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/4814 ลงวันที่ 8 สิงหาคม พ.ศ. 2551. สืบค้นเมื่อ 22 มิถุนายน 2555, จาก <http://www.rd.go.th/publish/39078.0.html>.

(ซ) การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรมในสาขา และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ฅ) การให้บริการการประกอบโรคศิลป์ การสอบบัญชี การว่าความหรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น

(ญ) การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล

กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการให้บริการรักษาพยาบาลที่จะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หากมีการจดทะเบียนเป็นสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล แต่ถ้าหากมิได้จดทะเบียนเป็นสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล การให้บริการรักษาพยาบาลไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีรายละเอียดข้อเท็จจริง ดังนี้

หากบริษัทฯ มิได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการสถานพยาบาลตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติสถานพยาบาล พ.ศ. 2541 การให้บริการฟอกเลือดของบริษัทฯ จึงไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>35</sup>

หากบริษัทฯ เป็นสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล การให้บริการตรวจวิเคราะห์และรายงานผลการวินิจฉัยโรคดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นการให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>36</sup>

(ฎ) การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการ ทั้งนี้ ในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ฏ) การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์

(ฐ) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน

(ฑ) การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น

(ฒ) การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ ทั้งนี้ เฉพาะบริการในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ณ) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร

<sup>35</sup> กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/พ./2021 ลงวันที่ 16 มีนาคม พ.ศ. 2553. สืบค้นเมื่อ 22 มิถุนายน 2555, จาก <http://www.rd.go.th/publish/42996.0.html>.

<sup>36</sup> กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/7233 ลงวันที่ 28 ตุลาคม พ.ศ. 2551. สืบค้นเมื่อ 22 มิถุนายน 2555, จาก <http://www.rd.go.th/publish/39318.0.html>.



(ค) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศซึ่งมิใช่เป็นการขนส่งโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเล

(ค) การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์

(ง) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงบริการที่เป็น การพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นกิจการ สาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม

(ท) การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่ง รายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย

(ช) การขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนาหรือการ สาธารณกุศลภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น

(ณ) การขายสินค้าหรือการให้บริการตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

2) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2)

(1) การนำเข้าสินค้าตามมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (จ)

การนำเข้าสินค้าตามมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (จ) แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ ยารักษาโรค ที่เป็นพืชสมุนไพร ยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เป็นต้น ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ จะต้องพิจารณาลักษณะของสินค้าแต่ละชนิดว่าเข้าลักษณะสินค้าดังกล่าวหรือไม่ หากไม่เข้า ลักษณะเป็นสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในขณะที่น่าสินค้าเข้า มาในราชอาณาจักร

(2) การนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

(3) การนำเข้าสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้น อากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

(4) การนำเข้าสินค้าซึ่งนำเข้าและอยู่ในอารักขาของศุลกากรแล้วได้ส่งกลับ ออกไปต่างประเทศ โดยได้คืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

3) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/1

แม้จะไม่มีบทบัญญัติยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายยารักษาโรค ตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าหากผู้ประกอบการขายยารักษาโรคมีมูลค่าของฐาน ภาษีไม่เกิน 1,800,000 บาท ผู้ประกอบกิจการขายยารักษาโรคก็ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>37</sup>

<sup>37</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการ ขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548.

#### 4) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยพระราชกฤษฎีกา

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยพระราชกฤษฎีกาตามมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป<sup>38</sup>

กล่าวโดยสรุป การประกอบกิจการขายและนำเข้ายารักษาโรคอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายให้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

##### 3.2.4.2 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1) กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเด็ดขาด กล่าวคือ ผู้ประกอบการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ข) ถึง (น) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่มีสิทธิขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10 หรืออัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร

2) กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแบบไม่เด็ดขาด กล่าวคือ ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจการบางประเภท<sup>39</sup> มีสิทธิเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยแจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 หรืออัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 โดยนำภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ

##### 3.2.5 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณภาษีตามอัตรากำหนดภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>40</sup>

ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจการขายยารักษาโรค คือ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายยารักษาโรค ทั้งนี้ มูลค่าของฐานภาษี หมายถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินที่ผู้บริโภคให้เป็นการตอบแทนเพื่อให้

<sup>38</sup> ตัวอย่างเช่น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการเฉพาะการบริจาคมสินค้าเพื่อช่วยเหลือผู้ประสบอุทกภัยระหว่างวันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2553 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2553 โดยมีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นตัวแทนรับสินค้าที่บริจาคเพื่อนำไปช่วยเหลือผู้ประสบอุทกภัยนั้น ทั้งนี้ สำหรับการบริจาคที่ได้กระทำสำหรับการบริจาคที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2553 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2553 และให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด (พระราชกฤษฎีกา(ฉบับที่ 513) พ.ศ. 2554).

<sup>39</sup> ดังต่อไปนี้ (1) กิจการขายสินค้าตามมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (ฉ) (2) กิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1 ซึ่งมีมูลค่าของฐานภาษีหรือรายรับไม่เกินปีละ 1,800,000 บาท ทั้งนี้ ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 432 พ.ศ. 2548 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2548 เป็นต้นไป (3) กิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา.

<sup>40</sup> ไพจิตร โรจนวานิช. เล่มเดิม. หน้า 4-114.

ได้มาซึ่งยารักษาโรค แต่ไม่รวมถึงส่วนลดหรือค่าลดหย่อนที่ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคซึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ลดได้ในขณะขายยารักษาโรค และได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคายารักษาโรค โดยได้แสดงให้เห็นไว้ชัดเจนว่าได้มีการหักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีในแต่ละครั้งที่ออกแล้ว

ตัวอย่างเช่น นาย ก. ขายยารักษาโรคในราคา 100 บาท ให้แก่นาย ข. แต่นาย ก. ลดราคาให้ 10 บาท นาย ข. จึงจ่ายเงินค่ายารักษาโรคเพียง 90 บาท ดังนั้น นาย ก. จะต้องนำเอา 90 บาท มาคิดเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายยารักษาโรคในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อนำส่งแก่รัฐ ไม่ใช่เอา 100 บาท มาคิดเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

### 3.2.6 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเป็นอัตราภาษีที่มีลักษณะคงที่ 2 อัตรา คือ อัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร และอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร

#### 1) อัตราร้อยละ 10

การประกอบกิจการขายยารักษาโรคโดยผู้ประกอบการ รวมทั้งการนำเข้ายารักษาโรค จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรากำหนดที่ 10 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าสินค้าอื่นๆ

#### 2) อัตราร้อยละ 0

การส่งออกยารักษาโรคถือว่ามิใช่การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ผู้ประกอบการส่งออกยารักษาโรคจึงเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0

### 3.2.7 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายกำหนดหน้าเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากประชาชนผู้บริโภคยารักษาโรคซึ่งเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงเพื่อนำส่งแก่รัฐตามมาตรา 82/4 แห่งประมวลรัษฎากร

ในรอบเดือนหนึ่งๆ ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคขายยารักษาโรคทั้งหมดไปเป็นมูลค่าเท่าใดและเก็บภาษีทั้งหมดจากผู้ซื้อเท่าใด เรียกว่า ภาษีขาย<sup>41</sup> ทั้งนี้ ภาษีขายเกิดขึ้นในเดือนใด

<sup>41</sup> ภาษีขาย หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามมาตรา 82/4 วรรคหนึ่ง และภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่เสียในกรณีที่เป็นการขายสินค้าตาม (ง) (จ) (ฉ) หรือ (ช) ของ (8) หรือในกรณีที่เป็นการให้บริการตาม (๑๐) แต่ไม่รวมถึงภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 82/16.

ก็เป็นภาษีขายของเดือนนั้น โดยไม่คำนึงว่ายารักษาโรคที่ขายจะซื้อมาหรือเป็นผลมาจากการผลิตของเดือนใดก็ตาม<sup>42</sup> และในรอบเดือนเดียวกันนั้น มีการซื้อวัตถุดิบต่างๆ เป็นค่าใช้จ่ายเท่าใด และเสียภาษีการซื้อวัตถุดิบเหล่านี้ไปทั้งหมดเท่าใด เรียกว่า ภาษีซื้อ<sup>43</sup> ทั้งนี้ ภาษีซื้อเกิดขึ้นในเดือนใด ก็เป็นภาษีซื้อของเดือนนั้น โดยไม่คำนึงว่ายารักษาโรคที่ซื้อมานั้น จะขายหรือนำไปใช้ในการผลิตเดือนใดก็ตาม ซึ่งการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถกระทำได้โดยการนำภาษีขายหักออกด้วยภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในเดือนภาษีเดียวกัน<sup>44</sup> ถ้าผลต่างของการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมีค่าเป็นบวก คือ ภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับส่วนต่างนั้น แต่ถ้าผลต่างของการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมีค่าเป็นลบ คือ ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคไม่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น และให้ถือเป็นเครดิตภาษีที่ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคมีสิทธิจะได้รับคืนจากรัฐหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนต่อไปได้ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

### 3.2.8 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค

#### 3.2.8.1 การควบคุมราคาขายยารักษาโรค

ประเทศไทยได้มีการกำหนดให้ยารักษาโรคเป็นสินค้าควบคุมในลำดับที่ 29<sup>45</sup> ตามประกาศคณะกรรมการกลางว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ เรื่องการกำหนดสินค้าและบริการควบคุม พ.ศ. 2555 ข้อ 3 โดยคณะกรรมการได้กำหนดให้ปิดป้ายแสดงราคาจำหน่ายยารักษาโรคเท่านั้นตามมาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ พ.ศ. 2542 ทั้งนี้ เฉพาะยา

<sup>42</sup> ไพจิตร โรจนวานิช. เล่มเดิม. หน้า 4-199.

<sup>43</sup> ภาษีซื้อ หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา 82/4 วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสีย เนื่องจากได้รับ โอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรตามมาตรา 82/15

(ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา 83/5 มาตรา 83/6 และมาตรา 83/7.

<sup>44</sup> ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์. (2533, มิถุนายน). “ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงไม่ใช่ผู้ประกอบการ.” **สรรพากรสาสน์**, 37, 5. หน้า 5.

<sup>45</sup> ประกาศคณะกรรมการกลางว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ เรื่อง การกำหนดสินค้าและบริการควบคุม พ.ศ. 2555.

รักษาโรคแผนปัจจุบันและเวชภัณฑ์<sup>46</sup> แต่ไม่ได้มีการกำหนดราคาจำหน่ายยารักษาโรคให้ผู้ซื้อซื้อในราคาไม่ต่ำกว่าราคาที่กำหนด หรือให้ผู้จำหน่ายจำหน่ายในราคาไม่สูงกว่าราคาที่กำหนด หรือตรึงราคาไว้ในราคาใดราคาหนึ่ง หรือกำหนดอัตรากำไรสูงสุดต่อหน่วยของยารักษาโรคที่ผู้จำหน่ายจะได้รับจากการจำหน่ายยารักษาโรคตามมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ พ.ศ. 2542 นอกจากนี้ จากการศึกษาเพิ่มเติมผู้วิจัยพบว่า มีแต่เพียงการกำหนดราคากลางยาในการจัดซื้อของหน่วยงานรัฐ โดยให้ใช้ราคากลางของยาตามบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2553<sup>47</sup> หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง เป็นการควบคุมให้บริษัทยาต้องขายยารักษาโรคให้แก่สถานพยาบาลของรัฐไม่เกินราคากลางที่กำหนดไว้ แต่สถานพยาบาลจะขายยารักษาโรคให้แก่ผู้ป่วยในราคาเท่าใดก็ได้ ไม่ได้มีการควบคุมราคายารักษาโรคไว้

### 3.2.8.2 การควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรค

ประเทศไทยได้ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงสาธารณสุขโดยคำแนะนำของคณะกรรมการยาที่มีอำนาจประกาศในราชกิจจานุเบกษา กำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข รายละเอียดต่างๆ เกี่ยวกับตำรับยา วัตถุที่เป็นยา ยาที่เป็นอันตราย ยาที่เป็นยาควบคุมพิเศษ ยาที่เป็นยาสามัญประจำบ้าน ยาที่เป็นยาแผนโบราณ ยาที่ต้องแจ้งกำหนดสิ้นอายุไว้ในฉลาก อายุของการใช้ยาบางชนิด ยาที่ต้องแจ้งคำเตือนการใช้ยาไว้ในฉลากและที่เอกสารกำกับยาและข้อความของคำเตือนตามมาตรา 76 แห่งพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงสาธารณสุขโดยคำแนะนำของคณะกรรมการยาได้มีการออกประกาศกระทรวงสาธารณสุข เรื่องยาอันตราย ซึ่งเป็นการเปลี่ยนแปลงประเภทของยารักษาโรค เช่น เปลี่ยนแปลงยารักษาโรคแผนปัจจุบันให้เป็นยาอันตราย<sup>48</sup> ซึ่งเภสัชกรชั้นหนึ่งหรือชั้นสองจะต้องควบคุมการส่งมอบยาอันตราย ได้แก่ ยาจำพวกลดความดันเลือด ยาจำพวกแสดงฤทธิ์ต่อหัวใจหรือหลอดเลือด ฯลฯ<sup>49</sup>

<sup>46</sup> กรมการค้าภายใน. (2554, กุมภาพันธ์). สินค้าและบริการควบคุม จำนวน 41 รายการตามมติคณะกรรมการกลางว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ. สืบค้นเมื่อ 15 กรกฎาคม 2555, จาก [http://www.dit.go.th/Service/Pr/Gain/control/list\\_menu.asp](http://www.dit.go.th/Service/Pr/Gain/control/list_menu.asp).

<sup>47</sup> ประกาศคณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติ เรื่อง การกำหนดราคากลางของยาตามบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2553.

<sup>48</sup> ยาอันตราย หมายถึง ยาแผนปัจจุบันหรือยาแผนโบราณที่รัฐมนตรีประกาศเป็นยาอันตราย.

<sup>49</sup> ประกาศกระทรวงสาธารณสุข เรื่องยาอันตราย พ.ศ. 2521.

หรือการเปลี่ยนแปลงยารักษาโรคแผนปัจจุบันให้เป็นยาควบคุมพิเศษ ซึ่งเฉพาะเภสัชกรชั้นหนึ่งเท่านั้นที่จะต้องควบคุมการส่งมอบยาควบคุมพิเศษตามมาตรา 39 (6) แห่งพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510 ส่วนเภสัชกรชั้นสองจะควบคุมการส่งมอบยาดังกล่าวมิได้ตามมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510 ได้แก่ ยาสูตรผสมที่มีซูโดอีเฟดริน (Pseudoephedrine) เป็นส่วนประกอบในรูปแบบยาเม็ด แคปซูลและน้ำ ยกเว้นสูตรผสมที่มีพาราเซตามอล (Paracetamol) เป็นส่วนประกอบ<sup>50</sup>

---

<sup>50</sup> ประกาศกระทรวงสาธารณสุข เรื่องยาควบคุมพิเศษ ฉบับที่ 40 พ.ศ. 2554.

## บทที่ 4

### การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามกฎหมายต่างประเทศ

ในบทนี้ ผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของประเทศอังกฤษ ประเทศแคนาดา ประเทศออสเตรเลีย ประเทศเนเธอร์แลนด์ ประเทศสวีเดน และประเทศไต้หวัน ซึ่งในแต่ละประเทศมีวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสภาพสังคม เศรษฐกิจ วัฒนธรรม ตลอดจนนโยบายของแต่ละประเทศเป็นสำคัญว่าต้องการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับประชาชนมากน้อยเพียงใด

#### 4.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของประเทศอังกฤษ

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax หรือ VAT) เป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งที่มีการจัดเก็บในประเทศอังกฤษมาเป็นเวลานาน โดยถือว่าเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดแหล่งหนึ่งของรัฐ เพราะจัดเก็บจากฐานการบริโภค กล่าวคือ จัดเก็บเมื่อมีการซื้อสินค้าหรือการใช้บริการ ทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถกระทำได้ง่าย สะดวกและอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐเป็นอย่างดี

ในระยะแรกประเทศอังกฤษมิได้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น รายได้หลักของรัฐส่วนใหญ่จึงมาจากการจัดเก็บภาษีศุลกากร โดยจัดเก็บจากการนำเข้าสินค้าเข้ามาในประเทศและส่งออกสินค้าออกนอกประเทศ

ต่อมาเกิดสงครามโลกครั้งที่สอง ประเทศอังกฤษมีความจำเป็นต้องจัดซื้ออาวุธ ยุทโธปกรณ์เป็นจำนวนมาก แต่เนื่องจากรายได้ของรัฐที่มีอยู่ในขณะนั้นไม่เพียงพอต่อความต้องการ ด้วยเหตุนี้ รัฐจึงมีแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีรูปแบบใหม่ขึ้นมาเพื่อเป็นการสนับสนุนเงินทุนเพื่อการทำสงครามในปี ค.ศ. 1940 เรียกว่า ภาษีการซื้อ โดยมีการจัดเก็บจากสินค้าหลายๆ ชนิดในอัตราภาษีที่แตกต่างกันซึ่งมีอยู่ทั้งหมด 4 อัตรา คือ อัตราร้อยละ 12.5 อัตราร้อยละ 20 อัตราร้อยละ 33.5 และอัตราร้อยละ 50

เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่า ภาษีการซื้อมีความคล้ายคลึงกับภาษีสรรพสามิต กล่าวคือ จัดเก็บจากการซื้อสินค้าบางประเภท อาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่า ภาษีการซื้อก็คือการขยายฐานภาษีบริโภคให้กว้างขึ้นจากภาษีสรรพสามิตนั่นเอง ภาษีการซื้อถูกวิจารณ์อย่างมากว่า เป็นภาษีที่ไม่เป็นธรรม เพราะมุ่งจัดเก็บในสินค้าบางประเภท นอกจากนี้ ยังมีเหตุผลในการจัดเก็บสินค้าแต่ละ

ประเภทอย่างไม่เป็นธรรม<sup>1</sup> ทำให้เกิดความบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการเลือกซื้อสินค้าของผู้บริโภค เพราะในทางทฤษฎีผู้บริโภคย่อมต้องเลือกซื้อสินค้าที่มีราคาถูกกว่าในสินค้าประเภทเดียวกันอยู่แล้ว

อย่างไรก็ดี ภายหลังจากที่ประเทศอังกฤษได้เข้าร่วมเป็นสมาชิกของสังคมเศรษฐกิจยุโรป (European Economic Community) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดตลาดเศรษฐกิจยุโรปที่เข้มแข็ง<sup>2</sup> ถือได้ว่าเป็นรากฐานในนาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับกับประเทศสมาชิก

ความต้องการให้เกิดตลาดเศรษฐกิจที่เข้มแข็งนั้น มีอุปสรรคทางด้านตัวบทกฎหมายหลักเกณฑ์ ระเบียบ ข้อบังคับที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศสมาชิก จึงจำเป็นที่จะต้องจัดระบบใหม่ ดังนั้น คณะกรรมการจึงได้ระบุไว้ในสนธิสัญญาสังคมเศรษฐกิจยุโรป (EEC Treaty) มาตรา 99 กำหนดให้คณะกรรมการสังคมเศรษฐกิจยุโรปมีหน้าที่ในการพิจารณาหาแนวทางในการจัดการกับระบบกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีการค้า ภาษีสรรพสามิต และภาษีทางอ้อมในรูปแบบอื่นที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศสมาชิกให้มีระบบเดียวกันและสอดคล้องกันเพื่อประโยชน์ในการค้าขายภายในประเทศสมาชิก<sup>3</sup>

เพื่อให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าว คณะกรรมการได้แต่งตั้งทีมวิจัยในการเก็บข้อมูลและศึกษาถึงแนวทางในการจัดการปัญหาดังกล่าว รวมทั้งเสนอความเห็นต่อคณะกรรมการว่าควรนำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับแทนการจัดเก็บภาษีการค้าที่มีอยู่ โดยให้เหตุผลในรายงานว่า การจัดเก็บภาษีการค้าก่อให้เกิดการบิดเบือนในการแข่งขันทางการค้าระหว่างประเทศสมาชิกด้วยกันเองและระหว่างประเทศสมาชิกกับประเทศอื่น เนื่องจากไม่สามารถคำนวณหาภาระภาษีที่แน่นอนได้เลย<sup>4</sup> การใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำให้การหมุนเวียนของสินค้าและบริการระหว่างประเทศสมาชิกเป็นไปอย่างเสรี ซึ่งภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจะตกอยู่กับผู้บริโภครายสุดท้าย<sup>5</sup>

คณะกรรมการสังคมเศรษฐกิจยุโรปพิจารณาแล้วเห็นชอบกับรายงานดังกล่าว จึงได้จัดทำร่างรายงานแนวทางคณะกรรมการสหภาพยุโรป (EC Directives) ซึ่งเป็นแนวทางในการ

<sup>1</sup> ยกตัวอย่างเช่น เครื่องดนตรีประเภทเปียโนและออร์แกนได้รับการยกเว้นภาษี ในขณะที่เครื่องดนตรีประเภทอื่นกลับไม่ได้รับการยกเว้นภาษี หรือปรังสีฟันทันได้รับการยกเว้นภาษี ในขณะที่ยาสีฟันทันไม่ได้รับการยกเว้นภาษี.

<sup>2</sup> Alan Buckett. (1992). *Vat in the European Community*. p. 1.

<sup>3</sup> Ben J.M. Terra and Julie Kajus. (1992). *Introduction to value added tax in the EC after 1992 : with an integrated text of EC vat directive and the directive on the abolition of fiscal frontiers*. p. 3.

<sup>4</sup> Ibid. p. 4.

<sup>5</sup> Alan Buckett. Op.cit. p. 3.



กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม ขอบเขตและรายละเอียดปลีกย่อย เพื่อผลักดันให้ประเทศสมาชิกรับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไปใช้บังคับ และเพื่อให้ประเทศสมาชิกปฏิบัติตามแนวนโยบายดังกล่าวจึงได้กำหนดการดำเนินงานเป็นวาระๆ<sup>6</sup> โดยวาระครั้งที่ 6 ถือเป็นวาระที่สำคัญวาระหนึ่ง เพราะมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการบังคับใช้ใหม่โดยให้ครอบคลุมปัญหาทุกปัญหา เพื่อให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันภายในประเทศสมาชิก โดยได้กำหนดขอบเขตการบังคับใช้ บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ความรับผิดชอบมูลค่าเพิ่ม อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงการพิจารณาวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค<sup>7</sup>

ประเทศอังกฤษเป็นประเทศสมาชิกหนึ่งของสหภาพยุโรป<sup>8</sup> จึงต้องพิจารณานำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับภายในประเทศ โดยในปี ค.ศ. 1973 รัฐบาลได้เสนอและรับรองพระราชบัญญัติการคลัง (Finance Bill) ที่กำหนดให้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนที่การจัดเก็บภาษีการค้า ซึ่งมีนโยบายและหลักการพื้นฐานสอดคล้องกับวาระการประชุมแนวทางคณะกรรมการสหภาพยุโรปครั้งที่หก และมีการประกาศใช้บังคับอย่างเป็นทางการเมื่อวันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 1973 ซึ่งถือเป็นการวิวัฒนาการเบื้องต้นของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศอังกฤษ

ต่อมาได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1994 โดยเป็นกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้ในสหราชอาณาจักร ซึ่งประกอบด้วยประเทศอังกฤษ เวลส์ สก็อตแลนด์ ไอร์แลนด์เหนือ และเกาะแมน

#### 4.1.1 กิจกรรมที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศอังกฤษได้กำหนดให้การประกอบกิจการการขายสินค้าหรือการให้บริการภายในประเทศอังกฤษ โดยผู้ประกอบการซึ่งกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่การประกอบกิจการดังกล่าวจะได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชบัญญัติฉบับนี้<sup>9</sup>

<sup>6</sup> Ben J.M. Terra and Julie Kajus. Op.cit. p. 4.

<sup>7</sup> Ibid. p. 9.

<sup>8</sup> มีสมาชิกทั้งหมด 27 ประเทศ ได้แก่ ออสเตรีย เบลเยียม เดนมาร์ก ฟินแลนด์ ฝรั่งเศส เยอรมัน กรีซ ไอร์แลนด์ อิตาลี สเปน ลักเซมเบิร์ก เนเธอร์แลนด์ โปรตุเกส สวีเดน สหราชอาณาจักร ไชปรัส เช็ก เอสโตเนีย ฮังการี ลัตเวีย ลิทัวเนีย สโลวาเกีย โรมาเนีย และบัลแกเรีย.

<sup>9</sup> Section 4 of Value Added Tax 1994.

#### 4.1.2 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>10</sup>

ประเทศอังกฤษกำหนดให้มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการบางประเภทที่รัฐเห็นว่า การขายสินค้าหรือการให้บริการดังกล่าวเป็นสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐานในการดำรงชีวิตของมนุษย์ หรือเป็นสินค้าหรือการให้บริการที่รัฐต้องการสนับสนุน หรือการจัดเก็บทำได้ยาก หรือต้องการให้กลุ่มผู้ประกอบการบางกลุ่มอยู่นอกระบบภาษี<sup>11</sup>

ปัจจุบันกิจการที่ได้รับยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แบ่งออกเป็น 12 กลุ่ม<sup>12</sup> ได้แก่

- กลุ่มที่ 1 การขายที่ดิน<sup>13</sup>
- กลุ่มที่ 2 การทำประกันภัย
- กลุ่มที่ 3 การให้บริการไปรษณีย์
- กลุ่มที่ 4 การพนัน ลอตเตอรี่
- กลุ่มที่ 5 การให้บริการทางการเงิน<sup>14</sup>
- กลุ่มที่ 6 การศึกษา<sup>15</sup>
- กลุ่มที่ 7 การสาธารณสุข<sup>16</sup>
- กลุ่มที่ 8 งานศพ และการฌาปนกิจ
- กลุ่มที่ 9 การค้าระหว่างสหพันธ์
- กลุ่มที่ 10 การแข่งขันกีฬา
- กลุ่มที่ 11 งานศิลปะ
- กลุ่มที่ 12 การระดมทุน

<sup>10</sup> Section 31 of Value Added Tax 1994.

<sup>11</sup> A.R.Prest. (1982). **Value Added Taxation The Experience of the United Kingdom.** p. 24.

<sup>12</sup> Schedule 9 of Value Added Tax 1994.

<sup>13</sup> ได้แก่ (1) การให้ประโยชน์อย่างหนึ่งอย่างใด หรือสิทธิเหนือพื้นดิน (2) การสร้างที่อยู่อาศัยเพื่อการพักผ่อน (3) ค่าธรรมเนียมท่าจอดเรือ ทั้งนี้ ให้รวมไปถึงการทอดสมอและการนอนในเรือ.

<sup>14</sup> รวมไปถึงการให้บริการด้านเครดิต การโอนหุ้น.

<sup>15</sup> ได้แก่ (1) การให้การศึกษาหรือการให้มีการค้นคว้า วิจัยโดยโรงเรียน สถาบันที่มีคุณสมบัติ หรือมหาวิทยาลัย (2) สินค้าหรือบริการใดๆ ที่เกิดขึ้นสืบเนื่องมาจากการให้การศึกษา การอบรมสั่งสอน.

<sup>16</sup> ให้รวมถึง (1) การได้รับบริการทางการแพทย์โดยผู้ฝึกหัดทางการแพทย์ที่ได้จดทะเบียนแล้ว จักษุแพทย์และทันตแพทย์ (2) การให้บริการทางการแพทย์โดยองค์กรทางศาสนา.

ผลของการที่สินค้าหรือบริการดังกล่าวได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ผู้ประกอบกิจการดังกล่าวอยู่นอกขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่เดียวกันก็ไม่สามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ด้วยเหตุนี้ ผู้ประกอบการจึงต้องแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แต่เพียงผู้เดียว<sup>17</sup>

#### 4.1.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศอังกฤษกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 3 อัตรา คือ อัตราร้อยละ 20 อัตราร้อยละ 5 และอัตราร้อยละ 0

##### 1) อัตราปกติ (Standard Rate)<sup>18</sup>

กำหนดให้ผู้ประกอบกิจการใช้อัตราร้อยละ 20 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้าหรือให้บริการทั่วไป เว้นแต่เป็นการประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือกำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 5 หรืออัตราร้อยละ 0

(2) การนำเข้าสินค้าจากประเทศในกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรป

(3) การนำเข้าสินค้าจากประเทศนอกกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป

##### 2) อัตราต่ำ (Reduced Rate)<sup>19</sup>

กำหนดให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการหรือการให้บริการตามตาราง 7A<sup>20</sup> ซึ่งรัฐพิจารณาว่าเป็นสินค้าหรือบริการที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพขั้นพื้นฐาน หรือเพื่อเป็นการสนองนโยบายของรัฐอันควรให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราต่ำ ซึ่งได้แก่กิจการดังต่อไปนี้

(1) การขายเบาะที่นั่งรถยนต์สำหรับเด็ก

(2) การขายพลังงานหรือเชื้อเพลิงภายในประเทศ

(3) การขายอุปกรณ์ที่ลดการใช้พลังงาน

(4) การขายอุปกรณ์ควบคุมความร้อน

(5) การบำรุงหรือปรับเปลี่ยนที่อยู่อาศัย

<sup>17</sup> A.R.Prest. Op.cit. p. 21.

<sup>18</sup> Section 2(1) of Value Added Tax 1994.

<sup>19</sup> Section 29 (A) of Value Added Tax 1994.

<sup>20</sup> The National Archives Ministry of Justice. (n.d.). Value Added Tax Act 1994 Schedule 7A Charge at reduced rate. Retrieved January 15, 2011, from <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/schedule/7A>.

(6) การย้ายที่อยู่อาศัย

(7) การขายผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับสุขภาพสำหรับสตรี

### 3) อัตราร้อยละ 0 (Zero Rate)<sup>21</sup>

กำหนดให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการหรือให้บริการตามตาราง 8<sup>22</sup> ซึ่งรัฐพิจารณาว่าเป็นสินค้าหรือบริการที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพขั้นพื้นฐาน หรือเพื่อเป็นการสนองนโยบายของรัฐ โดยสินค้าหรือบริการดังกล่าวควรปราศจากภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างสิ้นเชิง<sup>23</sup> ซึ่งสามารถแบ่งกิจการออกเป็น 16 กลุ่ม ได้แก่

กลุ่มที่ 1 อาหาร<sup>24</sup>

กลุ่มที่ 2 การให้บริการประปา และการให้บริการกำจัดของเสีย

กลุ่มที่ 3 หนังสือ<sup>25</sup>

กลุ่มที่ 4 หนังสือที่สามารถอ่านออกเสียงได้สำหรับผู้พิการทางสายตา

กลุ่มที่ 5 การก่อสร้างอาคาร

กลุ่มที่ 6 อาคารที่ได้รับการอนุรักษ์โดยรัฐบาล

กลุ่มที่ 7 การให้บริการระหว่างประเทศ

กลุ่มที่ 8 การขนส่ง

กลุ่มที่ 9 รถนอนพ่วง และเรือแพ

กลุ่มที่ 10 ทองคำ

กลุ่มที่ 11 ชนบัตร

กลุ่มที่ 12 ยารักษาโรค อุปกรณ์ช่วยเหลือสำหรับผู้พิการ

กลุ่มที่ 13 การนำเข้าหรือส่งออก

กลุ่มที่ 14 ร้านค้าปลอดภาษี

กลุ่มที่ 15 การบริจาค

<sup>21</sup> Section 30 of Value Added Tax 1994.

<sup>22</sup> The National Archives Ministry of Justice. (n.d.). Value Added Tax Act 1994 Schedule 8 Zero-rating. Retrieved January 11, 2011, from <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/schedule/8>.

<sup>23</sup> A.R.Prest. Op.cit. p. 24.

<sup>24</sup> ได้แก่ (ก) อาหารสำหรับมนุษย์ (ข) อาหารสำหรับใช้เลี้ยงปศุสัตว์ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง (ก) อาหารที่ให้บริการภายในร้าน (ข) ไอศกรีม ลูกกวาด และขนมปังกรอบช็อคโกแลต (ค) น้ำอัดลม เบียร์ และไวน์ (ง) อาหารสัตว์เลี้ยง.

<sup>25</sup> รวมถึง (ก) หนังสือ หนังสือเล่มเล็ก แผ่นพับสำหรับโฆษณา แผ่นพับ และใบปลิว (ข) หนังสือพิมพ์ นิตยสาร และวารสาร.

#### กลุ่มที่ 16 เสื้อผ้าและสิ่งที่ใช้สวมเท้า

ผลของการที่สินค้าหรือบริการดังกล่าวตกอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ทำให้ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการในกลุ่มนี้ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 0 ปอนด์ (ภาษีขาย) และผู้ที่ซื้อสินค้าหรือใช้บริการในกลุ่มนี้ต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม 0 ปอนด์ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ผู้ซื้อสินค้าหรือใช้บริการในกลุ่มนี้ไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเลย นอกจากนี้ ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) ได้เต็มส่วน ซึ่งเป็นผลดีทั้งต่อทั้งผู้บริโภคและผู้ประกอบการ<sup>26</sup>

#### 4.1.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย แม้จะใช้บังคับภายในประเทศไทยแต่ก็ต้องอยู่ภายใต้กรอบนโยบายทางเศรษฐกิจของสหภาพยุโรป (Policy of the European Economic Community) ซึ่งได้กำหนดแนวนโยบายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้บางประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งวาระการประชุมคณะกรรมการสหภาพยุโรปครั้งที่หก ทั้งนี้ เพื่อให้ประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรปมีโครงสร้างทางภาษีมูลค่าเพิ่มที่เหมือนกัน อันจะเป็นการลดหรือบรรเทาอุปสรรคทางด้านภาษีในการส่งออกและนำเข้าสินค้า หรือบริการระหว่างประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรปด้วยกัน

ยารักษาโรคถือว่าเป็นสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐานของมนุษย์ในการดำรงชีวิต ทั้งนี้ การยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับยารักษาโรคถือเป็นนโยบายในการช่วยเหลือผู้มีรายได้น้อยให้สามารถเข้าถึงยารักษาโรคได้ง่ายขึ้น ถือเป็นนโยบายซึ่งสอดคล้องต่อหลักการเข้าถึงยาขององค์การอนามัยโลก<sup>27</sup> ซึ่งหลายประเทศในสหภาพยุโรปยอมรับว่าการจ่ายยารักษาโรคเป็นส่วนหนึ่งของการให้บริการทางการแพทย์ ซึ่งควรได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตามยังคงมีปัญหาในการตีความคำว่า “ยารักษาโรค” ว่าจะมีขอบเขตอย่างไร เพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้มีรายได้น้อยอย่างแท้จริง<sup>28</sup>

จากความแตกต่างในเรื่องของคำจำกัดความคำว่ายารักษาโรคในแต่ละประเทศ ทำให้ประเทศในสหภาพยุโรปแบ่งการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคแตกต่างกันออกไป ประเทศอังกฤษและประเทศสวีเดนเท่านั้นที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราร้อยละ 0

<sup>26</sup> A.R.Prest. Op.cit. p. 21.

<sup>27</sup> Health Action International (HAI). (2009). Medicine pricing matters. Retrieved January 29, 2010, from [http://www.haiweb.org/medicineprices/29012010/MPM\\_6.pdf](http://www.haiweb.org/medicineprices/29012010/MPM_6.pdf).

<sup>28</sup> Alan A. Tait. Op.cit. p. 71.

(Zero Rating)<sup>29</sup> ทั้งนี้ เนื่องจากแนวนโยบายที่เห็นว่า ยารักษาโรคเป็นสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐานที่รัฐควรกำหนดให้สินค้าดังกล่าวปราศจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นการหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีจากความเจ็บป่วย<sup>30</sup>

ประเทศอังกฤษกำหนดให้ยารักษาโรคจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1994 ตารางที่ 8 กลุ่มที่ 12<sup>31</sup> แต่อย่างไรก็ดี ถ้าหากโรงพยาบาลเป็นผู้ซื้อยารักษาโรค โรงพยาบาลจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 20 ซึ่งเป็นอัตราปกติ<sup>32</sup> ทั้งนี้ กฎหมายไม่ได้นิยามคำว่า “ยารักษาโรค” ไว้ ดังนั้น จึงต้องพิจารณานิยามตามมาตรา 130 แห่งพระราชบัญญัติยา ค.ศ. 1968

“ผลิตภัณฑ์ยา” (Medicinal Product) หมายถึง วัตถุหรือวัตถุใดๆ ที่ผลิต ขาย จัดเตรียม นำเข้า หรือส่งออก โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำไปใช้หนึ่งอย่างใดหรือทั้งสองอย่าง ดังต่อไปนี้

- 1) ใช้สำหรับมนุษย์ หรือสัตว์เพื่อวัตถุประสงค์ทางการแพทย์
- 2) ใช้เป็นส่วนประกอบในการจัดเตรียมสสาร หรือวัตถุอื่นซึ่งจะนำไปใช้สำหรับมนุษย์ หรือสัตว์เพื่อวัตถุประสงค์ทางการแพทย์<sup>33</sup>

แม้จะเป็นยารักษาโรคตามมาตรา 130 แห่งพระราชบัญญัติยา ค.ศ. 1968 แต่ยารักษาโรคในบางกรณีก็ไม่ได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 กล่าวคือ กฎหมาย

<sup>29</sup> ส่วนประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปอื่นๆ เช่น ประเทศเนเธอร์แลนด์ ฝรั่งเศส อิตาลี กำหนดให้ยารักษาโรคจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ (Reduced Rate) ซึ่งแล้วแต่แนวนโยบายในแต่ละประเทศดังกล่าวว่าจะกำหนดอัตราร้อยละไว้ในอัตราร้อยละเท่าใด แต่ก็อยู่ภายใต้แนวนโยบายที่เห็นว่ายารักษาโรคเป็นสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐานเช่นเดียวกัน นอกจากนี้ มีหลายประเทศจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราปกติ (Standard Rate).

<sup>30</sup> A.R.Prest. Op.cit. p. 23.

<sup>31</sup> The National Archives Ministry of Justice. (n.d.). Value Added Tax Act 1994 Schedule 8 Zero-rating. Retrieved January 21, 2011, from <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/schedule/8>.

<sup>32</sup> The Norwegian Association of Pharmaceutical Manufactures (LMI). (n.d.). Value Added Tax Act 1994 Schedule 8 Zero-rating. Retrieved June 30, 2011, from [http://www.Legemiddelstatistikk.com/tf/2009/english/chap\\_2/212.html](http://www.Legemiddelstatistikk.com/tf/2009/english/chap_2/212.html).

<sup>33</sup> วัตถุประสงค์ทางการแพทย์ หมายถึง วัตถุประสงค์อย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้ (1) รักษาหรือป้องกันโรค (2) วินิจฉัยโรคหรือตรวจสอบสภาวะของโรค (3) คุ่มกำเนิด (4) การทำให้ชา (5) ป้องกันหรือแทรกแซงการทำงานของร่างกายไม่ว่าชั่วคราวหรือถาวร และไม่จำเป็นจะเป็นการหยุด ลดลง เลื่อน เพิ่มขึ้น หรือกระตุ้นการทำงานของร่างกายดังกล่าว.

ภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราร้อยละ 0 ต่อเมื่อเข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้<sup>34</sup>

1) เป็นยารักษาโรคที่ผ่านการตรวจสอบแล้วว่าถูกออกแบบ หรือผลิตมาเพื่อใช้ในการรักษาทางอายุกรรม หรือการศัลยกรรม แต่ไม่รวมถึงอุปกรณ์ช่วยเหลือทางด้านการฟัง ฟันปลอม แว่นตา และคอนแทคเลนส์

2) เป็นยารักษาโรคที่จ่ายให้ใช้ส่วนบุคคลเท่านั้น

3) ต้องไม่เป็นยารักษาโรคที่จ่ายให้แก่ผู้ป่วยใน หรือต้องไม่เป็นยาฉีดที่ใช้แก่ผู้ป่วยสืบเนื่องมาจากการรักษา

4) เป็นยารักษาโรคที่จ่ายโดยเภสัชกรจดทะเบียน หรือเป็นยารักษาโรคตามท้องถื่นบริการสาธารณสุขแห่งชาติ (National Health Services) กำหนด

5) เป็นยารักษาโรคที่ออกใบสั่งยาโดยผู้มีอำนาจออกใบสั่งยา

ยารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลสืบเนื่องมาจากการเข้ารับการรักษาพยาบาล ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของการให้บริการทางการแพทย์โดยหลักจึงได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่การจ่ายยาดังกล่าว จะเข้าหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ส่วนยารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากร้านขายยาเภสัชกรรมโดยหลักต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 20 เว้นแต่การจ่ายยาดังกล่าวจะเข้าหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ด้วยเหตุนี้ จึงอาจกล่าวได้ว่า สถานที่ในการจ่ายยามีผลต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศอังกฤษได้แยกกระบวนการจ่ายยา (Dispensing) และการออกใบสั่งยา (Prescription) ออกจากกัน กล่าวคือ เภสัชกรเท่านั้นที่สามารถขายยา หรือเสนอขายยาได้ ซึ่งเป็นไปตามใบสั่งแพทย์โดยถือเป็นยาควบคุม และยาในร้านขายยาเภสัชกรรมตามมาตรา 52 แห่งพระราชบัญญัติทางการแพทย์ ค.ศ. 1968 ส่วนยารักษาโรคในร้านขายของทั่วไป บุคคลทั่วไปสามารถขายยาได้ โดยไม่จำเป็นต้องเป็นเภสัชกร เนื่องจากเป็นยาที่กฎหมายกำหนดว่าสามารถขายได้โดยปลอดภัย ปลอดภัย มีข้อยกเว้นที่กำหนดให้แพทย์หรือทันตแพทย์สามารถขายยา หรือเสนอขายยา หรือจ่ายยาให้แก่คนไข้ของตนเองได้ในโรงพยาบาลหรือในสถานพยาบาลที่มียาไว้ขาย หรือเสนอขายตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติทางการแพทย์ ค.ศ. 1968

<sup>34</sup> HM Revenue & Custom (HMRC). (2011, November). Notice 701/57 Health professionals and pharmaceutical products. Retrieved January 17, 2012, from [http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?\\_nfpb=true&\\_pageLabel=pageVAT\\_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE\\_CL\\_000121](http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE_CL_000121).

#### 4.1.5 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค

ประเทศอังกฤษได้มีการจำกัดกำไรของบริษัทยาที่ขายยารักษาโรคให้แก่องค์กรบริการสาธารณสุขแห่งชาติ<sup>35</sup> แต่ไม่ได้ใช้กับยารักษาโรคที่ขายในร้านขายยาทั่วไป<sup>36</sup>

แม้ว่าประเทศอังกฤษจะมีการกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ซึ่งมีผลทำให้ยารักษาโรคมีราคาถูกลง แต่อย่างไรก็ดี การที่ยารักษาโรคมีราคาถูกลงดังกล่าวอาจก่อให้เกิดปัญหาในการเข้าถึงยารักษาโรคโดยไม่จำเป็น ดังนั้น ประเทศอังกฤษจึงได้มีการออกมาตรการในการควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรค 2 วิธี ดังต่อไปนี้

1) การออกข้อบังคับจำกัดการขายยารักษาโรค โดยพิจารณาแล้วว่าเป็นยาที่มีส่วนประกอบอันอาจก่อให้เกิดอันตรายแก่ร่างกาย หรืออาจนำไปใช้ในทางที่ผิด ตัวอย่างเช่น ข้อบังคับการขายยา ค.ศ. 1980 ซึ่งเป็นข้อบังคับที่ออกมาเพื่อจำกัดปริมาณการขายยาต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งยาพาราเซตามอล โดยกำหนดให้ร้านขายยาทั่วไปสามารถขายยาพาราเซตามอลให้แก่ผู้ป่วยได้หนึ่งแผง 16 เม็ด แต่สำหรับร้านขายยาเภสัชกรรมสามารถขายยาพาราเซตามอลให้แก่ผู้ป่วยได้สองแผง 32 เม็ด ทั้งนี้ โดยมีเหตุผลในการออกข้อบังคับจำกัดการขายยาพาราเซตามอลว่า เพื่อเป็นการควบคุมการเสียชีวิตจากการใช้ยาในทางที่ผิด และการใช้ยาเกินความจำเป็นให้น้อยลง ซึ่งในประเด็นนี้ จากผลการศึกษาของ Hawton K และคณะ พบว่า ข้อบังคับดังกล่าวช่วยลดการซื้อยาพาราเซตามอลให้น้อยลง ลดแรงจูงใจการซื้อยาในปริมาณมาก และลดจำนวนการเสียชีวิตจากการใช้ยาพาราเซตามอลได้ในระดับหนึ่ง<sup>37</sup>

นอกจากนี้ ประเทศอังกฤษยังได้มีการออกข้อบังคับเพื่อควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรคไว้อีกหลายชนิด ตัวอย่างเช่น ยารักษาโรคที่มีส่วนประกอบของซูโดอีเฟดริน หรือมีส่วนประกอบจากสมุนไพรจีน เป็นต้น รวมทั้งหน่วยงานด้านวิชาชีพเภสัชกรยังมีประมวลจริยธรรมของเภสัชกรในการกำหนดข้อปฏิบัติในการจ่ายยารักษาโรคประเภทที่มีข้อบังคับกำหนดไว้ประกอบอีกด้วย

<sup>35</sup> U.S. Department of Commerce. Op.cit. p. 5.

<sup>36</sup> World Health Organization. (2012). WHO Memberstates and medicines Price Information. Retrieved June 29, 2012, from [http://www.who.int/medicines/areas/access/ecofin\\_who\\_memberstates/en/index.html](http://www.who.int/medicines/areas/access/ecofin_who_memberstates/en/index.html).

<sup>37</sup> Hawton K, Townsend E, Deeks J, Appleby L, Gunnell D, Bennewith O and Cooper J. (2001). Effects of legislation restricting pack sizes of paracetamol and salicylate on self poisoning in the United Kingdom: before and after study. Retrieved July 23, 2012, from <http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/11358770>.



2) การเปลี่ยนแปลงประเภทของยารักษาโรค กล่าวคือ เมื่อคณะกรรมการยาเห็นว่ายา รักษาโรคที่ขายในร้านขายยาทั่วไปควรมีความเข้มงวดในการขายมากขึ้น ก็มีอำนาจที่จะ เปลี่ยนแปลงประเภทของยาโดยให้ขายได้เฉพาะในร้านขายยาเภสัชกรรมหรือขายได้ต่อเมื่อมีใบสั่ง ยาจากแพทย์เท่านั้น ในทำนองเดียวกัน เมื่อคณะกรรมการยาเห็นว่ายารักษาโรคที่ขายในร้านเภสัช กรรมควรมีการควบคุมมากขึ้น ก็มีอำนาจที่จะเปลี่ยนแปลงประเภทของยาให้ขายได้เฉพาะเมื่อมี ใบสั่งยาจากแพทย์เท่านั้น

#### 4.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของประเทศแคนาดา

ประเทศแคนาดาเริ่มจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax หรือ GST) แทนภาษีการขาย เมื่อวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1991 แม้จะมีชื่อเรียกว่า “ภาษีสินค้าและบริการ” แต่ก็มี ลักษณะการจัดเก็บเช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ เป็นภาษีทางอ้อมซึ่งจัดเก็บจากมูลค่าที่ เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการ<sup>38</sup> ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า ภาษีมูลค่าเพิ่ม

อย่างไรก็ดี บางมลรัฐของประเทศแคนาดารวมการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเข้ากับภาษีการ ขายท้องถิ่น เรียกว่า ภาษีการขายรวม (Harmonize Sales Tax หรือ HST)<sup>39</sup> โดยใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราร้อยละ 5 และภาษีการขายท้องถิ่นอัตราร้อยละ 8 ดังนั้น ภาษีการขายรวมจึงมีอัตราร้อยละ 13 ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับภาษีการขายท้องถิ่นในแต่ละมลรัฐ<sup>40</sup>

<sup>38</sup> ภาวิณี นาวารัตน์. (2553, พฤษภาคม). “แนวความคิดและเหตุผลในการนำภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax) มาใช้ในประเทศแคนาดา.” *สรรพากรศาสตร์*, 37, 5. หน้า 69.

<sup>39</sup> David M. Sherman. (2004). *Basic Tax and GST guide for lawyers*. p. 164.

<sup>40</sup> รัฐ British Columbia ภาษีขายท้องถิ่นอัตราร้อยละ 7 และภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ภาษีการขายรวมเท่ากับอัตราร้อยละ 12, รัฐ Manitoba ภาษีขายท้องถิ่นอัตราร้อยละ 7 และภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ภาษีการขายรวมเท่ากับอัตราร้อยละ 12, รัฐ New Brunswick ภาษีขายท้องถิ่นอัตราร้อยละ 8 และภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา ร้อยละ 5 ภาษีการขายรวมเท่ากับอัตราร้อยละ 13, รัฐ Newfoundland ภาษีขายท้องถิ่นอัตราร้อยละ 8 และ ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ภาษีการขายรวมเท่ากับอัตราร้อยละ 13, รัฐ Nova Scotia ภาษีขายท้องถิ่นอัตรา ร้อยละ 10 และภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ภาษีการขายรวมเท่ากับอัตราร้อยละ 15, รัฐ Ontario ภาษีขายท้องถิ่น อัตราร้อยละ 8 และภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ภาษีการขายรวมเท่ากับอัตราร้อยละ 13, รัฐ Prince Edward Island ภาษีขายท้องถิ่นอัตราร้อยละ 10 และภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ภาษีการขายรวมเท่ากับอัตราร้อยละ 15, รัฐ Quebec ภาษีขายท้องถิ่นอัตราร้อยละ 7.5 และภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ภาษีการขายรวมเท่ากับอัตรา ร้อยละ 12.5, รัฐ Saskatchewan ภาษีขายท้องถิ่นอัตราร้อยละ 5 และภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ภาษีการขายรวม เท่ากับอัตราร้อยละ 10.

เหตุผลในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการขาย เนื่องจากภาษีการขายดังกล่าวมีข้อบกพร่องหลายประการ ได้แก่ ไม่ส่งเสริมการแข่งขัน ส่งเสริมการนำเข้าสินค้าเข้ามาสูงกว่าสินค้าที่ผลิตในประเทศแคนาดา ไม่ส่งเสริมการกระจายทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ ภาษีมียุทธศาสตร์และเลือกปฏิบัติ มีโครงสร้างสลับซับซ้อน และบิดเบือนการตัดสินใจของผู้บริโภค

#### 4.2.1 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>41</sup>

ประเทศแคนาดากำหนดให้การประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการภายในราชอาณาจักรซึ่งกระทำโดยผู้ประกอบการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ รวมทั้งการนำเข้าสินค้าหรือบริการดังกล่าว อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่การประกอบกิจการดังกล่าวจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### 4.2.2 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>42</sup>

ประเทศแคนาดากำหนดให้การประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการบางประเภทได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

- 1) กิจการที่มีรายได้จากกิจการไม่เกิน \$ 30,000<sup>43</sup>
- 2) การขายบ้านมือสอง
- 3) เงินกู้ยืมระยะยาวเพื่อการอยู่อาศัย และค่าธรรมเนียมการเช่าคอนโดมิเนียมเพื่อการอยู่อาศัย
- 4) การขายที่ดินว่างเปล่า หรือที่ดินเพาะปลูก ทั้งนี้ ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด
- 5) การให้บริการด้านสาธารณสุข<sup>44</sup> ด้านการแพทย์และด้านทันตกรรม ซึ่งให้บริการโดยแพทย์หรือทันตแพทย์ที่ได้รับใบอนุญาต<sup>45</sup>
- 6) การให้บริการรับเลี้ยงเด็ก สำหรับเด็กที่มีอายุ 14 ปี หรือต่ำกว่า
- 7) ค่าธรรมเนียมในการใช้สะพาน ถนน เรือเฟอร์รี่

<sup>41</sup> Section 123 Part 9 of Excise Tax Act 1991.

<sup>42</sup> Section 123 Schedule 5 of Excise Tax Act 1991.

<sup>43</sup> ธนาคารแห่งประเทศไทย. (ม.ป.ป.). อัตราแลกเปลี่ยนขายถัวเฉลี่ย ณ วันที่ 20 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2555 : 1 CAD ดอลลาร์ = 31.27. สืบค้นเมื่อ 20 กุมภาพันธ์ 2555, จาก [http://www.bot.or.th/Thai/Statistics/FinancialMarkets/ExchangeRate/\\_layouts/Application/ExchangeRate/ExchangeRate.aspx](http://www.bot.or.th/Thai/Statistics/FinancialMarkets/ExchangeRate/_layouts/Application/ExchangeRate/ExchangeRate.aspx).

<sup>44</sup> หมายถึง การส่งเสริมสุขภาพทั้งทางร่างกายและจิตใจ และป้องกันจากโรคภัยต่างๆ ได้ ทั้งนี้ การให้บริการ หมายความรวมถึง สิ่งที่จัดหาให้ตามใบสั่งของผู้ประกอบวิชาชีพทางการแพทย์หรือทันตแพทย์.

<sup>45</sup> Canada Revenue Agency. (n.d.). GST/HST Memoranda Series Health Care Services. Retrieved November 29, 2010, from <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gm/g300-4-2/g300-4-2-e.html>.

- 8) การให้บริการช่วยเหลือทางด้านกฎหมาย
- 9) การให้บริการทางการศึกษา ทั้งนี้ ภายใต้งบประมาณที่กฎหมายกำหนด
- 10) การเรียนดนตรี
- 11) อาหาร หรือเครื่องดื่มที่ขายในโรงเรียนอนุบาล หรือโรงเรียนชั้นประถมศึกษาให้แก่ นักเรียนในโรงเรียน และให้หมายความรวมถึงอาหารที่ขายในวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยของรัฐบาล ทั้งนี้ ภายใต้งบประมาณที่กฎหมายกำหนด
- 12) การให้บริการในสถาบันการเงิน
- 13) การประกันภัย ทั้งนี้ ภายใต้งบประมาณที่กฎหมายกำหนด
- 14) สินค้าหรือบริการที่จัดทำขึ้นเพื่อการกุศล ทั้งนี้ ภายใต้งบประมาณที่กฎหมายกำหนด
- 15) สินค้าหรือบริการที่จัดทำขึ้นโดยองค์กรที่ไม่หวังผลกำไร หรือรัฐบาล ทั้งนี้ ภายใต้งบประมาณที่กฎหมายกำหนด

การประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ในมุมมองของผู้บริโภคอาจมองไม่เห็นถึงความแตกต่างที่ชัดเจนระหว่างสินค้าหรือบริการที่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 แต่ในแง่ของผู้ประกอบการมีผลทำให้ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการดังกล่าวอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ ผู้ประกอบการไม่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่ต้องเรียกเก็บภาษีขายจากผู้บริโภค และไม่สามารถเรียกคืนภาษีซื้อที่ตนต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้จากผู้ประกอบการรายอื่นได้<sup>46</sup>

#### 4.2.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศแคนาดากำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 2 อัตรา คือ อัตราร้อยละ 5 และ อัตราร้อยละ 0<sup>47</sup>

##### 1) อัตราร้อยละ 5<sup>48</sup>

กำหนดให้การประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยทั่วไป จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 5 เว้นแต่กิจการดังกล่าวได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0

<sup>46</sup> David M. Sherman. Op.cit. p. 166.

<sup>47</sup> Canada Revenue Agency. (n.d.). GST/HST rates. Retrieved February 11, 2012, from [www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/rts-eng.html](http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/rts-eng.html).

<sup>48</sup> Section 165 of Excise Tax Act 1991.

2) อัตราร้อยละ 0<sup>49</sup>

กำหนดให้การประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการดังต่อไปนี้ใช้อัตราร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากรัฐบาลเห็นว่าสินค้าและบริการดังกล่าวมีความจำเป็นต่อการดำรงชีพของประชาชน หรือเป็นสินค้าและบริการที่รัฐบาลต้องการสนับสนุน<sup>50</sup> ได้แก่

(1) สินค้าที่ขายในร้านขายของชำทั่วไป แต่อย่างไรก็ดี เนื่องจากสินค้าที่ขายในร้านขายของชำมีหลายประเภทและหลายชนิด ดังนี้ จึงต้องพิจารณาในรายละเอียดว่าสินค้าใดบ้างที่กฎหมายกำหนดให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เพราะสินค้าบางประเภทแม้จะขายอยู่ในร้านขายของชำทั่วไป แต่ก็ไม่ได้ใช้อัตราร้อยละ 0 ตัวอย่างเช่น เหล้า บุหรี่ เป็นต้น

(2) ผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร

(3) ฟาร์มเลี้ยงปศุสัตว์บางประเภท

(4) การขายปลาเพื่อการบริโภค

(5) ยารักษาโรคตามใบสั่งแพทย์ และค่าธรรมเนียมการจ่ายยา<sup>51</sup>

(6) อุปกรณ์ทางการแพทย์ ตัวอย่างเช่น เครื่องช่วยฟัง ฟันปลอม เป็นต้น

(7) การส่งออก

(8) การให้บริการด้านการขนส่ง ทั้งที่เป็นการขนส่งสินค้าเพื่อค่าระวาง หรือการขนส่งมวลชนโดยต้นทางหรือปลายทางอยู่นอกประเทศแคนาดา

(9) สินค้าหรือบริการที่มีไว้ใช้ภายในรัฐบาล

เมื่อสินค้าหรือบริการดังกล่าวกฎหมายกำหนดให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ทำให้สินค้าหรือบริการดังกล่าวปราศจากภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง ในขณะที่เดียวกันผู้ประกอบการยังสามารถขอคืนภาษีซื้อที่ได้เสียไปได้<sup>52</sup>

<sup>49</sup> Section 123 Schedule 6 Part I of Excise Tax Act 1991.

<sup>50</sup> Canada Revenue Agency. (n.d.). Zero-rated (0%) goods and services. Retrieved November 29, 2010, from <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/gnrl/txbl/zrrtd-eng.html>.

<sup>51</sup> Canada Revenue Agency. (n.d.). GST/HST Memoranda series 4.1 Drugs and Biological. Retrieved November 29, 2010, จาก <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gm/4-1/4-1-e.pdf>.

<sup>52</sup> David M. Sherman. Loc.cit.

#### 4.2.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในยารักษาโรค

ประเทศแคนาดากำหนดให้ยารักษาโรคจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 123 ตารางที่ 6 ส่วนที่ 1 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต ค.ศ. 1991 ได้แก่<sup>53</sup>

##### 1) ยาหรือสารประกอบดังต่อไปนี้

- (1) ยาตามตาราง C<sup>54</sup> หรือ D<sup>55</sup> ภายใต้พระราชบัญญัติอาหารและยา
- (2) ยาตามตาราง F<sup>56</sup> ภายใต้ข้อบังคับอาหารและยา
- (3) ยาหรือสารอื่นๆ ภายใต้ตาราง G<sup>57</sup> ภายใต้ข้อบังคับอาหารและยา
- (4) ยาที่บรรจุสารประกอบภายใต้ระเบียบควบคุมสิ่งเสพติดให้โทษ (Narcotic Control Regulations)
- (5) ยาบางประเภทที่ใช้เพื่อการรักษาโรคอันตรายถึงชีวิต
- (6) ยาที่กระทรวงสาธารณสุขของแคนาดารับรองให้เป็นยาใหม่อยู่ภายใต้ตารางที่ 6

##### ส่วนที่ 1

- (7) สารขยายปริมาตรของพลาสมา (Plasma Expander)
- 2) ยาที่ใช้สำหรับมนุษย์และส่งจ่ายโดยเภสัชกรที่ได้รับอนุญาต
- 3) การให้บริการจ่ายยาตามใบสั่งแพทย์ เมื่อเป็นการจ่ายยาที่อยู่ภายใต้ตารางที่ 6 ส่วนที่ 1
- 4) เชื้ออสุจิของมนุษย์

เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่การบังคับใช้กฎหมายและต่อผู้บริโภค จึงได้มีการขยายความหมายไว้ในบันทึกความเข้าใจการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคและชีววิทยาข้อ 4.1

<sup>53</sup> Canada Revenue Agency. (n.d.). GST/HST Memoranda series 4.1 Drugs and Biological. Retrieved November 29, 2010, from <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gm/4-1/4-1-e.pdf>.

<sup>54</sup> คือ ยาที่ใช้สำหรับสารเภสัชรังสี.

<sup>55</sup> คือ สารชีวภาพ รวมไปถึงสารที่ทำให้เกิดภูมิแพ้เพื่อใช้ในการรักษา หรือวินิจฉัยโรคอันเกิดจากภูมิแพ้เลือด วัคซีน และฮอร์โมนบางชนิด และเอนไซม์ที่สกัดจากเนื้อเยื่อของสัตว์หรือสิ่งมีชีวิตขนาดเล็ก.

<sup>56</sup> ยาประเภทต่างๆ เช่น ยาปฏิชีวนะ ฮอร์โมน และทรานคิวไลเซอร์ ส่วนประกอบของยาดังกล่าว หากขายให้แก่ผู้บริโภคโดยไม่มีใบสั่งยาให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 7 หรืออัตราร้อยละ 15 เว้นแต่ ซื้อโดยมีใบสั่งยาให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0.

<sup>57</sup> ยาหรือสารดังกล่าวถูกจัดประเภทไว้เป็นยาควบคุม และประกอบไปด้วยยากระตุ้น (เช่น แอมเฟตามีน และ เมทแอมเฟตามีน) และยาระงับประสาท (เช่น กรดบาบิทูริกและเมทาควัวโลน) จะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ต่อเมื่อได้รับใบสั่งยาและภายใต้เงื่อนไขบางประการ.

(GST/HST Memoranda series 4.1 Drugs and Biological)<sup>58</sup> โดยกำหนดให้ยารักษาโรคที่จะได้รับประโยชน์จากการใช้อัตราร้อยละ 0 นี้ หมายถึง เฉพาะยารักษาโรคที่ใช้สำหรับมนุษย์เท่านั้น ดังนั้น หากยาดังกล่าวติดฉลากกำกับการใช้เฉพาะสัตว์หรือการเกษตร ยาดังกล่าวจะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 5 หรืออัตราร้อยละ 15 แล้วแต่กรณี

แต่อย่างไรก็ดี ยาที่นำมาใช้สำหรับมนุษย์ไม่จำเป็นต้องเป็นยาตามตารางที่ 6 ส่วนที่ 1 แต่ต้องเข้าหลักเกณฑ์ 2 ประการ ดังต่อไปนี้<sup>59</sup>

- 1) จ่ายยาโดยผู้ประกอบวิชาชีพทางการแพทย์ที่มีอำนาจในการจ่ายยา
- 2) ออกใบสั่งยาโดยผู้ประกอบวิชาชีพทางการแพทย์ที่มีอำนาจในการออกใบสั่งยา

ด้วยเหตุนี้ ยาที่จำหน่ายหน้าเคาน์เตอร์ (Over-The-Counter Drug) โดยทั่วไปถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 5 หรืออัตราร้อยละ 15 แล้วแต่กรณี เว้นแต่ยาดังกล่าวเข้าหลักเกณฑ์ ทั้ง 2 ประการ<sup>60</sup>

อย่างไรก็ดี ประเทศแคนาดาได้บัญญัตินิยามของคำว่า “ยารักษาโรค” ไว้เป็นการเฉพาะ จึงต้องพิจารณาตามพระราชบัญญัติอาหารและยา ค.ศ. 1985 คำว่า “ยารักษาโรค” ให้ความหมายรวมถึงสสารหรือส่วนประกอบของสสารที่ผลิต ขาย หรือนำไปใช้เพื่อ

- 1) วินิจฉัย รักษา บรรเทา หรือ ป้องกัน โรค หรือความผิดปกติของการทำงานของร่างกาย หรืออาการอันเกิดจากความผิดปกติดังกล่าว ไม่ว่าในมนุษย์หรือสัตว์
- 2) ฟันฟู ซ่อมแซม หรือแก้ไขการทำงานของอวัยวะของมนุษย์หรือสัตว์
- 3) ฆ่าเชื้อโรคในกระบวนการที่อาหารถูกผลิต จัดเตรียม หรือจัดเก็บ

ตามพระราชบัญญัติอาหารและยา ค.ศ. 1985 ได้แยกกระบวนการจ่ายยาและการออกใบสั่งยาออกจากกัน โดยถือว่าเภสัชกรเป็นวิชาชีพเฉพาะที่มีความชำนาญและเชี่ยวชาญทางด้านการปรุงยา การจ่ายยา<sup>61</sup> ทั้งนี้ โดยมีเหตุผลเพื่อเป็นการทำให้มั่นใจได้ว่ายาที่ขายในประเทศแคนาดามีความ

<sup>58</sup> Canada Revenue Agency. (n.d.). GST/HST Memoranda series 4.1 Drugs and Biological. Retrieved November 29, 2010, from <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gm/4-1/4-1-e.pdf>.

<sup>59</sup> Ibid.

<sup>60</sup> Ibid.

<sup>61</sup> Health Canada. (2004). Summary report of the compliance inspections of Canadian Pharmacy Sites Involved in the Sale of Prescription Drugs Via Internet or Via Distance Dispensing. Retrieved February 11, 2012, from <http://www.hc-sc.gc.ca/dhp-mps/compli-conform/info-prod/drugs-drogues/internet-eng.php#tphp>.

ปลอดภัย มีประสิทธิภาพ และมีคุณภาพสูงสุด<sup>62</sup> โดยที่แต่ละมลรัฐในประเทศแคนาดารับหลักการเบื้องต้นตามพระราชบัญญัติอาหารและยาดังกล่าว และมีการออกกฎหมายในการบังคับใช้ให้สอดคล้อง ตัวอย่างเช่น มลรัฐนิวฟาวแลนด์และเลบราดอร์ได้มีการออกพระราชบัญญัติทางการแพทย์แห่งมลรัฐนิวฟาวแลนด์และเลบราดอร์ ค.ศ. 2005 โดยมาตรา 67 (3) กำหนดให้แยกการสั่งยาออกจากการขายยา ซึ่งกำหนดให้เภสัชกรเท่านั้นที่สามารถจ่ายยาได้ เว้นแต่ในกรณีที่เป็นเหตุฉุกเฉินหรือในพื้นที่ที่ไม่มีบริการเภสัชกร<sup>63</sup>

ในกรณีของการจ่ายยารักษาโรคในโรงพยาบาล ถือว่าการจ่ายยารักษาโรคเป็นส่วนหนึ่งของการบริการในโรงพยาบาลซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น โรงพยาบาลจึงไม่สามารถเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ป่วยที่ได้รับการจ่ายยารักษาโรคได้ รวมทั้งโรงพยาบาลจะต้องรับภาระภาษีซื้อซึ่งคนได้ใช้จ่ายไปโดยไม่สามารถขอคืนภาษีได้<sup>64</sup>

#### 4.2.5 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค

ประเทศแคนาดาได้มีการควบคุมราคาขายารักษาโรคไว้โดยกำหนดค่าชดเชยราคาขายารักษาโรคให้ต่ำกว่าราคาท้องตลาด และลดราคาขายารักษาโรคทุกประเภท<sup>65</sup> ซึ่งถือเป็นการควบคุมราคาขายารักษาโรคในรูปแบบที่ 2 และ 3 ตาม OECD<sup>66</sup>

แม้ประเทศแคนาดาจะกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ประกอบกับการมีมาตรการในการควบคุมราคาขายารักษาโรค ทำให้ยารักษาโรคมีราคาถูก เพื่อเป็นการส่งเสริมการเข้าถึงยารักษาโรค แต่อย่างไรก็ดี ประเทศแคนาดาก็ได้มีการควบคุมความปลอดภัยในการเข้าถึงยารักษาโรคบางประเภทไว้ โดยการออกข้อบังคับเป็นกฎหมายลำดับรองตามพระราชบัญญัติอาหารและยา ค.ศ. 1985 เพื่อควบคุมปริมาณส่วนผสมของยารักษาโรคให้เหมาะสมกับผู้ป่วย ตัวอย่างเช่น ข้อบังคับการควบคุมปริมาณการขายยาพาราเซตามอล (Regulations

<sup>62</sup> Health Canada. (2012). Drugs Products. Retrieved February 11, 2012, from <http://hc-sc.gc.ca/dhp-mps/legislation/drug-medic-eng.php>.

<sup>63</sup> The college of Physicians and Surgeons of Newfoundland and Labrador. (2012). Dispensing of medications by Medical Practitioners. Retrieved February 11, 2012, from <http://cpsnl.ca/default.asp?com=Policies&m=359&y=&id=16>.

<sup>64</sup> David M. Sherman. Loc.cit.

<sup>65</sup> U.S. Department of Commerce. Op.cit. p. 4.

<sup>66</sup> โปรดดูรายละเอียดเพิ่มเติมในบทที่ 2 หน้า 37.

Amending the Food and Drug Regulations (1123-acetaminophen)) กำหนดให้การขายยาพาราเซตามอลหนึ่งหน่วยสำหรับผู้ใหญ่จะต้องไม่เกิน 325 mg. และสำหรับเด็กจะต้องไม่เกิน 160 mg.<sup>67</sup>

#### 4.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของประเทศออสเตรเลีย

ก่อนการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศออสเตรเลียได้มีการบังคับใช้ภาษีการขายส่ง (Wholesale Sales Tax) ซึ่งจัดเก็บจากการขายส่งสินค้า เนื่องจากเศรษฐกิจในขณะนั้นพึ่งพาการขายสินค้าเป็นหลัก ต่อมาเศรษฐกิจของประเทศออสเตรียมีแนวโน้มพึ่งพาการให้บริการมากขึ้นจึงเห็นควรที่จะเก็บภาษีจากการให้บริการ

รัฐบาลจึงได้มีการประกาศใช้ระบบภาษีใหม่โดยจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax หรือ GST) ซึ่งก็คือภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการขยายฐานภาษี และลดความเป็นไม่กลางในการจัดเก็บภาษีลง ตามพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1999 โดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 2000

##### 4.3.1 กิจกรรมที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศออสเตรเลียกำหนดให้การประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยผู้ประกอบการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพภายในราชอาณาจักรจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่เป็นการประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>68</sup>

##### 4.3.2 กิจกรรมที่ปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม (GST-free)<sup>69</sup>

กิจกรรมที่จะได้รับการปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นกิจกรรมที่รัฐบาลพิจารณาว่ามีความสำคัญต่อการดำรงชีพสำหรับมนุษย์ หรือเป็นกิจกรรมที่รัฐบาลต้องการผลักดัน ซึ่งได้แก่กิจกรรมตามส่วนที่ 38 ดังต่อไปนี้<sup>70</sup>

<sup>67</sup> Department of justice. (2012). Food and Drugs regulations (C.R.C.,c.870). Retrieved July 14, 2012, from [http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/regulations/C.R.C.,\\_c.\\_870/page-304.html](http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/regulations/C.R.C.,_c._870/page-304.html).

<sup>68</sup> Division 9 Section 5 Taxable Supplies. Part 2-2 Supplies and Acquisitions of Goods and Services Tax Act 1999.

<sup>69</sup> Division 9 Section 30 Supplies that are GST-free or input taxed. Part 2-2 Supplies and Acquisitions of Goods and Services Tax Act 1999.

<sup>70</sup> Australian Taxation Office Australian Government. (2010). GST-free sales. Retrieved September 7, 2010, from [http://www.ato.gov.au/businesses/content.asp?doc=/content/00221985.Htm&page=9#P250\\_16178](http://www.ato.gov.au/businesses/content.asp?doc=/content/00221985.Htm&page=9#P250_16178).



- 1) การขายอาหาร
- 2) การให้บริการทางการศึกษา
- 3) การให้บริการทางการแพทย์
- 4) การขายอุปกรณ์ทางการแพทย์
- 5) การขายยารักษาโรค
- 6) การส่งออก
- 7) การให้บริการในสถานรับเลี้ยงเด็ก
- 8) การให้บริการด้านกิจกรรมทางศาสนาและกิจกรรมเพื่อการกุศล
- 9) การจัดหาที่อยู่อาศัยและอาหารให้แก่บ้านพักผู้เกษียณอายุ
- 10) การขายยานพาหนะสำหรับผู้พิการ
- 11) การให้บริการด้านประปา จัดส่งปฏิภูถ
- 12) การขายที่ดินเพาะปลูก

การประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการใดๆ ที่ได้รับการปลดภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการยังคงเป็นอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่ต้องไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีขาย) ในราคาสินค้าหรือบริการ แต่ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อที่ตนได้จ่ายไปเพื่อประกอบกิจการดังกล่าวได้ ซึ่งมีผลทำให้สินค้าหรือบริการดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>71</sup>

ตัวอย่างเช่น ชาวสวนปลูกมันฝรั่งและขายที่ตลาดกลาง มันฝรั่งถือเป็นอาหารภายใต้เงื่อนไขของกฎหมายที่กำหนดให้ไม่ต้องรวมภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อขายตามส่วนที่ 38 ดังนี้ ชาวสวนจึงไม่ต้องรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ชาวสวนสามารถที่จะขอคืนภาษีซื้อได้ เช่น การซื้อพันธุ์มันฝรั่ง ปุ๋ย น้ำมัน หรือค่าใช้จ่ายอื่นๆ เป็นต้น<sup>72</sup>

<sup>71</sup> Australian Taxation Office Australian Government. (2011). GST-free supplies Retrieved June 27, 2011, from <http://www.ato.gov.au/businesses/content.aspx?menuid=0&doc=/content/57709.htm&page=18&H18>.

<sup>72</sup> Australian Taxation Office Australian Government. (2010). GST-free sale. Retrieved September 7, 2010, from <http://www.ato.gov.au/businesses/content.asp?doc=/content/00221985.htm&page=9&H9>.

#### 4.3.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>73</sup>

ประเทศออสเตรเลียกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราคงที่อัตราเดียว คือ อัตราร้อยละ 10 จากสินค้าหรือบริการที่บริโภคในประเทศออสเตรเลีย เว้นแต่เป็นกิจการที่กำหนดให้ปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>74</sup>

#### 4.3.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

การประกอบกิจการขายยารักษาโรคถือว่าเป็นกิจการที่อยู่ภายใต้มาตรการปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มตามส่วนที่ 38 หมวด 9 มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1999 โดยที่รัฐเห็นว่ายารักษาโรคเป็นสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีพของมนุษย์ซึ่งควรให้ยารักษาโรคปราศจากภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างสิ้นเชิง

การประกอบกิจการขายยารักษาโรคถือว่าเป็นกิจการที่ปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการยังคงเป็นอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่ต้องไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีขาย) ในราคาขายยารักษาโรค แต่ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อที่ตนได้จ่ายไปเพื่อประกอบกิจการดังกล่าวได้ ซึ่งมีผลทำให้การขายยารักษาโรคไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยไม่ได้กำหนดนิยามของคำว่า “ยารักษาโรค” ไว้ ดังนั้น จึงต้องพิจารณาตามพระราชบัญญัติว่าด้วยสินค้าทางอายุรเวช ค.ศ. 1989 ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการทำให้แน่ใจว่ายาที่ขายในประเทศไทยมีความปลอดภัยและมีประสิทธิภาพ<sup>75</sup> ได้กำหนดนิยามของคำว่า “ยารักษาโรค” ว่าหมายถึง

- 1) สินค้าที่เกี่ยวกับการรักษาโรคที่แสดงให้เห็นว่าส่งผลต่อร่างกาย เคมี ภูมิคุ้มกัน หรือการเผาผลาญของร่างกายมนุษย์
- 2) สินค้าที่เกี่ยวกับการรักษาโรคที่ประกาศโดยรัฐมนตรี

แม้จะเป็นยารักษาโรคตามพระราชบัญญัติว่าด้วยสินค้าทางอายุรเวช ค.ศ. 1989 แต่อย่างไรก็ดี ประเทศออสเตรเลียก็ได้มีการกำหนดขอบเขตของยารักษาโรคที่อยู่ภายใต้การปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 38 มาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1999 ดังนี้

<sup>73</sup> Division 9 Section 10 Meaning of supply. Part 2-2 Supplies and Acquisitions of Goods and Services Tax Act 1999.

<sup>74</sup> Australian Taxation Office Australian Government. (2011). Guide to GST. Retrieved February 11, 2012, from [www.ato.gov.au/businesses/content.aspxMdoc=/content/00221985.htm](http://www.ato.gov.au/businesses/content.aspxMdoc=/content/00221985.htm).

<sup>75</sup> M.L.Barron (n.d.). **Business law**. p. 799.

- 1) ต้องมีใบสั่งยาจากแพทย์
- 2) ต้องเป็นยาที่อยู่ในบัญชีแผนเพื่อประโยชน์ทางเภสัชกรรม (Pharmaceutical Benefit Scheme หรือ PBS) ซึ่งเป็นบัญชียารักษาโรคที่ได้รับการอุดหนุนจากรัฐบาล
- 3) เป็นยาที่ใช้สำหรับมนุษย์เพื่อการบริโภค

ระบบการออกใบสั่งยาและระบบการจ่ายยาของประเทศออสเตรเลียเป็นระบบแยก โดยที่แพทย์มีหน้าที่ในการตรวจวินิจฉัยโรค แสดงคำวินิจฉัย ส่วนเภสัชกรมีหน้าที่ในการวินิจฉัยอาการ และเสนอยาที่ตอบสนองอาการของโรค ทั้งนี้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการตรวจสอบ (Re-check) กับแพทย์อีกครั้งหนึ่งว่าอาการ โรคตามที่แพทย์วินิจฉัยตรงกับสิ่งที่เภสัชกรวินิจฉัยหรือไม่ ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์สูงสุดของผู้ป่วย อีกทั้งยังเป็นการลดปัญหาการแสวงหากำไรจากการขายยาของแพทย์ด้วย<sup>76</sup> โดยในแต่ละมลรัฐยอมรับหลักการระบบทางการแพทย์ดังกล่าว โดยกำหนดไว้อยู่ในกฎหมายที่แตกต่างกัน เช่น กฎหมายของมลรัฐควีนแลนด์ตามพระราชบัญญัติทางด้านสุขภาพ ค.ศ. 1937 กำหนดให้เภสัชกร หรือบุคคลผู้อยู่ภายใต้การควบคุมและดูแลจากเภสัชกรเท่านั้นที่สามารถขายยาได้<sup>77</sup> หรือตามพระราชบัญญัติว่าด้วยสินค้าอันตรายและสินค้าทางอายุรเวช ค.ศ. 1966 มาตรา 36AA เภสัชกร หรือบุคคลผู้อยู่ภายใต้การควบคุมและดูแลจากเภสัชกรเท่านั้นที่สามารถขายยาได้

ส่วนการให้บริการทางการแพทย์ ถือว่าเป็นกิจการที่ปลอดภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่นเดียวกับการขายยารักษาโรค ทั้งนี้ ยารักษาโรคที่ได้รับสืบเนื่องจากการให้บริการทางการแพทย์ ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของการบริการทางการแพทย์จึงปลอดภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเช่นกัน<sup>78</sup>

ตัวอย่างเช่น หากนายแพทย์ทำการตรวจโรคให้แก่ นาย A แล้ววินิจฉัยว่า นาย A ป่วยแล้วสั่งจ่ายยารักษาโรคจำนวนหนึ่ง เมื่อการให้บริการวินิจฉัยตรวจโรคถือเป็นการให้บริการทางการแพทย์ซึ่งปลอดภาษีมูลค่าเพิ่ม ยารักษาโรคที่แพทย์จ่ายสืบเนื่องจากการวินิจฉัยโรคจึงถือปลอดภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย<sup>79</sup>

<sup>76</sup> The pharmacy guild of Australia. (2011, 6 December). "Continued dispensing in best interests of patients." *Forefront*, 1, 30. pp. 1.

<sup>77</sup> John Low, Laetitia Hattingh and Kim Forrester. (2009). *Australian Pharmacy Law and Practice*. p.47.

<sup>78</sup> Australian Taxation Office Australian Government. (2011). GST and medical services. Retrieved September 7, 2010, from <http://www.ato.gov.au/businesses/content.asp?doc=/content/14227.htm>.

<sup>79</sup> Ibid.

#### 4.3.5 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค

ประเทศออสเตรเลียได้นำวิธีการจำกัดปริมาณการขายยารักษาโรคของประเทศในกลุ่ม OECD มาใช้เพื่อควบคุมราคาขายยารักษาโรคและคุณภาพ<sup>80</sup> ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ยารักษาโรคเกิดความมีประสิทธิภาพ

แม้ว่าประเทศออสเตรเลียจะมีการส่งเสริมการเข้าถึงยารักษาโรคโดยกำหนดให้ยารักษาโรคปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มก็ตาม แต่ประเทศออสเตรเลียก็ได้ตระหนักถึงปัญหาในเรื่องการควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรคโดยจัดตั้งหน่วยงานว่าด้วยสินค้าทางอายุรเวช (Therapeutics Goods Administration) คอยกำกับดูแลในการจัดประเภทยารักษาโรคและสารพิษ (Standard for the Uniform Scheduling of Medicines and Poisons) กล่าวคือ คณะกรรมการจะคัดเลือกยารักษาโรคแต่ละชนิดโดยแบ่งเป็นประเภทว่าเป็นยาที่สามารถขายในร้านขายยาทั่วไป หรือร้านขายยาเภสัชกรรม หรือเป็นยาที่ต้องมีใบสั่งยาจากแพทย์เท่านั้น ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความปลอดภัยในการเข้าถึงยารักษาโรคเป็นสำคัญ นอกจากนี้ คณะกรรมการยังมีอำนาจออกข้อบังคับควบคุมการจ่ายยารักษาโรคบางประเภท ตัวอย่างเช่น ยารักษาโรคที่มีส่วนผสมของซูโดอีเฟดรีนสามารถขายได้ในร้านขายยาเภสัชกรรมเท่านั้น โดยออกข้อบังคับให้ผู้จำหน่ายจะต้องจกรายละเอียดเกี่ยวกับชื่อ ที่อยู่ ปริมาณการซื้อยาของผู้ซื้อยา และลงรายละเอียดดังกล่าวในระบบฐานข้อมูลออนไลน์ในแต่ละรัฐ เมื่อผู้ซื้อซื้อยารักษาโรคเกินปริมาณที่กำหนด ระบบจะทำการล็อกโดยอัตโนมัติทำให้ไม่สามารถซื้อยารักษาโรคได้อีก หรือในกรณีของยาพาราเซตามอลถือว่าเป็นยาที่สามารถขายได้ตามร้านขายยาทั่วไป แต่มีข้อบังคับกำหนดให้ร้านขายยาทั่วไปสามารถขายได้ 1 แผง ไม่เกิน 25 เม็ด หากผู้ซื้อประสงค์จะซื้อมากกว่านั้นจะต้องไปซื้อที่ร้านขายยาเภสัชกรรม เป็นต้น<sup>81</sup>

#### 4.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของประเทศเนเธอร์แลนด์<sup>82</sup>

ก่อนปี ค.ศ. 1969 ประเทศเนเธอร์แลนด์จัดเก็บภาษีการค้า ต่อมามีการยกเลิกและนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับแทน เมื่อวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1969 ทั้งนี้ สืบเนื่องจากผลของการประชุมแนวทางคณะกรรมการสหภาพยุโรปที่ต้องการให้ตลาดการซื้อขายสินค้าภายในกลุ่มสหภาพยุโรปสามารถกระทำได้อย่างเสรีโดยไม่มีอุปสรรคทางด้านภาษี ประเทศเนเธอร์แลนด์ในฐานะเป็นประเทศหนึ่งในกลุ่มสหภาพยุโรป ซึ่งเห็นชอบด้วยกับนโยบายดังกล่าวจึงรับเอาหลักการ

<sup>80</sup> U.S. Department of Commerce. Op.cit. p.5.

<sup>81</sup> Australia Government. (2010, 23 August). Poisons Standard 2010. Retrieved July 10, 2012, from <http://www.comlaw.gov.au/Details/F2010L02386>.

<sup>82</sup> Gerrit te Spenke. (1992). *Taxation in the Netherlands*. pp. 121-127.

ของภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายที่กำหนดไว้ในแนวทางคณะกรรมการสหภาพยุโรป

ประเทศเนเธอร์แลนด์จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากขั้นตอนการผลิตในแต่ละขั้นตอนและจัดเก็บจากการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ โดยถือว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมที่ผู้ประกอบการสามารถผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้บริโภครายสุดท้ายได้<sup>83</sup>

#### 4.4.1 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>84</sup>

ประเทศเนเธอร์แลนด์ได้กำหนดขอบเขตของกิจการที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสอดคล้องกับหลักการของแนวทางคณะกรรมการสหภาพยุโรปครั้งที่ 6 ค.ศ. 1977 กล่าวคือ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือให้บริการภายในราชอาณาจักร รวมไปถึงการนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรด้วย เว้นแต่กิจการดังกล่าวจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>85</sup>

#### 4.4.2 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

แนวทางคณะกรรมการสหภาพยุโรปกำหนดนโยบายให้ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศสามารถยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการบางประเภทได้ แต่ทั้งนี้ ต้องอยู่ภายใต้หลักการอย่างเดียวกัน กล่าวคือ ผู้ประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ต้องอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการขายสินค้าหรือให้บริการดังกล่าว ซึ่งทำให้ผู้ประกอบการไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อทั้งหมดได้

ประเทศเนเธอร์แลนด์ได้รับหลักการของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามแนวทางคณะกรรมการสหภาพยุโรป ดังนั้น จึงได้กำหนดให้กิจการดังต่อไปนี้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>86</sup>

- 1) การโอนกรรมสิทธิ์หรือการเช่าอสังหาริมทรัพย์
- 2) การให้บริการทางการแพทย์
- 3) การให้บริการทางการศึกษา
- 4) การแสดงละครเกี่ยวกับวัฒนธรรม
- 5) การให้บริการทางธนาคาร
- 6) การทำประกันภัย

<sup>83</sup> Ministry of Finance. (n.d.). Value Added Tax. Retrieved November 19, 2010, from [http://www.minfin.nl/english/Subjects/Taxation/Value\\_added\\_tax?see=current](http://www.minfin.nl/english/Subjects/Taxation/Value_added_tax?see=current).

<sup>84</sup> Section 1 of Dutch Vat Act 1968.

<sup>85</sup> Expatax. (n.d.). Vat rules in Netherlands. Retrieved February 13, 2011, from <http://www.expatax.nl/vatrules.htm>.

<sup>86</sup> Section 11 of Dutch Vat Act 1968.

- 7) กิจกรรมที่จัดขึ้นโดยองค์กรที่ไม่ได้แสวงหาผลประโยชน์
- 8) การให้บริการทางไปรษณีย์
- 9) งานศพ และการฃาปนกิจ
- 10) การรับบริการดูแลบ้าน

#### 4.4.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>87</sup>

แนวทางคณะกรรมการสหภาพยุโรปให้ประเทศสมาชิกเป็นผู้ใช้ดุลพินิจเองว่าจะจัดเก็บอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเท่าใด โดยประเทศเนเธอร์แลนด์กำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 3 อัตรา คือ อัตราร้อยละ 19 อัตราร้อยละ 6 และอัตราร้อยละ 0

##### 1) อัตราร้อยละ 19<sup>88</sup>

กำหนดให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 19 สำหรับการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการภายในราชอาณาจักรทั่วไป เว้นแต่การประกอบกิจการดังกล่าวจะกำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 6 อัตราร้อยละ 0 หรือได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

##### 2) อัตราร้อยละ 6<sup>89</sup>

กำหนดให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 6 ซึ่งถือเป็นอัตราต่ำ (Reduced Rate) สำหรับการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการภายในราชอาณาจักรเพื่อการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ รัฐบาลพิจารณาเห็นว่าสินค้าหรือบริการใดเป็นสินค้าที่จำเป็นต่อประชาชน หรือเป็นสินค้าหรือบริการที่รัฐควรส่งเสริม หรือเป็นสวัสดิการแก่ประชาชน หรือเป็นสินค้าหรือบริการที่รัฐบาลควรสนับสนุน ได้แก่งกิจการดังต่อไปนี้

- (1) การขายอาหารและยารักษาโรค
- (2) การขายน้ำประปา
- (3) การขายงานศิลปะ
- (4) การขายหนังสือ หนังสือพิมพ์ และนิตยสาร
- (5) การให้บริการช่วยเหลือผู้พิการทางสายตา การขายแขน ขาเทียม
- (6) การขายเครื่องมือทางการเกษตรตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด

<sup>87</sup> Ministry of Finance. (n.d.). Value Added Tax: tax base and tax rates. Retrieved December 17, 2010, from [http://english.minfin.nl/Subjects/Taxation/Value\\_added\\_tax/Tax\\_base\\_and\\_tax\\_rates](http://english.minfin.nl/Subjects/Taxation/Value_added_tax/Tax_base_and_tax_rates).

<sup>88</sup> Section 9 of Dutch Vat Act 1968.

<sup>89</sup> Section 9 of Dutch Vat Act 1968.

(7) การรับขนส่งผู้โดยสาร

(8) การขายอุปกรณ์ทางกีฬา

(9) การเข้าพักในโรงแรม

(10) ค่าธรรมเนียมสำหรับการเข้าชมการแสดง พิพิธภัณฑน์ โรงละคร การแข่งขันกีฬา สวนสาธารณะ สวนสัตว์ และสวนสนุก

### 3) อัตราร้อยละ 0<sup>90</sup>

กำหนดให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 สำหรับการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการภายในราชอาณาจักรเพื่อการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังต่อไปนี้

(1) การส่งออกสินค้าไปยังประเทศในเครือสหภาพยุโรป

(2) การนำเข้าสินค้ามาจากประเทศในเครือสหภาพยุโรป

(3) การขนส่งระหว่างประเทศทางเรือและอากาศยาน

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศเนเธอร์แลนด์ แม้จะมีทั้งกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราปกติ อัตราต่ำ และอัตราร้อยละ 0 แต่กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศเนเธอร์แลนด์กำหนดให้เฉพาะการส่งออกและนำเข้าสินค้าเท่านั้นที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องต่อวาระการประชุมแนวทางคณะกรรมการสหภาพยุโรป (EC Directives) ที่ต้องการให้การซื้อขายสินค้าภายในสหภาพยุโรปเป็นไปอย่างเสรีโดยปราศจากภวาระภาษี

#### 4.4.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค<sup>91</sup>

ยารักษาโรคถือเป็นสินค้าที่จำเป็นต่อประชาชน ทั้งนี้ เป็นไปตามนโยบายของรัฐบาลด้วยเหตุนี้ รัฐบาลจึงกำหนดให้ยารักษาโรคจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 6 ซึ่งเป็นอัตราต่ำ (Reduced Rate) ตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มเนเธอร์แลนด์ ค.ศ. 1968

นอกจากนี้ ได้มีการกำหนดนิยามคำว่า “ผลิตภัณฑ์ยา” (Medicinal Product) ว่าหมายถึง วัตถุ หรือวัตถุใดๆ รวมกัน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ใช้ หรือเสนอสำหรับ

<sup>90</sup> Section 9 of Dutch Vat Act 1968.

<sup>91</sup> The Sociale Verzekeringsbank. (n.d.). Taxation in the Netherlands. Retrieved December 24, 2010, from [http://www.svb.nl/int/en/bbz/werken/belasting\\_nederland/](http://www.svb.nl/int/en/bbz/werken/belasting_nederland/).

- 1) รักษาหรือป้องกันโรค ความบกพร่อง บาดแผล หรือความเจ็บปวดสำหรับมนุษย์
- 2) วินิจฉัยโรคสำหรับมนุษย์
- 3) พื้นฟู ปรับปรุง หรือแก้ไขการทำงานของร่างกายมนุษย์โดยทำให้มีผลกระทบที่เกี่ยวกับเภสัช ที่เกี่ยวกับภูมิคุ้มกัน หรือที่เกี่ยวกับการเผาผลาญ<sup>92</sup>

ระบบทางการแพทย์ของประเทศเนเธอร์แลนด์ กำหนดให้เฉพาะแพทย์เท่านั้นที่สามารถออกใบสั่งยาได้ โดยเมื่อออกใบสั่งยาแล้วจะต้องนำไปให้เภสัชกรในการวินิจฉัยและจ่ายยารักษาโรค<sup>93</sup> โดยที่เภสัชกรมีสิทธิจะตรวจสอบกับแพทย์เกี่ยวกับคำวินิจฉัยโรค และมีสิทธิในการเปลี่ยนแปลงยา หรือ ปริมาณให้เหมาะสมกับคนไข้ได้ อย่างไรก็ดี กฎหมายกำหนดข้อยกเว้นไว้ว่า แพทย์สามารถทำหน้าที่ในการจ่ายยาได้ในพื้นที่ห่างไกลที่ไม่มีร้านขายยาเภสัชกรรมได้<sup>94</sup>

#### 4.4.5 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค

ประเทศเนเธอร์แลนด์ได้มีการกำหนดราคาขายยารักษาโรคสูงสุดเอาไว้โดยมุ่งควบคุมที่ผู้ประกอบการขายส่งและผู้ประกอบการขายปลีก ทั้งนี้ ตามกฎหมายว่าด้วยราคาขายยารักษาโรค ค.ศ. 1996 ซึ่งได้มีการประกาศราคาขายยารักษาโรคในราชกิจจานุเบกษา เพื่อให้สาธารณะชนได้รับทราบ<sup>95</sup> โดยถือเป็นการควบคุมราคาขายยารักษาโรคในรูปแบบที่ 1 ตาม OECD<sup>96</sup>

นอกจากนี้ ประเทศเนเธอร์แลนด์ยังได้ตระหนักถึงปัญหาในเรื่องการควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรคของประชาชน จึงได้มีการออกมาตรการดังกล่าวโดยให้อำนาจคณะกรรมการประเมินผลด้านยา (Medicines Evaluation Board) ปรับเปลี่ยนประเภทของยารักษาโรค และคอยตรวจสอบควบคุมการใช้ยารักษาโรค รวมทั้งให้อำนาจคณะกรรมการในการออกข้อบังคับควบคุม

<sup>92</sup> The medicines evaluation board (MEB). (2010). What are the guidelines for marketing authorization of medical cases as medical products in the Netherlands?. Retrieved March 3, 2011, from <http://www.cbg-meb.nl/CBG/en/human-medicines/regulatory-affairs/legislation-guidelines/medicinal-gases/default.htm>.

<sup>93</sup> M.P. Mark. (2008, January). The general pharmacy work explored in The Netherlands. Retrieved February 11, 2012, from <http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC2480599>.

<sup>94</sup> Hughes RG and Mary A. Blegen. (2008). **Patient safety and quality: An evidence-based handbook for nurses.** pp. 397-401.

<sup>95</sup> H.R. Hurts. (2011, August). Netherlands Pharmaceutical country profile. Retrieved August 3, 2012, from [http://www.who.int/medicines/areas/coordination/netherlands\\_pharmaceutical\\_profile.pdf](http://www.who.int/medicines/areas/coordination/netherlands_pharmaceutical_profile.pdf).

<sup>96</sup> โปรดดูรายละเอียดเพิ่มเติมในบทที่ 2 หน้า 37.



ปริมาณการจำหน่ายยาโรคบางประเภทตามพระราชบัญญัติยา ค.ศ. 2007<sup>97</sup> และในส่วนของผู้ประกอบการวิชาชีพเภสัชกรยังได้มีประมวลจริยธรรมคอยกำกับดูแลการจำหน่ายยาโรคให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ ตลอดจนภาครัฐก็ได้มีการส่งเสริมความรู้เข้าใจในการใช้ยาโรคแก่แพทย์ เภสัชกร และประชาชนทั่วไป<sup>98</sup>

#### 4.5 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคของประเทศสวิตเซอร์แลนด์

ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ไม่ได้เข้าร่วมเป็นสมาชิกสังคมเศรษฐกิจยุโรป (European Economic Society หรือ EEC) ด้วยเหตุนี้ ประเทศสวิตเซอร์แลนด์จึงไม่ต้องปฏิบัติตามสนธิสัญญาสังคมเศรษฐกิจยุโรป มาตรา 99 และไม่ต้องปฏิบัติตามวาระการประชุมแนวทางคณะกรรมการสหภาพยุโรปที่กำหนดให้ประเทศสมาชิกยกเลิกกระบวนการจัดเก็บภาษีการค้าและจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทน ประเทศสวิตเซอร์แลนด์จึงยังคงบังคับใช้ภาษีการค้าอย่างต่อเนื่อง แต่ในระหว่างนั้นก็ได้มีการศึกษาและวิจัยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จนกระทั่งในปี ค.ศ. 1995 ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ได้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับ

##### 4.5.1 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศสวิตเซอร์แลนด์กำหนดให้กิจการดังต่อไปนี้อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>99</sup> ได้แก่

- 1) การขายสินค้าโดยผู้ประกอบการภายในประเทศ
- 2) การได้มาซึ่งสินค้าจากผู้ประกอบการที่มีสถานประกอบการในต่างประเทศโดยผู้ได้รับสินค้าอยู่ภายในประเทศ
- 3) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

<sup>97</sup> Regulatory affair. (2012). The medicines evaluation board. Retrieved July 18, 2012, from <http://www.cbg-meb.nl/CBG/en/human-medicines/regulatory-affairs/over-the-counter-medicinal-products/default.htm>.

<sup>98</sup> H.R. Hurts. (2011, August). Netherlands Pharmaceutical country profile. Retrieved August 3, 2012, from [http://www.who.int/medicines/areas/coordination/netherlands\\_pharmaceutical\\_profile.pdf](http://www.who.int/medicines/areas/coordination/netherlands_pharmaceutical_profile.pdf).

<sup>99</sup> Section 1 of Swiss Value Added Tax 2010.

#### 4.5.2 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศสวิตเซอร์แลนด์กำหนดให้สินค้าและบริการดังต่อไปนี้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

- 1) การส่งออกสินค้า การนำเข้าเพื่อการส่งออก
- 2) การเคลื่อนย้ายสินค้าไปยังต่างประเทศ ที่มีใช้เกี่ยวกับเรื่องการซื้อขายระหว่างประเทศ
- 3) การส่งมอบเครื่องบินเพื่อการพาณิชย์
- 4) การรักษาพยาบาลในโรงพยาบาล การให้บริการทางการแพทย์ การให้บริการเคลื่อนย้ายผู้ป่วย<sup>100</sup>

#### 4.5.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศสวิตเซอร์แลนด์กำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 3 อัตรา คือ อัตราร้อยละ 8.0 อัตราร้อยละ 3.8 และอัตราร้อยละ 2.5<sup>101</sup> ทั้งนี้ แม้ในปี ค.ศ. 2010 จะมีความพยายามในการเสนอให้เปลี่ยนมาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว คือ อัตราร้อยละ 6.2 แต่รัฐบาลสวิตเซอร์แลนด์ไม่เห็นพ้องด้วย<sup>102</sup> โดยเห็นว่าควรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราดังกล่าว

- 1) อัตราร้อยละ 8.0<sup>103</sup>

กำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 8.0 ซึ่งเป็นอัตราปกติในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการการขายสินค้า การให้บริการหรือการนำเข้าสินค้าภายในราชอาณาจักร เว้นแต่กิจการดังกล่าวจะกำหนดให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือกำหนดให้ใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราอื่น ใดก็ได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 8 ซึ่งเป็นอัตราปกติ ถือเป็นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราที่ต่ำที่สุดในทวีปยุโรป<sup>104</sup>

<sup>100</sup> Section 21 of Swiss Value Added Tax 2010.

<sup>101</sup> Lenel. (2011). FAQ Swiss Vat. Retrieved January 8, 2011, from <http://www.lenel.ch/docs/faq-rema-mwst-e.pdf>.

<sup>102</sup> Genevalunch. (2010). Swiss gov't argues for 6.2% single rate vat. Retrieved February 18, 2011, from <http://genevalunch.com/blog/2010/06/24/swiss-govt-argues-for-6-2-single-rate-vat-tva/>.

<sup>103</sup> Section 25 of Swiss Value Added Tax 2010.

<sup>104</sup> BSI Research Network. (n.d.). Switzerland Value Added Tax. Retrieved June 29, 2011, from [http://www.personalbusinessstaxguide.com/switzerland/switzerland\\_value\\_added\\_tax\\_VAT.asp](http://www.personalbusinessstaxguide.com/switzerland/switzerland_value_added_tax_VAT.asp).

2) อัตราร้อยละ 3.8<sup>105</sup>

กำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 3.8 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการให้บริการห้องพัก

3) อัตราร้อยละ 2.5<sup>106</sup>

กำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 2.5 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการในสิ่งซึ่งเป็นปัจจัยพื้นฐานในการดำรงชีวิตที่สำคัญ ได้แก่

- (1) การขายน้ำประปา
- (2) การขายอาหาร ปลูกสัตว์ ปลา เมล็ดพืช อาหารสัตว์ ปุ๋ย
- (3) การขายยารักษาโรค
- (4) การขายสิ่งพิมพ์

## 4.5.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

แม้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสวิตเซอร์แลนด์จะกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับยารักษาโรคในอัตราร้อยละ 2.5 ตามมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มสวิตเซอร์แลนด์ ค.ศ. 2010 แต่อย่างไรก็ดี รัฐบาลก็ยังคำนึงถึงความสำคัญของยารักษาโรคโดยการกำหนดให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับยารักษาโรคในอัตราที่ต่ำที่สุด คือ อัตราร้อยละ 2.5

มาตรา 4 แห่งกฎหมายกลางว่าด้วยผลิตภัณฑ์ทางอายุรกรรมและอุปกรณ์ทางการแพทย์ ค.ศ. 2000 ได้กำหนดนิยามคำว่า “ผลิตภัณฑ์ยา” หมายถึง ผลิตภัณฑ์ที่มีจุดกำเนิดจากเคมีหรือชีววิทยา ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อมีหรือแสดงให้เห็นว่ามีผลทางการแพทย์ต่อมนุษย์หรือสัตว์ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการวินิจฉัย ป้องกัน หรือรักษาโรค อาการบาดเจ็บและความพิการ

พระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มสวิตเซอร์แลนด์ ค.ศ. 2010 มาตรา 49 ได้กำหนดขอบเขตของยารักษาโรคที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 2.5 ได้แก่

- 1) ยาตามใบสั่งยา
- 2) ยาตามกฎหมายกลางว่าด้วยผลิตภัณฑ์ทางอายุรกรรมและอุปกรณ์ทางการแพทย์
- 3) ยาที่ใช้สำหรับการรักษาโรคแนวโฮมีโอพาติก (Homeopathic) และการแพทย์แนวมนุษยปรัชญา (Anthroposophic Medicines)
- 4) สูตยา หรือส่วนประกอบของสมุนไพรซึ่งใช้ในการป้องกัน วินิจฉัย หรือรักษาโรคในมนุษย์หรือสัตว์
- 5) โลหิตซึ่งใช้โดยตรงในการรักษามนุษย์ หรือสัตว์

<sup>105</sup> Section 25 of Swiss Value Added Tax 2010.

<sup>106</sup> Section 25 of Swiss Value Added Tax 2010.

- 6) สิ่งที่ใช้ในการตรวจร่างกายภายในสำหรับมนุษย์ หรือสัตว์
- 7) ไอโซโทปรังสีทางการแพทย์ (Radioactive Isotopes)

#### 4.5.5 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค

แม้ประเทศสวิตเซอร์แลนด์จะกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราต่ำ ประกอบกับการกำหนดราคาขายยารักษาโรคไว้<sup>107</sup> ทั้งนี้ เพื่อให้ประชาชนสามารถเข้าถึงยารักษาโรคได้ง่ายขึ้น แต่อย่างไรก็ดี การเข้าถึงยารักษาโรคได้โดยง่ายอาจก่อให้เกิดความไม่ปลอดภัย รัฐบาลจึงได้ให้อำนาจหน่วยงานสาธารณสุขในการออกข้อบังคับการควบคุมการขายยารักษาโรค ตามมาตรา 66 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยผลิตภัณฑ์ทางอายุรเวชและอุปกรณ์ทางอายุรเวช ค.ศ. 2000

#### 4.6 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของประเทศไต้หวัน<sup>108</sup>

ภาษีมูลค่าเพิ่มถูกนำมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้าที่จัดเก็บจากยอดขายรับเดิม (Gross Business Receipts Tax หรือ GBRT) รวมทั้งภาษีแสตมป์ (Stamp Tax) และภาษีโภคภัณฑ์ (Commodity Tax) บางส่วน ทั้งนี้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการค้าเดิม ก่อให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนในกระบวนการผลิตและการจำหน่าย ก่อให้เกิดการบิดเบือนการจัดสรรทรัพยากรของประเทศไปในทิศทางที่ไม่ก่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด รวมทั้งความยุ่งยากซับซ้อนยากต่อการบริหารและการปฏิบัติ เนื่องจากมีอัตรากำหนดถึง 9 อัตรา<sup>109</sup>

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไต้หวันจัดเก็บครอบคลุมทั้งการผลิต การให้บริการ การขายส่ง การขายปลีก การนำเข้าและการส่งออก ไม่ว่าจะมีส่วนเป็นบุคคลธรรมดา นิติบุคคล คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วน หรือบริษัทก็ตาม ซึ่งกระทำในเชิงวิชาชีพในราชอาณาจักร

<sup>107</sup> Gaudenz Silberschmidt. (2011, September). Switzerland Pharmaceutical country profile. Retrieved August 3, 2012, from [http://www.who.int/medicines/areas/coordination/Switzerland\\_PSCPNarrativeQuestionnaire\\_07092011.pdf](http://www.who.int/medicines/areas/coordination/Switzerland_PSCPNarrativeQuestionnaire_07092011.pdf).

<sup>108</sup> Law & Regulations Database of the Republic of China. (2010). Value Added and Non-value-added Business Tax Act. Retrieved December 17, 2010, from <http://law.moj.gov.tw/Eng/LawClass/LawContent.aspx?PCODE=G0340080>.

<sup>109</sup> สาธิต รังคสิริ. (2534, เมษายน). “ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย”. *สรรพากรศาสตร์*, 38, 4. หน้า 47-48.

#### 4.6.1 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศได้วันกำหนดให้จัดเก็บจากการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ และรวมไปถึงการนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร โดยผู้ประกอบการที่ได้กระทำไปในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ<sup>110</sup>

#### 4.6.2 กิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศได้วันกำหนดให้มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ ดังต่อไปนี้<sup>111</sup>

- 1) การขายที่ดิน
- 2) น้ำซึ่งใช้ในการเกษตร
- 3) การให้บริการทางสาธารณสุข ยารักษาโรค โรงพยาบาล คลินิก สถานพักฟื้น
- 4) การให้บริการสถานดูแลเด็กเล็กและสถานดูแลคนชรา
- 5) การให้บริการทางการศึกษา
- 6) การขายตำราเรียนและหนังสือวิชาการที่ได้รับอนุมัติจากทางราชการ
- 7) การขายสินค้าหรือให้บริการจากร้านของนักเรียนในโรงเรียนอาชีวศึกษา
- 8) หนังสือพิมพ์ สิ่งตีพิมพ์นิตยสาร การสื่อสารโทรทัศนวิทยุ
- 9) สินค้าและบริการบางอย่างที่ขายให้กับสมาชิกเท่านั้นตามที่ทางการอนุมัติ
- 10) สินค้าหรือบริการที่ขายโดยชาวประมง
- 11) การขายสินค้าเพื่อการกุศล
- 12) การขายข้าวและผลิตภัณฑ์แป้งที่ได้จากพืช
- 13) การขายเนื้อสัตว์ที่ได้ชำระภาษีมาแล้ว
- 14) การขายสินค้านำเข้า
- 15) การขายแสดมปีและการบริการสื่อสารของรัฐ
- 16) การขายของรัฐวิสาหกิจที่ผูกขาด
- 17) การประมง
- 18) การกสิกรรม ปศุสัตว์
- 19) การทำประกันภัย ประกันชีวิต
- 20) การขายพันธบัตรรัฐบาล

<sup>110</sup> Section 1 of Value-Added and Non-Value-Added Tax Act 1931.

<sup>111</sup> Section 1 of Value-Added and Non-Value-Added Tax Act 1931.

- 21) การขายอาวุธยุทโธปกรณ์ ตลอดจนอุปกรณ์สื่อสารที่เกี่ยวข้องกับการทหารของประเทศ
- 22) การขายปฏิกายักษ์ ยาปราบศัตรูพืช ตลอดจนเครื่องจักรและอุปกรณ์ทางการเกษตรให้แก่เกษตรกร
- 23) การขายเรือประมงและอุปกรณ์ในการจับปลาต่างๆ ให้กับชาวประมงที่ทำการประมงภายในประเทศ
- 24) ดอกเบี้ยที่เกี่ยวกับเรื่องการค้าเงินระหว่างสำนักงานใหญ่และสาขาของธนาคารพาณิชย์
- 25) การเวนคืนที่ดิน
- 26) การขายหีบแร่แฝงลอย
- 27) สินค้าหรือบริการอื่นๆ ที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ง่าย
- 28) การให้บริการค้ำค่าทางวิทยาศาสตร์
- 29) การขายทองคำ
- 30) การขายของเหลือใช้

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว เป็นการยกเว้นให้สินค้าหรือบริการบางอย่างที่จำเป็นต่อการดำรงชีพของประชาชน เพื่อเป็นการบรรเทาภาระให้กับผู้มีรายได้น้อย แต่อย่างไรก็ดี การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าหรือบริการหลายชนิดนั้นมิใช่นโยบายภาษีที่ดี สินค้าและบริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นควรจะเป็นสินค้าและบริการขั้นสุดท้ายจริงๆ หากเป็นสินค้าขั้นกลาง เช่น วัตถุดิบ อาจสร้างปัญหาภาระภาษีซ้ำซ้อนได้ยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ การยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าหรือการให้บริการดังกล่าวดูเหมือนจะทำให้สินค้าหรือบริการนั้นปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ในความเป็นจริงสินค้าหรือบริการดังกล่าวยังคงมีภาระภาษีแฝงอยู่ในตัวสินค้าและบริการในรูปของภาษีซื้อที่ได้ใช้จ่ายไปในการลงทุน ไม่ว่าจะเป็นวัตถุดิบหรือเครื่องจักร เนื่องจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับเป็นการอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง เมื่อผู้ประกอบการซื้อสินค้าหรือรับบริการมาต้องจ่ายค่าสินค้าหรือค่าบริการที่บวกภาษีไป (ภาษีซื้อ) แต่เมื่อผู้ประกอบการขายต่อหรือให้บริการต่อไปไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภค (ภาษีขาย) ภาษีซื้อที่ติดมาจึงต้องเอามารวมเป็นต้นทุนสินค้าไม่สามารถนำมาหักออกได้ ดังนั้น ประเทศได้วันจึงยอมให้ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่เมื่อเข้าระบบแล้วต้องอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเวลา 3 ปี จึงจะขอยกออกจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ มิฉะนั้นอาจมีผู้ประกอบการ

บางรายขอเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อรับประโยชน์จากการหักภาษีซื้อ และเมื่อได้เงินภาษีคืนแล้ว จึงขอออกนอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>112</sup>

#### 4.6.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

ก่อนที่ประเทศไทยได้หันจะบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศไทยได้หันมีประสบการณ์กับระบบภาษีการค้าที่แบ่งออกเป็น 4 ประเภท โดยมีอัตราภาษี 9 อัตรา ซึ่งยุ่งยากและมีปัญหาในการปฏิบัติอย่างมาก แต่อย่างไรก็ดี เมื่อเปลี่ยนมาบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มกลับปรากฏว่าให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ต่ำกว่าอัตราร้อยละ 5 แต่ไม่ให้เป็นอัตราร้อยละ 10 เว้นแต่การประกอบกิจการบางประเภทที่อาจให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้สูงกว่าอัตราร้อยละ 10 หรือต่ำกว่าอัตราร้อยละ 5<sup>113</sup> การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาความซับซ้อนและความยุ่งยากในการปรับใช้ รวมทั้งการตีความว่าสินค้าใดจะต้องใช้ตามอัตราใด

##### 1) อัตราร้อยละ 0<sup>114</sup>

กำหนดให้การประกอบกิจการขายสินค้า หรือการให้บริการดังต่อไปนี้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

- (1) การส่งออกสินค้า
- (2) บริการซึ่งเกี่ยวข้องกับการส่งออก
- (3) การขายสินค้าของร้านปลอดอากรให้กับผู้โดยสารขาออก หรือผู้โดยสารที่เดินทางผ่านชั่วคราว
- (4) การขายเครื่องจักร อุปกรณ์ วัสดุดิบ ตลอดจนสินค้าสำเร็จรูปให้กับกิจการซึ่งตั้งอยู่ในเขตปลอดภาษี
- (5) การขนส่งระหว่างประเทศในลักษณะต่างตอบแทน
- (6) การขายเรือ อากาศยานซึ่งใช้ในการขนส่งระหว่างประเทศ และเรือที่ใช้ทำการประมงในทะเลลึก
- (7) การขายอะไหล่ อุปกรณ์และบริการในการซ่อมแซมและบำรุงรักษาที่เกี่ยวข้องกัน

<sup>112</sup> สาธิต รังคศิริ. (2534, เมษายน). “ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยได้หัน”. **สรรพากรศาสตร์**, 38, 4. หน้า 53-54.

<sup>113</sup> Section 10 of Value-Added and Non-Value-Added Tax Act 1931.

<sup>114</sup> Section 7 of Value-Added and Non-Value-Added Tax Act 1931.

2) อัตราร้อยละ 0.1<sup>115</sup>

กำหนดให้การประกอบกิจการขายสินค้า หรือการให้บริการดังต่อไปนี้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราร้อยละ 0.1 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

- (1) พ่อค้าขายส่งสินค้าเกษตร
- (2) ธุรกิจขนาดเล็กที่ขายผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร

3) อัตราร้อยละ 2<sup>116</sup>

กำหนดให้การประกอบกิจการขายสินค้า หรือการให้บริการดังต่อไปนี้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราร้อยละ 2 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

- (1) การธนาคาร
- (2) การประกันภัย
- (3) ธุรกิจทรัสต์
- (4) หลักทรัพย์
- (5) อนุพันธ์ฟิวเจอร์
- (6) ตราสารหนี้
- (7) โรงแรม

4) อัตราร้อยละ 15<sup>117</sup>

กำหนดให้การประกอบกิจการขายอาหารและจำหน่ายเครื่องดื่ม สำหรับไนต์คลับ หรือร้านอาหารที่มีการแสดงให้ความบันเทิงใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 15 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

5) อัตราร้อยละ 25<sup>118</sup>

กำหนดให้การประกอบกิจการขายอาหารและจำหน่ายเครื่องดื่ม สำหรับห้องโถง ร้านคาเฟ่ หรือบาร์ที่มีผู้หญิงรับบริการลูกค้าใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 15 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

<sup>115</sup> Section 13 of Value-Added and Non-Value-Added Tax Act 1931.

<sup>116</sup> Section 11 of Value-Added and Non-Value-Added Tax Act 1931.

<sup>117</sup> Section 12 of Value-Added and Non-Value-Added Tax Act 1931.

<sup>118</sup> Section 12 of Value-Added and Non-Value-Added Tax Act 1931.



#### 4.6.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไต้หวันกำหนดให้มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค ซึ่งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคมีผลทำให้กิจการขายยาโรคไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้วยเหตุนี้ ผู้ประกอบการขายยาโรคไม่ว่าจะเป็นสถานพยาบาล หรือร้านขายยาทั่วไป จึงไม่สามารถเครดิตภาษีได้ ผู้ประกอบการจึงต้องรับภาระภาษีซื้อที่ตนได้ชำระไปแล้ว แต่ผู้ประกอบการอาจผลักภาระภาษีซื้อ ไปยังราคาขายยาที่ผู้บริโภคต้องชำระ เป็นเหตุให้ผู้บริโภคอาจต้องรับภาระภาษีแฝงได้

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไต้หวันไม่ได้กำหนดว่าจะต้องซื้อยารักษาโรคมาจากสถานพยาบาล หรือจากร้านขายยาทั่วไป ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคจึงมีความเป็นกลาง ไม่สร้างความบิดเบือนในการตัดสินใจของผู้บริโภค ทั้งนี้ ไม่ว่าจะซื้อยารักษาโรคจากสถานพยาบาล หรือจากร้านขายยาทั่วไป ก็ไม่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้ เมื่อพิจารณาตามหลักภาษีอากรที่ดีจึงถือว่ามีความเป็นกลาง

ตามกฎหมายว่าด้วยเภสัชกรรม (ฉบับแก้ไข) ปี พ.ศ. 2554 มาตรา 15 ประกอบมาตรา 37 แห่งกฎหมายว่าด้วยการเภสัชกรรม ค.ศ. 2005 ได้กำหนดให้เภสัชกรเป็นผู้มีหน้าที่จ่ายยาในร้านขายยาเภสัชกรรม รวมทั้งการจ่ายยาในโรงพยาบาลด้วยสำหรับยาที่ต้องมีใบสั่งแพทย์ และยาควบคุม

#### 4.6.5 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค

ประเทศไต้หวันได้มีการลดราคายารักษาโรคผ่านทางโปรแกรมหลักประกันสุขภาพ<sup>119</sup> เพื่อให้ประชาชนสามารถซื้อยารักษาโรคได้ในราคาที่ถูกลงอีกทางหนึ่ง นอกเหนือจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค ในขณะที่เดียวกันก็ได้ให้อำนาจหน่วยงานสาธารณสุขในการออกข้อบังคับเกี่ยวกับยารักษาโรคโดยจำกัดการซื้อยารักษาโรคในบางรายการ เช่น การควบคุมยาอันตรายประเภทที่ 1 และ 2 ตามมาตรา 105 แห่งกฎหมายว่าด้วยการเภสัชกรรม ค.ศ. 2005

<sup>119</sup> Bureau of national health insurance. (2012, May 18). The BNHI announced the DOH-approved budget for 2012 of NT\$2 billion to encourage hospitals to expand nursing staff while increasing incentives for currently employed staff. Retrieved July 28, 2012, from [http://805.mnd.gov.tw/english/web/01news/01news\\_show05.htm](http://805.mnd.gov.tw/english/web/01news/01news_show05.htm).

## บทที่ 5

# วิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตาม ประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของ ต่างประเทศและปัญหาความเหมาะสมใน การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

เมื่อเปรียบเทียบกับ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ จะเห็นได้ว่ามีความแตกต่างกันทั้งในแง่ของวิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ขอบเขตของยารักษาโรคและระบบการจ่ายยารักษาโรค อนึ่ง การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของประเทศไทยมีปัญหาในเรื่องความไม่เหมาะสม เมื่อพิจารณาตามหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องหลักความเป็นธรรมและหลักความเป็นกลางในทางภาษี รวมถึงปัญหาในเรื่องภาระภาษีแฝง จึงจำเป็นที่จะต้องศึกษาวิเคราะห์ถึงวิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มและขั้นตอนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่จะเกิดประโยชน์ต่อผู้บริโภคมากที่สุด โดยคำนึงถึงผลกระทบต่อรายได้ของรัฐ ตลอดจนปัญหาในการกำหนดคำจำกัดความและขอบเขตของยารักษาโรคที่จะได้รับประโยชน์จากการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องต่อหลักภาษีอากรที่ดีและขจัดปัญหาในเรื่องภาระภาษีแฝง

ในบทนี้ ผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงการวิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ และปัญหาความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

### 5.1 วิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของแต่ละประเทศมีความแตกต่างกัน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสภาพความเป็นอยู่ของประชาชน สังคม เศรษฐกิจ วัฒนธรรมและนโยบายของรัฐบาล แต่อย่างไรก็ดี กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของทุกประเทศต่างมีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าหรือบริการที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ หรือเป็นสินค้าที่รัฐบาลต้องการสนับสนุนหรือส่งเสริมเช่นเดียวกัน ทั้งนี้

เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับประชาชนในประเทศของตน โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ที่มีรายได้น้อยให้เพียงพอต่อการดำรงชีพ

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากรเปรียบกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ ผู้วิจัยพบว่า มีความแตกต่างกันในสาระสำคัญสามประการดังต่อไปนี้

ประการแรก เรื่องวิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

ประเทศไทยกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับสินค้าหรือบริการโดยทั่วไป แต่อย่างไรก็ดี ในส่วนของยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและยารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศที่มีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค โดยถือว่าเป็นสินค้าที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพของประชาชน กล่าวคือ ประเทศอังกฤษและประเทศแคนาดา กำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 30 ตารางที่ 8 กลุ่มที่ 12 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1994 และตามมาตรา 123 ตารางที่ 6 ส่วนที่ 1 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต ค.ศ. 1991 ตามลำดับ ทำให้ยารักษาโรคปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างสิ้นเชิง

ในขณะที่ประเทศออสเตรเลียได้กำหนดให้ยารักษาโรคปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 9-30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1999 ทั้งนี้ การปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะอย่างเดียวกันกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 กล่าวคือผู้ประกอบการยังคงเป็นผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและสามารถขอคืนภาษีซื้อที่ได้ใช้จ่ายไปในกิจการขายยารักษาโรคได้

ประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศสวิตเซอร์แลนด์ได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราร้อยละ 6 ตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มเนเธอร์แลนด์ ค.ศ. 1968 และอัตราร้อยละ 2.6 ตามมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มสวิตเซอร์แลนด์ ค.ศ. 2010 ตามลำดับ ในขณะที่ประเทศไต้หวันได้กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

เมื่อเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากรกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ จะเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราที่สูงกว่าประเทศอื่นๆ เป็นอย่างมากโดยปราศจากการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

### ประการที่สอง เรื่องขอบเขตของยารักษาโรค

แม้จะเป็นยารักษาโรคตามกฎหมายว่าด้วยยาของแต่ละประเทศ แต่ยารักษาโรคในบางกรณีก็ไม่ได้ได้รับประโยชน์จากการบรรเทาภาวะภูมิมูลค่าเพิ่ม จากการศึกษากฎหมายภูมิมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศได้มีการกำหนดขอบเขตของยารักษาโรคที่จะได้รับประโยชน์จากการบรรเทาภาวะภูมิมูลค่าเพิ่มไว้แตกต่างกัน กล่าวคือ ประเทศอังกฤษ ประเทศแคนาดา และประเทศสวิตเซอร์แลนด์ได้กำหนดขอบเขตของยารักษาโรคไว้ค่อนข้างกว้างและไม่ชัดเจน โดยไม่จำเป็นต้องเป็นยารักษาโรคตามที่กำหนดไว้แต่อย่างใด ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในการตีความและการบังคับใช้กฎหมายภูมิมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งอาจก่อให้เกิดการทุจริตของแพทย์หรือเภสัชกรได้ ในขณะที่ประเทศออสเตรเลียได้มีการกำหนดขอบเขตของยารักษาโรคไว้ตามบัญชี ทำให้เกิดความชัดเจนในการบังคับใช้กฎหมายภูมิมูลค่าเพิ่ม

ส่วนประเทศไทยมิได้มีการกำหนดขอบเขตของยารักษาโรคไว้ เพราะมิได้กำหนดให้มีการบรรเทาภาวะภูมิมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

### ประการที่สาม เรื่องระบบการจ่ายยารักษาโรค

กฎหมายของต่างประเทศได้แยกระบบการสั่งยาของแพทย์ออกจากระบบการจ่ายยาของเภสัชกร โดยตามหลักการของประเทศอังกฤษ ประเทศแคนาดา และประเทศเนเธอร์แลนด์ แพทย์ไม่สามารถขายยารักษาโรคได้ เว้นแต่เข้าข้อยกเว้นตามกฎหมาย กล่าวคือ ประเทศอังกฤษได้กำหนดให้แพทย์หรือทันตแพทย์สามารถขายยาหรือจ่ายยารักษาโรคให้แก่คนไข้ของตนเองได้ในโรงพยาบาลหรือสถานพยาบาลตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติทางการแพทย์ ค.ศ. 1968 ในขณะที่ประเทศแคนาดาในมลรัฐนิวฟาวแลนด์และเลบราดอร์กำหนดให้แพทย์สามารถขายยารักษาโรคได้ในเหตุฉุกเฉินหรือในพื้นที่ที่ไม่มีเภสัชกรตามมาตรา 67 (3) แห่งพระราชบัญญัติทางการแพทย์แห่งมลรัฐนิวฟาวแลนด์และเลบราดอร์ ค.ศ. 2005 ส่วนประเทศเนเธอร์แลนด์กำหนดให้แพทย์สามารถขายยารักษาโรคได้ในพื้นที่ห่างไกลที่ไม่มีร้านขายยาเภสัชกรรม ส่วนประเทศออสเตรเลียและประเทศไต้หวันแพทย์ไม่สามารถขายยารักษาโรคได้

ในขณะที่ประเทศไทยกำหนดให้แพทย์หรือผู้ประกอบการวิชาชีพเวชกรรมสามารถขายยารักษาโรคแผนปัจจุบันได้ ทั้งนี้ เฉพาะยาบรรจุเสร็จที่ไม่ใช่ยาอันตราย หรือยาควบคุมพิเศษตามมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510

### ประการที่สี่ เรื่องการควบคุมราคายารักษาโรค

การควบคุมราคายารักษาโรคเป็นอีกวิธีการหนึ่งในการส่งเสริมให้ประชาชนสามารถเข้าถึงยารักษาโรคได้ง่ายขึ้น นอกเหนือจากการบรรเทาภาวะภูมิมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค ซึ่งในประเทศต่างๆ ได้มีการมีการควบคุมราคายารักษาโรคโดยการใช้มาตรการทางกฎหมายที่แตกต่างกัน

กันออกไป กล่าวคือ ประเทศอังกฤษได้มีการจำกัดกำไรของบริษัทที่มีการขายยารักษาโรคให้แก่องค์กรบริการสาธารณสุขแห่งชาติ ส่วนประเทศออสเตรเลียได้มีการจำกัดปริมาณการขายยารักษาโรคตัวใหม่ในท้องตลาดโดยทำข้อตกลงกับโรงงานผู้ผลิตยา ในขณะที่ประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศสวีเดนได้มีการกำหนดราคาขายยารักษาโรคไว้

ส่วนประเทศแคนาดาแม้จะไม่มีมาตรการควบคุมราคาขายยารักษาโรค แต่ประเทศแคนาดาได้มีการกำหนดค่าชดเชยราคาขายยารักษาโรคให้ต่ำกว่าราคาท้องตลาด และลดราคาขายยารักษาโรคทุกประเภท เช่นเดียวกับประเทศไต้หวันที่มีการลดราคาขายยารักษาโรคผ่านทางโปรแกรมหลักประกันสุขภาพ

ในขณะที่ประเทศไทยไม่มีมาตรการในการควบคุมราคาขายยารักษาโรค ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดราคากลางของยารักษาโรคที่ให้ผู้ประกอบการขายยาจำหน่ายยารักษาโรคในราคาที่ไม่สูงกว่าราคาที่กำหนด หรือการลดราคาขายยารักษาโรค หรือการชดเชยราคาขายยารักษาโรคแต่อย่างใด โดยมีแต่เพียงการกำหนดราคากลางยาในการจัดซื้อของหน่วยงานรัฐ โดยให้ใช้ราคากลางของยาตามบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2553 เท่านั้น

ประการที่ห้า การควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรค

กฎหมายต่างประเทศได้มีการกำหนดมาตรการในการควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรคในลักษณะที่คล้ายคลึงกัน กล่าวคือ ไม่ได้มุ่งควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรคทุกชนิด หากแต่เลือกที่จะควบคุมและจำกัดการเข้าถึงยารักษาโรคในบางชนิดที่เห็นว่ามีส่วนผสมที่อาจเป็นอันตรายต่อร่างกายหากได้รับในปริมาณมาก หรืออาจนำไปใช้ในทางที่ผิด

ส่วนประเทศไทยก็ได้มีการควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรคในบางชนิดเช่นเดียวกับในต่างประเทศ แต่อย่างไรก็ดี มีข้อน่าสังเกตว่า ประเทศไทยได้มีการจำกัดปริมาณการซื้อยารักษาโรค ดังนั้น ผู้บริโภคสามารถที่จะซื้อยารักษาโรคในปริมาณมากเท่าใดก็ได้ตามที่ตนต้องการ ตัวอย่างเช่น ยาพาราเซตามอลถือเป็นยาสามัญประจำบ้านที่สามารถหาซื้อได้ง่ายโดยไม่จำเป็นต้องซื้อจากร้านขายยาที่มีเภสัชกรประจำอยู่หรือมีใบสั่งแพทย์ ใดๆ ที่มีรายงานทางวิชาการว่า การรับประทานยาเกินขนาดจะส่งผลเสียต่อตับ<sup>1</sup> แต่ก็มิได้มีการควบคุมปริมาณการขายหรือปริมาณยาต่อหนึ่งหน่วยการบริโภคแต่อย่างใด ซึ่งแตกต่างจากประเทศอังกฤษ ประเทศออสเตรเลียและประเทศแคนาดาที่ได้มีการควบคุมการซื้อยาพาราเซตามอล

<sup>1</sup> ปกัศสร พลโพธิ์. (2552, 12 พฤศจิกายน). ยาพาราเซตามอลใช้ถูกวิธี ชีวิตปลอดภัย. สืบค้นเมื่อ 8 สิงหาคม 2555, จาก [http://www.oryor.com/oryor/admin/module/fda\\_fact\\_sheet/file/f\\_117\\_1259738185.pdf](http://www.oryor.com/oryor/admin/module/fda_fact_sheet/file/f_117_1259738185.pdf).

## 5.2 ปัญหาความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับยาโรค

ยาโรคถือเป็นหนึ่งในปัจจัยสี่ที่จำเป็นต่อการดำรงชีพของมนุษย์ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคทำให้ยาโรคมีราคาสูงขึ้น ซึ่งส่งผลกระทบต่อสุขภาพที่ดีของประชาชน นอกจากนี้ ยังเป็นการขัดต่อหลักการเข้าถึงยาขององค์การอนามัยโลก โดยตามรายงานสถานการณ์ยาโรคของโลก ค.ศ. 2011 องค์การอนามัยโลกมีความกังวลในเรื่องราคายาโรคที่มีราคาเพิ่มสูงขึ้น ส่งผลต่อการได้รับและการเข้าถึงยาโรค จึงมีนโยบายในการปรับปรุงการได้รับและการเข้าถึงยาโดยให้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีและอากรในยาโรคที่จำเป็น<sup>2</sup>

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในหลายประเทศต่างตระหนักถึงความสำคัญของยาโรค โดยเห็นว่าเป็นสิ่งที่เหมาะสมที่จะมีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยในแต่ละประเทศมีการกำหนดวิธีการในการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคแตกต่างกันออกไป ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยที่ไม่มีการบรรเทาภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 เช่นเดียวกับสินค้าหรือบริการโดยทั่วไป ผู้วิจัยเห็นว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคตามประมวลรัษฎากรเป็นการไม่เหมาะสมและเป็นการไม่สอดคล้องต่อหลักภาษีอากรที่ดี ซึ่งมีประเด็นปัญหาที่จะต้องพิจารณาดังต่อไปนี้

### 5.2.1 เปรียบเทียบกับหลักภาษีอากรที่ดี

#### 5.2.1.1 หลักความเป็นธรรม<sup>3</sup>

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งจึงต้องพิจารณาตามหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องหลักความเป็นธรรม ซึ่งเป็นหลักที่พิจารณาถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี แต่ละราย กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมาก ควรเสียภาษีมาก และผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ควรเสียภาษีน้อยลงตามส่วน หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้ที่มีรายได้มากควรเสียภาษีให้แก่อรัฐมากกว่าผู้มีรายได้ น้อย ซึ่งการพิจารณาความสามารถของผู้เสียภาษีนั้นสามารถพิจารณาได้จาก รายได้ รายจ่ายและทรัพย์สิน<sup>4</sup>

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคหรือการใช้จ่าย การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรค หากพิจารณาในแง่ของฐานรายจ่าย ถือว่าสอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้งและแนวนอน กล่าวคือ บุคคลใดบริโภคยาโรคมามาก ควรเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

<sup>2</sup> Ye Lu, Patricia Hernandez, Dele Abegunde and Tessa Edejer. (2011). **The World medicines Situation 2011 medicine prices, availability and affordability.** p. 13.

<sup>3</sup> โปรดดูความหมายในบทที่ 2 หน้า 10.

<sup>4</sup> Holley Ulbrich. Op.cit. p. 172.

มาก บุคคลใดบริโภคยารักษาโรคน้อย ควรเสียภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยลงตามส่วนของการบริโภค และหากบริโภคยารักษาโรคเท่ากัน ควรเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากัน

แต่อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยเห็นว่ารายจ่ายที่ผู้เสียภาษีจ่ายไปในการซื้อยารักษาโรค มิได้แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้บริโภคอย่างแท้จริง การซื้อยารักษาโรคมักมิได้หมายความว่ามีการเสียภาษีเสมอไป เพราะเป็นรายจ่ายที่จำเป็นไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ แม้ผู้จ่ายจะไม่ต้องจ่ายก็ตาม เนื่องจากยารักษาโรคเป็นสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีพเพื่อให้หายจากโรคภัยไข้เจ็บสามารถดำเนินชีวิตได้ตามปกติ ดังนั้น จึงควรพิจารณาจากรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคประกอบด้วย เนื่องจากรายจ่ายและรายได้มีความสัมพันธ์กัน<sup>5</sup>

เมื่อพิจารณาในแง่ของฐานรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่แท้จริง ซึ่งก็คือผู้บริโภคแล้ว ถือว่าเป็นการไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง โดยถือว่าเป็นภาระภาษีถอยหลัง เนื่องจากบุคคลที่มีรายได้แตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นผู้มีรายได้มากหรือผู้มีรายได้น้อย หากซื้อยารักษาโรคชนิดเดียวกัน ในราคาเท่ากัน จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในจำนวนที่เท่ากัน หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่ง ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของผู้มีรายได้น้อยเท่ากันกับผู้มีรายได้มากต้องรับภาระ<sup>6</sup> แต่อย่างไรก็ดี หากเปรียบเทียบกับสัดส่วนรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคมากกว่าผู้มีรายได้มาก<sup>7</sup>

ตัวอย่างเช่น นาย ก. (ผู้มีรายได้มาก) มีรายได้ 100,000 บาท ซื้อยารักษาโรคราคา 1,000 บาท เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนเงิน 100 บาท (ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10) รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0.10 ของเงินได้ ส่วนนาย ข. (ผู้มีรายได้น้อย) มีรายได้ 10,000 บาท ซื้อยารักษาโรคราคา 1,000 บาท เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนเงิน 100 บาท (ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10) รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 1 ของเงินได้ ถือว่าไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง เนื่องจากนาย ก. และนาย ข. มีรายได้ไม่เท่ากัน แต่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในจำนวนที่เท่ากัน รวมทั้งนาย ข. ซึ่งเป็นผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคมากกว่านาย ก. เมื่อเปรียบเทียบกับสัดส่วนรายได้ของนาย ข.

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค แม้จะไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง เมื่อพิจารณาในแง่ของฐานรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค แต่ถือว่าสอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวนอน เพราะบุคคลมีรายได้เท่ากัน เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในจำนวนที่เท่ากัน

<sup>5</sup> อรรถุ ธรรมโน. เล่มเดิม. หน้า 124.

<sup>6</sup> Simon James and Christopher Nobes. Op.cit. p. 209.

<sup>7</sup> อรรถุ ธรรมโน. เล่มเดิม. หน้า 125.

การไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง ย่อมส่งผลต่อหลักอรรถประโยชน์สุดท้าย<sup>8</sup> ด้วย กล่าวคือ การที่ผู้มีรายได้น้อยและผู้มีรายได้น้อยเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในจำนวนที่เท่ากันเป็นการสร้างความเดือดร้อนต่อผู้มีรายได้น้อยมากกว่าผู้มีรายได้น้อย เพราะเงินแต่ละบาทที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้มีรายได้น้อยย่อมมีค่ามากกว่าผู้มีรายได้น้อย<sup>9</sup>

ตัวอย่างเช่น นาย ก. มีรายได้ 10,000 บาท ส่วนนาย ข. มีรายได้ 5,000 บาท หากทั้งนาย ก. และนาย ข. จะต้องจ่ายค่าเทอมบุตร เป็นจำนวนเงิน 4,000 บาท เท่ากัน ดังนี้ นาย ก. จะเหลือเงิน 6,000 บาท ส่วนนาย ข. เหลือเงินเพียง 1,000 บาท หลังจากนั้น นาย ก. และนาย ข. ได้ซื้อยารักษาโรคในราคา 1,100 บาท โดยเป็นค่ายารักษาโรค 1,000 บาท และเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม 100 บาท (ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10) ดังนี้ นาย ข. จะมีเงินเหลือไม่เพียงพอต่อการซื้อยารักษาโรค แต่ถ้าหากยารักษาโรคถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นาย ข. ก็จะสามารถซื้อยารักษาโรคได้ จะเห็นได้ว่า เงินแต่ละบาทที่เสียไปเพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของนาย ข. มีค่ามากกว่าเงินแต่ละบาทที่เสียไปเพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของนาย ก.

ผู้วิจัยเห็นว่าควรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 เพื่อให้สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง เมื่อพิจารณาในแง่ของฐานรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามหลักภาษีอากรที่ดี และเป็นการลดภาระภาษีถอยหลังของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>10</sup> กล่าวคือ ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่ผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระเท่ากันกับที่ผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระ เมื่อเปรียบเทียบกับสัดส่วนของรายได้<sup>11</sup> หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง บุคคลทุกคน ไม่ว่าจะเป็นผู้มีรายได้น้อยหรือผู้มีรายได้น้อยจะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคเท่ากัน คือ 0 บาท ส่งผลให้ผู้มีรายได้น้อยสามารถนำเงินในส่วนที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคไปใช้ในกิจกรรมอื่นๆ ได้

#### 5.2.1.2 หลักความเป็นกลางในทางภาษี<sup>12</sup>

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากร ถือว่าเป็นการไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นกลางในทางภาษีตามหลักภาษีอากรที่ดี เนื่องจากมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ยารักษาโรคที่มีใช้พืชสมุนไพรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและยารักษาโรคที่ได้รับการจ่าย

<sup>8</sup> โปรดดูความหมายในบทที่ 2 หน้า 11.

<sup>9</sup> ปริดา นาคเนาวิม. เล่มเดิม. หน้า 48.

<sup>10</sup> Alan A. Tait a Op.cit. p. 339.

<sup>11</sup> อรัญ ธรรมโน. หน้าเดิม.

<sup>12</sup> โปรดดูความหมายในบทที่ 2 หน้า 14.



จากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลกลับได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร

แม้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับประชาชน โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ที่มิรายได้น้อยให้เพียงพอต่อการดำรงชีพ แต่การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอาจก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจซึ่งมีผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคในการเลือกซื้อยารักษาโรค โดยก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีบริโภคนายารักษาโรคที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>13</sup> กล่าวคือ ผู้บริโภคอาจเลือกบริโภคยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรแทนการบริโภคยารักษาโรคที่มีไซไฟซสมุนไพรรักษาโรค หากยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรดังกล่าวมีคุณภาพหรือสรรพคุณในการรักษาโรคเทียบเท่ากับยารักษาโรคที่มีไซไฟซสมุนไพรรักษาโรค หรืออาจเข้ารับการรักษายาจากสถานพยาบาลแทนการซื้อยารักษาโรคจากร้านขายยา ทั้งที่ไม่ประสงค์ที่จะบริโภคยารักษาโรคประเภทนั้น<sup>14</sup> แต่เพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งการที่ผู้บริโภคไม่เลือกบริโภคยารักษาโรคที่มีไซไฟซสมุนไพรรักษาโรคซึ่งถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจก่อให้เกิดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจได้ ถ้าการจัดสรรภายใต้ระบบการตลาดที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดทางเศรษฐกิจมิได้เกิดขึ้น<sup>15</sup>

นอกจากจะเป็นการบิดเบือนต่อการตัดสินใจซึ่งมีผลกระทบต่อพฤติกรรมในการบริโภคของผู้บริโภคในการเลือกซื้อยารักษาโรคแล้ว ยังเป็นการทำลายกลไกทางการตลาด รวมทั้งอาจทำให้ผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการขายยารักษาโรคที่มีไซไฟซสมุนไพรรักษาโรคต้องลดกำลังในการผลิต หรือจ้างคนงานน้อยลง หรืออาจต้องถึงขั้นเลิกกิจการ

ผู้วิจัยเห็นว่าแม้จะเป็นยารักษาโรคเหมือนกัน แต่หากเป็นคนละประเภท หรือขาย หรือจ่ายยารักษาโรคในสถานที่แตกต่างกันแล้ว จะส่งผลทำให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกันด้วย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง จะใช้การจัดเก็บวิธีใดนั้นขึ้นอยู่กับประเภทของยารักษาโรค และสถานที่ในการขายหรือจำหน่ายยารักษาโรคเป็นสำคัญ

ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเป็นกลางในทางภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค ผู้วิจัยเห็นว่าควรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในทุกกรณี ไม่ว่าจะขายยารักษาโรคที่มีไซไฟซสมุนไพรรักษาโรค ยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพร และไม่ว่าจะซื้อยารักษาโรคจากร้านขายยาทั่วไป หรือได้รับการจ่ายยารักษาโรคจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล อันเป็นการป้องกันการบิดเบือนต่อการตัดสินใจซึ่งมีผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคในการเลือก

<sup>13</sup> จิตรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 41.

<sup>14</sup> แหล่งเดิม.

<sup>15</sup> แหล่งเดิม. หน้า 40.

บริโภครักษาโรค กลไกทางการตลาดจะไม่ถูกโครงสร้างทางภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นตัวแทรกแซง และลดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจ

### 5.2.1.3 หลักอำนาจรายได้<sup>16</sup>

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีสฐานกว้างโดยจัดเก็บจากสินค้าและบริการทุกประเภท จึงเป็นภาษีที่อำนาจรายได้ให้แก่รัฐบาลไทยมากที่สุด การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 หรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำ เป็นการกีดกร่อนฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น การกำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา ร้อยละ 0 หรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำสำหรับสินค้าหรือบริการที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพ รัฐก็ควรคำนึงถึงผลกระทบต่อรายได้ของรัฐที่จะสูญเสียไปด้วย

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ถือว่าเป็นการสอดคล้องต่อหลักอำนาจรายได้ แต่อย่างไรก็ดี การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและยารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร ถือว่าเป็นการไม่สอดคล้องต่อหลักอำนาจรายได้

การที่ผู้วิจัยเสนอให้ยารักษาโรคจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 แม้จะเป็นการไม่สอดคล้องต่อหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องหลักอำนาจรายได้ก็ตาม ซึ่งทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ที่ตามปกติควรจะจัดเก็บได้ นอกจากนี้ รัฐยังจะต้องสูญเสียรายได้จากภาษีอากรอีกส่วนหนึ่งในการคืนภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการขายยารักษาโรคในการซื้อวัตถุดิบและเครื่องจักรมาใช้ในกิจการของตนด้วย แต่เมื่อพิจารณาถึงประโยชน์ในการเข้าถึงยารักษาโรคของประชาชนโดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ที่มีรายได้น้อยแล้ว ถือเป็นการสูญเสียรายได้ที่คุ้มค่า เพราะเมื่อประชาชนสามารถเข้าถึงยารักษาโรคได้ง่ายขึ้นโดยปราศจากการภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมทำให้ประชาชนมีสุขภาพร่างกายที่แข็งแรงและมีศักยภาพในการทำงานเพื่อพัฒนาประเทศต่อไป นอกจากนี้ เมื่อประชาชนมีศักยภาพในการทำงานมากขึ้น ย่อมส่งผลทำให้รัฐอาจสามารถเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้มากขึ้นซึ่งก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากกว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>17</sup> ซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมเนื่องจากเป็นภาษีที่เข้าถึงตัวผู้เสียภาษีโดยตรง

<sup>16</sup> โปรดดูความหมายในบทที่ 2 หน้า 15.

<sup>17</sup> ป้าย อังภากรณ์. หน้าเดิม.

#### 5.2.1.4 หลักการยอมรับ<sup>18</sup>

ภาษีอากรที่ดีควรได้รับการยอมรับจากประชาชนเพื่อให้ประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษีในอันที่รัฐจะได้รับรายได้จากภาษีอากรอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย ตัวอย่างเช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มควรมีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 หรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราดำในสินค้าหรือบริการบางประเภทที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ

ยารักษาโรคถือเป็นสินค้าที่เป็นปัจจัยพื้นฐานในการดำรงชีวิตของมนุษย์ที่สำคัญอย่างหนึ่ง การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราร้อยละ 10 เช่นเดียวกับสินค้าอื่นๆ โดยไม่มีการบรรเทาภาระภาษีแต่อย่างใด ถือว่าเป็นสิ่งที่ไม่เหมาะสม ซึ่งอาจทำให้ประชาชนหลีกเลี่ยงหรือต่อต้านในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ตัวอย่างเช่น ประชาชนอาจเลือกบริโภคยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรแทนยารักษาโรคที่มีไซ้พืชสมุนไพรที่มีคุณสมบัติในการรักษาโรคเช่นเดียวกัน ทั้งนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้รัฐเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากยารักษาโรคได้น้อยลงกว่าที่ควรจะเป็น

การกำหนดให้ยารักษาโรคจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ตามที่ผู้วิจัยเสนอ ผู้วิจัยเห็นว่าป็นวิธีการหนึ่งที่จะได้รับการยอมรับจากประชาชน นอกจากจะเป็นการช่วยเหลือประชาชนแล้ว ประชาชนอาจให้ความร่วมมือในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าหรือบริการอย่างอื่น เนื่องจากเมื่อเห็นว่าตนเองได้รับประโยชน์ในทางภาษีแล้ว ตนเองก็ควรจะช่วยเหลือรัฐในการเสียภาษีด้วย

#### 5.2.1.5 หลักความประหยัด<sup>19</sup>

ความประหยัดมิได้หมายถึงการประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการประหยัดค่าใช้จ่ายของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย เนื่องจากค่าใช้จ่ายเป็นภาระต้นทุนอย่างหนึ่ง ดังนั้น หากรัฐกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีประเภทใดประเภทหนึ่ง รัฐควรพิจารณาว่าภาษีที่ต้องการจัดเก็บนั้นได้รายได้คุ้มกับค่าใช้จ่ายที่รัฐต้องเสียไปเพียงใด เพราะภาษีบางประเภทอาจมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีมากกว่ารายได้จากภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ผู้วิจัยเห็นว่าป็นการสอดคล้องต่อหลักความประหยัดทั้งในแง่ของผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ผู้บริโภคซึ่งเป็นผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง และในแง่ของรัฐบาล กล่าวคือ เมื่อพิจารณาในแง่ของผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง ผู้บริโภคไม่ต้องขึ้นแบบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่จะถูกผู้ประกอบการขายยารักษาโรคเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทันทีที่มีการซื้อยารักษาโรค จึงทำให้ผู้บริโภคประหยัดค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และเมื่อพิจารณาในแง่ของรัฐ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคเป็นผู้มีหน้าที่เสีย

<sup>18</sup> โปรดดูความหมายในบทที่ 2 หน้า 15.

<sup>19</sup> โปรดดูความหมายในบทที่ 2 หน้า 16.

ภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย โดยเป็นตัวแทนของรัฐในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อการรักษาโรคเพื่อนำส่งแก่รัฐ จึงทำให้รัฐประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนที่จะจัดเก็บจากประชาชนแต่ละราย

ส่วนการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มการรักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและรักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร ถือว่าสอดคล้องต่อหลักความประหยัด เนื่องจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวมีผลทำให้ผู้ประกอบการขายการรักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและสถานพยาบาลอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม รัฐจึงไม่ต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และในขณะเดียวกัน ผู้ประกอบการก็ไม่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อนำส่งแก่รัฐ

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการรักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ตามที่ผู้วิจัยเสนอ ถือว่าเป็นการสอดคล้องต่อหลักความประหยัดเช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการรักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ทั้งในแง่ของรัฐและผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง กล่าวคือ ผู้ประกอบการขายการรักษาโรคเป็นตัวแทนของรัฐในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคทันที ณ สถานที่ขายการรักษาโรค เพื่อนำส่งแก่รัฐ

5.2.2 ปัญหาเรื่องภาระภาษีแฝงในการรักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและรักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล

#### 5.2.2.1 ปัญหาเรื่องภาระภาษีแฝงในการรักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพร

บทบัญญัติตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้การรักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีผลทำให้ผู้ประกอบการขายการรักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อที่ได้จ่ายให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ จึงต้องรับภาระภาษีดังกล่าวไว้เอง แต่อย่างไรก็ดี ผู้ประกอบการขายการรักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรอาจผลักภาระภาษีซื้อที่ไม่สามารถขอคืนได้มายังผู้บริโภค ทำให้ผู้บริโภคอาจต้องรับภาระภาษีแฝงโดยรวมอยู่ในราคาการรักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพร ซึ่งในบางครั้งภาระภาษีแฝงอาจมากกว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10 เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10 ผู้ประกอบการขายการรักษาโรคสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ทั้งหมด

5.2.2.2 ปัญหาเรื่องภาระภาษีแฝงในการรักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล

แม้ว่าประชาชนที่เข้ารับการรักษาพยาบาลซึ่งได้รับการจ่ายการรักษาโรคจากสถานพยาบาลเท่านั้นที่จะได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือว่ารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลเป็นส่วนหนึ่งของการ

ให้บริการรักษาพยาบาล ซึ่งแตกต่างจากการซื้อยารักษาโรคตามร้านขายยาที่ไม่ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ในความเป็นจริงแล้ว การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอาจส่งผลทำให้ผู้ป่วยที่ได้รับการจ่ายยารักษาโรคจากสถานพยาบาลต้องรับภาระภาษีแฝงที่รวมอยู่ในราคาขายยารักษาโรค กล่าวคือ การที่สถานพยาบาลซื้อยารักษาโรคจากผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการขายยา สถานพยาบาลจะถูกผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการขายยาซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 เมื่อสถานพยาบาลจ่ายยารักษาโรคให้กับผู้ป่วยที่เข้ารับการรักษาพยาบาล สถานพยาบาลไม่สามารถเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ป่วยที่ได้รับการจ่ายยารักษาโรคได้ เนื่องจากกรให้บริการรักษาพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร จึงเป็นผู้อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อที่ตนได้ชำระให้แก่ผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการขายยารักษาโรคได้ ส่งผลให้สถานพยาบาลต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อยารักษาโรคเพื่อนำมาจ่ายยาให้แก่ผู้ป่วย

แต่อย่างไรก็ดี สถานพยาบาลอาจผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้มายังผู้ป่วยในรูปของภาษีแฝงโดยรวมอยู่ในราคาขายยารักษาโรค

กล่าวโดยสรุป การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและยารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร มีผลทำให้ผู้บริโภคที่บริโภคยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพร และผู้ป่วยที่ได้รับการจ่ายยารักษาโรคจากสถานพยาบาล อาจต้องรับภาระภาษีแฝงที่รวมอยู่ในราคาขายยารักษาโรค อันเนื่องมาจากการอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ ผู้วิจัยเห็นว่าเพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาในเรื่องภาระภาษีแฝงดังกล่าว จึงเสนอให้ยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและยารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลเข้ามาอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0

### 5.2.3 ปัญหาในเรื่องวิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

วิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลายประการ ไม่ว่าจะเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 1 ซึ่งแต่ละวิธีมีหลักการพื้นฐานและผลกระทบที่แตกต่างกัน จึงจำเป็นที่จะต้องศึกษาวิเคราะห์หาวิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่เหมาะสม อันจะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริโภคซึ่งเป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงและสอดคล้องต่อหลักภาษีอากรที่ดี

ตารางที่ 5.1 เปรียบเทียบการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10 ในยารักษาโรค

(หน่วย : บาท)

ยารักษาโรค	การยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม	การจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราร้อยละ 0	การจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราร้อยละ 2
ราคาซื้อ	1,000	1,000	1,000
ภาษีซื้อ	100	100	100
ภาษีขาย	-	0	22
ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ ต้องชำระ (ภาษีขายลบด้วย ภาษีซื้อ)	ไม่ต้องคำนวณ ภาษีมูลค่าเพิ่ม	-100	-78
ต้นทุนที่แท้จริง	ราคาซื้อรวมด้วย ภาษีซื้อที่ไม่สามารถ ขอคืนได้ (1,000+100) ดังนั้น ต้นทุนที่แท้จริง คือ 1,100	ผู้ประกอบการสามารถ ผลัดภาระภาษีซื้อ ไปยังผู้บริโภคได้ (1,100-100) ดังนั้น ต้นทุนที่แท้จริง คือ 1,000	ผู้ประกอบการสามารถ ผลัดภาระภาษีซื้อ ไปยังผู้บริโภคได้ (1,100-100) ดังนั้น ต้นทุนที่แท้จริง คือ 1,000
ถ้าผู้ประกอบการ ต้องการ กำไร 100 บาท	$1,100+100=1,200$	$1,000+100=1,100$	$1,000+100=1,100$
ราคาขายรักษาโรค ที่ผู้บริโภคต้องจ่าย	1,200	1,100	1,122

หมายเหตุ: ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10

### 5.2.3.1 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษีเพราะการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการส่งเสริมบุคคลหรือธุรกิจบางประเภท<sup>20</sup> การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลทำให้ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อที่ตนได้ชำระให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนในการซื้อวัตถุดิบหรือเครื่องจักรมาใช้ในกิจการของตนได้ รวมทั้งค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา ค่าจ้างแรงงานคนงาน

จากตารางที่ 5.1 ดังกล่าวข้างต้น ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคซื้อยารักษาโรคจากผู้ผลิตในราคา 1,000 บาท จะถูกผู้ผลิตยารักษาโรคเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 เป็นจำนวนเงิน 100 บาท ซึ่งถือเป็นภาษีซื้อของผู้ประกอบการขายยารักษาโรค แต่ถือเป็นภาษีขายของผู้ผลิตยารักษาโรค ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อ 100 บาท ได้ เนื่องจากอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้ ต้นทุนที่แท้จริงของผู้ประกอบการขายยารักษาโรค คือ 1,100 บาท หากผู้ประกอบการขายยารักษาโรคต้องการกำไร 100 บาท ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคต้องขายยารักษาโรคให้กับผู้บริโภคราคา 1,200 บาท โดยไม่สามารถเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคได้

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคซื้อยารักษาโรคจากผู้ผลิตในราคา 1,000 บาท จะถูกผู้ผลิตยารักษาโรคเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 เป็นจำนวนเงิน 100 บาท โดยผู้ประกอบการขายยารักษาโรคสามารถขอคืนภาษีซื้อ 100 บาท เนื่องจากอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้ ต้นทุนที่แท้จริงของผู้ประกอบการขายยารักษาโรค คือ 1,000 บาท หากผู้ประกอบการขายยารักษาโรคต้องการกำไร 100 บาท ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคต้องขายยารักษาโรคให้กับผู้บริโภคราคา 1,100 บาท

จากตัวอย่างดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าภาษีแฝงถือเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้ยารักษาโรคในสถานพยาบาลซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร มีราคาสูงกว่าร้านขายยาที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยเห็นว่านอกจากภาษีแฝงแล้ว ยังมีปัจจัยอื่นอีกหลายประการที่ทำให้ยารักษาโรคในสถานพยาบาลมีราคาสูงกว่าร้านขายยา เช่น ผู้ประกอบการขายยาอาจซื้อยารักษาโรคจากแหล่งจำหน่ายที่มีการขายส่งโดยตรงทำให้สามารถซื้อยารักษาโรคได้ในราคาที่ถูกลง หรือสถานพยาบาลมีต้นทุนในการบริหารจัดการที่สูงกว่าร้านขายยา หรือการที่สถานพยาบาลบางแห่งออกนอกระบบ ทำให้ต้องหารายได้จากการขายยารักษาโรคเพื่อมาสนับสนุนค่าใช้จ่ายต่างๆ ภายในสถานพยาบาล หรือยารักษาโรคบางรายการต้องผ่านการจัดจำหน่ายโดยผ่านผู้ประกอบการหลาย

<sup>20</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 116.

ทอดก่อนที่จะมาถึงสถานพยาบาล ทำให้ยารักษาโรคมียอดต้นทุนที่เพิ่มสูงขึ้นตามไปด้วย หรือการแข่งขันทางการค้าระหว่างร้านขายยาด้วยกันเองที่พยายามขายยารักษาโรคให้ถูกกว่าร้านอื่นเพื่อแย่งชิงส่วนแบ่งทางการตลาด เป็นต้น

นอกจากนี้ จากรายงานการศึกษาของ WHO/HAI project on medicine prices and availability ได้อธิบายไว้ว่า รูปแบบธุรกิจการจำหน่ายยาเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้ราคาขายยารักษาโรคในในแต่ละสถานที่มีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ในบางกรณีบริษัทผลิทยาจะขายยารักษาโรคให้แก่ผู้จัดจำหน่ายยาคนกลางคนหนึ่งคนใดโดยให้มีสิทธิแต่เพียงผู้เดียวในการจัดจำหน่ายยารักษาโรค ซึ่งนอกจากผู้จัดจำหน่ายจะขายยารักษาโรคให้แก่สถานพยาบาลแล้ว ผู้จัดจำหน่ายก็ขายยารักษาโรคให้แก่ผู้บริโภคด้วย จะเห็นได้ว่า ในธุรกิจรูปแบบนี้ ผู้บริโภคซื้อยารักษาโรคจากผู้จัดจำหน่ายเอง โดยตรงย่อมถูกกว่าการซื้อยารักษาโรคจากสถานพยาบาล และรายงานยังได้ระบุต่อไปอีกว่าจำนวนปริมาณการสั่งซื้อยารักษาโรคก็มีผลต่อราคาต้นทุนยาอีกด้วย<sup>21</sup>

วิเคราะห์ข้อดีของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

1) ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคไม่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อนำส่งแก่รัฐ เนื่องจากเป็นผู้ที่อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตาม ภ.พ.30 ทำให้ไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

2) ผู้บริโภคไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อยารักษาโรค ทำให้ยารักษาโรคมีราคาถูกลง ส่งให้การเข้าถึงยารักษาโรคเป็นไปได้ง่ายขึ้น

3) เป็นการลดภาระภาษีถอยหลังของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>22</sup> กล่าวคือ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคจะทำให้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่ผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระเท่ากันกับที่ผู้มีรายได้มากต้องรับภาระ เมื่อเปรียบเทียบกับสัดส่วนรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>23</sup>

วิเคราะห์ข้อเสียของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

1) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลทำให้ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อที่ตนชำระให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้

<sup>21</sup> Douglas Ball. (2011). **WHO/HAI project on medicine prices and availability : The Regulation of Mark-ups in the Pharmaceutical Supply Chain.** p. 4.

<sup>22</sup> Alan A. Tait a Loc.cit.

<sup>23</sup> อรรถ ธรรมโน. หน้าเดิม.



ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคจึงต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) จากการซื้อยารักษาโรคไว้เอง รวมทั้งภาระค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการขายยารักษาโรค

2) แม้จะดูเหมือนหนึ่งว่ายารักษาโรคจะปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างสิ้นเชิง ผู้บริโภคไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคก็ตาม แต่ในความเป็นจริงแล้ว ในทางธุรกิจผู้ประกอบการขายยารักษาโรคย่อมต้องการกำไรจากการขายยารักษาโรค จึงพยายามหาช่องทางให้ตนเองได้กำไรสูงสุด ซึ่งวิธีการหนึ่งผู้ประกอบการขายยารักษาโรคสามารถจะกระทำได้ คือการผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตนต้องรับภาระไว้ไปยังผู้บริโภคยารักษาโรค เนื่องจากไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ ทำให้ยารักษาโรคดังกล่าวมีภาระภาษีแฝงอยู่ มิได้ปลอดภาระภาษีอย่างสิ้นเชิง ส่งผลให้ผู้บริโภคอาจต้องรับภาระภาษีแฝงที่รวมอยู่ในราคาขายยารักษาโรค ซึ่งภาระภาษีที่แฝงอาจรวมถึงค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการขายยารักษาโรคด้วย ทำให้ยารักษาโรคมีราคาสูงขึ้น ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าบางครั้งภาระภาษีแฝงที่ผู้บริโภคยารักษาโรคต้องรับภาระอาจมากกว่าการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ซึ่งเป็นอัตราทั่วไป เพราะการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ทั้งหมด เท่าที่ผู้ประกอบการได้ชำระให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ไม่ว่าจะป็นค่าวัตถุดิบในการผลิตยารักษาโรค ค่าเครื่องจักร ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา หรือแม้แต่ค่าจ้างแรงงานของพนักงานขายยาทำให้ผู้บริโภครับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในราคาขายยารักษาโรคเท่านั้น คือ อัตราร้อยละ 10 ของราคาขายยารักษาโรค

3) เป็นการทำให้วงจรเครดิตขาดตอน<sup>24</sup> ไม่ว่าจะเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในชั้นตอนแรกๆ หรือชั้นตอนกลางๆ แต่อย่างไรก็ดี การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในชั้นตอนสุดท้ายก่อนที่ยารักษาโรคจะถึงมือผู้บริโภคไม่ทำให้วงจรเครดิตขาดตอน ซึ่งการที่วงจรเครดิตขาดตอนมีผลเสมือนหนึ่งว่าต้องเริ่มคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มใหม่โดยมิได้คำนวณในส่วนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นเท่านั้น ส่งผลให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนในส่วนที่เคยเสียไปแล้ว

4) ส่งผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐ เนื่องจากรัฐจะต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค ซึ่งตามปกติควรจะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ในอัตราร้อยละ 10

5) ก่อให้เกิดความไม่เป็นกลางในทางภาษี เนื่องจากประชาชนอาจเลือกบริโภคยารักษาโรคที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการบริโภคยารักษาโรคที่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หากยารักษาโรคดังกล่าวมีคุณภาพและสรรพคุณในการรักษาโรคเทียบเท่าหรือใกล้เคียงกัน เพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจซึ่งมีผลกระทบต่อพฤติกรรม

<sup>24</sup> สมชัย ฤชุพันธ์. หน้าเดิม.

ในการเลือกบริโภคยารักษาโรคของผู้บริโภค รวมทั้งอาจก่อให้เกิดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจ ถ้าการจัดสรรภายใต้ระบบการตลาดที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในทางเศรษฐกิจมิได้เกิดขึ้น<sup>25</sup>

6) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค แม้จะมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้มีรายได้น้อย แต่อย่างไรก็ดี การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคไม่ได้จำกัดไว้เฉพาะผู้ที่มีรายได้น้อยเท่านั้น ด้วยเหตุนี้ ผู้มีรายได้น้อยก็ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคเช่นเดียวกัน<sup>26</sup>

7) ปัญหาในเรื่องการตีความว่ายารักษาโรคประเภทหรือชนิดใดบ้างที่จะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### 5.2.3.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 มิใช่เป็นการบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง เนื่องจากมิใช่ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้และค่าลดหย่อนภาษีส่วนบุคคล แต่เป็นตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี<sup>27</sup> เพราะมีวัตถุประสงค์เป็นการส่งเสริมการเข้าถึงยารักษาโรคของประชาชน ทำให้ผู้บริโภคสามารถซื้อยารักษาโรคได้ในราคาที่ถูกลง เช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีศุลกากรขาออกอัตราร้อยละ 0 ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการส่งเสริมการส่งออก

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราร้อยละ 0 ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคยังคงเป็นผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจึงต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะเป็นการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการนำเอาภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ ซึ่งหากผลลัพธ์ออกมาเป็นภาษีขายน้อยกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคก็สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ ให้ไม่ต้องรับภาระภาษีซื้อที่ตนได้ชำระให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน

จากตารางที่ 5.1 ดังกล่าวข้างต้น ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคซื้อยารักษาโรคจากผู้ผลิตในราคา 1,000 บาท จะถูกผู้ผลิตยารักษาโรคเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 เป็นจำนวนเงิน 100 บาท ซึ่งถือเป็นภาษีซื้อของผู้ประกอบการขายยารักษาโรค แต่ถือเป็นภาษีขายของผู้ผลิตยารักษาโรค ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ ดังนี้ ต้นทุนของผู้ประกอบการขายยารักษาโรค คือ 1,000 บาท หากผู้ประกอบการขายยารักษาโรคต้องการกำไร 100 บาท ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคต้องขายยารักษาโรคให้กับผู้บริโภคราคา 1,100 บาท โดยเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ซึ่งมีผลเท่ากับว่าผู้บริโภคเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 0 บาท

<sup>25</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 41.

<sup>26</sup> Alan A. Tait a Op.cit. p. 42.

<sup>27</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 116.

วิเคราะห์ข้อดีของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0

1) ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคเป็นผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจึงสามารถขอลดภาษีซื้อที่ตนได้ชำระให้กับผู้ประกอบการจดทะเบียนในการซื้อยารักษาโรค รวมทั้งค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการขายยารักษาโรคได้เต็มจำนวน ทำให้ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคไม่ต้องรับภาระภาษีซื้อดังกล่าว

2) ผู้บริโภคไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อยารักษาโรค ทำให้ยารักษาโรคปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างสิ้นเชิง ส่งผลให้การเข้าถึงยารักษาโรคเป็นไปได้โดยง่ายขึ้น

3) ทำให้ประชาชนโดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้มีรายได้น้อยมีเงินเหลือเพิ่มมากขึ้นในการใช้จ่ายในชีวิตประจำวัน

4) เป็นการลดภาระภาษีถอยหลังของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>28</sup> กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 มีผลทำให้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่ผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระเท่ากับที่ผู้มีรายได้มากต้องรับภาระ เมื่อเปรียบเทียบกับสัดส่วนรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>29</sup>

วิเคราะห์ข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0

1) ส่งผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐ เนื่องจากรัฐจะต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ซึ่งตามปกติควรจะจัดเก็บได้แล้ว รัฐยังจะต้องสูญเสียรายได้อีกส่วนหนึ่งในการคืนภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการขายยารักษาโรค

2) ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคเป็นผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมต้องมีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดทำบัญชี การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อนำส่งแก่รัฐ การออกใบกำกับภาษี การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

3) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 แม้จะมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้มีรายได้น้อย แต่อย่างไรก็ดี ไม่ว่าจะเป็นผู้มีรายได้มาก หรือผู้มีรายได้น้อย ย่อมได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ทั้งสิ้น เนื่องจากมิได้จำกัดไว้เฉพาะผู้มีรายได้น้อยเท่านั้น<sup>30</sup>

4) ปัญหาในเรื่องการตีความว่ายารักษาโรคประเภทหรือชนิดใดบ้างที่ควรจะได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0

<sup>28</sup> Alan A. Tait a Op.cit. p. 339.

<sup>29</sup> อรรถ ธรรม โน. หน้าเดิม.

<sup>30</sup> Alan A. Tait a Op.cit. p. 42.

### 5.2.3.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราต่ำ

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราต่ำ เป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ต่ำกว่าสินค้าหรือบริการ โดยทั่วไป มิได้เป็นการปลดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างสิ้นเชิง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการส่งเสริมให้ประชาชนเข้าถึงยารักษาโรค จึงเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี<sup>31</sup>

ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคยังคงเป็นผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการนำเอาภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ หากผลลัพธ์ออกมาเป็นภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ แต่ถ้าผลลัพธ์ออกมาเป็นภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับส่วนต่างนั้น

จากตารางที่ 5.1 ดังกล่าวข้างต้น ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคซื้อยารักษาโรคจากผู้ผลิตในราคา 1,000 บาท จะถูกผู้ผลิตยารักษาโรคเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 เป็นจำนวนเงิน 100 บาท ซึ่งถือเป็นภาษีซื้อของผู้ประกอบการขายยารักษาโรค แต่ถือเป็นภาษีขายของผู้ผลิตยารักษาโรค ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ ดังนี้ ต้นทุนของผู้ประกอบการขายยารักษาโรค คือ 1,000 บาท หากผู้ประกอบการขายยารักษาโรคต้องการกำไร 100 บาท ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคต้องขายยารักษาโรคให้กับผู้บริโภคราคา 1,100 บาท โดยเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคอัตราร้อยละ 2 ดังนั้น ผู้บริโภคต้องจ่ายค่ายารักษาโรค 1,122 บาท ซึ่งมีผลเท่ากับว่าผู้บริโภคเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 22 บาท

วิเคราะห์ข้อดีของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราต่ำ

1) ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคยังคงเป็นผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงสามารถขอคืนภาษีซื้อที่ตนได้ชำระให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ทั้งหมด ทำให้ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคไม่ต้องรับภาระภาษีซื้อดังกล่าวไว้เอง

วิเคราะห์ข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราต่ำ

1) ส่งผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐ เนื่องจากรัฐจะต้องสูญเสียรายได้ส่วนหนึ่งจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราต่ำ

2) ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคยังคงเป็นผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงต้องมีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

3) ผู้บริโภคยังคงต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค แต่ในอัตราที่ต่ำกว่าสินค้าหรือบริการโดยทั่วไป ทำให้การเข้าถึงยารักษาโรคเป็นไปได้ยาก

<sup>31</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์. หน้าเดิม.

4) ปัญหาในเรื่องการตีความว่ายารักษาโรคประเภทใดบ้างที่ควรจะได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราต่ำ

5) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราต่ำ แม้จะมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้มีรายได้น้อย แต่มิได้จำกัดไว้เฉพาะผู้มีรายได้น้อยเท่านั้น ดังนั้น ผู้มีรายได้มากที่ซื้อยารักษาโรคก็ได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราต่ำเช่นเดียวกัน<sup>32</sup>

จากการศึกษาวิเคราะห์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำในยารักษาโรค ผู้วิจัยเห็นว่าวิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่จะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริโภคมากที่สุด คือ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราร้อยละ 0 เนื่องจากผู้บริโภคจะถูกผู้ประกอบการขายยารักษาโรคเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ทำให้ยารักษาโรคลดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นตั้งแต่เริ่มกระบวนการผลิตยารักษาโรคจนถึงขั้นตอนสุดท้ายของกระบวนการผลิตถูกกำจัดออกไป ซึ่งส่งผลให้ยารักษาโรคมีราคาถูกลง เป็นการเปิดโอกาสให้ประชาชนเข้าถึงยารักษาโรคได้ง่ายขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้มีรายได้น้อย นอกจากนี้ ผู้บริโภคไม่ต้องรับภาระภาษีแฝงที่อาจรวมอยู่ในราคาขายยารักษาโรค

แม้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 จะส่งผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐ กล่าวคือ รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ซึ่งตามปกติควรจะจัดเก็บได้แล้ว รัฐยังต้องสูญเสียรายได้อีกส่วนหนึ่งในการคืนภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการขายยารักษาโรค แต่การทำให้ยารักษาโรคมีราคาถูกลง เพื่อเปิดโอกาสให้ประชาชนเข้าถึงยารักษาโรคก็เป็นสิ่งจำเป็น

ตามที่ผู้วิจัยได้เสนอให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 นั้น จะมีผลทำให้ยารักษาโรคทั้งที่ผลิตภายในประเทศและนำเข้าถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เช่นเดียวกัน จึงมีปัญหาคือจะต้องพิจารณาว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 จะส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการหรืออุตสาหกรรมการผลิตยารักษาโรคภายในประเทศหรือไม่เพียงใด

จากการศึกษาพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2555 หมวด 6 ตอนที่ 30 ว่าด้วยผลิตภัณฑ์ทางเภสัชกรรม พระราชกำหนดดังกล่าวได้กำหนดให้ผู้นำเข้ายารักษาโรคจะต้องเสียภาษีศุลกากรในอัตราร้อยละ 25 หรืออัตราร้อยละ 30 แล้วแต่กรณี ทำให้ยารักษาโรคที่นำเข้ามาจากต่างประเทศมีราคาสูงกว่ายารักษาโรคที่ผลิตภายในประเทศ ซึ่งการเสียภาษีศุลกากรในการ

<sup>32</sup> Alan A. Tait a Loc.cit.

นำเข้ายารักษาโรค เป็นการปกป้องคุ้มครองอุตสาหกรรมการผลิตยารักษาโรคภายในประเทศ โดยมีลักษณะเป็นกำแพงกั้นยารักษาโรคจากต่างประเทศมิให้เข้ามาแข่งขันกับยารักษาโรคที่ผลิตภายในประเทศได้อย่างเท่าเทียม<sup>33</sup> ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 จึงไม่กระทบต่อผู้ประกอบการหรืออุตสาหกรรมการผลิตยารักษาโรคภายในประเทศ

อย่างไรก็ดี มีประเด็นปัญหาที่จะต้องพิจารณาว่า ในบางกรณีแม้จะมีการเก็บภาษีศุลกากรการนำเข้ายารักษาโรคจากต่างประเทศในอัตราร้อยละ 25 หรืออัตราร้อยละ 30 แล้วแต่กรณี แต่ยารักษาโรคที่นำเข้าจากต่างประเทศยังคงมีราคาถูกกว่าหรือเท่ากับยารักษาโรคที่ผลิตภายในประเทศ เนื่องจากมีต้นทุนในการผลิตที่ต่ำกว่า ทำให้ประชาชนอาจเลือกบริโภคยารักษาโรคที่นำเข้าจากต่างประเทศแทนการบริโภคยารักษาโรคที่ผลิตภายในประเทศ ผู้วิจัยเห็นว่าการที่จะปกป้องคุ้มครองผู้ประกอบการหรืออุตสาหกรรมการผลิตยารักษาโรคภายในประเทศโดยการเพิ่มอัตรากำไรให้สูงขึ้นมากกว่าอัตราร้อยละ 25 หรืออัตราร้อยละ 30 เป็นสิ่งที่ไม่เหมาะสม เนื่องจากยารักษาโรคถือเป็นหนึ่งในปัจจัยสี่ในการดำรงชีพของมนุษย์ การกำหนดอัตรากำไรศุลกากรที่สูงเกินควรจะทำให้ยารักษาโรคมีราคาสูงขึ้น ซึ่งส่งผลกระทบต่อประชาชนในการเข้าถึงยารักษาโรคโดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้มีรายได้น้อย

นอกจากนี้ ประเทศไทยยังไม่สามารถที่จะผลิตหรือคิดค้นยารักษาโรคบางประเภทได้ จึงต้องอาศัยการนำเข้ายารักษาโรคจากต่างประเทศ รวมทั้งอาจเป็นการกระตุ้นให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษีศุลกากรมากขึ้น ดังนั้น รัฐจึงควรใช้มาตรการอย่างอื่นในการคุ้มครองอุตสาหกรรมการผลิตยารักษาโรคภายในประเทศ ตัวอย่างเช่น รัฐควรสนับสนุนการวิจัยและพัฒนาคุณภาพยารักษาโรคที่ผลิตภายในประเทศให้ดีขึ้น เพื่อให้ประชาชนเกิดความเชื่อมั่น

5.2.4 ปัญหาเรื่องความเหมาะสมในขั้นตอนของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตรา ร้อยละ 0

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตรา ร้อยละ 0 มีประเด็นปัญหาที่จะต้องศึกษาและวิเคราะห์ว่าควรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตรา ร้อยละ 0 ในขั้นตอนการประกอบกิจการขายยารักษาโรคในขั้นตอนใด ซึ่งแต่ละขั้นตอนมีผลต่อผู้บริโภคและผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐแตกต่างกัน โดยแยกพิจารณาออกเป็น 3 กรณี ดังต่อไปนี้

5.2.4.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตรา ร้อยละ 0 ในขั้นตอนของผู้ขายวัตถุดิบยารักษาโรค

<sup>33</sup> บุญธรรม ราชรักษ์. เล่มเดิม. หน้า 213.

ตารางที่ 5.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนของผู้ขายวัตถุดิบยารักษาโรค

(หน่วย : บาท)

การประกอบกิจการ	ราคาซื้อ	ภาษีซื้อ	ราคาขาย	ภาษีขาย	ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ
ผู้ขายวัตถุดิบยา	100	10	200	0	-10
โรงงานผลิตยา	200	0	300	30	30
ผู้ประกอบการขายยา	300	30	400	40	10
ราคาขายรักษาโรครวมภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้บริโภคร้องชำระ คือ $(400+40) = 440$					

หมายเหตุ: ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10

จากตารางดังกล่าวข้างต้น ผู้ขายวัตถุดิบยาเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชื่อวัตถุดิบยารักษาโรคราคา 110 บาท โดยเป็นค่าวัตถุดิบยา 100 บาท และเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) 10 บาท ผู้ขายวัตถุดิบยาขายวัตถุดิบยารักษาโรคราคา 200 บาท ให้แก่โรงงานผลิตยา ผู้ขายวัตถุดิบยาเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 จากโรงงานผลิตยา (ภาษีขาย) 0 บาท เนื่องจากผู้วิจัยกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนการขายวัตถุดิบยา ผู้ขายวัตถุดิบต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการนำเอาภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ คือ  $0-10 = -10$  ดังนั้น ผู้ขายวัตถุดิบไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อได้ 10 บาท

โรงงานผลิตยาเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชื่อวัตถุดิบยารักษาโรคราคา 200 บาท โดยเป็นค่าวัตถุดิบยารักษาโรค 200 บาท และเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) 0 บาท โรงงานผลิตยาขายยาให้แก่ผู้ประกอบการขายยา 300 บาท โรงงานผลิตยาเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10 จากผู้ประกอบการขายยา (ภาษีขาย) 30 บาท โรงงานผลิตยาต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการนำเอาภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ คือ  $30-0 = 30$  โรงงานผลิตยาต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 30 บาท โดยโรงงานผลิตยาผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวไปให้แก่ผู้ประกอบการขายยา

ผู้ประกอบการขายยาเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชื่อยารักษาโรคราคา 330 บาท โดยเป็นค่ายารักษาโรค 300 บาท และเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) 30 บาท ผู้ประกอบการขายยาขายยารักษาโรคให้แก่ผู้บริโภค 400 บาท ผู้ประกอบการขายยาเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา

ร้อยละ 10 จากผู้บริโภคร (ภาษีขาย) 40 บาท ผู้ประกอบการขายยาต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการนำเอาภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ คือ  $40 - 30 = 10$  ผู้ประกอบการขายยาต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนเงิน 10 บาท โดยผู้ประกอบการขายยาผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมายังผู้บริโภคร

ผู้บริโภครซื้อยารักษาโรคราคา 440 บาท โดยเป็นค่ายารักษาโรค 400 บาท และเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม 40 บาท โดยผู้บริโภครับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม 30 บาท จากการผลักภาระของโรงงานผลิตยามายังผู้ประกอบการขายยา และผู้ประกอบการขายยาได้ผลักภาระดังกล่าวมายังผู้บริโภครอีกต่อหนึ่ง และรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอีก 10 บาท จากการผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการขายยา

ส่วนรัฐได้รับภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายยารักษาโรค 40 บาท โดยรัฐนำเงินดังกล่าวไปคืนภาษีซื้อให้กับผู้ขายวัตถุดิบยารักษาโรค 10 บาท ดังนั้น รัฐได้รับภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง 30 บาท ทำให้รายได้ของรัฐลดน้อยลงจากการคืนภาษีซื้อให้กับผู้ขายวัตถุดิบยา

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนผู้ขายวัตถุดิบยารักษาโรค ผู้บริโภครไม่ได้รับประโยชน์ เนื่องจากผู้บริโภครยังคงต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม 40 บาท เท่าเดิม เช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 นอกจากนี้ รัฐยังต้องสูญเสียรายได้อีกส่วนหนึ่งจากการคืนภาษีซื้อให้กับผู้ขายวัตถุดิบยา

5.2.4.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนของโรงงานผลิตยารักษาโรค

ตารางที่ 5.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนของโรงงานผลิตยารักษาโรค

(หน่วย:บาท)

การประกอบกิจการ	ราคาซื้อ	ภาษีซื้อ	ราคาขาย	ภาษีขาย	ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ
ผู้ขายวัตถุดิบยา	100	10	200	20	10
โรงงานผลิตยา	200	20	300	0	-20
ผู้ประกอบการขายยา	300	0	400	40	40
รายขายารักษาโรครวมภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้บริโภครต้องชำระ คือ $(400 + 40) = 440$					

หมายเหตุ: อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10



จากตารางดังกล่าวข้างต้น ผู้ขายวัตถุดิบยาเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ชื่อวัตถุดิบยารักษาโรคราคา 110 บาท โดยเป็นค่าวัตถุดิบยา 100 บาท และเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) 10 บาท ผู้ขายวัตถุดิบยาขายวัตถุดิบยารักษาโรคราคา 200 บาท ให้แก่โรงงานผลิตยา ผู้ขายวัตถุดิบยาเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10 จากโรงงานผลิตยา (ภาษีขาย) 20 บาท ผู้ขายวัตถุดิบต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการนำเอาภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ คือ  $20 - 10 = 10$  ดังนั้น ผู้ขายวัตถุดิบยาต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 10 บาท โดยผู้ผลิตยาผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวไปให้แก่โรงงานผลิตยา

โรงงานผลิตยาเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชื่อวัตถุดิบยารักษาโรคราคา 220 บาท โดยเป็นค่าวัตถุดิบยารักษาโรค 200 บาท และเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) 20 บาท โรงงานผลิตยาขายยาให้แก่ผู้ประกอบการขายยา 300 บาท โรงงานผลิตยาเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 จากผู้ประกอบการขายยา (ภาษีขาย) 0 บาท เนื่องจากผู้วิจัยกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนโรงงานผลิตยา โรงงานผลิตยาต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการนำเอาภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ คือ  $0 - 20 = -20$  ดังนั้น โรงงานผลิตยาไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อ 20 บาท

ผู้ประกอบการขายยาเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชื่อยารักษาโรคราคา 300 บาท โดยเป็นค่ายารักษาโรค 300 บาท และเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) 0 บาท ผู้ประกอบการขายยาขายยารักษาโรคให้แก่ผู้บริโภค 400 บาท ผู้ประกอบการขายยาเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10 จากผู้บริโภค (ภาษีขาย) 40 บาท ผู้ประกอบการขายยาต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการนำเอาภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ คือ  $40 - 0 = 40$  ดังนั้น ผู้ประกอบการขายยาต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 40 บาท โดยผู้ประกอบการขายยาผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวไปให้แก่ผู้บริโภค

ผู้บริโภคซื้อยารักษาโรคราคา 440 บาท โดยเป็นค่ายารักษาโรค 400 บาท และเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) 40 บาท โดยผู้บริโภครับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม 40 บาท จากการผลักภาระของผู้ประกอบการขายยา

ส่วนรัฐได้รับภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายยารักษาโรค 40 บาท โดยรัฐนำเงินดังกล่าวไปคืนภาษีซื้อให้กับโรงงานผลิตยารักษาโรค 20 บาท ดังนั้น รัฐได้รับภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง 20 บาท ทำให้รายได้ของรัฐลดน้อยลงจากการคืนภาษีซื้อให้กับโรงงานผลิตยารักษาโรค

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนโรงงานผลิตยารักษาโรค ผู้บริโภคไม่ได้รับประโยชน์ เนื่องจากผู้บริโภคยังคงต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม 40 บาท เท่าเดิม เช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 นอกจากนี้ รัฐยังต้องสูญเสีย

รายได้ที่ควรจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในการคืนภาษีซื้อให้กับโรงงานผลิตยารักษาโรค

5.2.4.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนของผู้ประกอบการขายยารักษาโรค

ตารางที่ 5.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนผู้ประกอบการขายยารักษาโรค

(หน่วย : บาท)

การประกอบกิจการ	ราคาซื้อ	ภาษีซื้อ	ราคาขาย	ภาษีขาย	ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ
ผู้ขายวัตถุดิบยา	100	10	200	20	10
โรงงานผลิตยา	200	20	300	30	10
ผู้ประกอบการขายยา	300	30	400	0	-30
ราคาขายรักษาโรครวมภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้บริโภคร้องขอชำระ คือ $(400+0) = 400$					

หมายเหตุ: อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10

จากตารางดังกล่าวข้างต้น ผู้ขายวัตถุดิบยาเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มซื้อวัตถุดิบยารักษาโรคราคา 110 บาท โดยเป็นค่าวัตถุดิบยา 100 บาท และเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) 10 บาท ผู้ขายวัตถุดิบยาขายวัตถุดิบยารักษาโรคราคา 200 บาท ให้แก่โรงงานผลิตยา ผู้ขายวัตถุดิบยาเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10 จากโรงงานผลิตยา (ภาษีขาย) 20 บาท ผู้ขายวัตถุดิบต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการนำเอาภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ คือ  $20-10 = 10$  ดังนั้น ผู้ขายวัตถุดิบต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 10 บาท โดยผู้ผลิตยาผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวไปให้แก่โรงงานผลิตยา

โรงงานผลิตยาเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มซื้อวัตถุดิบยารักษาโรคราคา 220 บาท โดยเป็นค่าวัตถุดิบยารักษาโรค 200 บาท และเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) 20 บาท โรงงานผลิตยาขายยาให้แก่ผู้ประกอบการขายยา 300 บาท โรงงานผลิตยาเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10 จากผู้ประกอบการขายยา (ภาษีขาย) 30 บาท โรงงานผลิตยาต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการนำเอาภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ คือ  $30-20 = 10$  ดังนั้น โรงงานผลิตยาต้องเสีย

ภาษีมูลค่าเพิ่ม 10 บาท โดยโรงงานผลิตยาผลักรักษาภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวไปให้แก่ผู้ประกอบการขายยา

ผู้ประกอบการขายยาเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มซื้อยารักษาโรคราคา 330 บาท โดยเป็นค่ายารักษาโรค 300 บาท และเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) 30 บาท ผู้ประกอบการขายยายารักษาโรคให้แก่ผู้บริโภค 400 บาท ผู้ประกอบการขายยาเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 จากผู้บริโภค (ภาษีขาย) 0 บาท เนื่องจากผู้วิจัยกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนผู้ประกอบการขายยารักษาโรค ผู้ประกอบการขายยาต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการนำเอาภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ คือ  $0 - 30 = -30$  ดังนั้น ผู้ประกอบการขายยาไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อ 30 บาท

ผู้บริโภคซื้อยารักษาโรคราคา 400 บาท โดยเป็นค่ายารักษาโรค 400 บาท และเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม 0 บาท ดังนั้น ผู้บริโภคเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 0 บาท ซึ่งมีผลเสมือนว่าผู้บริโภค ไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะเป็นขั้นตอนใดของกระบวนการผลิตหรือการจำหน่ายยารักษาโรคก็ตาม ทำให้ยารักษาโรคปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง เนื่องจากผู้ประกอบการขายยาสามารถขอคืนภาษีซื้อทั้งหมดที่มีอยู่ในยารักษาโรคได้

ส่วนรัฐได้รับภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายยารักษาโรค 20 บาท โดยรัฐนำเงินดังกล่าว และรายได้ภาษีอากรอีกส่วนหนึ่ง คือ 10 บาท ไปคืนภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการขายยา

ผู้บริโภคได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนผู้ประกอบการขายยา เนื่องจากผู้บริโภคไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไรก็ดี รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ซึ่งตามปกติควรจะจัดเก็บได้ และการคืนภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการขายยารักษาโรค

จากการศึกษาและวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนต่างๆ จะเห็นได้ว่ามีผลต่อผู้บริโภคและผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐแตกต่างกัน กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนผู้ขายวัตถุดิบยารักษาโรค ซึ่งเป็นขั้นตอนแรก และในขั้นตอนโรงงานผลิตยารักษาโรคซึ่งเป็นขั้นตอนกลาง ผู้บริโภคไม่ได้รับประโยชน์<sup>34</sup> เพราะภาษีทั้งหมดจะถูกผลักผ่านไปยังขั้นตอนต่อไปซึ่งจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราปกติ<sup>35</sup> นอกจากผู้บริโภคจะไม่ได้รับประโยชน์ดังกล่าวแล้ว รัฐยังต้องสูญเสียรายได้ในการคืนภาษีซื้อให้กับผู้ขายวัตถุดิบยารักษาโรคและโรงงานผลิตยารักษาโรคอีกด้วย

<sup>34</sup> Alan A. Tait a Op.cit. p. 54.

<sup>35</sup> Murray L.Weidenbaum, David G. Raboy and Ernest S.Christian. Op.cit. p. 98.

แม้ว่าผู้บริโภคจะไม่ได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตรา ร้อยละ 0 ในขั้นตอนดังกล่าว แต่ผู้บริโภคได้รับประโยชน์ในทางภาษีจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนผู้ประกอบการขายยารักษาโรคซึ่งเป็นขั้นตอนสุดท้าย<sup>36</sup> ก่อนที่ยารักษาโรคจะถึงมือผู้บริโภค เนื่องจากผู้บริโภคจะถูกผู้ประกอบการขายยารักษาโรคเรียก เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ทำให้ผู้บริโภคไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อยารักษา โรค ดังนี้ ยารักษาโรคจึงปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นตั้งแต่ เริ่มกระบวนการผลิตจนถึงขั้นตอนสุดท้ายของกระบวนการผลิตถูกกำจัดออกไป<sup>37</sup> แต่อย่างไรก็ดี การที่ผู้บริโภคไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อยารักษาโรคย่อมส่งผลกระทบต่อรายได้ ภาษีอากรของรัฐ นอกจากรัฐจะสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ซึ่งตามปกติควรจะจัดเก็บได้แล้ว รัฐยังต้องสูญเสียรายได้จากภาษีอากรอีกส่วนหนึ่งในการคืน ภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการขายยารักษาโรค

5.2.5 ผลกระทบต่อรายได้ของรัฐในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 เมื่อ เปรียบเทียบกับสถิติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางของ กรมสรรพากร ตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึงปีภาษี 2554

ตามที่ได้มีการศึกษาวิเคราะห์ในหัวข้อ 5.2.3 เรื่องวิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยา รักษาโรค การบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริโภคมากที่สุด คือ การจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 แต่อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตรา ร้อยละ 0 ย่อมส่งผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐ เนื่องจากรัฐจะต้องสูญเสียรายได้จากการ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ซึ่งปกติควรจะจัดเก็บได้แล้ว รัฐยังต้องสูญเสีย รายได้อีกส่วนหนึ่งในการคืนภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการขายยารักษาโรค

<sup>36</sup> Alan A. Tait a Loc.cit.

<sup>37</sup> Murray L.Weidenbaum, David G. Raboy and Ernest S.Christian. Loc.cit.

ตารางที่ 5.5 สถิติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขายปลีกยาและเครื่องสำอาง  
ตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึงปีภาษี 2554  
ฐานข้อมูล ณ วันที่ 30 มิถุนายน 2555

(หน่วย:บาท)

ประเภทสินค้า	ปี ภาษี	ยอดขายทั้งหมด	ภาษีขาย	ภาษีซื้อ	ภาษีที่ต้องชำระ	ภาษีสุทธิที่ต้องชำระ	จำนวนเงินที่ชำระ ตามแบบ ภ.พ.30 (ใบเสร็จระบบ TCL)
การขายปลีกยา และเครื่องสำอาง	2548	64,476,107,648.82	4,369,221,461.90	3,903,806,377.47	792,424,913.38	735,392,600.31	742,865,347.10
การขายปลีกยา และเครื่องสำอาง	2549	74,195,905,487.37	5,012,210,111.42	4,324,016,431.83	918,824,195.08	848,044,895.48	872,191,250.48
การขายปลีกยา และเครื่องสำอาง	2550	84,813,073,077.78	5,693,290,540.53	4,950,979,853.65	945,882,888.49	887,612,057.00	893,401,382.15
การขายปลีกยา และเครื่องสำอาง	2551	93,723,073,185.95	6,329,072,186.25	5,464,473,192.94	1,079,025,674.64	1,013,732,049.04	1,005,991,787.19
การขายปลีกยา และเครื่องสำอาง	2552	97,842,031,849.40	6,510,203,005.92	5,569,923,821.12	1,159,032,938.90	1,083,838,195.97	1,089,933,960.06

ตารางที่ 5.5 (ต่อ)

ประเภทสินค้า	ปี ภาษี	ยอดขายทั้งหมด	ภาษีขาย	ภาษีซื้อ	ภาษีที่ต้องชำระ	ภาษีสุทธิที่ต้องชำระ	จำนวนเงินที่ชำระ ตามแบบ ภ.พ.30 (ใบเสร็จระบบ TCL)
การขายปลีกยา และเครื่องสำอาง	2553	101,986,380,144.09	6,891,188,855.63	5,846,069,647.24	1,239,665,403.07	1,160,197,621.17	1,161,447,551.42
การขายปลีกยา และเครื่องสำอาง	2554	111,719,692,351.52	7,458,088,815.50	6,332,561,733.89	1,353,684,100.32	1,283,278,616.89	1,284,036,477.13

- หมายเหตุ: 1. ยอดขายทั้งหมดเป็นยอดขายรวมของผู้ประกอบการฯ ที่มีรายได้หลักจากการขายปลีกยาและเครื่องสำอาง  
2. จำนวนเงินตามใบเสร็จรับเงินระบบ TCL รวมภาษี เงินเพิ่ม และเบี้ยปรับที่ต้องชำระ

ที่มา: กรมสรรพากร

5.2.5.1 ผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขายรักษาโรคอัตรา ร้อยละ 0 เมื่อเปรียบเทียบกับสถิติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขายปลีกการรักษาโรคและ เครื่องสำอางของกรมสรรพากร ตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึงปีภาษี 2554

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขายรักษาโรคอัตราร้อยละ 0 เป็นการส่งผลกระทบต่อรายได้ ของรัฐ จึงจำเป็นที่จะต้องศึกษาวิเคราะห์ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขายรักษาโรคอัตรา ร้อยละ 10 คิด เป็นสัดส่วนร้อยละเท่าใดของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด และคิดเป็นสัดส่วนร้อยละเท่าใดของ ภาษีอากรทุกประเภทในแต่ละปีภาษี

ตารางที่ 5.6 เปรียบเทียบสถิติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขายปลีกการรักษาโรคและเครื่องสำอาง ของกรมสรรพากร ตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึงปีภาษี 2554 กับรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งหมดและภาษีอากรทุกประเภทในแต่ละปีภาษี โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละเพื่อให้ ง่ายต่อการทำความเข้าใจ

(หน่วย : บาท)

ปี ภาษี	ภาษีมูลค่าเพิ่ม การขายปลีกยา และเครื่องสำอาง	ภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งหมด	คิดเป็น สัดส่วน ร้อยละ	ภาษีอากร ทุกประเภท	คิดเป็น สัดส่วน ร้อยละ
2548	735,392,600.31	385,717,570,000	0.19	937,149,468,000	0.07
2549	848,044,895.48	417,769,910,000	0.20	1,057,326,820,000	0.08
2550	887,612,057.00	434,272,490,000	0.20	1,119,203,420,000	0.07
2551	1,013,732,049.04	503,483,550,000	0.20	1,276,247,900,000	0.07
2552	1,083,838,195.97	431,775,380,000	0.25	1,138,564,900,000	0.09
2553	1,160,197,621.17	502,259,800,000	0.23	1,264,845,280,000	0.09
2554	1,283,278,616.89	577,724,680,000	0.22	1,516,110,000,000	0.08

ที่มา: กรมสรรพากร

จากตารางดังกล่าวข้างต้นสามารถอธิบายได้ ดังนี้

รัฐบาลได้รับเงินภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายปลีกการรักษาโรคและเครื่องสำอางในปีภาษี 2548 เป็นจำนวนเงิน 735,392,600.31 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐบาลจัดเก็บในปี

ภาษีเดียวกัน คือ 385,717,570,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 0.19 และเมื่อเปรียบเทียบกับ รายได้จากภาษีอากรทุกประเภทในปีภาษีเดียวกัน คือ 937,149,468,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วน ร้อยละ 0.07

รัฐบาลได้รับเงินภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางในปีภาษี 2549 เป็นจำนวนเงิน 848,044,895.48 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐบาลจัดเก็บในปี ภาษีเดียวกัน คือ 417,769,910,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 0.20 และเมื่อเปรียบเทียบกับ รายได้จากภาษีอากรทุกประเภทในปีภาษีเดียวกัน คือ 1,057,326,820,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วน ร้อยละ 0.08

รัฐบาลได้รับเงินภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางในปีภาษี 2550 เป็นจำนวนเงิน 887,612,057.00 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐบาลจัดเก็บในปี ภาษีเดียวกัน คือ 434,272,490,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 0.20 และเมื่อเปรียบเทียบกับ รายได้จากภาษีอากรทุกประเภทในปีภาษีเดียวกัน คือ 1,119,203,420,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วน ร้อยละ 0.07

รัฐบาลได้รับเงินภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางในปีภาษี 2551 เป็นจำนวนเงิน 1,013,732,049.04 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐบาลจัดเก็บในปี ภาษีเดียวกัน คือ 503,483,550,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 0.20 และเมื่อเปรียบเทียบกับ รายได้จากภาษีอากรทุกประเภทในปีภาษีเดียวกัน คือ 1,276,247,900,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วน ร้อยละ 0.07

รัฐบาลได้รับเงินภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางในปีภาษี 2552 เป็นจำนวนเงิน 1,083,838,195.97 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐบาลจัดเก็บในปี ภาษีเดียวกัน คือ 431,775,380,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 0.25 และเมื่อเปรียบเทียบกับ รายได้จากภาษีอากรทุกประเภทในปีภาษีเดียวกัน คือ 1,138,564,900,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วน ร้อยละ 0.09

รัฐบาลได้รับเงินภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางในปีภาษี 2553 เป็นจำนวนเงิน 1,160,197,621.17 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐบาลจัดเก็บในปี ภาษีเดียวกัน คือ 502,259,800,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 0.23 และเมื่อเปรียบเทียบกับ รายได้จากภาษีอากรทุกประเภทในปีภาษีเดียวกัน คือ 1,264,845,280,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วน ร้อยละ 0.09



รัฐบาลได้รับเงินภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางในปีภาษี 2554 เป็นจำนวนเงิน 1,283,278,616.89 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐบาลจัดเก็บในปี ภาษีเดียวกัน คือ 577,724,680,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 0.22 และเมื่อเปรียบเทียบกับ รายได้จากภาษีอากรทุกประเภทในปีภาษีเดียวกัน คือ 1,516,110,000,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วน ร้อยละ 0.08

จากการศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบสถิติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขายปลีกยารักษา โรคและเครื่องสำอางของกรมสรรพากร ตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึงปีภาษี 2554 กับรายได้จาก ภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดและรายได้จากภาษีอากรทุกประเภท ผู้วิจัยเห็นว่ารายได้จากการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางมีสัดส่วนเฉลี่ยน้อยมาก เมื่อเปรียบเทียบกับ รายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดและรายได้จากภาษีอากรทุกประเภท โดยมีสัดส่วนเฉลี่ยเพียงร้อยละ 0.21 และร้อยละ 0.07 ตามลำดับ นอกจากนี้ สถิติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวยังรวมถึงการขาย เครื่องสำอางด้วย ซึ่งหากพิจารณาเฉพาะการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคแต่เพียงอย่างเดียว รายได้ของรัฐที่ได้รับจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคจะมีสัดส่วนที่ต่ำกว่าสถิติดังกล่าว ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ก็จะส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐน้อยกว่าสถิติดังกล่าวด้วยเช่นกัน

ในส่วนของยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและยารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจาก สถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล ซึ่งผู้วิจัยเสนอให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้น ไม่ส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐ เนื่องจากยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและยา รักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลได้รับการยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังกล่าว มีผลทำให้รัฐไม่ได้รับภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0

5.2.5.2 ผลกระทบต่อรายได้ของรัฐในการคืนภาษีซื้อให้แก่ผู้ประกอบการขายยารักษาโรค เมื่อเปรียบเทียบกับสถิติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางของ กรมสรรพากร ตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึงปีภาษี 2554

การคืนภาษีซื้อให้แก่ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคย่อมส่งผลกระทบต่อรายได้ภาษี อากรของรัฐ จึงจำเป็นที่จะต้องศึกษาและวิเคราะห์ว่าการคืนภาษีซื้อการขายยารักษาโรคคิดเป็น สัดส่วนเป็นร้อยละเท่าใดของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด และคิดเป็นสัดส่วนร้อยละเท่าใด ของภาษีอากรทุกประเภทในแต่ละปีภาษี

ตารางที่ 5.7 เปรียบเทียบภาษีซื้อการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางของกรมสรรพากร ตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึงปีภาษี 2554 กับรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดและภาษีอากรทุกประเภทในแต่ละปีภาษี โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละเพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ

(หน่วย : บาท)

ปี ภาษี	ภาษีซื้อ การขายปลีกยา และเครื่องสำอาง	ภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งหมด	คิดเป็น สัดส่วน ร้อยละ	ภาษีอากร ทุกประเภท	คิดเป็น สัดส่วน ร้อยละ
2548	3,903,806,377.47	385,717,570,000	1.01	937,149,468,000	0.41
2549	4,324,016,431.83	417,769,910,000	1.03	1,057,326,820,000	0.40
2550	4,950,979,853.65	434,272,490,000	1.14	1,119,203,420,000	0.44
2551	5,464,473,192.94	503,483,550,000	1.08	1,276,247,900,000	0.42
2552	5,569,923,821.12	431,775,380,000	1.29	1,138,564,900,000	0.48
2553	5,846,069,647.24	502,259,800,000	1.16	1,264,845,280,000	0.46
2554	6,332,561,733.89	577,724,680,000	1.09	1,516,110,000,000	0.41

ที่มา: กรมสรรพากร

จากตารางดังกล่าวข้างต้นสามารถอธิบายได้ ดังนี้

ภาษีซื้อการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางในปีภาษี 2548 เป็นจำนวนเงิน 3,903,806,377.47 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐจัดเก็บได้ในปีภาษีเดียวกัน คือ 385,717,570,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 1.01 และเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ภาษีอากรทุกประเภทที่รัฐได้รับในปีภาษีเดียวกัน คือ 937,149,468,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 0.41

ภาษีซื้อการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางในปีภาษี 2549 เป็นจำนวนเงิน 4,324,016,431.83 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐจัดเก็บได้ในปีภาษีเดียวกัน คือ 417,769,910,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 1.03 และเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ภาษีอากรทุกประเภทที่รัฐได้รับในปีภาษีเดียวกัน คือ 1,057,326,820,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 0.40

ภาษีซื้อการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางในปีภาษี 2550 เป็นจำนวนเงิน 4,950,979,853.65 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐจัดเก็บได้ในปีภาษีเดียวกัน คือ 434,272,490,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 1.14 และเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ภาษีอากรทุกประเภทที่รัฐได้รับในปีภาษีเดียวกัน คือ 1,119,203,420,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 0.44

ภาษีซื้อการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางในปีภาษี 2551 เป็นจำนวนเงิน 5,464,473,192.94 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐจัดเก็บได้ในปีภาษีเดียวกัน คือ 503,483,550,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 1.08 และเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ภาษีอากรทุกประเภทที่รัฐได้รับในปีภาษีเดียวกัน คือ 1,276,247,900,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 0.42

ภาษีซื้อการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางในปีภาษี 2552 เป็นจำนวนเงิน 5,569,923,821.12 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐจัดเก็บได้ในปีภาษีเดียวกัน คือ 431,775,380,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 1.29 และเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ภาษีอากรทุกประเภทที่รัฐได้รับในปีภาษีเดียวกัน คือ 1,138,564,900,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 0.48

ภาษีซื้อการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางในปีภาษี 2553 เป็นจำนวนเงิน 5,846,069,647.24 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐจัดเก็บได้ในปีภาษีเดียวกัน คือ 502,259,800,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 1.16 และเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ภาษีอากรทุกประเภทที่รัฐได้รับในปีภาษีเดียวกัน คือ 1,264,845,280,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 0.46

ภาษีซื้อการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางในปีภาษี 2554 เป็นจำนวนเงิน 6,332,561,733.89 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐจัดเก็บได้ในปีภาษีเดียวกัน คือ 577,724,680,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 1.09 และเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ภาษีอากรทุกประเภทที่รัฐได้รับในปีภาษีเดียวกัน คือ 577,724,680,000 บาท โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 0.41

จากการศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบสถิติภาษีซื้อการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางของกรมสรรพากร ตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึงปีภาษี 2554 กับรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดและภาษีอากรทุกประเภท ผู้วิจัยเห็นว่าภาษีซื้อการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางมีสัดส่วนเฉลี่ยน้อยมากเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดและรายได้จากภาษีอากรทุกประเภทที่รัฐบาลจัดเก็บได้ โดยมีสัดส่วนเฉลี่ยเพียงร้อยละ 1.11 และร้อยละ 0.43 ตามลำดับ

อย่างไรก็ดี สถิติภาษีซื้อจากตารางดังกล่าวข้างต้น รวมถึงการขายเครื่องสำอางด้วย ดังนั้น หากพิจารณาเฉพาะภาษีซื้อเฉพาะการขายยารักษาโรคแต่เพียงอย่างเดียวภาษีซื้อการขายยารักษาโรคจะมีสัดส่วนที่ต่ำกว่าสถิติดังกล่าว ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 โดยการคืนภาษีซื้อให้แก่ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคส่งผลกระทบต่อรายได้ของรฐน้อยกว่าสถิติดังกล่าว

ในส่วนของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับพืชสมุนไพร ซึ่งผู้วิจัยเสนอให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 แม้ผู้วิจัยจะไม่สามารถทราบถึงภาษีซื้อของยาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรได้ เนื่องจากได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร จึงอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยเห็นว่าภาษีซื้อของยาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรน่าจะน้อยกว่าสถิติภาษีซื้อของการขายปลีกยาโรคและเครื่องสำอางของกรมสรรพากร เนื่องจากสถิติดังกล่าวรวมถึงเครื่องสำอางด้วย

ในส่วนของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับจากการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล ซึ่งผู้วิจัยเสนอให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เช่นเดียวกัน แม้ผู้วิจัยจะไม่สามารถทราบถึงภาษีซื้อของยาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล เนื่องจากได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร จึงอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไรก็ดี เมื่อบริษัทขายยาโรคให้กับสถานพยาบาล บริษัทก็จะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสถานพยาบาล ซึ่งถือว่าเป็นภาษีขายของบริษัท และในขณะเดียวกันก็เป็นภาษีซื้อของสถานพยาบาล เพราะฉะนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า สถิติภาษีขายยาโรคและเครื่องสำอางของกรมสรรพากรส่วนหนึ่งก็คือภาษีซื้อของโรงพยาบาล

ทั้งนี้ สถิติภาษีขายของกรมสรรพากรดังกล่าวรวมถึงการขายเครื่องสำอางและการขายยาโรคตามร้านขายยาด้วย ซึ่งหากพิจารณาเฉพาะภาษีขายของบริษัทที่ขายยาโรคให้กับโรงพยาบาลเท่านั้น ภาษีขายก็จะมีสัดส่วนที่ต่ำกว่าสถิติดังกล่าว ดังนั้น การคืนภาษีซื้อให้แก่สถานพยาบาลจึงมีสัดส่วนที่ต่ำกว่าสถิติดังกล่าว

แม้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคอัตราร้อยละ 0 จะส่งผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐ แต่ผู้วิจัยเห็นว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคอัตราร้อยละ 0 ส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐเพียงเล็กน้อยเท่านั้น ไม่ว่าจะเป็นการสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคอัตราร้อยละ 10 และการคืนภาษีซื้อให้แก่ผู้ประกอบการขายยาโรค หรือผู้ประกอบการขายยาโรคที่เป็นพืชสมุนไพร หรือสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล

นอกจากนี้ การที่ผู้วิจัยเสนอให้ยาโรคที่จะได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 พิจารณาตามบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555 ก็จะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคอัตราร้อยละ 0 น้อยลง

ผู้วิจัยเห็นว่า การที่รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคอัตราร้อยละ 0 ถือว่าเป็นการคุ้มค่างบประมาณเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐต้องสูญเสียไปเพียงเล็กน้อย เมื่อคำนึงถึงประโยชน์ของประชาชนในการเข้าถึงยาโรค ซึ่งถือเป็นปัจจัยที่สำคัญในการดำรงชีพ

รวมทั้งยังเป็นการสอดคล้องต่อหลักการเข้าถึงยารักษาโรคขององค์การอนามัยโลกที่กล่าวว่า “การจัดเก็บภาษีในยารักษาโรคสำหรับมนุษย์เป็นภาษีที่ไม่เหมาะสมอันเป็นการขัดขวางการเข้าถึงยา”<sup>38</sup> ด้วย ดังนั้น เมื่อประชาชนในประเทศมีสุขภาพดีย่อมส่งผลให้มีประสิทธิภาพในการทำงานทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้มากขึ้น ซึ่งก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากกว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นภาษีทางอ้อม เนื่องจากเป็นภาษีที่เข้าถึงตัวผู้เสียภาษีโดยตรง

#### 5.2.6 ปัญหาในเรื่องคำจำกัดความและขอบเขตของยารักษาโรค

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากรมีปัญหาที่จะต้องพิจารณาว่า ควรจะกำหนดคำจำกัดความคำว่า “ยารักษาโรค” ตามความหมายใด และควรกำหนดขอบเขตของยารักษาโรคที่จะได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เพียงใด ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

##### 5.2.6.1 ปัญหาในเรื่องคำจำกัดความ

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคจำเป็นต้องศึกษาถึงคำจำกัดความว่าอย่างไร เรียกว่า “ยา” หรือ “ยารักษาโรค”

##### 1) ยา

เมื่อพิจารณาคำจำกัดความคำว่า “ยารักษาโรค” ตามกฎหมายว่าด้วยยาของต่างประเทศ รวมทั้งองค์การอาหารและยากลางของสหรัฐอเมริกาและองค์การอนามัยโลก ผู้วิจัยพบว่า มีการกำหนดคำจำกัดความที่มีลักษณะใกล้เคียงกัน กล่าวคือ เพื่อรักษา ป้องกัน วินิจฉัยโรค

ตามที่ได้ทำการศึกษาคำจำกัดความของคำว่า “ยา” นั้น ผู้วิจัยพบว่า มีทั้งความหมายทั่วไปตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 และความหมายเฉพาะตามพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510 จึงเกิดปัญหาว่าจะกำหนดคำจำกัดความคำว่า “ยารักษาโรค” ตามความหมายใด

ผู้วิจัยเห็นว่าควรกำหนดคำจำกัดความคำว่า “ยา” ตามบทบัญญัติเฉพาะที่เกี่ยวข้องยารักษาโรคโดยตรง คือ พระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510 เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศที่ให้พิจารณาคำจำกัดความคำว่า “ยา” ตามกฎหมายว่าด้วยยา ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการตีความคำจำกัดความของคำว่า “ยา”

<sup>38</sup> Health Action International (HAI). (2009, December). Medicine pricing matters. Retrieved January 29, 2010, from [http://www.haiweb.org/medicineprices/29012010/MPM\\_6.pdf](http://www.haiweb.org/medicineprices/29012010/MPM_6.pdf).

อย่างไรก็ดี จากการศึกษาและวิเคราะห์คำจำกัดความตามพระราชบัญญัติฯ พ.ศ.2510 ผู้วิจัยเห็นว่าคำจำกัดความดังกล่าวมีความหมายที่กว้างซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในการตีความและการบังคับใช้กฎหมายโดยมีประเด็นที่ต้องพิจารณา ดังต่อไปนี้

ประการแรก ตามมาตรา 4 (2) แห่งพระราชบัญญัติฯ พ.ศ. 2510 คำว่า “ยา” หมายความว่า “วัตถุที่มุ่งหมายสำหรับใช้ในการวินิจฉัย บำบัด บรรเทา รักษา หรือป้องกันโรค หรือความเจ็บป่วยของมนุษย์หรือสัตว์”

เมื่อพิจารณาตามความหมายดังกล่าว ผู้วิจัยเห็นว่าวัตถุบางประเภทไม่มีลักษณะของความเป็นยา แต่เข้าองค์ประกอบคำนิยามของความเป็นยาตามพระราชบัญญัติฯ พ.ศ. 2510 ตัวอย่างเช่น น้ำมะนาวมีสรรพคุณช่วยบรรเทาอาการเจ็บคอ ดังนี้ อาจพิจารณาได้ว่าน้ำมะนาวเป็นยา เพราะน้ำมะนาวมีองค์ประกอบครบในการเป็นยาตามความหมายนี้ ซึ่งในความเป็นจริงแล้วไม่ควรถือว่าน้ำมะนาวเป็นยา

ประการที่สอง คำว่า “วัตถุที่เป็นเภสัชเคมีภัณฑ์” หรือเภสัชเคมีภัณฑ์สำเร็จรูป<sup>40</sup> ตามมาตรา 4 (3) แห่งพระราชบัญญัติฯ พ.ศ. 2510

เมื่อพิจารณาถึงความหมายในเรื่องเภสัชเคมีภัณฑ์ หรือเภสัชเคมีภัณฑ์สำเร็จรูป ผู้วิจัยเห็นว่าเภสัชเคมีภัณฑ์ดังกล่าวเป็นสารตั้งต้นซึ่งอาจประกอบด้วยสารหลายชนิด อาจทำให้เกิดความไม่แน่นอน เพราะต้องอาศัยการตีความว่าสารใดบ้างเป็นเภสัชเคมีภัณฑ์ หรือเภสัชเคมีภัณฑ์ที่สำเร็จรูป

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นว่า การที่จะให้เภสัชเคมีภัณฑ์ได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 มิได้เป็นประโยชน์ต่อผู้บริโภคอย่างแท้จริงตามเจตนารมณ์ของผู้วิจัย เพราะผู้บริโภคมิได้เป็นผู้ซื้อเภสัชเคมีภัณฑ์ที่เป็นสารตั้งต้นของยารักษาโรค แต่ซื้อยารักษาโรคที่มีการนำวัตถุดิบมาปรุงแต่ง หรือผ่านกระบวนการผลิตเป็นที่เรียบร้อยแล้ว

ประการที่สาม คำว่า “วัตถุที่มุ่งหมายสำหรับให้เกิดผลแก่สุขภาพ โครงสร้าง หรือการกระทำหน้าที่ใดๆ ของร่างกายของมนุษย์หรือสัตว์” ตามมาตรา 4 (4) แห่งพระราชบัญญัติฯ พ.ศ. 2510 ผู้วิจัยเห็นว่าความหมายดังกล่าวมิได้ระบุว่าจะเกิดเป็นผลดีหรือเป็นผลเสียต่อสุขภาพ จึงพิจารณาได้ว่าไม่ว่าวัตถุนั้นจะเกิดผลดีหรือผลร้ายต่อสุขภาพ ก็ถือเป็นยาทั้งสิ้น

<sup>39</sup> หมายความว่า สารอินทรีย์เคมี หรืออนินทรีย์เคมีซึ่งเป็นสารเดี่ยวที่ใช้ปรุงแต่ง เติริม หรือผสมเป็นยา.

<sup>40</sup> หมายความว่า สารอินทรีย์เคมี หรืออนินทรีย์เคมีทั้งที่เป็นสารเดี่ยวหรือสารผสมที่อยู่ในลักษณะพร้อมที่จะนำมาใช้ประกอบในการผลิตเป็นยาสำเร็จรูป.

ประกาศที่สี่ พระราชบัญญัติยา พ.ศ.2510 กำหนดให้ใช้บังคับทั้งมนุษย์และสัตว์ แต่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ตามที่ผู้วิจัยเสนอให้ใช้บังคับเฉพาะยารักษาโรคที่ใช้สำหรับมนุษย์เท่านั้น มิได้รวมถึงยารักษาโรคที่ใช้สำหรับสัตว์ด้วย

## 2) ยาสมุนไพร

องค์การอนามัยโลกได้มีการกำหนดคำจำกัดความของคำว่า “ยาสมุนไพร” ไว้ ซึ่งมีความหมายที่กว้างกว่าพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542 และพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510 กล่าวคือ ไม่ว่ายาสมุนไพรจะผ่านกรรมวิธีในการผลิต ผสม ประจุ แต่งหรือไม่ก็ตาม ก็ให้ถือว่าเป็นยาสมุนไพร

เมื่อพิจารณาตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ซึ่งเป็นความหมายทั่วไป และตามพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510 ซึ่งเป็นความหมายเฉพาะ แม้จะมีการกำหนดคำจำกัดความที่เหมือนกัน แต่มีปัญหาที่จะต้องพิจารณาว่าจะกำหนดคำจำกัดความตามความหมายทั่วไปหรือบทบัญญัติเฉพาะ

ผู้วิจัยเห็นว่าแม้พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 และพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510 จะมีการกำหนดคำจำกัดความที่เหมือนกัน แต่ควรพิจารณาตามพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเฉพาะ ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับการกำหนดคำจำกัดความของคำว่า “ยา” อันจะเป็นการง่ายต่อการพิจารณา

จากการศึกษาและวิเคราะห์คำจำกัดความตามพระราชบัญญัติยา พ.ศ.2510 ผู้วิจัยเห็นว่าคำจำกัดความดังกล่าวมีความหมายกว้างและเกิดประโยชน์ต่อผู้ผลิตมากกว่าผู้บริโภค รวมทั้งมีการกำหนดให้บังคับใช้กับสัตว์ด้วย จึงไม่เหมาะสมต่อการนำมาใช้บังคับกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0

### 5.2.6.2 ขอบเขตของยารักษาโรค

จากข้อบกพร่องของคำจำกัดความตามพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510 ดังกล่าว ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในการตีความ จึงจำเป็นที่จะต้องศึกษาว่าควรกำหนดขอบเขตของยารักษาโรคที่จะได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เพียงใด เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการบังคับใช้กฎหมาย

เมื่อพิจารณาตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ แม้จะมีการกำหนดคำจำกัดความคำว่า “ยารักษาโรค” ตามกฎหมายว่าด้วยยาของแต่ละประเทศ แต่ก็มีได้หมายความว่า ยารักษาโรคในทุกกรณีจะได้รับประโยชน์จากการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยในแต่ละประเทศมีการกำหนดขอบเขตของยารักษาโรคที่แตกต่างกัน ดังนั้น ผู้วิจัยเห็นว่าประมวลรัษฎากรควรกำหนดขอบเขตของยารักษาโรคที่จะได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ให้ชัดเจน

เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ โดยให้พิจารณาตามบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555<sup>41</sup> ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนในทางปฏิบัติ ไม่ว่าจะเป็นเจ้าหน้าที ผู้บริโภค และผู้ประกอบการ อันจะเป็นการป้องกันปัญหาในการตีความเช่นเดียวกับกรณียาที่ใช้บำรุง รักษา ป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือ โรคของพืชและสัตว์ที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากยาที่ใช้สำหรับบำรุง รักษา ป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรู หรือโรคของพืชและสัตว์ ยังคงต้องอาศัยการตีความจากกรมสรรพากรว่า ยาชนิดหรือประเภทใดบ้างที่ถือว่าเป็นยาที่ใช้บำรุง รักษา ป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์อันจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าหากต่อไปในอนาคต ถ้าต้องการให้ยารักษาโรคประเภทใด ได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ซึ่งมีได้ระบุไว้ในบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555 หรือหากต้องการเพิกถอนประเภทของยารักษาโรคก็สามารถปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมได้ โดยการออกกฎหมายลำดับรอง ไม่ว่าจะเป็นพระราชกฤษฎีกา หรือกฎกระทรวง หรือประกาศกระทรวง เนื่องจากกฎหมายลำดับรองสามารถแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้สอดคล้องกับการพัฒนาทางเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วได้ แต่ทั้งนี้ กฎหมายลำดับรองดังกล่าวจะต้องอยู่ภายใต้ประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทที่ได้ให้อำนาจไว้<sup>42</sup>

## 5.2.7 ปัญหาในเรื่องการควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค

### 5.2.7.1 ปัญหาการควบคุมราคายารักษาโรค

ในทางทฤษฎีภาษีอากร การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ย่อมมีผลทำให้ยารักษาโรคมีราคาถูกกว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ผู้บริโภคไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในราคายารักษาโรค

ตัวอย่างเช่น ต้นทุนราคายารักษาโรค 90 บาท หากร้านขายยาต้องการกำไร 10 บาท ราคายารักษาโรคก่อนรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ 100 บาท เมื่อยารักษาโรคถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ยารักษาโรคจะมีราคา 110 บาท แต่ถ้าหากจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตรา ร้อยละ 0 จะทำให้ยารักษาโรคมีราคา 100 บาท ดังนี้ จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 มีส่วนทำให้ราคายารักษาโรคถูกลง แต่อย่างไรก็ดี การที่ยารักษาโรคยังคงมีราคา เท่าเดิมหรือแพงขึ้น ผู้วิจัยเห็นว่าอาจมีปัจจัยอื่นๆ เข้ามาเกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นต้นทุนของยารักษา

<sup>41</sup> ประกาศคณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติ เรื่อง บัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555.

<sup>42</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2551, มกราคม). “ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการปรับปรุงกฎหมายภาษีสำดับรอง”. สรรพากรสาส์น, 55, 1. หน้า 63-73.



โรคที่เพิ่มสูงขึ้น หรือการแสวงหากำไรมากขึ้นของผู้ประกอบการ ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 เกิดความมีประสิทธิภาพอย่างสูงสุด ผู้บริโภคซื้อยารักษาโรคได้ในราคาที่ถูกลง รัฐควรมีมาตรการทางกฎหมายในการควบคุมราคายารักษาโรคโดยไม่ให้ผู้ประกอบการแสวงหากำไรเกินควร

จากการศึกษาการควบคุมราคายารักษาโรคของประเทศในกลุ่ม OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development หรือองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา) ผู้วิจัยพบว่า การควบคุมราคายารักษาโรคสามารถกระทำได้หลายวิธี ไม่ว่าจะเป็นการควบคุมราคายารักษาโรค หรือการกำหนดราคาอ้างอิง หรือการจำกัดปริมาณการขาย หรือการควบคุมกำไร<sup>43</sup> ซึ่งในแต่ละประเทศอาจควบคุมราคายารักษาโรคโดยใช้รูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง หรือหลายรูปแบบประกอบกัน

ประเทศไทยได้มีการกำหนดให้ยารักษาโรคเป็นสินค้าควบคุมในลำดับที่ 29<sup>44</sup> ตามประกาศคณะกรรมการกลางว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ เรื่องการกำหนดสินค้าและบริการควบคุม พ.ศ. 2555 ข้อ 3 โดยคณะกรรมการกำหนดให้ปิดป้ายแสดงราคาจำหน่ายยารักษาโรคตามมาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ พ.ศ. 2542 ทั้งนี้ เฉพาะยารักษาโรคแผนปัจจุบันและเวชภัณฑ์<sup>45</sup> เท่านั้น โดยไม่ได้มีมาตรการในการควบคุมราคายารักษาโรคโดยการกำหนดราคาจำหน่ายยารักษาโรคที่ให้ผู้ประกอบการขายจำหน่ายยารักษาโรคในราคาที่ไม่สูงกว่าราคาที่กำหนดไว้ หรือกำหนดอัตรากำไรสูงสุดต่อหน่วยของยารักษาโรคที่ผู้ประกอบการจะได้รับจากการจำหน่ายยารักษาโรคตามมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ พ.ศ. 2542 แต่อย่างใด

จากการศึกษาเพิ่มเติมผู้วิจัยพบว่า มีแต่เพียงการกำหนดราคากลางยาในการจัดซื้อของหน่วยงานรัฐโดยให้ใช้ราคากลางของยาตามบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2553<sup>46</sup> หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งเป็นการควบคุมให้บริษัทยาต้องขายยารักษาโรคให้แก่สถานพยาบาลของรัฐไม่เกินราคากลางที่

<sup>43</sup> U.S. Department of Commerce. Op.cit. pp. 4-9.

<sup>44</sup> ประกาศคณะกรรมการกลางว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ เรื่อง การกำหนดสินค้าและบริการควบคุม พ.ศ. 2555.

<sup>45</sup> กรมการค้าภายใน. (2554, 24 กุมภาพันธ์). สินค้าและบริการควบคุมตามพระราชบัญญัติว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ พ.ศ. 2542 และมาตรการกำกับดูแลสินค้าและบริการควบคุม. สืบค้นเมื่อ 24 กรกฎาคม 2555, จาก [http://www.dit.go.th/Service/Pr/Gain/control/list\\_menu.asp](http://www.dit.go.th/Service/Pr/Gain/control/list_menu.asp).

<sup>46</sup> ประกาศคณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติ เรื่อง การกำหนดราคากลางของยาตามบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2553.

กำหนดไว้ แต่สถานพยาบาลจะขายยารักษาโรคให้แก่ผู้ป่วยในราคาเท่าใดก็ได้ โดยไม่ได้มีการควบคุมราคาขายรักษาโรคไว้

ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการควบคุมราคาขายรักษาโรคโดยการใช้เครื่องมือของรัฐเป็นกลไกในการควบคุม โดยการกำหนดราคากลางของยารักษาโรคทุกชนิดไว้ในกรณีการขายปลีกยารักษาโรคให้กับผู้บริโภคหรือผู้ป่วย ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้บริโภคสามารถเปรียบเทียบราคาขายรักษาโรคที่ผู้ประกอบการขายยาขายกับราคากลางของยารักษาโรค อันเป็นการป้องกันการกำหนดราคาที่ไม่เป็นธรรมและการแสวงหากำไรเกินควรของผู้ประกอบการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ประกอบการบางรายที่มีอำนาจต่อรองที่สูงกว่าเนื่องจากเป็นผู้มีสิทธิแต่เพียงผู้เดียวในการผลิตหรือการจำหน่ายยา ทำให้ผู้บริโภคสามารถซื้อยารักษาโรคที่มีคุณภาพในราคาที่ถูกลง ดังนี้ หากมีการใช้มาตรการเสริมดังกล่าวประกอบกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ก็จะทำให้ประชาชนสามารถซื้อยารักษาโรคได้ในราคาที่ถูกลงโดยปราศจากการแสวงหากำไรเกินควรของผู้ประกอบการ

#### 5.2.7.2 ปัญหาการควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรค

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ทำให้ยารักษาโรคมีราคาถูกลง ประชาชนสามารถซื้อยารักษาโรคได้ง่ายขึ้น ถือเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้มีการเข้าถึงยารักษาโรคโดยไม่จำเป็น ตัวอย่างเช่น ประชาชนอาจซื้อยารักษาโรคในปริมาณมากเนื่องจากเห็นว่ามีราคาถูก แม้เจ็บป่วยเพียงเล็กน้อย เป็นต้น

แต่อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยเห็นว่า การเข้าถึงยารักษาโรคได้ง่ายขึ้นมิได้หมายความว่าจะเป็นการเข้าถึงยารักษาโรคโดยไม่จำเป็นเสมอไป ทั้งนี้ การเข้าถึงยาโดยไม่จำเป็นมิได้ขึ้นอยู่กับราคาขายรักษาโรคอันเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เท่านั้น แต่ยังขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ ไม่ว่าจะเป็นผู้ป่วย แพทย์ หรือเภสัชกร ตัวอย่างเช่น ผู้ป่วยส่วนใหญ่มักจะประเมินว่าแพทย์ได้ให้การตรวจรักษาอย่างดีที่สุดหรือไม่ด้วยการสั่งยา<sup>47</sup> หรือพฤติกรรมในการบริโภคยารักษาโรคของผู้บริโภคที่ไม่ถูกต้อง หรือการขาดจรรยาบรรณของแพทย์หรือเภสัชกรในการสั่งยาหรือการขายยารักษาโรค หรือการที่แพทย์ได้รับประโยชน์จากรายได้จากผู้ผลิตยาในการพาไปสัมมนาต่างๆ เป็นต้น<sup>48</sup> หรือการสั่งยาอย่างซ้ำซ้อน<sup>49</sup> ของแพทย์โดยการสั่งยาหลายชนิดต่อหนึ่งอาการที่เป็น หรือ

<sup>47</sup> "หมอมงคล" ซึ่งเลือกยาบัญชีหลักเน้นจำเป็น-ไม่แพง-มีคุณภาพ. (2550, 30 พฤษภาคม). ผู้จัดการออนไลน์. สืบค้นเมื่อ 3 มกราคม 2555, จาก <http://www.songkhlahealth.org/paper/880>.

<sup>48</sup> Ibid.

<sup>49</sup> หมายถึง การใช้ยาหลายชนิดร่วมกันเพื่อการป้องกัน บรรเทาอาการหรือ รักษาโรค โดยไม่มีหลักฐานทางวิชาการสนับสนุนให้ใช้ยา หลายชนิดนั้นร่วมกัน.

การสั่งยาเกินกว่าวันนัด หรือการสั่งยาในปริมาณที่มากเกินไป แต่อาการของผู้ป่วยหายก่อน ผู้ป่วยจึงหยุดใช้ยา ทำให้เกิดความสูญเปล่าจากการใช้ยา<sup>50</sup>

นอกจากนี้ องค์การอนามัยโลกยอมรับว่าขั้นตอนกระบวนการจ่ายยารักษาโรคมีส่วนสำคัญต่อปัญหาการใช้ยาเกินความจำเป็น หรือการใช้ยาในทางที่ผิด<sup>51</sup> ซึ่งยารักษาโรคมกกว่าครึ่งหนึ่งได้ถูกจ่ายไปเกินความจำเป็น และผู้ป่วยมากกว่าครึ่งหนึ่งที่ได้รับการรักษาโรคไปไม่มีความรู้ในการใช้ยาอย่างถูกวิธี ก่อให้เกิดปัญหาการดื้อยา ซึ่งเป็นภัยต่อสาธารณสุขโลก<sup>52</sup> โดยองค์การอนามัยโลกได้ตระหนักถึงปัญหาและเสนอแนะการจัดการปัญหาดังกล่าว เพื่อเป็นการส่งเสริมการใช้ยารักษาโรคอย่างถูกวิธี โดยเสนอให้มีระเบียบข้อบังคับในการควบคุมการใช้ยา การจ่ายยาให้ถูกต้องต่ออาการของโรค รวมทั้งการส่งเสริมและเผยแพร่ความรู้ความเข้าใจในการใช้ยาอย่างถูกวิธีแก่สาธารณะ ตลอดจนการกำจัดแรงจูงใจใดๆ ที่จะนำไปสู่การจ่ายยาที่ไม่เหมาะสม<sup>53</sup> อย่างไรก็ตาม ข้อเสนอดังกล่าวมิใช่กฎหมายที่ทุกประเทศจะต้องนำมาบังคับใช้ภายในประเทศ แต่เป็นเพียงข้อเสนอแนะเพื่อการจัดการปัญหาการใช้ยาเกินความจำเป็นเท่านั้น

จากการศึกษาการควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรคของประเทศอังกฤษ ประเทศแคนาดา และประเทศออสเตรเลีย แม้ประเทศดังกล่าวจะกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 เพื่อส่งเสริมการเข้าถึงยารักษาโรค แต่อย่างไรก็ดี ในแต่ละประเทศได้มีการออกมาตรการทางกฎหมายในการควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรค โดยมีแนวทางในการควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรคในลักษณะที่เหมือนกัน กล่าวคือ ไม่ได้มุ่งควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรคทุกชนิด แต่เลือกที่จะควบคุมและจำกัดการเข้าถึงยารักษาโรคในบางชนิดที่เห็นว่ามีส่วนผสมที่อาจเป็นอันตรายต่อร่างกายหากได้รับในปริมาณมาก หรืออาจนำไปใช้ในทางที่ผิด เช่น นำไปผลิตเป็นสารเสพติด เป็นต้น รวมไปถึงการส่งเสริมความรู้ความเข้าใจในการใช้ยารักษาโรคที่ถูกวิธีแก่ผู้บริโภค แพทย์ และเภสัชกร

<sup>50</sup> คณะอนุกรรมการพัฒนาบัญชียาหลักแห่งชาติ. (2552, พฤศจิกายน). คู่มือการใช้ยาอย่างสมเหตุผลตามบัญชียาหลักแห่งชาติ บัญชี จ(2). สืบค้นเมื่อ 3 มกราคม 2555, จาก [www.hisro.or.th/csmbs/download/6th%20Edit%20Dr.Pisonthi.pdf](http://www.hisro.or.th/csmbs/download/6th%20Edit%20Dr.Pisonthi.pdf).

<sup>51</sup> Kathleen Holloway and Liset van Dijk. (2011). **The world medicines situations 2011**. p. 4.

<sup>52</sup> World Health Organization. (2012). Rational use of medicines. Retrieved June 26, 2012, from [http://www.who.int/medicines/areas/rational\\_use/en/index.html](http://www.who.int/medicines/areas/rational_use/en/index.html).

<sup>53</sup> Kathleen Holloway and Liset van Dijk. Op.cit. pp. 13-14.

ผู้วิจัยเห็นว่าไม่ว่าจะมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 หรืออัตรา ร้อยละ 0 ก็ยังคงมีการเข้าถึงยารักษาโรคโดยไม่จำเป็น ดังนั้น การบรรจุเป้าหมายเพื่อส่งเสริม กิจกรรมอย่างใดอย่างหนึ่ง รัฐอาจใช้เครื่องมือมากกว่าหนึ่งอย่างก็ได้ กล่าวคือ นอกจากจะใช้ เครื่องมือ (Economic Tools) หรือ นโยบายเศรษฐกิจและสังคม (Social and Economic Policy) แล้ว เช่น การให้ความรู้ในการใช้ยาที่ถูกต้องแก่ประชาชน การสร้างค่านิยมสุขภาพดีโดยไม่ต้องใช้ยา โดยไม่จำเป็น การส่งเสริมให้มีการใช้ยาอย่างสมเหตุผล การยุติการส่งเสริมการขายยารักษาโรคที่ ขาดจริยธรรมเพื่อลดความสูญเสียต่อเศรษฐกิจและสุขภาพผู้ป่วย<sup>54</sup> การส่งเสริมจรรยาบรรณของ แพทย์และเภสัชกรให้มีความรับผิดชอบต่อผู้ป่วยและสังคม รวมทั้งแพทย์ควรตรวจสอบว่าผู้ป่วยมี ยาเหลือในปริมาณเท่าใดและสั่งจ่ายยาเพิ่มเติมเท่าที่จำเป็นเพื่อลดความสูญเสียเปล่าจากยาที่ใช้ไม่หมด<sup>55</sup> ตลอดจนการจัดตั้งองค์กรกลางเพื่อกำกับดูแลด้านการใช้ยา การสั่งยาและการจ่ายยา เป็นต้น รัฐอาจ ใช้มาตรการทางกฎหมายในการสนับสนุนให้ประชาชนเข้าถึงยารักษาโรคในสถานการณ์ที่ เหมาะสม โดยการควบคุมปริมาณการจำหน่ายยารักษาโรคในบางประเภทที่เห็นว่าอาจเป็นอันตราย แก่ร่างกายหากได้รับในปริมาณมาก นอกจากนี้ ประเทศไทยควรแยกระบบการสั่งยาของแพทย์ออก จากการจ่ายยาของเภสัชกร เพื่อเป็นการตรวจสอบอีกครั้งหนึ่งว่ายารักษาโรคที่แพทย์สั่งดังกล่าวตรงกับอาการของโรค และปริมาณยาที่ให้ต่อครั้ง (Dose) ในผู้ป่วยแต่ละรายหรือไม่ เนื่องจากเภสัชกร เป็นผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญโดยตรงในเรื่องยารักษาโรค

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าเพื่อแก้ปัญหาในเรื่องการส่งเสริมการขายยากรณีบริษัทยาจงใจ ให้แพทย์จ่ายยาบริษัทของตนเพื่อผลประโยชน์บางอย่างที่แพทย์จะได้รับนั้น ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการ ออกข้อบังคับ หรือระเบียบในการสั่งจ่ายยารักษาโรคของแพทย์โดยใช้ชื่อสามัญทางยาแทนชื่อ ทางการค้า ส่วนสถานพยาบาลก็มีหน้าที่ในการคัดเลือกรายการยาที่มีราคาต่ำที่สุดเพียงรายการเดียว เข้าบัญชียาโรงพยาบาล ในกรณีที่มียามากกว่า 1 รายการ มีข้อบ่งใช้เหมือนกัน จัดอยู่ในกลุ่มเดียวกัน และไม่มีความแตกต่างกันในด้านคุณสมบัติที่มีความสำคัญต่อผลการรักษาอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งจะ ทำให้รัฐสามารถประหยัดค่าใช้จ่ายทางด้านยาได้มากขึ้น

<sup>54</sup> ศูนย์ข้อมูลข่าวสารด้านเวชภัณฑ์ กระทรวงสาธารณสุข. (2554, 14 มีนาคม). สรุปข่าวการประชุม คณะรัฐมนตรีโดยทีมโฆษกประจำสำนักนายกรัฐมนตรี. สืบค้นเมื่อ 3 มกราคม 2555, จาก [dmsic.moph.go.th / news/CabinetSynopsis/d140354.pdf](http://dmsic.moph.go.th/news/CabinetSynopsis/d140354.pdf).

<sup>55</sup> คณะอนุกรรมการพัฒนาบัญชียาหลักแห่งชาติ. (2552, พฤศจิกายน). คู่มือการใช้ยาอย่างสมเหตุผล ตามบัญชียาหลักแห่งชาติ บัญชี จ (2). สืบค้นเมื่อ 3 มกราคม 2555, จาก [www.hisro.or.th /csmb /download /6th%20Edit%20Dr.Pisonthi.pdf](http://www.hisro.or.th /csmb /download /6th%20Edit%20Dr.Pisonthi.pdf).

ดังนั้น หากสามารถดำเนินการดังกล่าวควบคู่กับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค อัตราร้อยละ 0 ได้ ผลประโยชน์สุดท้ายก็จะตกแก่ประชาชน กล่าวคือ สามารถซื้อยารักษาโรคในราคาที่ถูกลง อันเป็นการบรรเทาภาระค่าใช้จ่าย ในขณะที่เดียวกันก็มีการใช้ยารักษาโรคอย่างถูกต้องเหมาะสม



## บทที่ 6

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาแนวความคิด หลักการพื้นฐานการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของประเทศไทยและของต่างประเทศ รวมทั้งการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในบทต่างๆ ที่ผ่านมาทั้งหมดแล้ว ในบทนี้ ผู้วิจัยจะสรุปและเสนอแนวทางในการแก้ไข

#### 6.1 บทสรุป

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง โดยมีลักษณะเป็นการจัดเก็บภาษีฐานกว้างครอบคลุมการขายสินค้าหรือบริการทุกชนิด รวมทั้งการนำเข้า ในอัตราคงที่อัตราเดียวหรือหลายอัตรา ผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง คือผู้บริโภครายสุดท้ายโดยผู้ประกอบการเป็นเพียงตัวแทนรัฐในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคเท่านั้น ผู้ประกอบการเป็นผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจึงสามารถขอคืนภาษีซื้อที่ได้ชำระให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ทั้งหมด

ยารักษาโรคถือเป็นสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐานในการดำรงชีพของมนุษย์ หรือที่เรียกว่า “ปัจจัยสี่” ในการรักษาหรือบรรเทาอาการเจ็บป่วยเพื่อให้มีคุณภาพชีวิตที่ดีขึ้น โดยถือเป็นสินค้าอย่างหนึ่งที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งแต่ละประเทศมีวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่แตกต่างกัน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสภาพสังคม เศรษฐกิจ วัฒนธรรม ตลอดจนนโยบายของแต่ละประเทศเป็นสำคัญว่าต้องการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับประชาชนมากน้อยเพียงใด กล่าวคือ ประเทศอังกฤษและประเทศแคนาดากำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราร้อยละ 0 ในขณะที่ประเทศออสเตรเลียได้กำหนดให้ยารักษาโรคปราศจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศสวีเดนกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราร้อยละต่ำกว่าสินค้าและบริการโดยทั่วไป และประเทศได้วันกำหนดให้ยารักษาโรคได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

แม้ว่าประเทศไทยจะมีนโยบายทางด้านสาธารณสุขต่างๆ เพื่อให้ประชาชนสามารถเข้าถึงการรักษาพยาบาลได้ง่ายขึ้น ไม่ว่าจะเป็นสวัสดิการรักษายาพยาบาลข้าราชการ หรือประกันสังคม หรือหลักประกันสุขภาพถ้วนหน้า แต่อย่างไรก็ดี นโยบายดังกล่าวไม่สามารถ

ครอบคลุมการเข้าถึงการรักษาพยาบาลได้ทั้งหมด เนื่องจากมีข้อจำกัดในเรื่องจำนวนสถานพยาบาล บุคลากรทางการแพทย์ เป็นต้น ดังนั้น การที่จะทำให้ประชาชนสามารถเข้าถึงยารักษาโรคได้ง่ายขึ้น เพื่อรักษาอาการเจ็บป่วยในเบื้องต้นจึงเป็นเรื่องที่จำเป็นเป็นอย่างยิ่ง

ประเทศไทยกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับสินค้าหรือบริการโดยทั่วไป แต่อย่างไรก็ดี ในส่วนของยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและยารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากรมีความไม่เหมาะสม เนื่องจากมีข้อบกพร่องหลายประการ ดังต่อไปนี้

1) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 หากพิจารณาตามฐานการบริโภคหรือการใช้จ่าย ถือว่าสอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมทั้งตามแนวดิ่งและแนวนอน แต่อย่างไรก็ดี รายจ่ายที่ผู้เสียภาษีจ่ายไปในการซื้อยารักษาโรค มิได้แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้บริโภคอย่างแท้จริง ทั้งนี้ ควรพิจารณาจากฐานรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคประกอบด้วย เนื่องจากการใช้จ่ายมีความสัมพันธ์กับรายได้

แต่หากพิจารณาจากฐานรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค ถือว่าไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวดิ่ง โดยถือว่าเป็นภาระภาษีถอยหลัง เนื่องจากบุคคลที่มีรายได้แตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นผู้มีรายได้น้อยหรือผู้มีรายได้มาก หากซื้อยารักษาโรคชนิดเดียวกัน ราคาเท่ากัน จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในจำนวนที่เท่ากัน หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของผู้มีรายได้น้อยเท่ากันกับผู้มีรายได้มากต้องรับภาระ แต่เมื่อเปรียบเทียบกับสัดส่วนของรายได้ ผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคมกกว่าผู้มีรายได้มาก เป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่ไม่เหมาะสม

2) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากรที่แตกต่างกัน ถือว่าไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นกลางในทางภาษีซึ่งเป็นหลักภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ ยารักษาโรคที่มีใช้พืชสมุนไพรถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร ในขณะที่ยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและยารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลกลับได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร จะเห็นได้ว่า แม้จะเป็นยารักษาโรคชนิดเดียวกันหรือประเภทเดียวกัน หากขายหรือจ่ายยารักษาโรคในสถานที่แตกต่างกันแล้ว จะส่งผลทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแตกต่างกันด้วย หรือ

กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ จะใช้การจัดเก็บวิธีใดนั้นขึ้นอยู่กับสถานที่ในการขายหรือจำหน่ายยาโรคโรคเป็นสำคัญ

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคโรคที่แตกต่างกันดังกล่าว ก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจซึ่งมีผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคในการเลือกซื้อยาโรคโรค โดยก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ผู้บริโภคบริโภคยาโรคโรคที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ ผู้บริโภคอาจเลือกบริโภคยาโรคโรคที่เป็นพืชสมุนไพรแทนการบริโภคยาโรคโรคที่มีไซ้พืชสมุนไพร หากยาโรคโรคที่เป็นพืชสมุนไพรดังกล่าวมีคุณภาพหรือสรรพคุณในการรักษาเทียบเท่ากับยาโรคโรคที่มีไซ้พืชสมุนไพร หรืออาจเข้ารับการรักษายาโรคโรคจากสถานพยาบาลแทนการซื้อยาโรคโรคจากร้านขายยา เพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งที่ไม่ประสงค์ที่จะบริโภคยาโรคโรคประเภทนั้น ซึ่งการที่ประชาชนไม่เลือกบริโภคยาโรคโรคที่มีไซ้พืชสมุนไพร อาจก่อให้เกิดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจได้ ถ้าการจัดสรรภายใต้ระบบการตลาดที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในทางเศรษฐกิจมิได้เกิดขึ้น

3) การที่ทบัตัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ยาโรคโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและยาโรคโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร นั้น มีผลทำให้ผู้ประกอบการขายยาโรคโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและสถานพยาบาลอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อที่ได้ชำระให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ จึงต้องรับภาระภาษีดังกล่าวไว้เอง แต่อย่างไรก็ดี ผู้ประกอบการขายยาโรคโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและสถานพยาบาลอาจผลักภาระภาษีซื้อที่ไม่สามารถขอคืนได้มายังผู้บริโภคในรูปของภาระภาษีแฝงโดยรวมอยู่ในราคาขายยาโรคโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและยาโรคโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาล ส่งผลให้ยาโรคโรคมีราคาสูงขึ้น ซึ่งในบางครั้งภาระภาษีแฝงอาจมากกว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10 เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10 ผู้ประกอบการขายยาโรคโรคสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ทั้งหมดเท่าที่ผู้ประกอบการได้ชำระให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ผู้บริโภคจึงรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในราคาขายยาโรคโรคเท่านั้น คือ อัตราร้อยละ 10 ของราคาขายยาโรคโรค

4) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคโรคอัตราร้อยละ 10 หรือภาระภาษีแฝงอันเกิดจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคโรค ส่งผลให้ยาโรคโรคมีราคาสูงขึ้น การเข้าถึงยาโรคโรคเป็นไปได้ยากโดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ที่มิรายน้อย ซึ่งเป็นการขัดต่อหลักการเข้าถึงยาโรคโรคของ



องค์การอนามัยโลกที่กล่าวว่า “การจัดเก็บภาษีในยารักษาโรคสำหรับมนุษย์เป็นภาษีที่ไม่เหมาะสม อันเป็นการขัดขวางการเข้าถึงยา”<sup>1</sup>

จากความไม่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากร ดังกล่าว ผู้วิจัยจึงได้เสนอแนวทางในการแก้ไขประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยา รักษาโรค ดังนี้ กำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนของผู้ประกอบการขายยารักษาโรค ซึ่งเป็นขั้นตอนสุดท้ายก่อนที่ยารักษาโรคจะถึงมือผู้บริโภค ทำให้ยา รักษาโรคปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นตั้งแต่เริ่ม กระบวนการผลิตยารักษาโรคจนถึงขั้นตอนสุดท้ายของกระบวนการผลิตถูกกำจัดออกไป ส่งผลให้ ยารักษาโรคมีราคาถูกลง เป็นการเปิดโอกาสให้ประชาชนเข้าถึงยารักษาโรคได้ง่ายขึ้น โดยเฉพาะ อย่างยิ่งผู้ที่มีรายได้น้อย ซึ่งเป็นการสอดคล้องต่อหลักการเข้าถึงยารักษาโรคขององค์การอนามัย โลก ทั้งนี้ ให้พิจารณาตามบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555 เพื่อให้เกิดความชัดเจนในทางปฏิบัติ ไม่ ว่าจะเป็นเจ้าหน้าที่ ผู้บริโภคและผู้ประกอบการ อันจะเป็นการป้องกันปัญหาในการตีความ เช่นเดียวกับกรณียาที่ใช้บำรุง รักษา ป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ ที่ ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากยาที่ใช้สำหรับ บำรุง รักษา ป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ ยังคงต้องอาศัยการตีความจาก กรมสรรพากรว่า ยาชนิดหรือประเภทใดบ้างที่ถือว่าเป็นยาที่ใช้บำรุง รักษา ป้องกัน ทำลาย หรือ กำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์อันจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่ง ประมวลรัษฎากร

หากต่อไปในอนาคต ถ้าต้องการให้ยารักษาโรคประเภทใดได้รับประโยชน์จากการ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ซึ่งมีได้ระบุไว้ในบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555 หรือหากต้องการ เพิกถอนประเภทของยารักษาโรคก็สามารถปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมได้โดยการออกกฎหมายลำดับ รอง เนื่องจากกฎหมายลำดับรองสามารถแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้สอดคล้องกับการพัฒนาทาง เทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วได้

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ตามที่ผู้วิจัยเสนอ เป็นการ สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง เมื่อพิจารณาในแง่ของฐานรายได้ของผู้รับภาระ ภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค และเป็นการลดภาระภาษีถอยหลังของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่ผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระเท่ากันกับที่ผู้มีรายได้มากต้องรับภาระ เมื่อเปรียบเทียบกับสัดส่วนของรายได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง บุคคลทุกคนไม่ว่าจะเป็นผู้มีรายได้มาก

<sup>1</sup> Health Action International (HAI). (2009, December). Medicine pricing matters. Retrieved January 29, 2010, from [http://www.haiweb.org/medicineprices/29012010/MPM\\_6.pdf](http://www.haiweb.org/medicineprices/29012010/MPM_6.pdf).

หรือผู้มีรายได้น้อยจะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคเท่ากันคือ 0 บาท ส่งผลให้ผู้มีรายได้น้อยสามารถนำเงินในส่วนที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคไปใช้ในกิจกรรมอื่นๆ ได้

นอกจากนี้ ยังเป็นการสอดคล้องต่อหลักความเป็นกลางในทางภาษีซึ่งเป็นหลักภาษีอากรที่ดีประเภทหนึ่ง เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 มีผลทำให้ยารักษาโรคทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นยารักษาโรคที่มีไซฟิซสมุนไพรมายารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรมายารักษาโรคที่ขึ้นยารักษาโรคจากร้านขายยาทั่วไป หรือได้รับการจ่ายยารักษาโรคจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเดียวกัน ทำให้ไม่เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจซึ่งมีผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคในเลือกซื้อยารักษาโรค กลไกทางการตลาดไม่ถูกโครงสร้างทางภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นตัวแทรกแซง และลดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจ รวมทั้งเป็นการขจัดปัญหาในเรื่องภาระภาษีแฝงซึ่งอาจรวมอยู่ในราคาขายยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรมายารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาล เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 มีผลทำให้ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรมายารักษาโรคสถานพยาบาลเข้ามาอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงสามารถขอคืนภาษีซื้อที่ได้ชำระให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ ทำให้ยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรมายารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง

แต่อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ย่อมส่งผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐ เนื่องจากรัฐจะต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ซึ่งตามปกติควรจะจัดเก็บได้แล้ว รัฐยังจะต้องสูญเสียรายได้ภาษีอากรอีกส่วนหนึ่งในการคืนภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการขายยารักษาโรค แต่เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับสถิติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางของกรมสรรพากร ตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึงปีภาษี 2554 กับรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มและรายได้จากภาษีอากรทุกประเภทที่รัฐบาลได้รับในแต่ละปีภาษี ผู้วิจัยเห็นว่ารายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางมีสัดส่วนเล็กน้อยมากเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดและรายได้จากภาษีอากรทุกประเภท เช่นเดียวกับภาษีซื้อการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอาง นอกจากนี้ สถิติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวยังรวมถึงการขายเครื่องสำอางด้วย ซึ่งหากพิจารณาเฉพาะการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคแต่เพียงอย่างเดียว รายได้ของรัฐที่ได้รับจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคและการคืนภาษีซื้อจะมีสัดส่วนที่ต่ำกว่าสถิติดังกล่าว ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐเพียงเล็กน้อยเท่านั้น นอกจากนี้ การที่ผู้วิจัยเสนอให้ยารักษาโรคที่จะได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา

ร้อยละ 0 พิจารณาตามบัญชีหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555 ก็จะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 น้อยลง

แม้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ก็ตาม แต่ผู้วิจัยเห็นว่าการสูญเสียรายได้ดังกล่าว ถือว่าเป็นการคุ้มค่าเมื่อคำนึงถึงประโยชน์ของประชาชนในการเข้าถึงยารักษาโรค เมื่อประชาชนในประเทศมีสุขภาพดีย่อมส่งผลให้มีประสิทธิภาพในการทำงาน ทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้มากขึ้น ซึ่งก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากกว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นภาษีทางอ้อม

รัฐควรออกมาตรการทางกฎหมายเพิ่มเติมในการควบคุมราคายารักษาโรคโดยการกำหนดราคากลางของยารักษาโรคทุกชนิดไว้ในกรณีการขายปลีกยารักษาโรคให้กับผู้บริโภคหรือผู้ป่วย ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้บริโภคสามารถเปรียบเทียบราคายารักษาโรคที่ผู้ประกอบการขายยาขายกับราคากลางของยารักษาโรค อันเป็นการป้องกันการกำหนดราคาที่ไม่เป็นธรรมและการแสวงหากำไรเกินควรของผู้ประกอบการ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 เกิดความมีประสิทธิภาพอย่างสูงสุด ผู้บริโภคซื้อยารักษาโรคได้ในราคาที่ถูกลง

อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ทำให้ยารักษาโรคมีราคาถูกลง ส่งผลให้ประชาชนสามารถซื้อยารักษาโรคได้ง่ายขึ้น ถือเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้มีการเข้าถึงยารักษาโรคโดยไม่จำเป็น แต่อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยเห็นว่าการเข้าถึงยารักษาโรคได้ง่ายขึ้นมิได้หมายความว่าจะเป็นการเข้าถึงยารักษาโรคโดยไม่จำเป็นเสมอไป ทั้งนี้ การเข้าถึงยาโดยไม่จำเป็นมิได้ขึ้นอยู่กับราคายารักษาโรคอันเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เท่านั้น แต่ยังขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ ดังนั้น การบรรลุเป้าหมายเพื่อส่งเสริมกิจกรรมอย่างใดอย่างหนึ่ง รัฐอาจใช้เครื่องมือมากกว่าหนึ่งอย่างก็ได้ กล่าวคือ นอกจากจะใช้เครื่องมือหรือนโยบายเศรษฐกิจและสังคมแล้ว รัฐอาจใช้มาตรการทางกฎหมายในการสนับสนุนให้ประชาชนเข้าถึงยารักษาโรคในสถานการณ์ที่เหมาะสม โดยการควบคุมปริมาณการจำหน่ายยารักษาโรคในบางประเภทที่เห็นว่าอาจเป็นอันตรายแก่ร่างกายหากได้รับในปริมาณมาก รวมทั้งควรแยกกระบวนการสั่งยาของแพทย์ออกจากการขายยาของเภสัชกร ดังนี้ หากสามารถดำเนินการดังกล่าวควบคู่กับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ได้ ผลประโยชน์สุดท้ายก็จะตกแก่ประชาชน

นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 นั้น ไม่ส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการหรืออุตสาหกรรมการผลิตยารักษาโรคภายในประเทศ เนื่องจากผู้นำเข้ายารักษาโรคจะต้องเสียภาษีศุลกากรตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2555 หมวด 6 ตอนที่ 30 ว่าด้วยผลิตภัณฑ์ทางเภสัชกรรมในอัตราร้อยละ 25 หรืออัตราร้อยละ 30 แล้วแต่กรณี ซึ่งการเสียภาษีศุลกากรในการนำเข้ายารักษาโรคเป็นการปกป้องคุ้มครองอุตสาหกรรมการผลิตยารักษาโรค

ภายในประเทศ โดยมีลักษณะเป็นกำแพงกั้นยารักษาโรคจากต่างประเทศมิให้เข้ามาแข่งขันกับยารักษาโรคที่ผลิตในประเทศได้อย่างเท่าเทียมกัน

อย่างไรก็ดี การที่จะปกป้องคุ้มครองผู้ประกอบการหรืออุตสาหกรรมการผลิตยารักษาโรคภายในประเทศโดยการเพิ่มอัตราภาษีศุลกากรให้สูงขึ้นมากกว่าอัตราร้อยละ 25 หรืออัตราร้อยละ 30 เป็นสิ่งที่ไม่เหมาะสม เนื่องจากยารักษาโรคถือเป็นหนึ่งในปัจจัยสี่ในการดำรงชีพของมนุษย์ การกำหนดอัตราภาษีศุลกากรที่สูงเกินควร ทำให้ยารักษาโรคมีราคาสูงขึ้น ย่อมส่งผลกระทบต่อประชาชนในการเข้าถึงยารักษาโรค โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้มีรายได้น้อย นอกจากนี้ ประเทศไทยยังไม่สามารถที่จะผลิตหรือคิดค้นยารักษาโรคบางประเภทได้ จึงต้องอาศัยการนำเข้ายารักษาโรคจากต่างประเทศ รวมทั้งอาจเป็นกระตุ้นให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษีศุลกากรมากขึ้น ดังนั้น จึงควรใช้มาตรการอย่างอื่นในการคุ้มครองอุตสาหกรรมการผลิตยารักษาโรคภายในประเทศ

## 6.2 ข้อเสนอแนะ

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากรมีความไม่เหมาะสมหลายประการ ไม่ว่าจะเป็นการไม่สอดคล้องต่อหลักภาษีอากรที่ดี ทั้งในเรื่องหลักความเป็นธรรมเมื่อพิจารณาในแง่ของฐานรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค และหลักความเป็นกลางในทางภาษี รวมทั้งปัญหาในเรื่องภาระภาษีแฝงที่รวมอยู่ในราคาขายยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและยารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล ตลอดจนการขัดต่อหลักการเข้าถึงยารักษาโรคขององค์การอนามัยโลก

จากความไม่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากรดังกล่าว ผู้วิจัยจึงได้เสนอแนวทางในการแก้ไขประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค ดังนี้

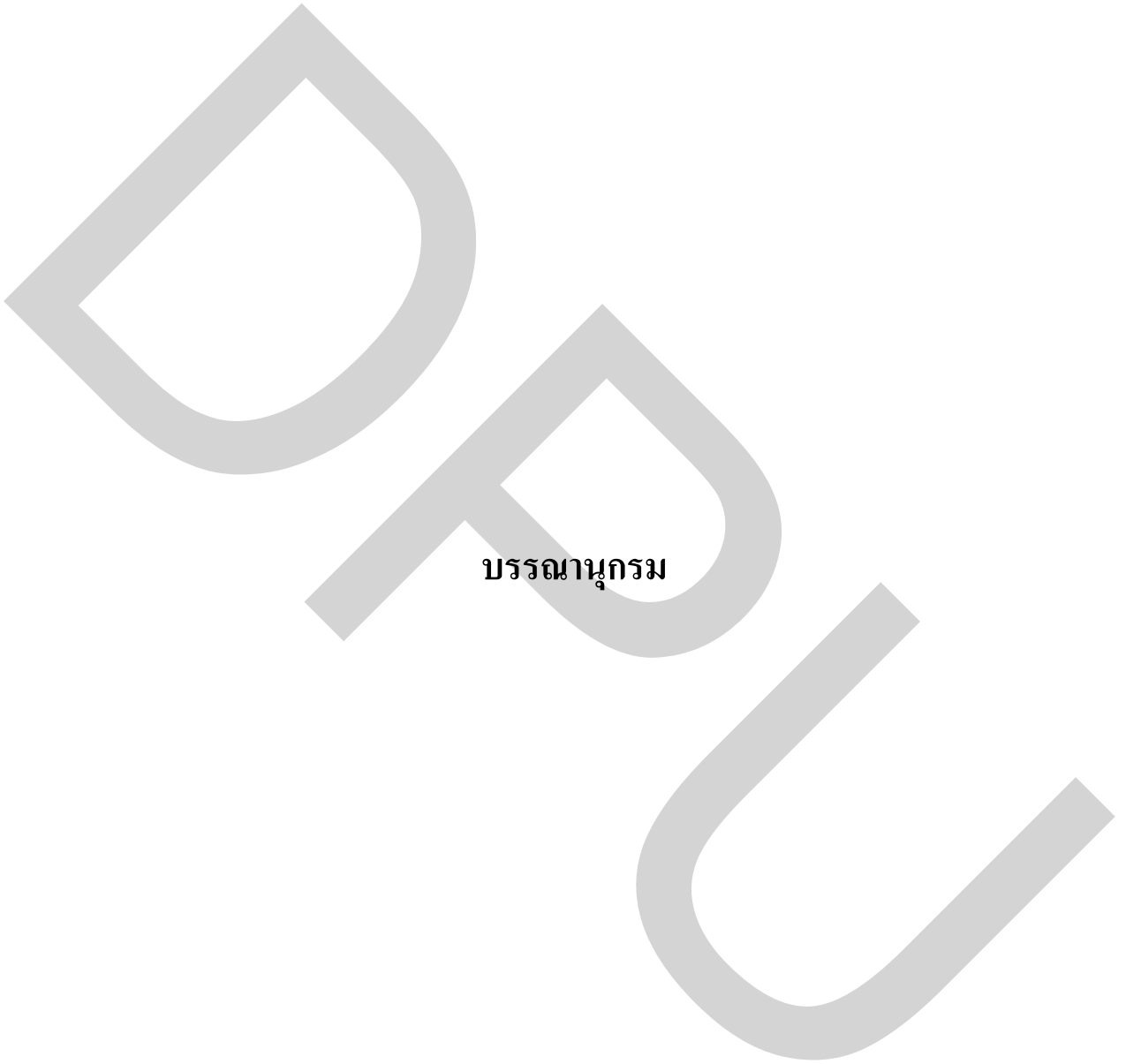
6.2.1 ควรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนของผู้ประกอบการขายยารักษาโรค ซึ่งเป็นขั้นตอนสุดท้ายก่อนที่ยารักษาโรคจะถึงมือผู้บริโภค ทั้งนี้ ให้พิจารณายารักษาโรคตามบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555 นอกจากนี้ ถ้าต้องการให้ยารักษาโรคประเภทใดได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ซึ่งมีได้ระบุไว้ในบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555 หรือหากต้องการเพิกถอนประเภทของยารักษาโรคก็สามารถปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมได้โดยการออกกฎหมายลำดับรอง เนื่องจากกฎหมายลำดับรองสามารถแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้สอดคล้องกับการพัฒนาทางเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วได้

6.2.2 รัฐควรออกมาตรการทางกฎหมายเพิ่มเติมในการควบคุมราคาการรักษาโรคโดยการกำหนดราคากลางของยารักษาโรคทุกชนิดไว้ในกรณีการขายปลีกยารักษาโรคให้กับผู้บริโภคหรือผู้ป่วย ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้บริโภคสามารถเปรียบเทียบราคาการรักษาโรคที่ผู้ประกอบการขายยาขายกับราคากลางของยารักษาโรค อันเป็นการป้องกันการกำหนดราคาที่ไม่เป็นธรรมและการแสวงหากำไรเกินควรของผู้ประกอบการ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 เกิดความมีประสิทธิภาพอย่างสูงสุด

6.2.3 รัฐควรส่งเสริมการใช้ยารักษาโรคอย่างสมเหตุผล ให้ความรู้ในการใช้ยารักษาโรคที่ถูกต้องแก่ประชาชน รณรงค์ให้ประชาชนใช้ยารักษาโรคเท่าที่จำเป็น สร้างเสริมจรรยาบรรณของแพทย์และเภสัชกรให้มีความรับผิดชอบต่อผู้ป่วยและสังคม

6.2.4 รัฐควรออกมาตรการทางกฎหมายเพิ่มเติมในการสนับสนุนให้ประชาชนเข้าถึงยารักษาโรคในสถานการณ์ที่เหมาะสม โดยการควบคุมปริมาณการจำหน่ายยารักษาโรคในบางประเภทที่เห็นว่าอาจเป็นอันตรายแก่ร่างกายหากได้รับในปริมาณมาก รวมทั้งควรแยกระบบการสั่งยาของแพทย์ออกจากกรจ่ายยาของเภสัชกร

นอกจากนี้ รัฐควรออกข้อบังคับ หรือระเบียบในการสั่งจ่ายยารักษาโรคของแพทย์โดยใช้ชื่อสามัญทางยาแทนชื่อทางการค้า ส่วนสถานพยาบาลก็มีหน้าที่ในการคัดเลือกรายการยาที่มีราคาต่ำที่สุดเพียงรายการเดียวเข้าบัญชียาโรงพยาบาล ในกรณีที่มียามากกว่า 1 รายการ โดยมีข้อบ่งใช้เหมือนกัน จัดอยู่ในกลุ่มเดียวกัน และ ไม่มีความแตกต่างกันในด้านคุณสมบัติที่มีความสำคัญต่อผลการรักษาอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งจะทำให้รัฐสามารถประหยัดค่าใช้จ่ายทางด้านยาได้มากขึ้น ทั้งนี้ เพื่อแก้ปัญหาในเรื่องการส่งเสริมการขายยากรณีบริษัทยาจูงใจให้แพทย์จ่ายยาบริษัทของตนเพื่อผลประโยชน์บางอย่างที่แพทย์จะได้รับนั้น



**บรรณานุกรม**

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

#### หนังสือ

- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2552). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจายรายได้ (พิมพ์ครั้งที่ 9). กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ขจร พรหมกลีกร. (2523). การภาษีอากร. กรุงเทพฯ : ไทยวัฒนาพานิช.
- ขจร สารุพันธุ์. (2513). คำอธิบายวิชาภาษีอากร. กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- คณะกรรมการแห่งชาติด้านยา. **ปรัชญาบัญญัติยาจากสมุนไพรร พ.ศ. 2549**. กรุงเทพฯ : ผู้แต่ง.
- จรงค์ ระรวยทรง. (2533). จากภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม. กรุงเทพฯ : นิติธรรม.
- จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์. กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2553). คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 7). กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์พลสยามพริ้นติ้ง.
- ชาญชัย มุสิกนิสากร และ ปภาวดี ดุลยจินดา. (2530). เอกสารการสอนชุดวิชา การคลังและงบประมาณ หน่วยที่ 1-8. นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.
- คำริ ดวงนภา. (2548). การวางแผนและบริหาร VAT อย่างรู้ทัน. กรุงเทพฯ : มาร์เก็ตติ้ง กรุ๊ป แอสโซซิเอชั่น จำกัด.
- ดุลลลักษ์ณ์ ตราชูธรรม. (2553). หลักกฎหมายภาษีอากร. (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ : สถาบัน T.Training Center.
- นิตดา เกียรติยั้งอังสุติ และ ยุพดี ศิริสินสุข. (2554). **30 ปี พัฒนาการนโยบายแห่งชาติด้านยาของ ไทย (2524-2554)**. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์บริษัท ทีคิวพี จำกัด.
- บุญธรรม ราชรักษ์. (2552). ทฤษฎีภาษีอากร. กรุงเทพฯ : ทีทีเอ็น.
- ปรัชญา อารีรักษ์. (2531). ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต. กรุงเทพฯ : กองวิชาการ กรมสรรพสามิต.
- ปรีดา นาคเนาทิม. (2531). เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1. กรุงเทพฯ : แสงจันทร์การพิมพ์.

- ปรีดา บุญยัง, ชาญชัย วิชญาณุภาพ และชวลิต หงสกุล. (2526). **คู่มือภาษีการค้า**. กรุงเทพฯ : สมาคมนักศึกษาเก่าพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- ป๋วย อึ๊งภากรณ์. (2498). **บันทึกคำบรรยายการคลัง**. กรุงเทพฯ : ประมวลมิตร.
- พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542. (2546). กรุงเทพฯ : นานมีบุ๊คส์พับลิเคชั่นส์.
- ไพจิตร โรจนวานิช. (2553). **ภาษีสรรพากร : คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 2**. กรุงเทพฯ : สามเจริญพาณิชย์.
- รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. (2516). **ทฤษฎีการภาษีอากร**. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์เคล็ดไทย.
- วิทย์ ต้นตยกุล. (2519). **กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร**. กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- ศิริพรรณ กิติประวัติ. (2533). **ภาษีมูลค่าเพิ่ม : โครงสร้าง ปัญหาและผลกระทบต่อเศรษฐกิจไทย**. กรุงเทพฯ : นิวครีเอทีฟโปรดักชั่นเฮ้าส์.
- ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล. (2547). **คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 3)**. กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สมชัย ฤชุพันธุ์. (2533). **ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย**. กรุงเทพฯ : พิมพ์ดี.
- สาธิต รังคสิริ ก. (2536). **เจาะลึกปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม**. กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ.
- \_\_\_\_\_ ข. (2540). **การเงินธุรกิจและการภาษีอากร หน่วยที่ 9 – 15 (พิมพ์ครั้งที่ 4 ฉบับปรับปรุง)**. นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.
- สำนักงานประสานการพัฒนาบัญชีอากรหลวงแห่งชาติ. (2552). **บัญชีอากรหลวงแห่งชาติ พ.ศ. 2551**. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ชุมนุมสหกรณ์การเกษตรแห่งประเทศไทย.
- สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. (2533). **รายงานสรุปผลการพิจารณาศึกษาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม : รายงานการประชุมวุฒิสภา ครั้งที่ 1/2533**. กรุงเทพฯ : สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร.
- สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. (2534). **รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 19 เรื่อง ร่างกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม**. กรุงเทพฯ : สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร.
- อรนุช กนกสิริรัตน์. (2554). **คำแถลงนโยบายของคณะรัฐมนตรี**. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์คณะรัฐมนตรีและราชกิจจานุเบกษา
- อรัญ ธรรมโน. (2548). **ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (ฉบับปรับปรุง)**. กรุงเทพฯ : อมรินทร์พริ้นติ้ง แอนด์พับลิชชิ่ง.



อาภรณ์ นารถดิลก. (2536). คำวินิจฉัยภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากรจำนวน 541 ข้อ.

กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.

### บทความ

ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์. (2533, มิถุนายน). “ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงไม่ใช่ผู้ประกอบการ.”

**สรรพากรศาสตร์, 37, 5. หน้า 5.**

จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2551, มกราคม). “ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการปรับปรุงกฎหมายภาษีสำค้บรอง”.

**สรรพากรศาสตร์, 55, 1. หน้า 63-73.**

เดลินิวส์. (2554, 14 มิถุนายน). “อย่าลืมนโยบายสำคัญเข้าถึงชาคนไทยยังไม่ทั่วหน้า.”

**หนังสือพิมพ์เดลินิวส์, 22, 524. หน้า 3.**

นิตินัย ศิริสมรรถการ และ จุฑาทอง จารุมิลินท. (2549, ธันวาคม). “ขอบเขตของนโยบายการคลัง

ภาคสาธารณะและนัยสำคัญของ Tax Expenditure.” **สรรพากรศาสตร์, 53, 12. หน้า 77.**

ภาวิณี นาวรัตน์. (2553, พฤษภาคม). “แนวความคิดและเหตุผลในการนำภาษีสินค้าและบริการ

(Goods and Services Tax) มาใช้ในประเทศแคนาดา.” **สรรพากรศาสตร์, 37, 5. หน้า 69.**

สาธิต รังคสิริ. (2534, เมษายน). “ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศได้หวัน”.

**สรรพากรศาสตร์, 38, 4. หน้า 47-48.**

สุทธิพงษ์ ศรีสะอาด. (2546, สิงหาคม). “VAT: อัตรา 0% ยกเว้น และนอกระบบภาษี.” **Tax &**

**Business Law, 9, 107.**

### วิทยานิพนธ์

พุดผาวรชร รินทร์ธราศรี. (2550). การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ในประเทศไทย : ศึกษา

กรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.

### กฎหมาย

- ประกาศกระทรวงสาธารณสุข เรื่อง ยาควบคุมพิเศษ ฉบับที่ 40 พ.ศ. 2554. (2554, 19 กันยายน). **ราชกิจจานุเบกษา**. เล่มที่ 128, ตอนพิเศษ 107 ง. หน้า 2.
- ประกาศกระทรวงสาธารณสุข เรื่อง ยาอันตราย พ.ศ. 2521. (2521, 4 กรกฎาคม). **ราชกิจจานุเบกษา**. เล่มที่ 95, ตอนที่ 68. หน้า 2076.
- ประกาศคณะกรรมการกลางว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ เรื่อง การกำหนดสินค้าและบริการควบคุม พ.ศ. 2555. (2555, 31 มกราคม). **ราชกิจจานุเบกษา**. เล่มที่ 129, ตอนพิเศษ 26 ง. หน้า 70.
- ประกาศคณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติ เรื่อง การกำหนดราคากลางของยาตามบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2553. (2554, 28 มกราคม). **ราชกิจจานุเบกษา**. เล่มที่ 128, ตอนพิเศษ 12 ง. หน้า 70.
- ประกาศคณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติ เรื่อง บัญชียาหลักแห่งชาติ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2554. (2554, 28 มิถุนายน). **ราชกิจจานุเบกษา**. เล่มที่ 128, ตอนพิเศษ 72 ง. หน้า 53-56.
- ประกาศคณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติ เรื่อง บัญชียาหลักแห่งชาติ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2554. (2554, 28 มิถุนายน). **ราชกิจจานุเบกษา**. เล่มที่ เล่ม 128 ตอนพิเศษ 72 ง. หน้า 57.
- ประกาศคณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติ เรื่อง บัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555. (2555, 25 พฤษภาคม). **ราชกิจจานุเบกษา**. เล่มที่ 129, ตอนพิเศษ 85 ง. หน้า 17.
- ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2483. (2482, 1 เมษายน). **ราชกิจจานุเบกษา**. เล่มที่ 46, ตอนที่ 0 ก. หน้า 1.
- พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548. (2548, 26 มกราคม). **ราชกิจจานุเบกษา**. เล่มที่ 122, ตอนที่ 10 ก. หน้า 7.
- พระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510. (2510, 20 ตุลาคม). **ราชกิจจานุเบกษา**. เล่มที่ 84, ตอนที่ 101. หน้า 7.

### สารสนเทศจากสื่ออิเล็กทรอนิกส์

- กรมการค้าภายใน. (2554, กุมภาพันธ์). สินค้าและบริการควบคุม จำนวน 41 รายการตามมติ คณะกรรมการกลางว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ. สืบค้นเมื่อ 15 กรกฎาคม 2555, จาก [http://www.dit.go.th/Service/Pr/Gain/control/list\\_menu.asp](http://www.dit.go.th/Service/Pr/Gain/control/list_menu.asp).
- กรมการค้าภายใน. (2554, กุมภาพันธ์). สินค้าและบริการควบคุมตามพระราชบัญญัติว่าด้วย ราคาสินค้าและบริการ พ.ศ. 2542 และมาตรการกำกับดูแลสินค้าและบริการควบคุม. สืบค้นเมื่อ 24 กรกฎาคม 2555, จาก [http://www.dit.go.th/Service/Pr/Gain/control/list\\_menu.asp](http://www.dit.go.th/Service/Pr/Gain/control/list_menu.asp).
- กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). หนังสือตอบข้อหารือกรม สรรพากรที่ กค 0702/พ./2021 ลงวันที่ 16 มีนาคม พ.ศ. 2553. สืบค้นเมื่อ 22 มิถุนายน 2555, จาก <http://www.rd.go.th/publish/42996.0.html>.
- กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/4814 ลงวันที่ 8 สิงหาคม พ.ศ. 2551. สืบค้นเมื่อ 22 มิถุนายน 2555, จาก <http://www.rd.go.th/publish/39078.0.html>.
- กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/7233 ลงวันที่ 28 ตุลาคม พ.ศ. 2551. สืบค้นเมื่อ 22 มิถุนายน 2555, จาก <http://www.rd.go.th/publish/39318.0.html>.
- กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/พ./8975 ลงวันที่ 30 ตุลาคม พ.ศ. 2552. สืบค้นเมื่อ 22 มิถุนายน 2555, จาก <http://www.rd.go.th/publish/42083.0.html>.
- กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811 (กม.04)/พ.41 ลงวันที่ 15 มีนาคม พ.ศ. 2544. สืบค้นเมื่อ 22 มิถุนายน 2555, จาก <http://www.rd.go.th/publish/25491.0.html>.
- คณะอนุกรรมการพัฒนาบัญชียาหลักแห่งชาติ. (2552, พฤศจิกายน). คู่มือการใช้ยาอย่างสมเหตุผล ตามบัญชียาหลักแห่งชาติ บัญชี จ (2). สืบค้นเมื่อ 3 มกราคม 2555, จาก [www.hisro.or.th/csmbms/download/6th%20Edit%20Dr.Pisonthi.pdf](http://www.hisro.or.th/csmbms/download/6th%20Edit%20Dr.Pisonthi.pdf).
- ชัยวัฒน์ ต่อสกุลแก้ว. (2551, 22 สิงหาคม). โลกร้อน...โรคร้าย. สืบค้นเมื่อ 29 ตุลาคม 2553, จาก <http://www.vcharkarn.com/vblog/39196>.

ธนาคารแห่งประเทศไทย. (ม.ป.ป.). อัตราแลกเปลี่ยนขายถัวเฉลี่ย ณ วันที่ 20 กุมภาพันธ์ พ.ศ.

2555 : 1 CAD ดอลลาร์ = 31.27. สืบค้นเมื่อ 20 กุมภาพันธ์ 2555,

จาก [http://www.bot.or.th/Thai/Statistics/Financial Markets/ExchangeRate/\\_layouts/Application/ExchangeRate/ExchangeRate.aspx](http://www.bot.or.th/Thai/Statistics/Financial%20Markets/ExchangeRate/_layouts/Application/ExchangeRate/ExchangeRate.aspx).

ปภัศสร ผลโพธิ์. (2552, 12 พฤศจิกายน). ยาพาราเซตามอลใช้ถูกวิธี ชีวิตปลอดภัย. สืบค้นเมื่อ 8

สิงหาคม 2555, จาก [http://www.oryor.com/oryor/admin/module/fda\\_fact\\_sheet/file/f\\_117\\_1259738185.pdf](http://www.oryor.com/oryor/admin/module/fda_fact_sheet/file/f_117_1259738185.pdf).

ศูนย์ข้อมูลข่าวสารด้านเวชภัณฑ์ กระทรวงสาธารณสุข. (2554, 14 มีนาคม). สรุปข่าวการประชุม

คณะรัฐมนตรีโดยทีมโฆษกประจำสำนักนายกรัฐมนตรี. สืบค้นเมื่อ 3 มกราคม 2555,

จาก [dmsic.moph.go.th/news/CabinetSynopsis/d140354.pdf](http://dmsic.moph.go.th/news/CabinetSynopsis/d140354.pdf).

สำนักนโยบายและยุทธศาสตร์ สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข กระทรวงสาธารณสุข. (2552).

ลำดับผู้ป่วยในปี 2552. สืบค้นเมื่อ 23 ธันวาคม 2553,

จาก <http://bps.ops.moph.go.th/III/ป่วย52/10%20ลำดับผู้ป่วยในปี%202552.pdf>.

สำนักยา. (2553). มูลค่าการผลิตและการนำส่งยาเข้ามาในราชอาณาจักรสำหรับยาแผนปัจจุบัน

ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2530 – 2553. สืบค้นเมื่อ 24 กุมภาพันธ์ 2555,

จาก [http://drug.fda.moph.go.th/drug/zone\\_search/files/sea001\\_001.asp](http://drug.fda.moph.go.th/drug/zone_search/files/sea001_001.asp).

สำนักยา. (2554). ปรัชญาบัญญัติหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2554. สืบค้นเมื่อ 15 มกราคม 2555,

จาก <http://www.nlem.in.th/node/3307>.

"หมอมงคล" ซึ่งเลือกยาบัญชีหลักเน้นจำเป็น-ไม่แพง-มีคุณภาพ. (2550, 30 พฤษภาคม). ผู้จัดการ

ออนไลน์. สืบค้นเมื่อ 3 มกราคม 2555 ,

จาก <http://www.songkhlahealth.org/paper/880>.

## ภาษาต่างประเทศ

### BOOKS

A.R.Prest. (1982). **Value Added Taxation The Experience of the United Kingdom** (2 nd ed.).

WA : American Enterprise Institute for Public Policy Research.

- Alan A. Tait a (1988). **Value Added Tax-International practice and problems.** WA : International Monetary Fund.
- Alan A. Tait b (1991). **Value-Added tax: Administrative and policy issues.** WA : International Monetary Fund.
- Alan Buckett. (1992). **Vat in the European Community** (2 nd. ed.). London : Butterworths.
- Arye L. Hillman. (n.d.). **Public finance and Public policy** (2 nd ed.). NY : Cambridge University Press.
- Ben J.M. Terra and Julie Kajus. (1992). **Introduction to value added tax in the EC after 1992 : with an integrated text of EC vat directive and the directive on the abolition of fiscal frontiers.** Deventer : Moret Ernst & Young.
- David M. Sherman. (2004). **Basic Tax and GST guide for lawyers.** n.p. : Thomson Carswell.
- Douglas Ball. (2011). **WHO/HAI project on medicine prices and availability : The Regulation of Mark-ups in the Pharmaceutical Supply Chain.** n.p. : sl.
- Gerrit te Spenke. (1992). **Taxation in the Netherlands** (2 nd. ed.). Deventer : Kluwer Law and taxation.
- Harvey S. Rosen. (1999). **Public Finance** (5 th ed.). n.p. : McGraw-Hill.
- Holley Ulbrich. (2003). **Public Finance In Theory & Practice.** OH : Thomson/South-Western.
- Hughes RG and Mary A. Blegen. (2008). **Patient safety and quality: An evidence-based handbook for nurses.** MD : Rockville.
- John F. Due and Ann F. Friedlaender. (1981). **Government finance economics of the public sector** (7 th ed.). n.p. : Richard D. Irwin Inc.
- John Low, Laetitia Hattingh and Kim Forrester. (2009). **Australian Pharmacy Law and Practice.** New South Wales : Elsevier.
- Jonathan Gruber. (2005). **Public Finance and Public Policy** (2 nd ed.). NY : Worth Publishers.
- Joseph A. Pechman. (1986). **The rich, the poor and the taxes they pay** (2 nd. ed.). CO : West View Press Boulder.
- Kathleen Holloway and Liset van Dijk. (2011). **The world medicines situations 2011** (3 rd ed.). n.p. : sl.
- M.L.Barron. (n.d.). **Business law** (5 th ed.). New South Wale : MC Graw Hill.

Mahesh C. Purohit. (1993). **Principles and practices of value added tax.** Delhi : Gayati Publication.

Murray L.Weidenbaum, David G. Raboy and Ernest S.Christian. (1990). **The value-added tax: orthodoxy and new thinking** (2 nd ed.). n.p. : Kluwer Academic Publishers.

Simon James and Christopher Nobes. (1992). **The economics of taxation** (4 th. ed.). NY : Prentice Hall Internationl.

U.S. Department of Commerce. (2004). **Pharmaceutical price controls in OECD countries.** WA : sl.

Ye Lu, Patricia Hernandez, Dele Abegunde and Tessa Edejer. (2011). **The World medicines Situation 2011 medicine prices, availability and affordability** (3 rd. ed.). Geneva : WHO.

## LAW

Dutch Vat Act 1.1. 1968

Excise Tax Act 1.1. 1991

Goods and Services Tax Act 1.1. 1999

Swiss Value Added Tax 1.1. 2010

Value Added Tax Act 1.1. 1994

Value-Added and Non-Value-Added Tax Act 1.1. 1931

## ARTICLE

The pharmacy guild of Australia. (2011, 6 December). “Continued dispensing in best interests of patients.” **Forefront**, 1, 30. pp. 1.

## ELECTRONIC SOURCES

Australia Government. (2010, 23 August). Poisons Standard 2010. Retrieved July 10, 2012, from <http://www.comlaw.gov.au/Details/F2010L02386>.

Australian Taxation Office Australian Government. (2010). GST-free sales. Retrieved September 7, 2010, from [http://www.ato.gov.au/businesses/content.asp?doc=/content/00221985.htm & page=9 #P 250\\_16178](http://www.ato.gov.au/businesses/content.asp?doc=/content/00221985.htm&page=9#P_250_16178).

Australian Taxation Office Australian Government. (2010). GST-free sale. Retrieved September 7, 2010, from <http://www.ato.gov.au/businesses/content.asp?doc=/content/00221985.htm&page=9&H9>.

Australian Taxation Office Australian Government. (2011). GST and medical services. Retrieved September 7, 2010, from <http://www.ato.gov.au/businesses/content.asp?doc=/content/14227.htm>.

Australian Taxation Office Australian Government. (2011). GST-free supplies. Retrieved June 27, 2011, from <http://www.ato.gov.au/businesses/content.aspx?menuid=0&doc=/content/57709.htm&page=18&H18>.

Australian Taxation Office Australian Government. (2011). Guide to GST. Retrieved February 11, 2012, from [www.ato.gov.au/businesses/content.aspx?doc=/content/00221985.htm](http://www.ato.gov.au/businesses/content.aspx?doc=/content/00221985.htm).

BSI Research Network. (n.d.). Switzerland Value Added Tax. Retrieved June 29, 2011, from [http://www.personalbusinessstaxguide.com/switzerland/switzerland\\_value\\_added\\_tax\\_VAT.asp](http://www.personalbusinessstaxguide.com/switzerland/switzerland_value_added_tax_VAT.asp).

Bureau of national health insurance. (2012, May 18). The BNHI announced the DOH-approved budget for 2012 of NT\$2 billion to encourage hospitals to expand nursing staff while increasing incentives for currently employed staff. Retrieved July 28, 2012, from [http://805.mnd.gov.tw/english/web/01news/01news\\_show05.htm](http://805.mnd.gov.tw/english/web/01news/01news_show05.htm).

- Canada Revenue Agency. (n.d.). GST/HST Memoranda series 4.1 Drugs and Biological. Retrieved November 29, 2010, from <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gm/4-1/4-1-e.pdf>.
- Canada Revenue Agency. (n.d.). GST/HST Memoranda Series Health Care Services. Retrieved November 29, 2010, from <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gm/g300-4-2/g300-4-2-e.html>.
- Canada Revenue Agency. (n.d.). GST/HST Rates. Retrieved February 11, 2012, from [www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/rts-eng.html](http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/rts-eng.html).
- Canada Revenue Agency. (n.d.). Zero-rated (0%) goods and services. Retrieved November 29, 2010, from <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/gnrl/txbl/zrrtd-eng.html>.
- Department of justice. (2012). Food and Drugs regulations (C.R.C.,c.870). Retrieved July 14, 2012, from [http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/regulations/C.R.C.,\\_c.\\_870/page-304.html](http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/regulations/C.R.C.,_c._870/page-304.html).
- Expatax. (n.d.). Vat rules in Netherlands. Retrieved February 13, 2011, from <http://www.expatax.nl/vatrules.htm>.
- Gaudenz Silberschmidt. (2011, September). Switzerland Pharmaceutical country profile. Retrieved August 3, 2012, from [http://www.who.int/medicines/areas/coordination/Switzerland\\_PSCPNarrative Questionnaire\\_07092011.pdf](http://www.who.int/medicines/areas/coordination/Switzerland_PSCPNarrative Questionnaire_07092011.pdf).
- Genevalunch. (2010). Swiss gov't argues for 6.2% single rate vat. Retrieved February 18, 2011, from <http://genevalunch.com/blog/2010/06/24/swiss-govt-argues-for-6-2-single-rate-vat-tva/>.
- H.R. Hurts. (2011, August). Netherlands Pharmaceutical country profile. Retrieved August 3, 2012, from [http://www.who.int/medicines/areas/coordination/netherlands\\_pharmaceutical\\_profile.pdf](http://www.who.int/medicines/areas/coordination/netherlands_pharmaceutical_profile.pdf).



- Hawton K, Townsend E, Deeks J, Appleby L, Gunnell D, Bennewith O and Cooper J. (2001).  
Effects of legislation restricting pack sizes of paracetamol and salicylate on self poisoning in the United Kingdom: before and after study. Retrieved July 23, 2012, from <http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/11358770>.
- Health Action International (HAI). (2009, December). Medicine pricing matters. Retrieved January 29, 2010, from [http://www.haiweb.org/medicineprices/29012010/MPM\\_6.pdf](http://www.haiweb.org/medicineprices/29012010/MPM_6.pdf).
- Health Canada. (2004). Summary report of the compliance inspections of Canadian Pharmacy Sites Involved in the Sale of Prescription Drugs Via Internet or Via Distance Dispensing. Retrieved February 11, 2012, from <http://www.hc-sc.gc.ca/dhp-mps/compli-conform/info-prod/drugs-drogués/internet-eng.php#tphp>.
- Health Canada. (2012). Drugs Products. Retrieved February 11, 2012, from <http://hc-sc.gc.ca/dhp-mps/legislation/drug-medic-eng.php>.
- HM Revenue & Custom (HMRC). (2011, November). Notice 701/57 Health professionals and pharmaceutical products. Retrieved January 17, 2012, from [http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?\\_nfpb=true&\\_pageLabel=pageVAT\\_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE\\_CL\\_000121](http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE_CL_000121).
- Law & Regulations Database of the Republic of China. (2010). Value Added and Non-value-added Business Tax Act. Retrieved December 17, 2010, from <http://law.moj.gov.tw/Eng/LawClass/LawContent.aspx?PCODE=G0340080>.
- Lenel. (2011). FAQ Swiss Vat. Retrieved January 8, 2011, from <http://www.lenel.ch/docs/faq-rema-mwst-e.pdf>.
- M.P. Mark. (2008, January). The general pharmacy work explored in The Netherlands. Retrieved February 11, 2012, from <http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC2480599>.

- Ministry of Finance. (n.d.). Value Added Tax. Retrieved November 19, 2010, from [http://www.minfin.nl/english/Subjects/Taxation/Value\\_added\\_tax? See = current](http://www.minfin.nl/english/Subjects/Taxation/Value_added_tax?See=current).
- Ministry of Finance. (n.d.). Value Added Tax: tax base and tax rates. Retrieved December 17, 2010, from [http://english.minfin.nl/Subjects/Taxation/Value\\_added\\_tax/Tax\\_base\\_and\\_tax\\_rates](http://english.minfin.nl/Subjects/Taxation/Value_added_tax/Tax_base_and_tax_rates).
- Regulatory affair. (2012). The medicines evaluation board. Retrieved July 18, 2012, from <http://www.cbg-meb.nl/CBG/en/human-medicines/regulatory-affairs/over-the-counter-medicinal-products/default.htm>.
- The college of Physicians and Surgeons of Newfoundland and Labrador. (2012). Dispensing of medications by Medical Practitioners. Retrieved February 11, 2012, from [http://cpsnl.ca/default.asp?com= Policies&m=359&y=&id=16](http://cpsnl.ca/default.asp?com=Policies&m=359&y=&id=16).
- The medicines evaluation board (MEB). (2010). What are the guidelines for marketing authorization of medical cases as medical products in the Netherlands?. Retrieved March 3, 2011, from <http://www.cbg-meb.nl/CBG/en/human-medicines/regulatory-affairs/legislation-guidelines/medicinal-gases/default.htm>.
- The National Archives Ministry of Justice. (n.d.). Value Added Tax Act 1994 Schedule 7A Charge at reduced rate. Retrieved January 15, 2011, from <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/schedule/7A>.
- The National Archives Ministry of Justice. (n.d.). Value Added Tax Act 1994 Schedule 8 Zero-rating. Retrieved January 11, 2011, from <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/schedule/8>.
- The Norwegian Association of Pharmaceutical Manufactures (LMI). (n.d.). Value Added Tax Act 1994 Schedule 8 Zero-rating. Retrieved June 30, 2011, from [http://www.Legemiddelstatistikk.com/tf/2009/english/chap\\_2/212.html](http://www.Legemiddelstatistikk.com/tf/2009/english/chap_2/212.html).
- The Sociale Verzekeringsbank. (n.d.). Taxation in the Netherlands. Retrieved December 24, 2010, from [http://www.svb.nl/int/en/bbz/werken/belasting\\_nederland/](http://www.svb.nl/int/en/bbz/werken/belasting_nederland/).

U.S. Food and Drug Administration. (2009). Sec.201. [21 U.S.C. 321]. Retrieved January 10, 2010, from <http://www.fda.gov/RegulatoryInformation/Legislation/FederalFoodDrugandCosmeticAct/FDCAAct/FDCAActChaptersIandIIShortTitleandDefinitions/ucm086297.htm>.

World Health Organization. (2011). Lexicon of alcohol and drug terms. Retrieved January 10, 2010, from <http://www.who.int/medicines/areas/traditional/definitions/en/index.html>.

World Health Organization. (2011). Lexicon of alcohol and drug terms. Retrieved January 10, 2010, from [http://www.who.int/substance\\_abuse/terminology/who\\_lexicon/en/](http://www.who.int/substance_abuse/terminology/who_lexicon/en/).

World Health Organization. (2012). Rational use of medicines. Retrieved June 26, 2012, from [http://www.who.int/medicines/areas/rational\\_use/en/index.html](http://www.who.int/medicines/areas/rational_use/en/index.html).

World Health Organization. (2012). WHO Memberstates and medicines Price Information. Retrieved June 29, 2012, from [http://www.who.int/medicines/areas/access/ecofin\\_who\\_memberstates/en/index.html](http://www.who.int/medicines/areas/access/ecofin_who_memberstates/en/index.html).

**ประวัติผู้เขียน**

ชื่อ – นามสกุล  
ประวัติการศึกษา

วรินทร์ เชื้อบุญช่วย  
นิสิตศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยนเรศวร  
ปีการศึกษา พ.ศ. 2550

