

## 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 ธนะพรพันธุ์. (2516). ทฤษฎีการภาษีอากร. หน้า 9.

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

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

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

อย่างไรก็ตาม แม้คำว่าภาษีอากรจะไม่สามารถหาคำนิยามที่ชัดเจนได้ แต่รัฐบาลก็ยังมี ความจำเป็นที่จะต้องจัดเก็บรายรับจากภาษีอากร การจัดเก็บภาษีโดยมุ่งแสวงหาแต่รายรับให้สมดุลกับรายจ่ายโดยไม่คำนึงถึงผลกระทบต่อประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี ย่อมเป็นการสร้างภาระอันหนักหน่วงต่อประชาชน อาจทำให้ประชาชนไม่พอใจกับการดำเนินการของรัฐบาล และอาจส่งผลต่อการพัฒนาประเทศได้ ด้วยเหตุนี้ รัฐบาลจึงควรจัดเก็บภาษีอากรให้เหมาะสมกับความต้องการด้านรายรับ ในขณะที่เดียวกันก็ต้องคำนึงถึงผลกระทบต่อประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีด้วยตามหลัก ภาษีอากรที่ดี

## 2.2 หลักภาษีอากรที่ดีกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

การจัดเก็บภาษีส่งผลกระทบต่อประชาชนผู้เสียภาษีและเศรษฐกิจ ดังนั้น การจัดเก็บ ภาษีจึงต้องอยู่ในกรอบเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีผลกระทบต่อประชาชนและเศรษฐกิจให้น้อยที่สุด หรืออยู่ภายใต้หลักการภาษีอากรที่ดี ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเกิดความมีประสิทธิภาพมากที่สุด

### 2.2.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

ภาษีอากรที่ดีควรคำนึงถึงความเป็นธรรม หากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลทำให้ ประชาชนรู้สึกว่าเป็นธรรมอาจทำให้เกิดความขัดแย้งในสังคมได้<sup>9</sup> ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรจึง ต้องเป็นธรรมต่อตัวผู้เสียภาษีอากร

หลักความเป็นธรรมแบ่งออกเป็น 2 ประการ คือ

#### 1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรทุกคนจะต้องเสียภาษีคนละเท่าๆ กัน โดยไม่คำนึงถึง ความสามารถของผู้มีหน้าที่เสียภาษีว่าจะมีความสามารถในการเสียภาษีหรือไม่ เพราะฉะนั้น เมื่อ การเก็บภาษีอากรมุ่งหารายได้ให้แก่รัฐเพื่อการใช้จ่าย จำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนจะต้องเสียจะ เท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีอากร<sup>10</sup>

<sup>8</sup> จจร สารพินธุ์. หน้าเดิม.

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

<sup>10</sup> รังสรรค์ ชนะพรพินธุ์. 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 นาคเนาทิม. 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 รายได้ที่มาจากรูปแบบน้ำพักน้ำแรง (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 ซึ่งสอดคล้องกับความเห็นของท่านอาจารย์ป๋วย อึ๊งภากรณ์ ที่กล่าวว่า “การเก็บภาษีจากสินค้า ไม่ได้ให้ความยุติธรรม

<sup>24</sup> ขจร สารพันธ์. หน้าเดิม.

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

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

<sup>27</sup> อรัญ 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> ทั้งนี้ไม่ประสงค์ที่จะซื้อสินค้าหรือรับบริการประเภทนั้น<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 หรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราน้อยสำหรับสินค้าหรือบริการที่จำเป็นในการครองชีพมากขึ้น เช่น ยารักษาโรค อาจทำให้ประชาชนยอมรับที่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้น

<sup>36</sup> ปรีดา นาคเนาวิม. 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 สิ่งที่ถูกหมายภาษีอากรแต่ละฉบับกำหนดให้ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี<sup>43</sup> ฐานภาษีจึงเป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล ซึ่งแบ่งออกได้เป็น 3 ฐาน ได้แก่ ฐานภาษีจากรายได้ ฐานภาษีจากการบริโภค ฐานภาษีจากความมั่งคั่ง

ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม สิ่งที่น่ามาเป็นฐานเพื่อประโยชน์ของรัฐในการจัดเก็บภาษีคือ ฐานภาษีการบริโภค กล่าวคือ เมื่อมีการบริโภคซึ่งหมายถึง การซื้อสินค้า การใช้บริการ หรือการนำเข้าสินค้า มูลค่าของการบริโภคดีกล่าวถือเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้บริโภคต้องจ่าย 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 คุลยจินดา. (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)

ตามหลักการผลักระภาษีสามารถแบ่งภาษีออกได้เป็น 2 ประเภท คือ ภาษีทางตรง และภาษีทางอ้อม

ภาษีทางตรง (Direct Tax) หมายถึง ภาษีอากรประเภทใดก็ตามที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายไม่สามารถผลักระภาษีไปยังบุคคลอื่นได้ หรือการผลักระภาษีกระทำไม่ได้ยาก<sup>46</sup> หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องรับภาระภาษีไว้เอง

ภาษีทางอ้อม (Indirect Taxes) หมายถึง ภาษีอากรประเภทใดก็ตามที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายสามารถผลักระภาษีไปยังบุคคลอื่นได้ หรือการผลักระภาษีกระทำได้ง่าย<sup>47</sup> หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายมิได้เป็นผู้เสียภาษีเองโดยตรง

### 2.3.3 การผลักระภาษี (Shifting)

การผลักระภาษีถือเป็นหลักการที่สำคัญที่สุดประการหนึ่งของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะทำให้ทราบว่าใครคือผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง เนื่องจากผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายซึ่งเป็นผู้ประกอบการอาจผลักระภาษีทั้งหมดหรือแต่บางส่วนไปยังประชาชนผู้บริโภค<sup>48</sup> โดยการบวกภาษีเข้าไปในราคาสินค้าหรือบริการ ดังนั้น หากรัฐวางนโยบายการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงต้องคำนึงอยู่เสมอว่า หากขยายฐานภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะกระทบต่อผู้บริโภคอย่างแท้จริง ทั้งนี้ ภาระภาษีจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ เช่น ความสามารถของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ความต้องการบริการจากรัฐบาล วิวัฒนาการเกี่ยวกับระบบภาษี หรือนโยบายภาษีอากรของรัฐบาล เป็นต้น<sup>49</sup> ซึ่งภาษีแต่ละประเภทสามารถผลักระภาษีได้มากน้อยแตกต่างกัน<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 ณะพรพันธุ์ 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 จึงหมายความว่าถึงส่วนของเงินเพิ่มจากราคาสินค้าหรือบริการที่แท้จริง

### 2.3.3.2 ประเภทของภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาระภาษีแบ่งออกได้เป็นสองประเภท ประเภทแรก คือ ภาระภาษีตามกฎหมาย (Impact) ซึ่งนักกฎหมายบางท่านเรียกภาระภาษีประเภทนี้ว่า ภาระที่ต้องเบียดเบียนของภาษีอากร<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 ณะพรพันธุ์. 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 นาคเนาวิท. เล่มเดิม. หน้า 56.

<sup>58</sup> ชัยสิทธิ์ มุสิกนิสากร 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) ไม่ว่าจะเป็นวัตถุดิบ 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 นาคเนาวิทิม. 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 ผู้ประกอบการจะต้องซื้อวัตถุดิบขั้นปฐมภูมิจากผู้ประกอบการรายอื่น ผู้ประกอบการจึงถือได้ว่าเป็นผู้บริโภครายหนึ่งในห่วงโซ่ภาษีมูลค่าเพิ่ม 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) การกำหนดอัตราภาษีสำหรับสินค้าหรือบริการแต่ละประเภทที่ไม่เหมาะสม อาจเกิดความไม่เป็นธรรมต่อประชาชนและผู้ประกอบการที่เสียภาษีในอัตราสูงซึ่งอาจเรียกร้อยเสียภาษีในอัตราต่ำกว่า<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 “การกำหนดบทบัญญัติในกฎหมายภาษีเพื่อยกเว้นผู้เสียภาษีจากการเสียภาษี 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> ซึ่งมีผลทำให้รายได้ภาษีอากรของรัฐบาลลดลง<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 ฤชุพันธ์. เล่มเดิม. หน้า 79.

ความยืดหยุ่นและมีส่วนช่วยในการกระจายรายได้<sup>97</sup> รวมทั้งยังเป็นการลดความถอยหลังของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม<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 ผู้มีรายได้มากก็ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน 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> ซึ่งอาจก่อให้เกิดความสูญเสียเปล่าในทางเศรษฐกิจได้ (Deadweight Loss) เนื่องจากการจัดสรรภายใต้ระบบการตลาดที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในทางเศรษฐกิจมิได้เกิดขึ้น<sup>106</sup> ดังนั้นในทางทฤษฎี รัฐไม่ควรมีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือหากจำเป็นต้องยกเว้นก็ควรจะมีข้อยกเว้นให้น้อยที่สุด<sup>107</sup> เพื่อให้ภาษีมียุทธศาสตร์ความเป็นกลางที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้<sup>108</sup>

2. ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอาจเสียเปรียบในเชิงการค้า เมื่อเปรียบเทียบกับผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถขอลดภาษีซื้อหรือเครดิตภาษีได้ 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> สาทิต 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 ผู้มีรายได้มากที่ซื้อสินค้าหรือบริการดังกล่าวก็ได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราต่ำเช่นเดียวกัน ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า แม้ในทางทฤษฎีจะต้องการให้เกิดประโยชน์แก่ผู้มีรายได้น้อยเท่านั้น แต่ในทางปฏิบัติ ผู้ที่มีรายได้มากก็ได้รับประโยชน์เช่นเดียวกัน<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 ยาก้อน ยาผง เรียกตามกิริยาที่ใช้ก็มี เช่น ยากวาด ยากิน ยาฉีด ยาดม เรียกยาฝิ่นว่ายาฝิ่น เช่น โง่งยา

#### 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 ยาที่ได้จากพืช สัตว์ หรือแร่ ซึ่งมีได้ผสม ประจุ หรือแปรสภาพ

### 2.4.2.2 ตามพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510

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

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

ยาสมุนไพร หมายความรวมถึงสมุนไพร<sup>123</sup> วัตถุดิบสมุนไพร<sup>124</sup> กรรมวิธีการผลิตสมุนไพร<sup>125</sup> และผลิตภัณฑ์สมุนไพรสำเร็จรูป<sup>126</sup> ที่ประกอบไปด้วยส่วนใดๆ ของพืช หรือทั้งสองอย่างรวมกัน

เมื่อพิจารณาคำจำกัดความคำว่ายาสมุนไพรตามองค์การอนามัยโลกนั้น มีการกำหนดคำจำกัดความที่กว้างกว่ากฎหมายไทย เพราะไม่ว่ายาสมุนไพรจะผ่านกรรมวิธีการผลิต ผสม ประจุ 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> หมายความรวมถึงการทำให้วัตถุดิบสมุนไพรเป็นผง แยกละเอียด สกัด ทำให้บริสุทธิ์ ทำให้ขึ้น หรือผ่านกระบวนการทางกายภาพหรือชีวภาพ หรือกลั่นเอาน้ำมันจากวัตถุดิบสมุนไพร และให้ความความรวมถึงการดอง หรือการผ่านความร้อนในแอลกอฮอล์ และหรือน้ำผึ้ง หรือวัตถุอื่นๆ.

<sup>126</sup> หมายถึง สิ่งที่ได้มาจากกรรมวิธีการผลิตสมุนไพรซึ่งได้มาจากพืชสมุนไพรหนึ่งชนิดหรือมากกว่านั้น.

## 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 ผลิตบุคคลากรทางด้านสาธารณสุขให้เพียงพอต่อความต้องการ การจัดให้มีการสร้างสุขภาพโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดอัตราการป่วย ตาย และผลกระทบจากโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง พัฒนาคุณภาพชีวิตของประชาชน การส่งเสริมให้ประชาชนมีโอกาสออกกำลังกายและเล่นกีฬาเพื่อสร้างเสริมสุขภาพและพละานามัยที่ดี รวมทั้งขับเคลื่อนให้ประเทศไทยเป็นเลิศในการบริการด้านสุขภาพและการรักษาพยาบาลในภูมิภาคเอเชีย<sup>127</sup>

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

อย่างไรก็ดี แม้ประเทศไทยจะมีระบบหลักประกันสุขภาพต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นระบบสวัสดิการรักษายาบาลข้าราชการ หรือระบบประกันสังคม หรือระบบหลักประกันสุขภาพถ้วนหน้า ก็ตาม ในอันที่จะทำให้ประชาชนเข้าถึงการรักษายาบาลได้โดยง่าย แต่ก็ไม่สามารถที่จะครอบคลุมการเข้าถึงการรักษายาบาลของประชาชนได้ทั้งหมด<sup>128</sup> เนื่องจากมีข้อจำกัดในเรื่องจำนวนสถานพยาบาล บุคลากรทางการแพทย์ที่จะรองรับผู้มารับบริการ สถานพยาบาลกระจุกตัวอยู่ในชุมชนเมืองทำให้ประชาชนในถิ่นทุรกันดารเข้ารับบริการรักษายาบาลลำบาก เป็นต้น

นอกจากนี้ ยังมีปัญหาที่เกิดจากระบบหลักประกันสุขภาพถ้วนหน้า ตัวอย่างเช่น การกำหนดให้เข้ารับบริการรักษายาบาลเฉพาะในสถานพยาบาลที่กำหนดไว้เท่านั้น ซึ่งสถานพยาบาลบางแห่งไม่มีแพทย์ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านในการตรวจรักษา ดังนั้น รัฐจึงควรมีนโยบายที่จะทำให้ประชาชนสามารถเข้าถึงยารักษาโรคได้ง่ายขึ้น เพื่อแก้ไขปัญหาค่าการเข้าไม่ถึงการรักษายาบาลที่รัฐจัดให้

## 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 พัฒนาการนโยบายแห่งชาติด้านยาของประเทศไทย (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> โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างเสริมระบบการใช้ยาอย่างสมเหตุผล<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 มีประสิทธิภาพจริง 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 ประกอบด้วยบัญชียาสำหรับโรงพยาบาลและสถานบริการสาธารณสุข 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 เรื่องบัญชียาหลักแห่งชาติ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2554 โดยให้ยกเลิกบัญชียาจากสมุนไพรตามแนบท้ายประกาศคณะกรรมการแห่งชาติด้านยา เรื่องบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2551 ลงวันที่ 23 มกราคม พ.ศ. 2551 และให้บัญชียาจากสมุนไพรตามรายการในบัญชียาแนบท้ายประกาศฉบับนี้เป็นยาในบัญชียาหลักแห่งชาติ<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 หรือร้านขายยาให้ขายยาโรคมูลในราคาที่กำหนด

รูปแบบที่ 2 การกำหนดค่าชดเชยสำหรับยาโรคมูลตัวใหม่ให้ต่ำกว่าราคาตลาด

รูปแบบที่ 3 การประกาศลดราคาขายยาโรคมูลที่ขายอยู่ในท้องตลาด

ทั้งนี้ ในแต่ละประเทศอาจควบคุมราคาขายยาโรคมูลโดยใช้รูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง หรือหลายรูปแบบประกอบกัน

### 2.6.2 การกำหนดราคาอ้างอิง (Reference Pricing)

การกำหนดราคาขายยาโรคมูลในประเทศ โดยเอาราคาขายยาโรคมูลในประเทศอื่นๆ มาพิจารณาเปรียบเทียบ แต่อย่างไรก็ดี วิธีการนี้ไม่ได้รับความนิยม เนื่องจากแต่ละประเทศต่างมีกฎเกณฑ์ และข้อบังคับที่แตกต่างกันซึ่งเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้ราคาขายยาโรคมูลมีความแตกต่างกัน<sup>140</sup>

### 2.6.3 การจำกัดปริมาณการขาย (Volume Limitation)

รัฐบาลอาจจำกัดปริมาณการขายยาโรคมูลตัวใหม่ในตลาด โดยการทำข้อตกลงกับโรงงานผู้ผลิตยาให้จำกัดปริมาณการขายยาโรคมูล

<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).