

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 ประเภท¹ แต่ละประเภทใช้อัตราภาษีที่แตกต่างกันซึ่งมีอยู่ทั้งหมด 13 อัตรา ตั้งแต่อัตราร้อยละ 1.0 ถึงอัตราร้อยละ 50.0 ของรายรับตามแต่ละชนิดของสินค้า สินค้าส่วนใหญ่จะเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 1.5 อัตราร้อยละ 5.0 และอัตราร้อยละ 9.0²

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

² จงรัก ระรวยทรง. เล่มเดิม. หน้า 33-35.

อย่างไรก็ดี สินค้าที่จำเป็นต่อการครองชีพจะจัดเก็บภาษีการค้าในอัตราต่ำ³ คือ อัตราร้อยละ 1.5⁴ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี นอกจากนี้ กฎหมายภาษีการค้ายังกำหนดให้รายรับจากกิจการบางประเภทไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีการค้า

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

กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการค้าที่เกี่ยวกับยาโรค ในอัตราร้อยละ 1.5 ซึ่งมีรายละเอียดข้อเท็จจริง ดังนี้

การผลิตยาแผนโบราณ (ยาหอม ในตัวยามิโกกุสอ โกฎิหัวบัว โกฎิเขมา 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)⁵

ส่วนสมุนไพรซึ่งอยู่ในหมวดเครื่องสำอาง เกสซ์ผลิตภัณฑ์สำหรับบำรุงมือหรือรักษาอนามัยเช่นเดียวกับยาโรค กฎหมายกำหนดให้มีการยกเว้นภาษีการค้าจากผู้ผลิต แต่จัดเก็บจากผู้นำเข้าในอัตราร้อยละ 9 และในกรณีของยาที่ใช้ในการเกษตรสำหรับป้องกันหรือกำจัดศัตรูพืช หรือ โรคพืชหรือสัตว์ กฎหมายก็กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีการค้าสำหรับผู้ผลิต และจัดเก็บจากผู้นำเข้าในอัตราร้อยละ 9 เช่นเดียวกัน⁶

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

³ สาทิต รั้งศิริ ข (2540). การเงินธุรกิจและการภาษีอากร หน่วยที่ 9 – 15. หน้า 158.

⁴ จงรัก ระรวยทรง. เล่มเดิม. หน้า 35.

⁵ ปริดา บุญยัง, ชาญชัย วิษญาณุภาพ และชวลิต หงสกุล. (2526). คู่มือภาษีการค้า. หน้า 81.

⁶ โปรดดูบัญชีอัตราภาษีการค้า ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2529.

ผู้ประกอบการลดลง และเป็นช่องทางก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี รวมทั้งการไม่มีกลไกในการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี เป็นต้น

จากข้อบกพร่องของภาษีการค้าดังกล่าวประกอบกับในขณะนั้นประเทศต่างๆ เช่น ทุกประเทศในกลุ่มประชาคมยุโรป 16 ประเทศ รวมทั้งประเทศนิวซีแลนด์ ประเทศญี่ปุ่น และประเทศสหรัฐอเมริกา⁷ ได้รับเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไปบังคับใช้ภายในประเทศแล้ว ทำให้ประเทศไทยจำเป็นต้องนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า

เมื่อวันที่ 2 สิงหาคม พ.ศ. 2534 ในชั้นการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ว่าด้วยเรื่องร่างกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ได้มีการกล่าวถึงสินค้าที่จำเป็นต่อการครองชีพของประชาชน เช่น ยารักษาโรค โดยมีความกังวลในด้านราคายารักษาโรค ซึ่งในระบบภาษีการค้าจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 1.5 แต่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ทำให้ราคายารักษาโรคมิราคาสูงขึ้น อย่างไรก็ตามก็ยังมีผู้เสนอให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา โดยคำนึงถึงสินค้าที่จำเป็นต่อการครองชีพและความเป็นอยู่ของประชาชน เช่น ยารักษาโรคด้วย⁸

เมื่อวันที่ 22 สิงหาคม พ.ศ. 2532 ในการประชุมวุฒิสภาว่าด้วย เรื่องรายงานสรุปผลการพิจารณาศึกษาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม คณะกรรมาธิการการคลัง การธนาคารและสถาบันการเงินได้ให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มว่า ควรจะมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบธุรกิจบางประเภท เช่น สินค้าซึ่งเป็นผลิตผลทางการเกษตร หรือเกี่ยวเนื่องกับการเกษตร เช่น เมล็ดพันธุ์พืช ปุ๋ย ยาเคมีปราบศัตรูพืช การประมง และสินค้าอุปโภคบริโภคบางประเภทที่มีความจำเป็นต่อการครองชีพของประชาชนโดยทั่วไป⁹

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

⁷ สาทิต รังคสิริ ข เล่มเดิม. หน้า 165.

⁸ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. (2534). รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 19 เรื่อง ร่างกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม. หน้า 254-255.

⁹ 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 ผู้ประกอบการจึงสามารถขอกินหรือเครดิตภาษีในวัตถุดิบหรือเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตได้เต็มจำนวน¹⁰ โดยการนำยอดขายหักด้วยต้นทุนสินค้าขั้นกลางและต้นทุนสินค้าทุน ดังนั้น ฐานภาษีจึงเท่ากับมูลค่าการบริโภคทั้งหมด¹¹ ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจึงตกอยู่กับผู้บริโภครายสุดท้าย

ภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต และการจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่างๆ ไปจนถึงมือผู้บริโภครายสุดท้าย รวมถึงการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักร โดยถือว่าเป็นภาษีทางอ้อม

คำว่า “มูลค่าเพิ่ม” หมายถึง ผลต่างระหว่างราคาของสินค้าหรือบริการที่ผลิตหรือจำหน่าย กับราคาของสินค้าหรือบริการที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือจำหน่ายสินค้าหรือบริการนั้น รวมถึงค่าใช้จ่ายในการขายและสินค้าทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการ

ส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการดังกล่าว จึงได้แก่ค่าจ้างแรงงานที่ผู้ประกอบการต้องจ่ายให้กับลูกจ้างคนงาน ค่าเช่าที่ดินหรือสำนักงาน ค่าดอกเบี้ยสำหรับเงินกู้ยืมลงทุน ค่าไรที่ผู้ประกอบการบวกเข้าไปในสินค้าหรือบริการ¹² และค่าเสื่อมราคา¹³ เป็นต้น

¹⁰ ปรัชญา อารีรักษ์. (2531). ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต. หน้า 6.

¹¹ ศิริพรรณ กิติประวัติ. (2533). ภาษีมูลค่าเพิ่ม : โครงสร้าง ปัญหาและผลกระทบต่อเศรษฐกิจไทย. หน้า 21.

¹² สาธิต รังคสิริ ข เล่มเดิม. หน้า 165.

¹³ 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 ไม่ว่าจะมิประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่¹⁴ ไม่ว่าจะการเปลี่ยนมือของสินค้าจะเป็นไปในลักษณะใดก็ตาม¹⁵ นอกจากนี้ยังรวมถึงการให้ด้วย¹⁶ ตัวอย่างเช่น การแจก การแถม การให้ทดลองใช้ เป็นต้น

กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการแจกจ่ายยาโดยถือว่าเป็นการขายสินค้าซึ่งมีรายละเอียดข้อเท็จจริง ดังนี้

บริษัทประกอบกิจการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ยาชนิดต่างๆ ได้มอบยาตัวอย่างให้แพทย์ตามสถานพยาบาล หรือแผนกเภสัชกรรมของโรงพยาบาลเพื่อเปรียบเทียบประสิทธิภาพของยา หรือมอบยาตัวอย่างให้หน่วยแพทย์เคลื่อนที่เพื่อรักษาคนไข้โดยไม่คิดมูลค่า การแจกจ่ายยาดังกล่าวเป็น

¹⁴ 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.

¹⁵ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 568.

¹⁶ แหล่งเดิม. หน้า 567.

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

แต่อย่างไรก็ดี หากเป็นการขายยารักษาโรคในราชอาณาจักร ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁸

2) กิจการการให้บริการที่เกี่ยวกับยารักษาโรคในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการขายยารักษาโรค

การให้บริการที่เกี่ยวกับยารักษาโรคในราชอาณาจักรอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่คำนึงว่าการให้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร ทั้งนี้ คำว่า “บริการ” ตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า การกระทำใดๆ อันหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการให้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใดๆ¹⁹

อย่างไรก็ดี คำว่า “บริการ” มีความหมายค่อนข้างกว้าง กล่าวคือ การกระทำที่ไม่ใช่เป็นการขายสินค้าจะถือเป็นกรให้บริการ²⁰ หากการกระทำนั้นๆ เป็นการกระทำอันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่า²¹ เช่น การรับจ้างทำของ เป็นต้น

แต่อย่างไรก็ดี หากไม่ใช่กิจการขายยารักษาโรค หรือการให้บริการที่เกี่ยวกับยารักษาโรคในราชอาณาจักร โดยผู้ประกอบการหรือในทางธุรกิจแล้ว ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม²²

3) การนำเข้ายารักษาโรคจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรโดยผู้นำเข้า

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

¹⁷ อารณ นารถดิลก. (2536). คำวินิจฉัยภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากรจำนวน 541 ข้อ. หน้า 131-132.

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

¹⁹ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง (ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด (ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์ (ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี.

²⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 573.

²¹ ไพจิตร โรจนวานิช. เล่มเดิม. หน้า 4-030.

²² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 585.

และให้หมายความรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรส่งออกโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย

3.2.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามมาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ ผู้ประกอบการขายยารักษาโรค และผู้นำเข้ายารักษาโรค

1) ผู้ประกอบการขายยารักษาโรค

ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคหรือให้บริการที่เกี่ยวกับยารักษาโรคในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคล ไม่ว่าจะกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ก็ตาม

ดังนั้น ผู้ที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในกรณีของนิติบุคคลจึงไม่จำกัดเฉพาะนิติบุคคลที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น นิติบุคคลทุกประเภทอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคหากเป็นผู้ประกอบการ เว้นแต่จะได้รับยกเว้นตามกฎหมาย²³

อย่างไรก็ดี คำว่า “การขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ” ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติคำนิยามไว้โดยเฉพาะ จึงต้องพิจารณาพฤติกรรมการของผู้ประกอบการว่ามีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจในทางธุรกิจหรือวิชาชีพหรือไม่²⁴ ดังนั้น ผู้ประกอบการที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคจะต้องเป็นบุคคลซึ่งขายยารักษาโรคหรือให้บริการที่เกี่ยวกับยารักษาโรคในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ หากไม่ได้ขายยารักษาโรคหรือให้บริการที่เกี่ยวกับยารักษาโรคในทางธุรกิจหรือวิชาชีพแล้ว ไม่ถือว่าเป็นผู้ประกอบการ จึงไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม²⁵

2) ผู้นำเข้ายารักษาโรค

ไม่ว่าผู้นำเข้าจะเป็นผู้ประกอบการหรือไม่ก็ตาม หรือเป็นบุคคลอื่น เช่น บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เป็นต้น หากมีการนำเข้ายารักษาโรคเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้นำเข้าถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ดังนั้น ผู้ประกอบการขายยาและผู้นำเข้ายารักษาโรค จะต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย แต่ผู้ที่รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง คือ ผู้บริโภครายสุดท้าย โดยผู้ประกอบการเป็นเพียงตัวแทนผู้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคเพื่อนำส่งแก่รัฐเท่านั้น อาจ

²³ คู่มือลักษณะ ๓๓๕ ตรีชาธรรม. เล่มเดิม. หน้า 258.

²⁴ ไพจิตร โรจนวานิช. เล่มเดิม. หน้า 4-055.

²⁵ คู่มือลักษณะ ๓๓๕ ตรีชาธรรม. เล่มเดิม. หน้า 258.

กล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมของผู้ประกอบการ แต่เป็นภาษีทางตรงของผู้บริโภค²⁶

3.2.3 กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/3 แห่งประมวลรัษฎากร มี 2 ประเภท ได้แก่

1) กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร²⁷

2) กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/3 แห่งประมวลรัษฎากร²⁸

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

²⁶ คำรึ ดวงนภา. (2548). การวางแผนและบริหาร VAT อย่างรู้ทัน. หน้า 24.

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

²⁸ 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) การขายพืชผลทางการเกษตร²⁹

กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มการขายพืชผลทางการเกษตรซึ่งเป็นพืชสมุนไพร ซึ่งมีรายละเอียดข้อเท็จจริง ดังนี้

ยากำลังเสือโคร่งและห่วยา ซึ่งเป็นสมุนไพรจากต้นไม้และรากไม้ใต้ดิน ไม่ว่าจะจัดทำเป็นห่อ หรือบดแล้วบรรจุของ ถือเป็นการขายส่วนต่างๆ ของพืช ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากรแต่ถ้าหากบดและบรรจุของโดยมีสลากกำกับที่ถือเป็นยาแล้ว ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม³⁰

(ข) การขายสัตว์³¹

(ค) การขายปุย

(ง) การขายปลาป่น อาหารสัตว์

(จ) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุง รักษา ป้องกันทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์

²⁹ ไม่ว่าจะเป็นลำต้น 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.

³⁰ 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>.

³¹ ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต และในกรณีสัตว์ไม่มีชีวิต ไม่ว่าจะเป็นเนื้อ ส่วนต่างๆ ของสัตว์ ไข่ นํ้านม และวัตถุพลอยได้จากสัตว์ ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสีย เพื่อการขายปลีกหรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้นหรือด้วยวิธีอื่น แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรมตามลักษณะและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด.

แต่อย่างไรก็ดี ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติให้การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับรักษาโรคหรือป้องกันโรคของมนุษย์ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด³²

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) แห่งประมวลรัษฎากร³³

นอกจากนี้ กรมสรรพากรยังได้มีการวางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่เข้าลักษณะเป็นการบำรุง รักษา ป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ ซึ่งมีรายละเอียดข้อเท็จจริง ดังนี้

การขายยาหรือเคมีภัณฑ์เพื่อป้องกันและกำจัดขุยลายเพื่อมิให้ขุยลาย ได้แพร่ขยายพันธุ์เป็นการป้องกันและทำลายสัตว์ที่เป็นพาหะนำโรค การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ดังกล่าว จึงมิใช่เป็นการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุง รักษา ป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ อันจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร³⁴

(ฉ) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน

(ช) การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษา ตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน

³² ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 589.

³³ 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>.

³⁴ 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) แห่งประมวลรัษฎากร³⁵

หากบริษัทฯ เป็นสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล การให้บริการตรวจวิเคราะห์และรายงานผลการวินิจฉัยโรคดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นการให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร³⁶

(ฎ) การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการ ทั้งนี้ ในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ฏ) การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์

(ฐ) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน

(ฑ) การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น

(ฒ) การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ ทั้งนี้ เฉพาะบริการในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ณ) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร

³⁵ 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>.

³⁶ 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 จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในขณะให้นำสินค้าเข้า 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 ผู้ประกอบกิจการขายยารักษาโรคก็ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม³⁷

³⁷ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการ ขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548.

4) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยพระราชกฤษฎีกา

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยพระราชกฤษฎีกาตามมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป³⁸

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 ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจการบางประเภท³⁹ มีสิทธิเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยแจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 หรืออัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 โดยนำภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ

3.2.5 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณภาษีตามอัตรากำหนดภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴⁰

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

³⁸ ตัวอย่างเช่น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการเฉพาะการบริจาคมูลค่าเพื่อช่วยเหลือผู้ประสบอุทกภัยระหว่างวันที่ 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).

³⁹ ดังต่อไปนี้ (1) กิจการขายสินค้าตามมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (จ) (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.

⁴⁰ ไพจิตร โรจนวานิช. เล่มเดิม. หน้า 4-114.

ได้มาซึ่งยารักษาโรค แต่ไม่รวมถึงส่วนลดหรือค่าลดหย่อนที่ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคซึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ลดได้ในขณะขายยารักษาโรค และได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคายารักษาโรค โดยได้แสดงให้เห็นไว้ชัดแจ้งว่าได้มีการหักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีในแต่ละครั้งที่ออกแล้ว

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 จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรากดทันทีไป คือ อัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าสินค้าอื่นๆ

2) อัตราร้อยละ 0

การส่งออกยารักษาโรคถือว่ามิใช่การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ผู้ประกอบการส่งออกยารักษาโรคจึงเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0

3.2.7 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายทำหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากประชาชนผู้บริโภคยารักษาโรคซึ่งเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงเพื่อนำส่งแก่รัฐตามมาตรา 82/4 แห่งประมวลรัษฎากร

ในรอบเดือนหนึ่งๆ ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคขายยารักษาโรคทั้งหมดไปเป็นมูลค่าเท่าใดและเก็บภาษีทั้งหมดจากผู้ซื้อเท่าใด เรียกว่า ภาษีขาย⁴¹ ทั้งนี้ ภาษีขายเกิดขึ้นในเดือนใด

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

ก็เป็นภาษีขายของเดือนนั้น โดยไม่คำนึงว่ายารักษาโรคที่ขายจะซื้อหรือเป็นผลมาจากการผลิตของเดือนใดก็ตาม⁴² และในรอบเดือนเดียวกันนั้น มีการซื้อวัตถุดิบต่างๆ เป็นค่าใช้จ่ายเท่าใด และเสียภาษีการซื้อวัตถุดิบเหล่านี้ไปทั้งหมดเท่าใด เรียกว่า ภาษีซื้อ⁴³ ทั้งนี้ ภาษีซื้อเกิดขึ้นในเดือนใด ก็เป็นภาษีซื้อของเดือนนั้น โดยไม่คำนึงว่ายารักษาโรคที่ซื้อมานั้น จะขายหรือนำไปใช้ในการผลิตเดือนใดก็ตาม ซึ่งการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถกระทำได้โดยการนำภาษีขายหักออกด้วยภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในเดือนภาษีเดียวกัน⁴⁴ ถ้าผลต่างของการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมีค่าเป็นบวก คือ ภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับส่วนต่างนั้น แต่ถ้าผลต่างของการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมีค่าเป็นลบ คือ ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคไม่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น และให้ถือเป็นเครดิตภาษีที่ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคมียุติจะได้รับคืนจากรัฐหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนต่อไปได้ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

3.2.8 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค

3.2.8.1 การควบคุมราคายารักษาโรค

ประเทศไทยได้มีการกำหนดให้ยารักษาโรคเป็นสินค้าควบคุมในลำดับที่ 29⁴⁵ ตามประกาศคณะกรรมการกลางว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ เรื่องการกำหนดสินค้าและบริการควบคุม พ.ศ. 2555 ข้อ 3 โดยคณะกรรมการได้กำหนดให้ปิดป้ายแสดงราคาจำหน่ายยารักษาโรคเท่านั้นตามมาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ พ.ศ. 2542 ทั้งนี้ เฉพาะยา

⁴² ไพจิตร โรจนวานิช. เล่มเดิม. หน้า 4-199.

⁴³ ภาษีซื้อ หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา 82/4 วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสีย เนื่องจากได้รับ โอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิธีศุลกากรตามมาตรา 82/15

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

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

⁴⁵ ประกาศคณะกรรมการกลางว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ เรื่อง การกำหนดสินค้าและบริการควบคุม พ.ศ. 2555.

รักษาโรคแผนปัจจุบันและเวชภัณฑ์⁴⁶ แต่ไม่ได้มีการกำหนดราคาจำหน่ายยารักษาโรคให้ผู้ซื้อซื้อในราคาไม่ต่ำกว่าราคาที่กำหนด หรือให้ผู้จำหน่ายจำหน่ายในราคาไม่สูงกว่าราคาที่กำหนด หรือตรึงราคาไว้ในราคาใดราคาหนึ่ง หรือกำหนดอัตรากำไรสูงสุดต่อหน่วยของยารักษาโรคที่ผู้จำหน่ายจะได้รับจากการจำหน่ายยารักษาโรคตามมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ พ.ศ. 2542 นอกจากนี้ จากการศึกษาเพิ่มเติมผู้วิจัยพบว่า มีแต่เพียงการกำหนดราคากลางยาในการจัดซื้อของหน่วยงานรัฐ โดยให้ใช้ราคากลางของยาตามบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2553⁴⁷ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง เป็นการควบคุมให้บริษัทยาต้องขายยารักษาโรคให้แก่สถานพยาบาลของรัฐไม่เกินราคากลางที่กำหนดไว้ แต่สถานพยาบาลจะขายยารักษาโรคให้แก่ผู้ป่วยในราคาเท่าใดก็ได้ ไม่ได้มีการควบคุมราคาขายรักษาโรคไว้

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 เปลี่ยนแปลงยารักษาโรคแผนปัจจุบันให้เป็นยาอันตราย⁴⁸ ซึ่งเภสัชกรชั้นหนึ่งหรือชั้นสองจะต้องควบคุมการส่งมอบยาอันตราย ได้แก่ ยาจำพวกลดความดันเลือด ยาจำพวกแสดงฤทธิ์ต่อหัวใจหรือหลอดเลือด ฯลฯ⁴⁹

⁴⁶ กรมการค้าภายใน. (2554, กุมภาพันธ์). สินค้าและบริการควบคุม จำนวน 41 รายการตามมติคณะกรรมการกลางว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ. สืบค้นเมื่อ 15 กรกฎาคม 2555, จาก http://www.dit.go.th/Service/Pr/Gain/control/list_menu.asp.

⁴⁷ ประกาศคณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติ เรื่อง การกำหนดราคากลางของยาตามบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2553.

⁴⁸ ยาอันตราย หมายถึง ยาแผนปัจจุบันหรือยาแผนโบราณที่รัฐมนตรีประกาศเป็นยาอันตราย.

⁴⁹ 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) เป็นส่วนประกอบ⁵⁰

⁵⁰ ประกาศกระทรวงสาธารณสุข เรื่องยาควบคุมพิเศษ ฉบับที่ 40 พ.ศ. 2554.