

บทที่ 4

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามกฎหมายต่างประเทศ

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

4.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของประเทศอังกฤษ

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

ในระยะแรกประเทศอังกฤษมิได้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น รายได้หลักของรัฐส่วนใหญ่จึงมาจากการจัดเก็บภาษีศุลกากร โดยจัดเก็บจากการนำเข้าสินค้าเข้ามาในประเทศและส่งออกสินค้าออกนอกประเทศ

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

เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่า ภาษีการซื้อมีความคล้ายคลึงกับภาษีสรรพสามิต กล่าวคือ จัดเก็บจากการซื้อสินค้าบางประเภท อาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่า ภาษีการซื้อก็คือการขยายฐานภาษีบริโภคให้กว้างขึ้นจากภาษีสรรพสามิตนั่นเอง ภาษีการซื้อถูกวิจารณ์อย่างมากว่า เป็นภาษีที่ไม่เป็นธรรม เพราะมุ่งจัดเก็บในสินค้าบางประเภท นอกจากนี้ ยังมีเหตุผลในการจัดเก็บสินค้าแต่ละ

ประเภทอย่างไม่เป็นธรรม¹ ทำให้เกิดความบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการเลือกซื้อสินค้าของผู้บริโภค เพราะในทางทฤษฎีผู้บริโภคย่อมต้องเลือกซื้อสินค้าที่มีราคาถูกกว่าในสินค้าประเภทเดียวกันอยู่แล้ว

อย่างไรก็ดี ภายหลังจากที่ประเทศอังกฤษได้เข้าร่วมเป็นสมาชิกของสังคมเศรษฐกิจยุโรป (European Economic Community) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดตลาดเศรษฐกิจยุโรปที่เข้มแข็ง² ถือได้ว่าเป็นรากฐานในนาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับกับประเทศสมาชิก

ความต้องการให้เกิดตลาดเศรษฐกิจที่เข้มแข็งนั้น มีอุปสรรคทางด้านตัวบทกฎหมายหลักเกณฑ์ ระเบียบ ข้อบังคับที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศสมาชิก จึงจำเป็นที่จะต้องจัดระบบใหม่ ดังนั้น คณะกรรมการจึงได้ระบุไว้ในสนธิสัญญาสังคมเศรษฐกิจยุโรป (EEC Treaty) มาตรา 99 กำหนดให้คณะกรรมการสังคมเศรษฐกิจยุโรปมีหน้าที่ในการพิจารณาหาแนวทางในการจัดการกับระบบกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีการค้า ภาษีสรรพสามิต และภาษีทางอ้อมในรูปแบบอื่นที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศสมาชิกให้มีระบบเดียวกันและสอดคล้องกันเพื่อประโยชน์ในการค้าขายภายในประเทศสมาชิก³

เพื่อให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าว คณะกรรมการได้แต่งตั้งทีมวิจัยในการเก็บข้อมูลและศึกษาถึงแนวทางในการจัดการปัญหาดังกล่าว รวมทั้งเสนอความเห็นต่อคณะกรรมการว่าควรนำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับแทนการจัดเก็บภาษีการค้าที่มีอยู่ โดยให้เหตุผลในรายงานว่า การจัดเก็บภาษีการค้าก่อให้เกิดการบิดเบือนในการแข่งขันทางการค้าระหว่างประเทศสมาชิกด้วยกันเองและระหว่างประเทศสมาชิกกับประเทศอื่น เนื่องจากไม่สามารถคำนวณหาภาระภาษีที่แน่นอนได้เลย⁴ การใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำให้การหมุนเวียนของสินค้าและบริการระหว่างประเทศสมาชิกเป็นไปอย่างเสรี ซึ่งภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจะตกอยู่กับผู้บริโภครายสุดท้าย⁵

คณะกรรมการสังคมเศรษฐกิจยุโรปพิจารณาแล้วเห็นชอบกับรายงานดังกล่าว จึงได้จัดทำร่างรายงานแนวทางคณะกรรมการสหภาพยุโรป (EC Directives) ซึ่งเป็นแนวทางในการ

¹ ยกตัวอย่างเช่น เครื่องดนตรีประเภทเปียโนและออร์แกนได้รับการยกเว้นภาษี ในขณะที่เครื่องดนตรีประเภทอื่นกลับไม่ได้รับการยกเว้นภาษี หรือปรังสีฟันทันได้รับการยกเว้นภาษี ในขณะที่ยาฟันทันไม่ได้รับการยกเว้นภาษี.

² Alan Buckett. (1992). *Vat in the European Community*. p. 1.

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

⁴ Ibid. p. 4.

⁵ Alan Buckett. Op.cit. p. 3.

กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม ขอบเขตและรายละเอียดปลีกย่อย เพื่อผลักดันให้ประเทศสมาชิกรับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไปใช้บังคับ และเพื่อให้ประเทศสมาชิกปฏิบัติตามแนวนโยบายดังกล่าวจึงได้กำหนดการดำเนินงานเป็นวาระๆ⁶ โดยวาระครั้งที่ 6 ถือเป็นวาระที่สำคัญวาระหนึ่ง เพราะมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการบังคับใช้ใหม่โดยให้ครอบคลุมปัญหาทุกปัญหา เพื่อให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันภายในประเทศสมาชิก โดยได้กำหนดขอบเขตการบังคับใช้ บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ความรับผิดชอบมูลค่าเพิ่ม อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงการพิจารณาวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค⁷

ประเทศอังกฤษเป็นประเทศสมาชิกหนึ่งของสหภาพยุโรป⁸ จึงต้องพิจารณานำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับภายในประเทศ โดยในปี ค.ศ. 1973 รัฐบาลได้เสนอและรับรองพระราชบัญญัติการคลัง (Finance Bill) ที่กำหนดให้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนที่การจัดเก็บภาษีการค้า ซึ่งมีนโยบายและหลักการพื้นฐานสอดคล้องกับวาระการประชุมแนวทางคณะกรรมการสหภาพยุโรปครั้งที่หก และมีการประกาศใช้บังคับอย่างเป็นทางการเมื่อวันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 1973 ซึ่งถือเป็นการวิวัฒนาการเบื้องต้นของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศอังกฤษ

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

4.1.1 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศอังกฤษได้กำหนดให้การประกอบกิจการการขายสินค้าหรือการให้บริการภายในประเทศอังกฤษ โดยผู้ประกอบการซึ่งกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่การประกอบกิจการดังกล่าวจะได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชบัญญัติฉบับนี้⁹

⁶ Ben J.M. Terra and Julie Kajus. Op.cit. p. 4.

⁷ Ibid. p. 9.

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

⁹ Section 4 of Value Added Tax 1994.

4.1.2 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁰

ประเทศอังกฤษกำหนดให้มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการบางประเภทที่รัฐเห็นว่า การขายสินค้าหรือการให้บริการดังกล่าวเป็นสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐานในการดำรงชีวิตของมนุษย์ หรือเป็นสินค้าหรือการให้บริการที่รัฐต้องการสนับสนุน หรือการจัดเก็บทำได้ยาก หรือต้องการให้กลุ่มผู้ประกอบการบางกลุ่มอยู่นอกระบบภาษี¹¹

ปัจจุบันกิจการที่ได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แบ่งออกเป็น 12 กลุ่ม¹² ได้แก่

- กลุ่มที่ 1 การขายที่ดิน¹³
- กลุ่มที่ 2 การทำประกันภัย
- กลุ่มที่ 3 การให้บริการไปรษณีย์
- กลุ่มที่ 4 การพนัน ลอตเตอรี่
- กลุ่มที่ 5 การให้บริการทางการเงิน¹⁴
- กลุ่มที่ 6 การศึกษา¹⁵
- กลุ่มที่ 7 การสาธารณสุข¹⁶
- กลุ่มที่ 8 งานศพ และการฌาปนกิจ
- กลุ่มที่ 9 การค้าระหว่างสหพันธ์
- กลุ่มที่ 10 การแข่งขันกีฬา
- กลุ่มที่ 11 งานศิลปะ
- กลุ่มที่ 12 การระดมทุน

¹⁰ Section 31 of Value Added Tax 1994.

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

¹² Schedule 9 of Value Added Tax 1994.

¹³ ได้แก่ (1) การให้ประโยชน์อย่างหนึ่งอย่างใด หรือสิทธิเหนือพื้นดิน (2) การสร้างที่อยู่อาศัยเพื่อการพักผ่อน (3) ค่าธรรมเนียมท่าจอดเรือ ทั้งนี้ ให้รวมไปถึงการทอดสมอและการนอนในเรือ.

¹⁴ รวมไปถึงการให้บริการด้านเครดิต การโอนหุ้น.

¹⁵ ได้แก่ (1) การให้การศึกษาหรือการให้มีการค้นคว้า วิจัยโดยโรงเรียน สถาบันที่มีคุณสมบัติ หรือมหาวิทยาลัย (2) สินค้าหรือบริการใดๆ ที่เกิดขึ้นสืบเนื่องมาจากการให้การศึกษา การอบรมสั่งสอน.

¹⁶ ให้รวมถึง (1) การได้รับบริการทางการแพทย์โดยผู้ฝึกหัดทางการแพทย์ที่ได้จดทะเบียนแล้ว จักษุแพทย์และทันตแพทย์ (2) การให้บริการทางการแพทย์โดยองค์กรทางศาสนา.

ผลของการที่สินค้าหรือบริการดังกล่าวได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ผู้ประกอบกิจการดังกล่าวอยู่นอกขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่เดียวกันก็ไม่สามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ด้วยเหตุนี้ ผู้ประกอบการจึงต้องแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แต่เพียงผู้เดียว¹⁷

4.1.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศอังกฤษกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 3 อัตรา คือ อัตราร้อยละ 20 อัตราร้อยละ 5 และอัตราร้อยละ 0

1) อัตราปกติ (Standard Rate)¹⁸

กำหนดให้ผู้ประกอบกิจการใช้อัตราร้อยละ 20 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้าหรือให้บริการทั่วไป เว้นแต่เป็นการประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือกำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 5 หรืออัตราร้อยละ 0

(2) การนำเข้าซึ่งสินค้าจากประเทศในกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรป

(3) การนำเข้าสินค้าจากประเทศนอกกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป

2) อัตราต่ำ (Reduced Rate)¹⁹

กำหนดให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการหรือการให้บริการตามตาราง 7A²⁰ ซึ่งรัฐพิจารณาว่าเป็นสินค้าหรือบริการที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพขั้นพื้นฐาน หรือเพื่อเป็นการสนองนโยบายของรัฐอันควรให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราต่ำ ซึ่งได้แก่กิจการดังต่อไปนี้

(1) การขายเบาะที่นั่งรถยนต์สำหรับเด็ก

(2) การขายพลังงานหรือเชื้อเพลิงภายในประเทศ

(3) การขายอุปกรณ์ที่ลดการใช้พลังงาน

(4) การขายอุปกรณ์ควบคุมความร้อน

(5) การบำรุงหรือปรับเปลี่ยนที่อยู่อาศัย

¹⁷ A.R.Prest. Op.cit. p. 21.

¹⁸ Section 2(1) of Value Added Tax 1994.

¹⁹ Section 29 (A) of Value Added Tax 1994.

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

(6) การย้ายที่อยู่อาศัย

(7) การขายผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับสุขภาพสำหรับสตรี

3) อัตราร้อยละ 0 (Zero Rate)²¹

กำหนดให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการหรือให้บริการตามตาราง 8²² ซึ่งรัฐพิจารณาว่าเป็นสินค้าหรือบริการที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพขั้นพื้นฐาน หรือเพื่อเป็นการสนองนโยบายของรัฐ โดยสินค้าหรือบริการดังกล่าวควรปราศจากภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างสิ้นเชิง²³ ซึ่งสามารถแบ่งกิจการออกเป็น 16 กลุ่ม ได้แก่

กลุ่มที่ 1 อาหาร²⁴

กลุ่มที่ 2 การให้บริการประปา และการให้บริการกำจัดของเสีย

กลุ่มที่ 3 หนังสือ²⁵

กลุ่มที่ 4 หนังสือที่สามารถอ่านออกเสียงได้สำหรับผู้พิการทางสายตา

กลุ่มที่ 5 การก่อสร้างอาคาร

กลุ่มที่ 6 อาคารที่ได้รับการอนุรักษ์โดยรัฐบาล

กลุ่มที่ 7 การให้บริการระหว่างประเทศ

กลุ่มที่ 8 การขนส่ง

กลุ่มที่ 9 รถนอนพ่วง และเรือแพ

กลุ่มที่ 10 ทองคำ

กลุ่มที่ 11 ชนบัตร

กลุ่มที่ 12 ยารักษาโรค อุปกรณ์ช่วยเหลือสำหรับผู้พิการ

กลุ่มที่ 13 การนำเข้าหรือส่งออก

กลุ่มที่ 14 ร้านค้าปลอดภาษี

กลุ่มที่ 15 การบริจาค

²¹ Section 30 of Value Added Tax 1994.

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

²³ A.R.Prest. Op.cit. p. 24.

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

²⁵ รวมถึง (ก) หนังสือ หนังสือเล่มเล็ก แผ่นพับสำหรับโฆษณา แผ่นพับ และใบปลิว (ข) หนังสือพิมพ์ นิตยสาร และวารสาร.

กลุ่มที่ 16 เสื้อผ้าและสิ่งที่ใช้สวมเท้า

ผลของการที่สินค้าหรือบริการดังกล่าวตกอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ทำให้ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการในกลุ่มนี้ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 0 ปอนด์ (ภาษีขาย) และผู้ที่ซื้อสินค้าหรือใช้บริการในกลุ่มนี้ต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม 0 ปอนด์ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ผู้ซื้อสินค้าหรือใช้บริการในกลุ่มนี้ไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเลย นอกจากนี้ ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) ได้เต็มส่วน ซึ่งเป็นผลดีทั้งต่อทั้งผู้บริโภคและผู้ประกอบการ²⁶

4.1.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

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

ยารักษาโรคถือว่าเป็นสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐานของมนุษย์ในการดำรงชีวิต ทั้งนี้ การยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับยารักษาโรคถือเป็นนโยบายในการช่วยเหลือผู้มีรายได้น้อยให้สามารถเข้าถึงยารักษาโรคได้ง่ายขึ้น ถือเป็นนโยบายซึ่งสอดคล้องต่อหลักการเข้าถึงยาขององค์การอนามัยโลก²⁷ ซึ่งหลายประเทศในสหภาพยุโรปยอมรับว่าการจ่ายยารักษาโรคเป็นส่วนหนึ่งของการให้บริการทางการแพทย์ ซึ่งควรได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตามยังคงมีปัญหาในการตีความคำว่า “ยารักษาโรค” ว่าจะมีขอบเขตอย่างไร เพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้มีรายได้น้อยอย่างแท้จริง²⁸

จากความแตกต่างในเรื่องของคำจำกัดความคำว่ายารักษาโรคในแต่ละประเทศ ทำให้ประเทศในสหภาพยุโรปแบ่งการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคแตกต่างกันออกไป ประเทศอังกฤษและประเทศสวีเดนเท่านั้นที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราร้อยละ 0

²⁶ A.R.Prest. Op.cit. p. 21.

²⁷ Health Action International (HAI). (2009). Medicine pricing matters. Retrieved January 29, 2010, from http://www.haiweb.org/medicineprices/29012010/MPM_6.pdf.

²⁸ Alan A. Tait. Op.cit. p. 71.

(Zero Rating)²⁹ ทั้งนี้ เนื่องจากแนวนโยบายที่เห็นว่า ยารักษาโรคเป็นสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐานที่รัฐควรกำหนดให้สินค้าดังกล่าวปราศจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นการหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีจากความเจ็บป่วย³⁰

ประเทศอังกฤษกำหนดให้ยารักษาโรคจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1994 ตารางที่ 8 กลุ่มที่ 12³¹ แต่อย่างไรก็ดี ถ้าหากโรงพยาบาลเป็นผู้ซื้อยารักษาโรค โรงพยาบาลจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 20 ซึ่งเป็นอัตราปกติ³² ทั้งนี้ กฎหมายไม่ได้นิยามคำว่า “ยารักษาโรค” ไว้ ดังนั้น จึงต้องพิจารณานิยามตามมาตรา 130 แห่งพระราชบัญญัติยา ค.ศ. 1968

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

- 1) ใช้สำหรับมนุษย์ หรือสัตว์เพื่อวัตถุประสงค์ทางการแพทย์
- 2) ใช้เป็นส่วนประกอบในการจัดเตรียมสสาร หรือวัตถุอื่นซึ่งจะนำไปใช้สำหรับมนุษย์ หรือสัตว์เพื่อวัตถุประสงค์ทางการแพทย์³³

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

²⁹ ส่วนประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปอื่นๆ เช่น ประเทศเนเธอร์แลนด์ ฝรั่งเศส อิตาลี กำหนดให้ยารักษาโรคจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ (Reduced Rate) ซึ่งแล้วแต่แนวนโยบายในแต่ละประเทศดังกล่าวว่าจะกำหนดอัตราร้อยละไว้ในอัตราร้อยละใด แต่ก็อยู่ภายใต้แนวนโยบายที่เห็นว่ายารักษาโรคเป็นสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐานเช่นเดียวกัน นอกจากนี้ มีหลายประเทศจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราปกติ (Standard Rate).

³⁰ A.R.Prest. Op.cit. p. 23.

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

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

³³ วัตถุประสงค์ทางการแพทย์ หมายถึง วัตถุประสงค์อย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้ (1) รักษาหรือป้องกันโรค (2) วินิจฉัยโรคหรือตรวจสอบสภาวะของโรค (3) คุ่มกำเนิด (4) การทำให้ชา (5) ป้องกันหรือแทรกแซงการทำงานของร่างกายไม่ว่าชั่วคราวหรือถาวร และไม่ว่าจะเป็นการหยุด ลดลง เลื่อน เพิ่มขึ้น หรือกระตุ้นการทำงานของร่างกายดังกล่าว.

ภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราร้อยละ 0 ต่อเมื่อเข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้³⁴

1) เป็นยารักษาโรคที่ผ่านการตรวจสอบแล้วว่าถูกออกแบบ หรือผลิตมาเพื่อใช้ในการรักษาทางอายุกรรม หรือการศัลยกรรม แต่ไม่รวมถึงอุปกรณ์ช่วยเหลือทางด้านการฟัง ฟันปลอม แว่นตา และคอนแทคเลนส์

2) เป็นยารักษาโรคที่จ่ายให้ใช้ส่วนบุคคลเท่านั้น

3) ต้องไม่เป็นยารักษาโรคที่จ่ายให้แก่ผู้ป่วยใน หรือต้องไม่เป็นยาฉีดที่ใช้แก่ผู้ป่วยสืบเนื่องมาจากการรักษา

4) เป็นยารักษาโรคที่จ่ายโดยเภสัชกรจดทะเบียน หรือเป็นยารักษาโรคตามท้องถื่นบริการสาธารณสุขแห่งชาติ (National Health Services) กำหนด

5) เป็นยารักษาโรคที่ออกใบสั่งยาโดยผู้มีอำนาจออกใบสั่งยา

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

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

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

4.1.5 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค

ประเทศอังกฤษได้มีการจำกัดกำไรของบริษัทยาที่ขายยารักษาโรคให้แก่องค์กรบริการสาธารณสุขแห่งชาติ³⁵ แต่ไม่ได้ใช้กับยารักษาโรคที่ขายในร้านขายยาทั่วไป³⁶

แม้ว่าประเทศอังกฤษจะมีการกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ซึ่งมีผลทำให้ยารักษาโรคมีราคาถูกลง แต่อย่างไรก็ดี การที่ยารักษาโรคมีราคาถูกลงดังกล่าวอาจก่อให้เกิดปัญหาในการเข้าถึงยารักษาโรคโดยไม่จำเป็น ดังนั้น ประเทศอังกฤษจึงได้มีการออกมาตรการในการควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรค 2 วิธี ดังต่อไปนี้

1) การออกข้อบังคับจำกัดการขายยารักษาโรค โดยพิจารณาแล้วว่าเป็นยาที่มีส่วนประกอบอันอาจก่อให้เกิดอันตรายแก่ร่างกาย หรืออาจนำไปใช้ในทางที่ผิด ตัวอย่างเช่น ข้อบังคับการขายยา ค.ศ. 1980 ซึ่งเป็นข้อบังคับที่ออกมาเพื่อจำกัดปริมาณการขายยาต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งยาพาราเซตามอล โดยกำหนดให้ร้านขายยาทั่วไปสามารถขายยาพาราเซตามอลให้แก่ผู้ป่วยได้หนึ่งแผง 16 เม็ด แต่สำหรับร้านขายยาเภสัชกรรมสามารถขายยาพาราเซตามอลให้แก่ผู้ป่วยได้สองแผง 32 เม็ด ทั้งนี้ โดยมีเหตุผลในการออกข้อบังคับจำกัดการขายยาพาราเซตามอลว่า เพื่อเป็นการควบคุมการเสียชีวิตจากการใช้ยาในทางที่ผิด และการใช้ยาเกินความจำเป็นให้น้อยลง ซึ่งในประเด็นนี้ จากผลการศึกษาของ Hawton K และคณะ พบว่า ข้อบังคับดังกล่าวช่วยลดการซื้อยาพาราเซตามอลให้น้อยลง ลดแรงจูงใจการซื้อยาในปริมาณมาก และลดจำนวนการเสียชีวิตจากการใช้ยาพาราเซตามอลได้ในระดับหนึ่ง³⁷

นอกจากนี้ ประเทศอังกฤษยังได้มีการออกข้อบังคับเพื่อควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรคไว้อีกหลายชนิด ตัวอย่างเช่น ยารักษาโรคที่มีส่วนประกอบของซูโดอีเฟดริน หรือมีส่วนประกอบจากสมุนไพรจีน เป็นต้น รวมทั้งหน่วยงานด้านวิชาชีพเภสัชกรยังมีประมวลจริยธรรมของเภสัชกรในการกำหนดข้อปฏิบัติในการจ่ายยารักษาโรคประเภทที่มีข้อบังคับกำหนดไว้ประกอบอีกด้วย

³⁵ U.S. Department of Commerce. Op.cit. p. 5.

³⁶ 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.

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

2) การเปลี่ยนแปลงประเภทของยารักษาโรค กล่าวคือ เมื่อคณะกรรมการยาเห็นว่ายารักษาโรคที่ขายในร้านขายยาทั่วไปควรมีความเข้มงวดในการขายมากขึ้น ก็มีอำนาจที่จะเปลี่ยนแปลงประเภทของยาโดยให้ขายได้เฉพาะในร้านขายยาเภสัชกรรมหรือขายได้ต่อเมื่อมีใบสั่งยาจากแพทย์เท่านั้น ในทำนองเดียวกัน เมื่อคณะกรรมการยาเห็นว่ายารักษาโรคที่ขายในร้านเภสัชกรรมควรมีการควบคุมมากขึ้น ก็มีอำนาจที่จะเปลี่ยนแปลงประเภทของยาให้ขายได้เฉพาะเมื่อมีใบสั่งยาจากแพทย์เท่านั้น

4.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของประเทศแคนาดา

ประเทศแคนาดาเริ่มจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax หรือ GST) แทนภาษีการขาย เมื่อวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1991 แม้จะมีชื่อเรียกว่า “ภาษีสินค้าและบริการ” แต่ก็มีลักษณะการจัดเก็บเช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ เป็นภาษีทางอ้อมซึ่งจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการ³⁸ ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า ภาษีมูลค่าเพิ่ม

อย่างไรก็ดี บางมลรัฐของประเทศแคนาดารวมการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเข้ากับภาษีการขายท้องถิ่น เรียกว่า ภาษีการขายรวม (Harmonize Sales Tax หรือ HST)³⁹ โดยใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 และภาษีการขายท้องถิ่นอัตราร้อยละ 8 ดังนั้น ภาษีการขายรวมจึงมีอัตราร้อยละ 13 ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับภาษีการขายท้องถิ่นในแต่ละมลรัฐ⁴⁰

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

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

⁴⁰ รัฐ British Columbia ภาษีขายท้องถิ่นอัตราร้อยละ 7 และภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ภาษีการขายรวมเท่ากับอัตราร้อยละ 12, รัฐ Manitoba ภาษีขายท้องถิ่นอัตราร้อยละ 7 และภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ภาษีการขายรวมเท่ากับอัตราร้อยละ 12, รัฐ New Brunswick ภาษีขายท้องถิ่นอัตราร้อยละ 8 และภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ภาษีการขายรวมเท่ากับอัตราร้อยละ 13, รัฐ Newfoundland ภาษีขายท้องถิ่นอัตราร้อยละ 8 และภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ภาษีการขายรวมเท่ากับอัตราร้อยละ 13, รัฐ Nova Scotia ภาษีขายท้องถิ่นอัตราร้อยละ 10 และภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ภาษีการขายรวมเท่ากับอัตราร้อยละ 15, รัฐ Ontario ภาษีขายท้องถิ่นอัตราร้อยละ 8 และภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ภาษีการขายรวมเท่ากับอัตราร้อยละ 13, รัฐ Prince Edward Island ภาษีขายท้องถิ่นอัตราร้อยละ 10 และภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ภาษีการขายรวมเท่ากับอัตราร้อยละ 15, รัฐ Quebec ภาษีขายท้องถิ่นอัตราร้อยละ 7.5 และภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ภาษีการขายรวมเท่ากับอัตราร้อยละ 12.5, รัฐ Saskatchewan ภาษีขายท้องถิ่นอัตราร้อยละ 5 และภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 5 ภาษีการขายรวมเท่ากับอัตราร้อยละ 10.

เหตุผลในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการขาย เนื่องจากภาษีการขายดังกล่าวมีข้อบกพร่องหลายประการ ได้แก่ ไม่ส่งเสริมการแข่งขัน ส่งเสริมการนำเข้าสินค้าเข้ามามากกว่าสินค้าที่ผลิตในประเทศแคนาดา ไม่ส่งเสริมการกระจายทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ ภาษีมียุทธศาสตร์และเลือกปฏิบัติ มีโครงสร้างสลับซับซ้อน และบิดเบือนการตัดสินใจของผู้บริโภค

4.2.1 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴¹

ประเทศแคนาดากำหนดให้การประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการภายในราชอาณาจักรซึ่งกระทำโดยผู้ประกอบการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ รวมทั้งการนำเข้าสินค้าหรือบริการดังกล่าว อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่การประกอบกิจการดังกล่าวจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.2.2 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴²

ประเทศแคนาดากำหนดให้การประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการบางประเภทได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

- 1) กิจการที่มีรายได้จากกิจการไม่เกิน \$ 30,000⁴³
- 2) การขายบ้านมือสอง
- 3) เงินกู้ยืมระยะยาวเพื่อการอยู่อาศัย และค่าธรรมเนียมการเช่าคอนโดมิเนียมเพื่อการอยู่อาศัย
- 4) การขายที่ดินว่างเปล่า หรือที่ดินเพาะปลูก ทั้งนี้ ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด
- 5) การให้บริการด้านสาธารณสุข⁴⁴ ด้านการแพทย์และด้านทันตกรรม ซึ่งให้บริการโดยแพทย์หรือทันตแพทย์ที่ได้รับใบอนุญาต⁴⁵
- 6) การให้บริการรับเลี้ยงเด็ก สำหรับเด็กที่มีอายุ 14 ปี หรือต่ำกว่า
- 7) ค่าธรรมเนียมในการใช้สะพาน ถนน เรือเฟอร์รี่

⁴¹ Section 123 Part 9 of Excise Tax Act 1991.

⁴² Section 123 Schedule 5 of Excise Tax Act 1991.

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

⁴⁴ หมายถึง การส่งเสริมสุขภาพทั้งทางร่างกายและจิตใจ และป้องกันจากโรคภัยต่างๆ ได้ ทั้งนี้ การให้บริการ หมายความรวมถึง สิ่งที่จัดหามาให้ตามใบสั่งของผู้ประกอบวิชาชีพทางการแพทย์หรือทันตแพทย์.

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

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

การประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ในมุมมองของผู้บริโภคอาจมองไม่เห็นถึงความแตกต่างที่ชัดเจนระหว่างสินค้าหรือบริการที่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 แต่ในแง่ของผู้ประกอบการมีผลทำให้ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการดังกล่าวอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ ผู้ประกอบการไม่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่ต้องเรียกเก็บภาษีขายจากผู้บริโภค และไม่สามารถเรียกคืนภาษีซื้อที่ตนต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้จากผู้ประกอบการรายอื่นได้⁴⁶

4.2.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศแคนาดากำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 2 อัตรา คือ อัตราร้อยละ 5 และ อัตราร้อยละ 0⁴⁷

1) อัตราร้อยละ 5⁴⁸

กำหนดให้การประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยทั่วไป จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 5 เว้นแต่กิจการดังกล่าวได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0

⁴⁶ David M. Sherman. Op.cit. p. 166.

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

⁴⁸ Section 165 of Excise Tax Act 1991.

2) อัตราร้อยละ 0⁴⁹

กำหนดให้การประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการดังต่อไปนี้ใช้อัตราร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากรัฐบาลเห็นว่าสินค้าและบริการดังกล่าวมีความจำเป็นต่อการดำรงชีพของประชาชน หรือเป็นสินค้าและบริการที่รัฐบาลต้องการสนับสนุน⁵⁰ ได้แก่

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

(2) ผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร

(3) ฟาร์มเลี้ยงปศุสัตว์บางประเภท

(4) การขายปลาเพื่อการบริโภค

(5) ยารักษาโรคตามใบสั่งแพทย์ และค่าธรรมเนียมการจ่ายยา⁵¹

(6) อุปกรณ์ทางการแพทย์ ตัวอย่างเช่น เครื่องช่วยฟัง ฟันปลอม เป็นต้น

(7) การส่งออก

(8) การให้บริการด้านการขนส่ง ทั้งที่เป็นการขนส่งสินค้าเพื่อค่าระวาง หรือการขนส่งมวลชนโดยต้นทางหรือปลายทางอยู่นอกประเทศแคนาดา

(9) สินค้าหรือบริการที่มีไว้ใช้ภายในรัฐบาล

เมื่อสินค้าหรือบริการดังกล่าวกฎหมายกำหนดให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ทำให้สินค้าหรือบริการดังกล่าวปราศจากภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง ในขณะที่เดียวกันผู้ประกอบการยังสามารถขอคืนภาษีซื้อที่ได้เสียไปได้⁵²

⁴⁹ Section 123 Schedule 6 Part I of Excise Tax Act 1991.

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

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

⁵² David M. Sherman. Loc.cit.

4.2.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในยารักษาโรค

ประเทศแคนาดากำหนดให้ยารักษาโรคจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 123 ตารางที่ 6 ส่วนที่ 1 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต ค.ศ. 1991 ได้แก่⁵³

1) ยาหรือสารประกอบดังต่อไปนี้

- (1) ยาตามตาราง C⁵⁴ หรือ D⁵⁵ ภายใต้พระราชบัญญัติอาหารและยา
- (2) ยาตามตาราง F⁵⁶ ภายใต้ข้อบังคับอาหารและยา
- (3) ยาหรือสารอื่นๆ ภายใต้ตาราง G⁵⁷ ภายใต้ข้อบังคับอาหารและยา
- (4) ยาที่บรรจุสารประกอบภายใต้ระเบียบควบคุมสิ่งเสพติดให้โทษ (Narcotic Control Regulations)

Control Regulations)

- (5) ยาบางประเภทที่ใช้เพื่อการรักษาโรคอันตรายถึงชีวิต
- (6) ยาที่กระทรวงสาธารณสุขของแคนาดารับรองให้เป็นยาใหม่อยู่ภายใต้ตารางที่ 6

ส่วนที่ 1

- (7) สารขยายปริมาตรของพลาสมา (Plasma Expander)

- 2) ยาที่ใช้สำหรับมนุษย์และส่งจ่ายโดยเภสัชกรที่ได้รับอนุญาต
- 3) การให้บริการจ่ายยาตามใบสั่งแพทย์ เมื่อเป็นการจ่ายยาที่อยู่ภายใต้ตารางที่ 6 ส่วนที่ 1
- 4) เชื้ออสุจิของมนุษย์

เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่การบังคับใช้กฎหมายและต่อผู้บริโภค จึงได้มีการขยายความหมายไว้ในบันทึกความเข้าใจการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคและชีววิทยาข้อ 4.1

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

⁵⁴ คือ ยาที่ใช้สำหรับสารเภสัชรังสี.

⁵⁵ คือ สารชีวภาพ รวมไปถึงสารที่ทำให้เกิดภูมิแพ้เพื่อใช้ในการรักษา หรือวินิจฉัยโรคอันเกิดจากภูมิแพ้เลือด วัคซีน และฮอร์โมนบางชนิด และเอนไซม์ที่สกัดจากเนื้อเยื่อของสัตว์หรือสิ่งมีชีวิตขนาดเล็ก.

⁵⁶ ยาประเภทต่างๆ เช่น ยาปฏิชีวนะ ฮอร์โมน และทรานคิวไลเซอร์ ส่วนประกอบของยาดังกล่าว หากขายให้แก่ผู้บริโภคโดยไม่มีใบสั่งยาให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 7 หรืออัตราร้อยละ 15 เว้นแต่ ซื้อโดยมีใบสั่งยาให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0.

⁵⁷ ยาหรือสารดังกล่าวถูกจัดประเภทไว้เป็นยาควบคุม และประกอบไปด้วยยากระตุ้น (เช่น แอมเฟตามีน และ เมทแอมเฟตามีน) และยาระงับประสาท (เช่น กรดบาบิทูริกและเมทาควัวโลน) จะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ต่อเมื่อได้รับใบสั่งยาและภายใต้เงื่อนไขบางประการ.

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

แต่อย่างไรก็ดี ยาที่นำมาใช้สำหรับมนุษย์ไม่จำเป็นต้องเป็นยาตามตารางที่ 6 ส่วนที่ 1 แต่ต้องเข้าหลักเกณฑ์ 2 ประการ ดังต่อไปนี้⁵⁹

- 1) จ่ายยาโดยผู้ประกอบวิชาชีพทางการแพทย์ที่มีอำนาจในการจ่ายยา
- 2) ออกใบสั่งยาโดยผู้ประกอบวิชาชีพทางการแพทย์ที่มีอำนาจในการออกใบสั่งยา

ด้วยเหตุนี้ ยาที่จำหน่ายหน้าเคาน์เตอร์ (Over-The-Counter Drug) โดยทั่วไปถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 5 หรืออัตราร้อยละ 15 แล้วแต่กรณี เว้นแต่ยาดังกล่าวเข้าหลักเกณฑ์ ทั้ง 2 ประการ⁶⁰

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

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

ตามพระราชบัญญัติอาหารและยา ค.ศ. 1985 ได้แยกระบบการจ่ายยาและการออกใบสั่งยาออกจากกัน โดยถือว่าเภสัชกรเป็นวิชาชีพเฉพาะที่มีความชำนาญและเชี่ยวชาญทางด้านการปรุงยา การจ่ายยา⁶¹ ทั้งนี้ โดยมีเหตุผลเพื่อเป็นการทำให้มั่นใจได้ว่ายาที่ขายในประเทศแคนาดา มีความ

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

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ Ibid.

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

ปลอดภัย มีประสิทธิภาพ และมีคุณภาพสูงสุด⁶² โดยที่แต่ละมลรัฐในประเทศแคนาดารับหลักการเบื้องต้นตามพระราชบัญญัติอาหารและยาดังกล่าว และมีการออกกฎหมายในการบังคับใช้ให้สอดคล้อง ตัวอย่างเช่น มลรัฐนิวฟาวแลนด์และเลบราดอร์ได้มีการออกพระราชบัญญัติทางการแพทย์แห่งมลรัฐนิวฟาวแลนด์และเลบราดอร์ ค.ศ. 2005 โดยมาตรา 67 (3) กำหนดให้แยกการสั่งยาออกจากจ่ายยา ซึ่งกำหนดให้เภสัชกรเท่านั้นที่สามารถจ่ายยาได้ เว้นแต่ในกรณีที่เป็นเหตุฉุกเฉินหรือในพื้นที่ที่ไม่มีบริการเภสัชกร⁶³

ในกรณีของการจ่ายยารักษาโรคในโรงพยาบาล ถือว่าการจ่ายยารักษาโรคเป็นส่วนหนึ่งของการบริการในโรงพยาบาลซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น โรงพยาบาลจึงไม่สามารถเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ป่วยที่ได้รับการจ่ายยารักษาโรคได้ รวมทั้งโรงพยาบาลจะต้องรับภาระภาษีซื้อซึ่งคนได้ใช้จ่ายไปโดยไม่สามารถขอคืนภาษีได้⁶⁴

4.2.5 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค

ประเทศแคนาดาได้มีการควบคุมราคาขายารักษาโรคไว้โดยกำหนดค่าชดเชยราคาขายารักษาโรคให้ต่ำกว่าราคาท้องตลาด และลดราคาขายารักษาโรคทุกประเภท⁶⁵ ซึ่งถือเป็นการควบคุมราคาขายารักษาโรคในรูปแบบที่ 2 และ 3 ตาม OECD⁶⁶

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

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

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

⁶⁴ David M. Sherman. Loc.cit.

⁶⁵ U.S. Department of Commerce. Op.cit. p. 4.

⁶⁶ โปรดดูรายละเอียดเพิ่มเติมในบทที่ 2 หน้า 37.

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

4.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของประเทศออสเตรเลีย

ก่อนการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศออสเตรเลียได้มีการบังคับใช้ภาษีการขายส่ง (Wholesale Sales Tax) ซึ่งจัดเก็บจากการขายส่งสินค้า เนื่องจากเศรษฐกิจในขณะนั้นพึ่งพาการขายสินค้าเป็นหลัก ต่อมาเศรษฐกิจของประเทศออสเตรียมีแนวโน้มพึ่งพาการให้บริการมากขึ้นจึงเห็นควรที่จะเก็บภาษีจากการให้บริการ

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

4.3.1 กิจกรรมที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศออสเตรเลียกำหนดให้การประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยผู้ประกอบการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพภายในราชอาณาจักรจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่เป็นการประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁶⁸

4.3.2 กิจกรรมที่ปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม (GST-free)⁶⁹

กิจกรรมที่จะได้รับการปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นกิจกรรมที่รัฐบาลพิจารณาว่ามีความสำคัญต่อการดำรงชีพสำหรับมนุษย์ หรือเป็นกิจกรรมที่รัฐบาลต้องการผลักดัน ซึ่งได้แก่กิจกรรมตามส่วนที่ 38 ดังต่อไปนี้⁷⁰

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

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

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

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

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

การประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการใดๆ ที่ได้รับการปลดภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการยังคงเป็นอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่ต้องไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีขาย) ในราคาสินค้าหรือบริการ แต่ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อที่ตนได้จ่ายไปเพื่อประกอบกิจการดังกล่าวได้ ซึ่งมีผลทำให้สินค้าหรือบริการดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁷¹

ตัวอย่างเช่น ชาวสวนปลูกมันฝรั่งและขายที่ตลาดกลาง มันฝรั่งถือเป็นอาหารภายใต้เงื่อนไขของกฎหมายที่กำหนดให้ไม่ต้องรวมภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อขายตามส่วนที่ 38 ดังนี้ ชาวสวนจึงไม่ต้องรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ชาวสวนสามารถที่จะขอคืนภาษีซื้อได้ เช่น การซื้อพันธุ์มันฝรั่ง ปุ๋ย น้ำมัน หรือค่าใช้จ่ายอื่นๆ เป็นต้น⁷²

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

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

4.3.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม⁷³

ประเทศออสเตรเลียกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราคงที่อัตราเดียว คือ อัตราร้อยละ 10 จากสินค้าหรือบริการที่บริโภคในประเทศออสเตรเลีย เว้นแต่เป็นกิจการที่กำหนดให้ปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม⁷⁴

4.3.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

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

การประกอบกิจการขายยารักษาโรคถือว่าเป็นกิจการที่ปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการยังคงเป็นอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่ต้องไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีขาย) ในราคาขายยารักษาโรค แต่ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อที่ตนได้จ่ายไปเพื่อประกอบกิจการดังกล่าวได้ ซึ่งมีผลทำให้การขายยารักษาโรคไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยไม่ได้กำหนดนิยามของคำว่า “ยารักษาโรค” ไว้ ดังนั้น จึงต้องพิจารณาตามพระราชบัญญัติว่าด้วยสินค้าทางอายุรเวช ค.ศ. 1989 ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการทำให้แน่ใจว่ายาที่ขายในประเทศไทยมีความปลอดภัยและมีประสิทธิภาพ⁷⁵ ได้กำหนดนิยามของคำว่า “ยารักษาโรค” ว่าหมายถึง

- 1) สินค้าที่เกี่ยวกับการรักษาโรคที่แสดงให้เห็นว่าส่งผลต่อร่างกาย เคมี ภูมิคุ้มกัน หรือการเผาผลาญของร่างกายมนุษย์
- 2) สินค้าที่เกี่ยวกับการรักษาโรคที่ประกาศโดยรัฐมนตรี

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

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

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

⁷⁵ M.L.Barron (n.d.). **Business law**. p. 799.

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

ระบบการออกใบสั่งยาและระบบการจ่ายยาของประเทศออสเตรเลียเป็นระบบแยก โดยที่แพทย์มีหน้าที่ในการตรวจวินิจฉัยโรค แสดงคำวินิจฉัย ส่วนเภสัชกรมีหน้าที่ในการวินิจฉัยอาการ และเสนอยาที่ตอบสนองอาการของโรค ทั้งนี้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการตรวจสอบ (Re-check) กับแพทย์อีกครั้งหนึ่งว่าอาการ โรคตามที่แพทย์วินิจฉัยตรงกับสิ่งที่เภสัชกรวินิจฉัยหรือไม่ ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์สูงสุดของผู้ป่วย อีกทั้งยังเป็นการลดปัญหาการแสวงหากำไรจากการขายยาของแพทย์ด้วย⁷⁶ โดยในแต่ละมลรัฐยอมรับหลักการระบบทางการแพทย์ดังกล่าว โดยกำหนดไว้อยู่ในกฎหมายที่แตกต่างกัน เช่น กฎหมายของมลรัฐควีนแลนด์ตามพระราชบัญญัติทางด้านสุขภาพ ค.ศ. 1937 กำหนดให้เภสัชกร หรือบุคคลที่อยู่ภายใต้การควบคุมและดูแลจากเภสัชกรเท่านั้นที่สามารถขายยาได้⁷⁷ หรือตามพระราชบัญญัติว่าด้วยสินค้าอันตรายและสินค้าทางอายุเวช ค.ศ. 1966 มาตรา 36AA เภสัชกร หรือบุคคลที่อยู่ภายใต้การควบคุมและดูแลจากเภสัชกรเท่านั้นที่สามารถขายยาได้

ส่วนการให้บริการทางการแพทย์ ถือว่าเป็นกิจการที่ปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่นเดียวกับการขายยารักษาโรค ทั้งนี้ ยารักษาโรคที่ได้รับสืบเนื่องจากการให้บริการทางการแพทย์ ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของการบริการทางการแพทย์จึงปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเช่นกัน⁷⁸

ตัวอย่างเช่น หากนายแพทย์ทำการตรวจโรคให้แก่ นาย A แล้ววินิจฉัยว่า นาย A ป่วยแล้วสั่งจ่ายยารักษาโรคจำนวนหนึ่ง เมื่อการให้บริการวินิจฉัยตรวจโรคถือเป็นการให้บริการทางการแพทย์ซึ่งปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ยารักษาโรคที่แพทย์จ่ายสืบเนื่องจากการวินิจฉัยโรคจึงถือปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย⁷⁹

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

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

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

⁷⁹ Ibid.

4.3.5 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค

ประเทศออสเตรเลียได้นำวิธีการจำกัดปริมาณการขายยารักษาโรคของประเทศในกลุ่ม OECD มาใช้เพื่อควบคุมราคาขายยารักษาโรคและคุณภาพ⁸⁰ ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ยารักษาโรคเกิดความมีประสิทธิภาพ

แม้ว่าประเทศออสเตรเลียจะมีการส่งเสริมการเข้าถึงยารักษาโรคโดยกำหนดให้ยารักษาโรคปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มก็ตาม แต่ประเทศออสเตรเลียก็ได้ตระหนักถึงปัญหาในเรื่องการควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรคโดยจัดตั้งหน่วยงานว่าด้วยสินค้าทางอายุรเวช (Therapeutics Goods Administration) คอยกำกับดูแลในการจัดประเภทยารักษาโรคและสารพิษ (Standard for the Uniform Scheduling of Medicines and Poisons) กล่าวคือ คณะกรรมการจะคัดเลือกยารักษาโรคแต่ละชนิดโดยแบ่งเป็นประเภทว่าเป็นยาที่สามารถขายในร้านขายยาทั่วไป หรือร้านขายยาเภสัชกรรม หรือเป็นยาที่ต้องมีใบสั่งยาจากแพทย์เท่านั้น ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความปลอดภัยในการเข้าถึงยารักษาโรคเป็นสำคัญ นอกจากนี้ คณะกรรมการยังมีอำนาจออกข้อบังคับควบคุมการจ่ายยารักษาโรคบางประเภท ตัวอย่างเช่น ยารักษาโรคที่มีส่วนผสมของซูโดอีเฟดรินสามารถขายได้ในร้านขายยาเภสัชกรรมเท่านั้น โดยออกข้อบังคับให้ผู้จำหน่ายยาจะต้องจรรยาละเอียดเกี่ยวกับชื่อ ที่อยู่ ปริมาณการซื้อยาของผู้ซื้อยา และลงรายละเอียดดังกล่าวในระบบฐานข้อมูลออนไลน์ในแต่ละรัฐ เมื่อผู้ซื้อซื้อยารักษาโรคเกินปริมาณที่กำหนด ระบบจะทำการล็อกโดยอัตโนมัติทำให้ไม่สามารถซื้อยารักษาโรคได้อีก หรือในกรณีของยาพาราเซตามอลถือว่าเป็นยาที่สามารถขายได้ตามร้านขายยาทั่วไป แต่มีข้อบังคับกำหนดให้ร้านขายยาทั่วไปสามารถขายได้ 1 แผง ไม่เกิน 25 เม็ด หากผู้ซื้อประสงค์จะซื้อมากกว่านั้นจะต้องไปซื้อที่ร้านขายยาเภสัชกรรม เป็นต้น⁸¹

4.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของประเทศเนเธอร์แลนด์⁸²

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

⁸⁰ U.S. Department of Commerce. Op.cit. p.5.

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

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

ของภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายที่กำหนดไว้ในแนวทางคณะกรรมการสหภาพยุโรป

ประเทศเนเธอร์แลนด์จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากขั้นตอนการผลิตในแต่ละขั้นตอนและจัดเก็บจากการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ โดยถือว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมที่ผู้ประกอบการสามารถผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้บริโภครายสุดท้ายได้⁸³

4.4.1 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁸⁴

ประเทศเนเธอร์แลนด์ได้กำหนดขอบเขตของกิจการที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสอดคล้องกับหลักการของแนวทางคณะกรรมการสหภาพยุโรปครั้งที่ 6 ค.ศ. 1977 กล่าวคือ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือให้บริการภายในราชอาณาจักร รวมไปถึงการนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรด้วย เว้นแต่กิจการดังกล่าวจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม⁸⁵

4.4.2 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

แนวทางคณะกรรมการสหภาพยุโรปกำหนดนโยบายให้ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศสามารถยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการบางประเภทได้ แต่ทั้งนี้ ต้องอยู่ภายใต้หลักการอย่างเดียวกัน กล่าวคือ ผู้ประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ต้องอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการขายสินค้าหรือให้บริการดังกล่าว ซึ่งทำให้ผู้ประกอบการไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อทั้งหมดได้

ประเทศเนเธอร์แลนด์ได้รับหลักการของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามแนวทางคณะกรรมการสหภาพยุโรป ดังนั้น จึงได้กำหนดให้กิจการดังต่อไปนี้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม⁸⁶

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

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

⁸⁴ Section 1 of Dutch Vat Act 1968.

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

⁸⁶ Section 11 of Dutch Vat Act 1968.

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

4.4.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม⁸⁷

แนวทางคณะกรรมการสหภาพยุโรปให้ประเทศสมาชิกเป็นผู้ใช้ดุลพินิจเองว่าจะจัดเก็บอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเท่าใด โดยประเทศเนเธอร์แลนด์กำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 3 อัตรา คือ อัตราร้อยละ 19 อัตราร้อยละ 6 และอัตราร้อยละ 0

1) อัตราร้อยละ 19⁸⁸

กำหนดให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 19 สำหรับการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการภายในราชอาณาจักรทั่วไป เว้นแต่การประกอบกิจการดังกล่าวจะกำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 6 อัตราร้อยละ 0 หรือได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

2) อัตราร้อยละ 6⁸⁹

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

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

⁸⁷ Ministry of Finance. (n.d.). Value Added Tax: tax base and tax rates. Retrieved December 17, 2010, from http://english.minfin.nl/Subjects/Taxation/Value_added_tax/Tax_base_and_tax_rates.

⁸⁸ Section 9 of Dutch Vat Act 1968.

⁸⁹ Section 9 of Dutch Vat Act 1968.

- (7) การรับขนส่งผู้โดยสาร
- (8) การขายอุปกรณ์ทางกีฬา
- (9) การเข้าพักในโรงแรม
- (10) ค่าธรรมเนียมสำหรับการเข้าชมการแสดง พิพิธภัณฑน์ โรงละคร การแข่งขันกีฬา สวนสาธารณะ สวนสัตว์ และสวนสนุก

3) อัตราร้อยละ 0⁹⁰

กำหนดให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 สำหรับการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการภายในราชอาณาจักรเพื่อการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังต่อไปนี้

- (1) การส่งออกสินค้าไปยังประเทศในเครือสหภาพยุโรป
- (2) การนำเข้าสินค้ามาจากประเทศในเครือสหภาพยุโรป
- (3) การขนส่งระหว่างประเทศทางเรือและอากาศยาน

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

4.4.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค⁹¹

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

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

⁹⁰ Section 9 of Dutch Vat Act 1968.

⁹¹ The Sociale Verzekeringsbank. (n.d.). Taxation in the Netherlands. Retrieved December 24, 2010, from http://www.svb.nl/int/en/bbz/werken/belasting_nederland/.

- 1) รักษาหรือป้องกันโรค ความบกพร่อง บาดแผล หรือความเจ็บปวดสำหรับมนุษย์
- 2) วินิจฉัยโรคสำหรับมนุษย์
- 3) ฟื้นฟู ปรับปรุง หรือแก้ไขการทำงานของร่างกายมนุษย์โดยทำให้มีผลกระทบที่เกี่ยวกับเภสัช ที่เกี่ยวกับภูมิคุ้มกัน หรือที่เกี่ยวกับการเผาผลาญ⁹²

ระบบทางการแพทย์ของประเทศเนเธอร์แลนด์ กำหนดให้เฉพาะแพทย์เท่านั้นที่สามารถออกใบสั่งยาได้ โดยเมื่อออกใบสั่งยาแล้วจะต้องนำไปให้เภสัชกรในการวินิจฉัยและจ่ายยารักษาโรค⁹³ โดยที่เภสัชกรมีสิทธิจะตรวจสอบกับแพทย์เกี่ยวกับคำวินิจฉัยโรค และมีสิทธิในการเปลี่ยนแปลงยา หรือ ปริมาณให้เหมาะสมกับคนไข้ได้ อย่างไรก็ดี กฎหมายกำหนดข้อยกเว้นไว้ว่า แพทย์สามารถทำหน้าที่ในการจ่ายยาได้ในพื้นที่ห่างไกลที่ไม่มีร้านขายยาเภสัชกรรมได้⁹⁴

4.4.5 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค

ประเทศเนเธอร์แลนด์ได้มีการกำหนดราคาขายยารักษาโรคสูงสุดเอาไว้โดยมุ่งควบคุมที่ผู้ประกอบการขายส่งและผู้ประกอบการขายปลีก ทั้งนี้ ตามกฎหมายว่าด้วยราคาขายยารักษาโรค ค.ศ. 1996 ซึ่งได้มีการประกาศราคาขายยารักษาโรคในราชกิจจานุเบกษา เพื่อให้สาธารณชนได้รับทราบ⁹⁵ โดยถือเป็นการควบคุมราคาขายยารักษาโรคในรูปแบบที่ 1 ตาม OECD⁹⁶

นอกจากนี้ ประเทศเนเธอร์แลนด์ยังได้ตระหนักถึงปัญหาในเรื่องการควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรคของประชาชน จึงได้มีการออกมาตรการดังกล่าวโดยให้อำนาจคณะกรรมการประเมินผลด้านยา (Medicines Evaluation Board) ปรับเปลี่ยนประเภทของยารักษาโรค และคอยตรวจสอบควบคุมการใช้ยารักษาโรค รวมทั้งให้อำนาจคณะกรรมการในการออกข้อบังคับควบคุม

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

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

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

⁹⁵ H.R. Hurts. (2011, August). Netherlands Pharmaceutical country profile. Retrieved August 3, 2012, from http://www.who.int/medicines/areas/coordination/netherlands_pharmaceutical_profile.pdf.

⁹⁶ โปรดดูรายละเอียดเพิ่มเติมในบทที่ 2 หน้า 37.

ปริมาณการจำหน่ายยาโรคบางประเภทตามพระราชบัญญัติยา ค.ศ. 2007⁹⁷ และในส่วนของผู้ประกอบการวิชาชีพเภสัชกรยังได้มีประมวลจริยธรรมคอยกำกับดูแลการจำหน่ายยาโรคให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ ตลอดจนภาครัฐก็ได้มีการส่งเสริมความรู้เข้าใจในการใช้ยาโรคแก่แพทย์ เภสัชกร และประชาชนทั่วไป⁹⁸

4.5 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคของประเทศสวิตเซอร์แลนด์

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

4.5.1 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศสวิตเซอร์แลนด์กำหนดให้กิจการดังต่อไปนี้อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁹⁹ ได้แก่

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

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

⁹⁸ H.R. Hurts. (2011, August). Netherlands Pharmaceutical country profile. Retrieved August 3, 2012, from http://www.who.int/medicines/areas/coordination/netherlands_pharmaceutical_profile.pdf.

⁹⁹ Section 1 of Swiss Value Added Tax 2010.

4.5.2 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศสวิตเซอร์แลนด์กำหนดให้สินค้าและบริการดังต่อไปนี้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

- 1) การส่งออกสินค้า การนำเข้าเพื่อการส่งออก
- 2) การเคลื่อนย้ายสินค้าไปยังต่างประเทศ ที่มีใช้เกี่ยวกับเรื่องการซื้อขายระหว่างประเทศ
- 3) การส่งมอบเครื่องบินเพื่อการพาณิชย์
- 4) การรักษาพยาบาลในโรงพยาบาล การให้บริการทางการแพทย์ การให้บริการเคลื่อนย้ายผู้ป่วย¹⁰⁰

4.5.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศสวิตเซอร์แลนด์กำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 3 อัตรา คือ อัตราร้อยละ 8.0 อัตราร้อยละ 3.8 และอัตราร้อยละ 2.5¹⁰¹ ทั้งนี้ แม้ในปี ค.ศ. 2010 จะมีความพยายามในการเสนอให้เปลี่ยนมาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว คือ อัตราร้อยละ 6.2 แต่รัฐบาลสวิตเซอร์แลนด์ไม่เห็นพ้องด้วย¹⁰² โดยเห็นว่าควรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราดังกล่าว

- 1) อัตราร้อยละ 8.0¹⁰³

กำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 8.0 ซึ่งเป็นอัตรปกติในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการการขายสินค้า การให้บริการหรือการนำเข้าสินค้าภายในราชอาณาจักร เว้นแต่กิจการดังกล่าวจะกำหนดให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือกำหนดให้ใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราอื่น ใดก็ได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 8 ซึ่งเป็นอัตรปกติ ถือว่าเป็นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราที่ต่ำที่สุดในทวีปยุโรป¹⁰⁴

¹⁰⁰ Section 21 of Swiss Value Added Tax 2010.

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

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

¹⁰³ Section 25 of Swiss Value Added Tax 2010.

¹⁰⁴ BSI Research Network. (n.d.). Switzerland Value Added Tax. Retrieved June 29, 2011, from http://www.personalbusinessstaxguide.com/switzerland/switzerland_value_added_tax_VAT.asp.

2) อัตราร้อยละ 3.8¹⁰⁵

กำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 3.8 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการให้บริการห้องพัก

3) อัตราร้อยละ 2.5¹⁰⁶

กำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 2.5 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการในสิ่งซึ่งเป็นปัจจัยพื้นฐานในการดำรงชีวิตที่สำคัญ ได้แก่

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

4.5.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

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

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

พระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มสวิตเซอร์แลนด์ ค.ศ. 2010 มาตรา 49 ได้กำหนดขอบเขตของยารักษาโรคที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 2.5 ได้แก่

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

¹⁰⁵ Section 25 of Swiss Value Added Tax 2010.

¹⁰⁶ Section 25 of Swiss Value Added Tax 2010.

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

4.5.5 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค

แม้ประเทศสวิตเซอร์แลนด์จะกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราต่ำ ประกอบกับการกำหนดราคาขายยารักษาโรคไว้¹⁰⁷ ทั้งนี้ เพื่อให้ประชาชนสามารถเข้าถึงยารักษาโรคได้ง่ายขึ้น แต่อย่างไรก็ดี การเข้าถึงยารักษาโรคได้โดยง่ายอาจก่อให้เกิดความไม่ปลอดภัย รัฐบาลจึงได้ให้อำนาจหน่วยงานสาธารณสุขในการออกข้อบังคับการควบคุมการขายยารักษาโรค ตามมาตรา 66 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยผลิตภัณฑ์ทางอายุรเวชและอุปกรณ์ทางอายุรเวช ค.ศ. 2000

4.6 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของประเทศไต้หวัน¹⁰⁸

ภาษีมูลค่าเพิ่มถูกนำมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้าที่จัดเก็บจากยอดขายรับเดิม (Gross Business Receipts Tax หรือ GBRT) รวมทั้งภาษีแสตมป์ (Stamp Tax) และภาษีโภคภัณฑ์ (Commodity Tax) บางส่วน ทั้งนี้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการค้าเดิม ก่อให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนใน กระบวนการผลิตและการจำหน่าย ก่อให้เกิดการบิดเบือนการจัดสรรทรัพยากรของประเทศไป ในทิศทางที่ไม่ก่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด รวมทั้งความยุ่งยากซับซ้อนต่อการบริหารและการ ปฏิบัติ เนื่องจากมีอัตราภาษีถึง 9 อัตรา¹⁰⁹

กฎหมายมูลค่าเพิ่มของประเทศไต้หวันจัดเก็บครอบคลุมทั้งการผลิต การให้บริการ การขายส่ง การขายปลีก การนำเข้าและการส่งออก ไม่ว่าจะมียุทธศาสตร์เป็นบุคคลธรรมดา นิติบุคคล คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วน หรือบริษัทก็ตาม ซึ่งกระทำในเชิงวิชาชีพในราชอาณาจักร

¹⁰⁷ Gaudenz Silberschmidt. (2011, September). Switzerland Pharmaceutical country profile. Retrieved August 3, 2012, from http://www.who.int/medicines/areas/coordination/Switzerland_PSCPNarrativeQuestionnaire_07092011.pdf.

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

¹⁰⁹ สาธิต รังคสิริ. (2534, เมษายน). “ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไต้หวัน”. *สรรพากรศาสตร์*, 38, 4. หน้า 47-48.

4.6.1 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศได้วันกำหนดให้จัดเก็บจากการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ และรวมไปถึงการนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร โดยผู้ประกอบการที่ได้กระทำไปในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ¹¹⁰

4.6.2 กิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศได้วันกำหนดให้มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ ดังต่อไปนี้¹¹¹

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

¹¹⁰ Section 1 of Value-Added and Non-Value-Added Tax Act 1931.

¹¹¹ Section 1 of Value-Added and Non-Value-Added Tax Act 1931.

- 21) การขายอาวุธยุทโธปกรณ์ ตลอดจนอุปกรณ์สื่อสารที่เกี่ยวข้องกับการทหารของประเทศ
- 22) การขายปุ๋ย ยาฆ่าศัตรูพืช ยาปราบศัตรูพืช ตลอดจนเครื่องจักรและอุปกรณ์ทางการเกษตรให้แก่เกษตรกร
- 23) การขายเรือประมงและอุปกรณ์ในการจับปลาต่างๆ ให้กับชาวประมงที่ทำการประมงภายในประเทศ
- 24) ดอกเบี้ยที่เกี่ยวกับเรื่องการจ่ายโอนเงินระหว่างสำนักงานใหญ่และสาขาของธนาคารพาณิชย์
- 25) การเวนคืนที่ดิน
- 26) การขายหีบเร่งแสงลอย
- 27) สินค้าหรือบริการอื่นๆ ที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ง่าย
- 28) การให้บริการค้นคว้าทางวิทยาศาสตร์
- 29) การขายทองคำ
- 30) การขายของเหลือใช้

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว เป็นการยกเว้นให้สินค้าหรือบริการบางอย่างที่จำเป็นต่อการดำรงชีพของประชาชน เพื่อเป็นการบรรเทาภาระให้กับผู้มีรายได้น้อย แต่อย่างไรก็ดี การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าหรือบริการหลายชนิดนั้นมิใช่นโยบายภาษีที่ดี สินค้าและบริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นควรจะเป็นสินค้าและบริการขั้นสุดท้ายจริงๆ หากเป็นสินค้าขั้นกลาง เช่น วัตถุดิบ อาจสร้างปัญหาภาระภาษีซ้ำซ้อนได้ยิ่งขึ้น

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

บางรายขอเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อรับประโยชน์จากการหักภาษีซื้อ และเมื่อได้เงินภาษีคืนแล้ว จึงขอออกนอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม¹¹²

4.6.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

ก่อนที่ประเทศไทยได้หันจะบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศไทยได้หันมีประสบการณ์กับระบบภาษีการค้าที่แบ่งออกเป็น 4 ประเภท โดยมีอัตราภาษี 9 อัตรา ซึ่งยุ่งยากและมีปัญหาในการปฏิบัติอย่างมาก แต่อย่างไรก็ดี เมื่อเปลี่ยนมาบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มกลับปรากฏว่าให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ต่ำกว่าอัตราร้อยละ 5 แต่ไม่ให้เกินอัตราร้อยละ 10 เว้นแต่การประกอบกิจการบางประเภทที่อาจให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้สูงกว่าอัตราร้อยละ 10 หรือต่ำกว่าอัตราร้อยละ 5¹¹³ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาความซับซ้อนและความยุ่งยากในการปรับใช้ รวมทั้งการตีความว่าสินค้าใดจะต้องใช้ตามอัตราใด

1) อัตราร้อยละ 0¹¹⁴

กำหนดให้การประกอบกิจการขายสินค้า หรือการให้บริการดังต่อไปนี้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

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

¹¹² สาธิต รังคสิริ. (2534, เมษายน). “ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยได้หัน”. **สรรพากรศาสตร์, 38, 4**. หน้า 53-54.

¹¹³ Section 10 of Value-Added and Non-Value-Added Tax Act 1931.

¹¹⁴ Section 7 of Value-Added and Non-Value-Added Tax Act 1931.

2) อัตราร้อยละ 0.1¹¹⁵

กำหนดให้การประกอบกิจการขายสินค้า หรือการให้บริการดังต่อไปนี้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราร้อยละ 0.1 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

- (1) พ่อค้าขายส่งสินค้าเกษตร
- (2) ธุรกิจขนาดเล็กที่ขายผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร

3) อัตราร้อยละ 2¹¹⁶

กำหนดให้การประกอบกิจการขายสินค้า หรือการให้บริการดังต่อไปนี้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราร้อยละ 2 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

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

4) อัตราร้อยละ 15¹¹⁷

กำหนดให้การประกอบกิจการขายอาหารและจำหน่ายเครื่องดื่ม สำหรับไนต์คลับ หรือร้านอาหารที่มีการแสดงให้ความบันเทิงใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 15 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

5) อัตราร้อยละ 25¹¹⁸

กำหนดให้การประกอบกิจการขายอาหารและจำหน่ายเครื่องดื่ม สำหรับห้องโถง ร้านกาแฟ หรือบาร์ที่มีผู้หญิงรับบริการลูกค้าใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 15 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹¹⁵ Section 13 of Value-Added and Non-Value-Added Tax Act 1931.

¹¹⁶ Section 11 of Value-Added and Non-Value-Added Tax Act 1931.

¹¹⁷ Section 12 of Value-Added and Non-Value-Added Tax Act 1931.

¹¹⁸ Section 12 of Value-Added and Non-Value-Added Tax Act 1931.

4.6.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไต้หวันกำหนดให้มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค ซึ่งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคมีผลทำให้กิจการขายยารักษาโรคไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้วยเหตุนี้ ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคไม่ว่าจะเป็นสถานพยาบาล หรือร้านขายยาทั่วไป จึงไม่สามารถเครดิตภาษีได้ ผู้ประกอบการจึงต้องรับภาระภาษีซื้อที่ตนได้ชำระไปแล้ว แต่ผู้ประกอบการอาจผลักภาระภาษีซื้อ ไปยังราคาขายยาที่ผู้บริโภคต้องชำระ เป็นเหตุให้ผู้บริโภคอาจต้องรับภาระภาษีแฝงได้

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไต้หวันไม่ได้กำหนดว่าจะต้องซื้อยารักษาโรคมาจากสถานพยาบาล หรือจากร้านขายยาทั่วไป ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคจึงมีความเป็นกลาง ไม่สร้างความบิดเบือนในการตัดสินใจของผู้บริโภค ทั้งนี้ ไม่ว่าจะซื้อยารักษาโรคจากสถานพยาบาล หรือจากร้านขายยาทั่วไป ก็ไม่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้ เมื่อพิจารณาตามหลักภาษีอากรที่ดีจึงถือว่ามีความเป็นกลาง

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

4.6.5 การควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค

ประเทศไต้หวันได้มีการลดราคาขายารักษาโรคผ่านทางโปรแกรมหลักประกันสุขภาพ¹¹⁹ เพื่อให้ประชาชนสามารถซื้อยารักษาโรคได้ในราคาที่ถูกลงอีกทางหนึ่ง นอกเหนือจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค ในขณะที่เดียวกันก็ได้ให้อำนาจหน่วยงานสาธารณสุขในการออกข้อบังคับเกี่ยวกับยารักษาโรคโดยจำกัดการซื้อยารักษาโรคในบางรายการ เช่น การควบคุมยาอันตรายประเภทที่ 1 และ 2 ตามมาตรา 105 แห่งกฎหมายว่าด้วยการเภสัชกรรม ค.ศ. 2005

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