

บทที่ 5

วิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตาม ประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของ ต่างประเทศและปัญหาความเหมาะสมใน การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

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

ในบทนี้ ผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงการวิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ และปัญหาความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

5.1 วิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของแต่ละประเทศมีความแตกต่างกัน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสภาพความเป็นอยู่ของประชาชน สังคม เศรษฐกิจ วัฒนธรรมและนโยบายของรัฐบาล แต่อย่างไรก็ดี กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของทุกประเทศต่างมีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าหรือบริการที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ หรือเป็นสินค้าที่รัฐบาลต้องการสนับสนุนหรือส่งเสริมเช่นเดียวกัน ทั้งนี้

เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับประชาชนในประเทศของตน โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ที่มีรายได้น้อยให้เพียงพอต่อการดำรงชีพ

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากรเปรียบกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ ผู้วิจัยพบว่า มีความแตกต่างกันในสาระสำคัญสามประการดังต่อไปนี้

ประการแรก เรื่องวิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

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

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

ประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศสวีเดนได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราร้อยละ 6 ตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มเนเธอร์แลนด์ ค.ศ. 1968 และอัตราร้อยละ 2.6 ตามมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มสวีเดน ค.ศ. 2010 ตามลำดับ ในขณะที่ประเทศไต้หวันได้กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

เมื่อเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากรกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ จะเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราร้อยละที่สูงกว่าประเทศอื่นๆ เป็นอย่างมากโดยปราศจากการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประการที่สอง เรื่องขอบเขตของยารักษาโรค

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

ส่วนประเทศไทยมิได้มีการกำหนดขอบเขตของยารักษาโรคไว้ เพราะมิได้กำหนดให้มีการบรรเทาภาวะภูมิมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

ประการที่สาม เรื่องระบบการจ่ายยารักษาโรค

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

ในขณะที่ประเทศไทยกำหนดให้แพทย์หรือผู้ประกอบการวิชาชีพเวชกรรมสามารถขายยารักษาโรคแผนปัจจุบันได้ ทั้งนี้ เฉพาะยาบรรจุเสร็จที่ไม่ใช่ยาอันตราย หรือยาควบคุมพิเศษตามมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510

ประการที่สี่ เรื่องการควบคุมราคายารักษาโรค

การควบคุมราคายารักษาโรคเป็นอีกวิธีการหนึ่งในการส่งเสริมให้ประชาชนสามารถเข้าถึงยารักษาโรคได้ง่ายขึ้น นอกเหนือจากการบรรเทาภาวะภูมิมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค ซึ่งในประเทศต่างๆ ได้มีการมีการควบคุมราคายารักษาโรคโดยการใช้มาตรการทางกฎหมายที่แตกต่างกัน

กันออกไป กล่าวคือ ประเทศอังกฤษได้มีการจำกัดกำไรของบริษัทที่มีการขายยารักษาโรคให้แก่
องค์กรบริการสาธารณสุขแห่งชาติ ส่วนประเทศออสเตรเลียได้มีการจำกัดปริมาณการขายยารักษา
โรคตัวใหม่ในท้องตลาดโดยทำข้อตกลงกับโรงงานผู้ผลิตยา ในขณะที่ประเทศเนเธอร์แลนด์และ
ประเทศสวีเดนได้มีการกำหนดราคาขายยารักษาโรคไว้

ส่วนประเทศแคนาดาแม้จะไม่มีมาตรการควบคุมราคาขายยารักษาโรค แต่ประเทศแคนาดาได้มีการ
การกำหนดค่าชดเชยราคาขายยารักษาโรคให้ต่ำกว่าราคาท้องตลาด และลดราคาขายยารักษาโรคทุก
ประเภท เช่นเดียวกับประเทศไต้หวันที่มีการลดราคาขายยารักษาโรคผ่านทางโปรแกรมหลักประกัน
สุขภาพ

ในขณะที่ประเทศไทยไม่มีมาตรการในการควบคุมราคาขายยารักษาโรค ไม่ว่าจะเป็นการ
กำหนดราคากลางของยารักษาโรคที่ให้ผู้ประกอบการขายยาจำหน่ายยารักษาโรคในราคาที่ไม่สูง
กว่าราคาที่กำหนด หรือการลดราคาขายยารักษาโรค หรือการชดเชยราคาขายยารักษาโรคแต่อย่างใด โดยมี
แต่เพียงการกำหนดราคากลางยาในการจัดซื้อของหน่วยงานรัฐ โดยให้ใช้ราคากลางของยาตามบัญชี
ยาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2553 เท่านั้น

ประการที่ห้า การควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรค

กฎหมายต่างประเทศได้มีการกำหนดมาตรการในการควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรคใน
ลักษณะที่คล้ายคลึงกัน กล่าวคือ ไม่ได้มุ่งควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรคทุกชนิด หากแต่เลือกที่จะ
ควบคุมและจำกัดการเข้าถึงยารักษาโรคในบางชนิดที่เห็นว่ามีส่วนผสมที่อาจเป็นอันตรายต่อ
ร่างกายหากได้รับในปริมาณมาก หรืออาจนำไปใช้ในทางที่ผิด

ส่วนประเทศไทยก็ได้มีการควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรคในบางชนิดเช่นเดียวกับใน
ต่างประเทศ แต่อย่างไรก็ดี มีข้อน่าสังเกตว่า ประเทศไทยได้มีการจำกัดปริมาณการซื้อยารักษา
โรค ดังนั้น ผู้บริโภคสามารถที่จะซื้อยารักษาโรคในปริมาณมากเท่าใดก็ได้ตามที่ตนต้องการ
ตัวอย่างเช่น ยาพาราเซตามอลถือเป็นยาสามัญประจำบ้านที่สามารถหาซื้อได้ง่ายโดยไม่จำเป็นต้อง
ซื้อจากร้านขายยาที่มีเภสัชกรประจำอยู่หรือมีใบสั่งแพทย์ ใดๆ ที่มีรายงานทางวิชาการว่า การ
รับประทานยาเกินขนาดจะส่งผลเสียต่อดัง¹ แต่ก็มิได้มีการควบคุมปริมาณการขายหรือปริมาณยา
ต่อหนึ่งหน่วยการบริโภคแต่อย่างใด ซึ่งแตกต่างจากประเทศอังกฤษ ประเทศออสเตรเลียและ
ประเทศแคนาดาที่ได้มีการควบคุมการซื้อขายยาพาราเซตามอล

¹ ปกัศสร พลโพธิ์. (2552, 12 พฤศจิกายน). ยาพาราเซตามอลใช้ถูกวิธี ชีวิตปลอดภัย. สืบค้นเมื่อ 8
สิงหาคม 2555, จาก http://www.oryor.com/oryor/admin/module/fda_fact_sheet/file/f_117_1259738185.pdf.

5.2 ปัญหาความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับยาโรค

ยาโรคถือเป็นหนึ่งในปัจจัยสี่ที่จำเป็นต่อการดำรงชีพของมนุษย์ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคทำให้ยาโรคมีราคาสูงขึ้น ซึ่งส่งผลกระทบต่อสุขภาพที่ดีของประชาชน นอกจากนี้ ยังเป็นการขัดต่อหลักการเข้าถึงยาขององค์การอนามัยโลก โดยตามรายงานสถานการณ์ยาโรคของโลก ค.ศ. 2011 องค์การอนามัยโลกมีความกังวลในเรื่องราคายาโรคที่มีราคาเพิ่มสูงขึ้น ส่งผลต่อการได้รับและการเข้าถึงยาโรค จึงมีนโยบายในการปรับปรุงการได้รับและการเข้าถึงยาโดยให้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีและอากรในยาโรคที่จำเป็น²

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในหลายประเทศต่างตระหนักถึงความสำคัญของยาโรค โดยเห็นว่าเป็นสิ่งที่เหมาะสมที่จะมีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยในแต่ละประเทศมีการกำหนดวิธีการในการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคแตกต่างกันออกไป ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยที่ไม่มีการบรรเทาภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 เช่นเดียวกับสินค้าหรือบริการโดยทั่วไป ผู้วิจัยเห็นว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรคตามประมวลรัษฎากรเป็นการไม่เหมาะสมและเป็นการไม่สอดคล้องต่อหลักภาษีอากรที่ดี ซึ่งมีประเด็นปัญหาที่จะต้องพิจารณาดังต่อไปนี้

5.2.1 เปรียบเทียบกับหลักภาษีอากรที่ดี

5.2.1.1 หลักความเป็นธรรม³

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งจึงต้องพิจารณาตามหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องหลักความเป็นธรรม ซึ่งเป็นหลักที่พิจารณาถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี แต่ละราย กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมาก ควรเสียภาษีมาก และผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ควรเสียภาษีน้อยลงตามส่วน หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้ที่มีรายได้มากควรเสียภาษีให้แก่รัฐมากกว่าผู้มีรายได้ น้อย ซึ่งการพิจารณาความสามารถของผู้เสียภาษีนั้นสามารถพิจารณาได้จาก รายได้ รายจ่ายและทรัพย์สิน⁴

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคหรือการใช้จ่าย การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยาโรค หากพิจารณาในแง่ของฐานรายจ่าย ถือว่าสอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้งและแนวนอน กล่าวคือ บุคคลใดบริโภคยาโรคมามาก ควรเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

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

³ โปรดดูความหมายในบทที่ 2 หน้า 10.

⁴ Holley Ulbrich. Op.cit. p. 172.

มาก บุคคลใดบริโภคยารักษาโรคน้อย ควรเสียภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยลงตามส่วนของการบริโภค และหากบริโภคยารักษาโรคเท่ากัน ควรเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากัน

แต่อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยเห็นว่ารายจ่ายที่ผู้เสียภาษีจ่ายไปในการซื้อยารักษาโรค มิได้แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้บริโภคอย่างแท้จริง การซื้อยารักษาโรคมักมิได้หมายความว่ามีการเสียภาษีเสมอไป เพราะเป็นรายจ่ายที่จำเป็นไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ แม้ผู้จ่ายจะไม่ต้องจ่ายก็ตาม เนื่องจากยารักษาโรคเป็นสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีพเพื่อให้หายจากโรคภัยไข้เจ็บสามารถดำเนินชีวิตได้ตามปกติ ดังนั้น จึงควรพิจารณาจากรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคประกอบด้วย เนื่องจากรายจ่ายและรายได้มีความสัมพันธ์กัน⁵

เมื่อพิจารณาในแง่ของฐานรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่แท้จริง ซึ่งก็คือผู้บริโภคแล้ว ถือว่าเป็นการไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง โดยถือว่าเป็นภาระภาษีถอยหลัง เนื่องจากบุคคลที่มีรายได้แตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นผู้มีรายได้มากหรือผู้มีรายได้น้อย หากซื้อยารักษาโรคชนิดเดียวกัน ในราคาเท่ากัน จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในจำนวนที่เท่ากัน หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่ง ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคของผู้มีรายได้น้อยเท่ากันกับผู้มีรายได้มากต้องรับภาระ⁶ แต่อย่างไรก็ดี หากเปรียบเทียบกับสัดส่วนรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคมมากกว่าผู้มีรายได้มาก⁷

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

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค แม้จะไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง เมื่อพิจารณาในแง่ของฐานรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค แต่ถือว่าสอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวนอน เพราะบุคคลมีรายได้เท่ากัน เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในจำนวนที่เท่ากัน

⁵ อรรถ ธรรมโน. เล่มเดิม. หน้า 124.

⁶ Simon James and Christopher Nobes. Op.cit. p. 209.

⁷ อรรถ ธรรมโน. เล่มเดิม. หน้า 125.

การไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง ย่อมส่งผลต่อหลักอรรถประโยชน์สุดท้าย⁸ ด้วย กล่าวคือ การที่ผู้มีรายได้น้อยและผู้มีรายได้น้อยเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในจำนวนที่เท่ากันเป็นการสร้างความเดือดร้อนต่อผู้มีรายได้น้อยมากกว่าผู้มีรายได้น้อย เพราะเงินแต่ละบาทที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้มีรายได้น้อยย่อมมีค่ามากกว่าผู้มีรายได้น้อย⁹

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

ผู้วิจัยเห็นว่าควรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 เพื่อให้สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง เมื่อพิจารณาในแง่ของฐานรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามหลักภาษีอากรที่ดี และเป็นการลดภาระภาษีถอยหลังของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁰ กล่าวคือ ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่ผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระเท่ากันกับที่ผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระ เมื่อเปรียบเทียบกับสัดส่วนของรายได้¹¹ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง บุคคลทุกคน ไม่ว่าจะเป็นผู้มีรายได้น้อยหรือผู้มีรายได้น้อยจะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคเท่ากัน คือ 0 บาท ส่งผลให้ผู้มีรายได้น้อยสามารถนำเงินในส่วนที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคไปใช้ในกิจกรรมอื่นๆ ได้

5.2.1.2 หลักความเป็นกลางในทางภาษี¹²

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากร ถือว่าเป็นการไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นกลางในทางภาษีตามหลักภาษีอากรที่ดี เนื่องจากมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ยารักษาโรคที่มีใช้พืชสมุนไพรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและยารักษาโรคที่ได้รับการจ่าย

⁸ โปรดดูความหมายในบทที่ 2 หน้า 11.

⁹ ปรีดา นาคเนาทิม. เล่มเดิม. หน้า 48.

¹⁰ Alan A. Tait a Op.cit. p. 339.

¹¹ อรรถ ธรรมโน. หน้าเดิม.

¹² โปรดดูความหมายในบทที่ 2 หน้า 14.

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

แม้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับประชาชน โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ที่มียรายได้น้อยให้เพียงพอต่อการดำรงชีพ แต่การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอาจก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจซึ่งมีผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคในการเลือกซื้อยารักษาโรค โดยก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีบริโภคยารักษาโรคที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม¹³ กล่าวคือ ผู้บริโภคอาจเลือกบริโภคยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรแทนการบริโภคยารักษาโรคที่มีไซไฟซสมุนไพรรักษาโรค หากยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรดังกล่าวมีคุณภาพหรือสรรพคุณในการรักษาโรคเทียบเท่ากับยารักษาโรคที่มีไซไฟซสมุนไพรรักษาโรค หรืออาจเข้ารับการรักษาพยาบาลจากสถานพยาบาลแทนการซื้อยารักษาโรคจากร้านขายยา ทั้งที่ไม่ประสงค์ที่จะบริโภคยารักษาโรคประเภทนั้น¹⁴ แต่เพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งการที่ผู้บริโภคไม่เลือกบริโภคยารักษาโรคที่มีไซไฟซสมุนไพรรักษาโรคซึ่งถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจก่อให้เกิดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจได้ ถ้าการจัดสรรภายใต้ระบบการตลาดที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดทางเศรษฐกิจมิได้เกิดขึ้น¹⁵

นอกจากจะเป็นการบิดเบือนต่อการตัดสินใจซึ่งมีผลกระทบต่อพฤติกรรมในการบริโภคของผู้บริโภคในการเลือกซื้อยารักษาโรคแล้ว ยังเป็นการทำลายกลไกทางการตลาด รวมทั้งอาจทำให้ผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการขายยารักษาโรคที่มีไซไฟซสมุนไพรรักษาโรคต้องลดกำลังในการผลิต หรือจ้างคนงานน้อยลง หรืออาจต้องถึงขั้นเลิกกิจการ

ผู้วิจัยเห็นว่าแม้จะเป็นยารักษาโรคเหมือนกัน แต่หากเป็นคนละประเภท หรือขาย หรือจ่ายยารักษาโรคในสถานที่แตกต่างกันแล้ว จะส่งผลทำให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกันด้วย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง จะใช้การจัดเก็บวิธีใดนั้นขึ้นอยู่กับประเภทของยารักษาโรค และสถานที่ในการขายหรือจำหน่ายยารักษาโรคเป็นสำคัญ

ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเป็นกลางในทางภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค ผู้วิจัยเห็นว่าควรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในทุกกรณี ไม่ว่าจะขายยารักษาโรคที่มีไซไฟซสมุนไพรรักษาโรค ยารักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพร และไม่ว่าจะซื้อยารักษาโรคจากร้านขายยาทั่วไป หรือได้รับการจ่ายยารักษาโรคจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล อันเป็นการป้องกันการบิดเบือนต่อการตัดสินใจซึ่งมีผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคในการเลือก

¹³ จีรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 41.

¹⁴ แหล่งเดิม.

¹⁵ แหล่งเดิม. หน้า 40.

บริโภครักษาโรค กลไกทางการตลาดจะไม่ถูกโครงสร้างทางภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นตัวแทรกแซง และลดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจ

5.2.1.3 หลักอำนาจรายได้¹⁶

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีฐานกว้างโดยจัดเก็บจากสินค้าและบริการทุกประเภท จึงเป็นภาษีที่อำนาจรายได้ให้แก่รัฐบาลไทยมากที่สุด การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 หรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำ เป็นการกีดกันฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น การกำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา ร้อยละ 0 หรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำสำหรับสินค้าหรือบริการที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพ รัฐก็ควรคำนึงถึงผลกระทบต่อรายได้ของรัฐที่จะสูญเสียไปด้วย

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

การที่ผู้วิจัยเสนอให้ยารักษาโรคจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 แม้จะเป็นการไม่สอดคล้องต่อหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องหลักอำนาจรายได้ก็ตาม ซึ่งทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ที่ตามปกติควรจะจัดเก็บได้ นอกจากนี้ รัฐยังจะต้องสูญเสียรายได้จากภาษีอากรอีกส่วนหนึ่งในการคืนภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการขายยารักษาโรคในการซื้อวัตถุดิบและเครื่องจักรมาใช้ในกิจการของตนด้วย แต่เมื่อพิจารณาถึงประโยชน์ในการเข้าถึงยารักษาโรคของประชาชน โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ที่มีรายได้น้อยแล้ว ถือเป็นการสูญเสียรายได้ที่คุ้มค่า เพราะเมื่อประชาชนสามารถเข้าถึงยารักษาโรคได้ง่ายขึ้นโดยปราศจากการะภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมทำให้ประชาชนมีสุขภาพร่างกายที่แข็งแรงและมีศักยภาพในการทำงานเพื่อพัฒนาประเทศต่อไป นอกจากนี้ เมื่อประชาชนมีศักยภาพในการทำงานมากขึ้น ย่อมส่งผลทำให้รัฐอาจสามารถเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้มากขึ้นซึ่งก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากกว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁷ ซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมเนื่องจากเป็นภาษีที่เข้าถึงตัวผู้เสียภาษีโดยตรง

¹⁶ โปรดดูความหมายในบทที่ 2 หน้า 15.

¹⁷ ป้าย อังภากรณ์. หน้าเดิม.

5.2.1.4 หลักการยอมรับ¹⁸

ภาษีอากรที่ดีควรได้รับการยอมรับจากประชาชนเพื่อให้ประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษีในอันที่รัฐจะได้รับรายได้จากภาษีอากรอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย ตัวอย่างเช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มควรมีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 หรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราค่าในสินค้าหรือบริการบางประเภทที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ

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

การกำหนดให้ยารักษาโรคจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ตามที่ผู้วิจัยเสนอ ผู้วิจัยเห็นว่าป็นวิธีการหนึ่งที่จะได้รับการยอมรับจากประชาชน นอกจากจะเป็นการช่วยเหลือประชาชนแล้ว ประชาชนอาจให้ความร่วมมือในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าหรือบริการอย่างอื่น เนื่องจากเมื่อเห็นว่าตนเองได้รับประโยชน์ในทางภาษีแล้ว ตนเองก็ควรจะช่วยเหลือรัฐในการเสียภาษีด้วย

5.2.1.5 หลักความประหยัด¹⁹

ความประหยัดมิได้หมายถึงการประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการประหยัดค่าใช้จ่ายของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย เนื่องจากค่าใช้จ่ายเป็นภาระต้นทุนอย่างหนึ่ง ดังนั้น หากรัฐกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีประเภทใดประเภทหนึ่ง รัฐควรพิจารณาว่าภาษีที่ต้องการจัดเก็บนั้นได้รายได้คุ้มกับค่าใช้จ่ายที่รัฐต้องเสียไปเพียงใด เพราะภาษีบางประเภทอาจมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีมากกว่ารายได้จากภาษีอากร

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

¹⁸ โปรดดูความหมายในบทที่ 2 หน้า 15.

¹⁹ โปรดดูความหมายในบทที่ 2 หน้า 16.

ภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย โดยเป็นตัวแทนของรัฐในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อการรักษาโรคเพื่อนำส่งแก่รัฐ จึงทำให้รัฐประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนที่จะจัดเก็บจากประชาชนแต่ละราย

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

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการรักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ตามที่ผู้วิจัยเสนอ ถือว่าเป็นการสอดคล้องต่อหลักความประหยัดเช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการรักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ทั้งในแง่ของรัฐและผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง กล่าวคือ ผู้ประกอบการขายการรักษาโรคเป็นตัวแทนของรัฐในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคทันที ณ สถานที่ขายการรักษาโรค เพื่อนำส่งแก่รัฐ

5.2.2 ปัญหาเรื่องภาระภาษีแฝงในการรักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรและรักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล

5.2.2.1 ปัญหาเรื่องภาระภาษีแฝงในการรักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพร

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

5.2.2.2 ปัญหาเรื่องภาระภาษีแฝงในการรักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล

แม้ว่าประชาชนที่เข้ารับการรักษาพยาบาลซึ่งได้รับการจ่ายการรักษาโรคจากสถานพยาบาลเท่านั้นที่จะได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือว่ารักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลเป็นส่วนหนึ่งของการ

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

แต่อย่างไรก็ดี สถานพยาบาลอาจผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้มายังผู้ป่วยในรูปของภาษีแฝงโดยรวมอยู่ในราคาขายยารักษาโรค

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

5.2.3 ปัญหาในเรื่องวิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

วิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลายประการ ไม่ว่าจะเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราคำ ซึ่งแต่ละวิธีมีหลักการพื้นฐานและผลกระทบที่แตกต่างกัน จึงจำเป็นที่จะต้องศึกษาวิเคราะห์หาวิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่เหมาะสม อันจะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริโภคซึ่งเป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงและสอดคล้องต่อหลักภาษีอากรที่ดี

ตารางที่ 5.1 เปรียบเทียบการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำในยารักษาโรค

(หน่วย : บาท)

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

หมายเหตุ: ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10

5.2.3.1 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษีเพราะการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการส่งเสริมบุคคลหรือธุรกิจบางประเภท²⁰ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลทำให้ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อที่ตนได้ชำระให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนในการซื้อวัตถุดิบหรือเครื่องจักรมาใช้ในกิจการของตนได้ รวมทั้งค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา ค่าจ้างแรงงานคนงาน

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

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

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

อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยเห็นว่านอกจากภาษีแฝงแล้ว ยังมีปัจจัยอื่นอีกหลายประการที่ทำให้ยารักษาโรคในสถานพยาบาลมีราคาสูงกว่าร้านขายยา เช่น ผู้ประกอบการขายยาอาจซื้อยารักษาโรคจากแหล่งจำหน่ายที่มีการขายส่งโดยตรงทำให้สามารถซื้อยารักษาโรคได้ในราคาที่ถูกลง หรือสถานพยาบาลมีต้นทุนในการบริหารจัดการที่สูงกว่าร้านขายยา หรือการที่สถานพยาบาลบางแห่งออกนอกระบบ ทำให้ต้องหารายได้จากการขายยารักษาโรคเพื่อมาสนับสนุนค่าใช้จ่ายต่างๆ ภายในสถานพยาบาล หรือยารักษาโรคบางรายการต้องผ่านการจัดจำหน่ายโดยผ่านผู้ประกอบการหลาย

²⁰ จิรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 116.

ทอดก่อนที่จะมาถึงสถานพยาบาล ทำให้ยารักษาโรคมียอดต้นทุนที่เพิ่มสูงขึ้นตามไปด้วย หรือการแข่งขันทางการค้าระหว่างร้านขายยาด้วยกันเองที่พยายามขายยารักษาโรคให้ถูกกว่าร้านอื่นเพื่อแย่งชิงส่วนแบ่งทางการตลาด เป็นต้น

นอกจากนี้ จากรายงานการศึกษาของ WHO/HAI project on medicine prices and availability ได้อธิบายไว้ว่า รูปแบบธุรกิจการจำหน่ายยาเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้ราคาขายยารักษาโรคในในแต่ละสถานที่มีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ในบางกรณีบริษัทผลิทยาจะขายยารักษาโรคให้แก่ผู้จัดจำหน่ายยาคนกลางคนหนึ่งคนใดโดยให้มีสิทธิแต่เพียงผู้เดียวในการจัดจำหน่ายยารักษาโรค ซึ่งนอกจากผู้จัดจำหน่ายจะขายยารักษาโรคให้แก่สถานพยาบาลแล้ว ผู้จัดจำหน่ายก็ขายยารักษาโรคให้แก่ผู้บริโภคด้วย จะเห็นได้ว่า ในธุรกิจรูปแบบนี้ ผู้บริโภคซื้อยารักษาโรคจากผู้จัดจำหน่ายเอง โดยตรงย่อมถูกกว่าการซื้อยารักษาโรคจากสถานพยาบาล และรายงานยังได้ระบุต่อไปอีกว่าจำนวนปริมาณการสั่งซื้อยารักษาโรคก็มีผลต่อราคาต้นทุนยาอีกด้วย²¹

วิเคราะห์ข้อดีของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

1) ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคไม่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อนำส่งแก่รัฐ เนื่องจากเป็นผู้ที่อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตาม ภ.พ.30 ทำให้ไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

2) ผู้บริโภคไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อยารักษาโรค ทำให้ยารักษาโรคมียาราคาถูกลง ส่งให้การเข้าถึงยารักษาโรคเป็นไปได้ง่ายขึ้น

3) เป็นการลดภาระภาษีถอยหลังของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม²² กล่าวคือ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคจะทำให้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่ผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระเท่ากับคนที่ผู้มีรายได้มากต้องรับภาระ เมื่อเปรียบเทียบกับสัดส่วนรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม²³

วิเคราะห์ข้อเสียของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค

1) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลทำให้ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อที่ตนชำระให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้

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

²² Alan A. Tait a Loc.cit.

²³ อรรถ ธรรมโน. หน้าเดิม.

ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคจึงต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) จากการซื้อยารักษาโรคไว้เอง รวมทั้งภาระค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการขายยารักษาโรค

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

3) เป็นการทำให้วงจรเครดิตขาดตอน²⁴ ไม่ว่าจะเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในชั้นตอนแรกๆ หรือชั้นตอนกลางๆ แต่อย่างไรก็ดี การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในชั้นตอนสุดท้ายก่อนที่ยารักษาโรคจะถึงมือผู้บริโภคไม่ทำให้วงจรเครดิตขาดตอน ซึ่งการที่วงจรเครดิตขาดตอนมีผลเสมือนหนึ่งว่าต้องเริ่มคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มใหม่โดยมิได้คำนวณในส่วนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นเท่านั้น ส่งผลให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนในส่วนที่เคยเสียไปแล้ว

4) ส่งผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐ เนื่องจากรัฐจะต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค ซึ่งตามปกติควรจะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ในอัตราร้อยละ 10

5) ก่อให้เกิดความไม่เป็นกลางในทางภาษี เนื่องจากประชาชนอาจเลือกบริโภคยารักษาโรคที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการบริโภคยารักษาโรคที่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หากยารักษาโรคดังกล่าวมีคุณภาพและสรรพคุณในการรักษาโรคเทียบเท่าหรือใกล้เคียงกัน เพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจซึ่งมีผลกระทบต่อพฤติกรรม

²⁴ สมชัย ฤชุพันธุ์. หน้าเดิม.

ในการเลือกบริโภคยารักษาโรคของผู้บริโภค รวมทั้งอาจก่อให้เกิดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจ ถ้าการจัดสรรภายใต้ระบบการตลาดที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในทางเศรษฐกิจมิได้เกิดขึ้น²⁵

6) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค แม้จะมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้มีรายได้น้อย แต่อย่างไรก็ดี การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคไม่ได้จำกัดไว้เฉพาะผู้ที่มีรายได้น้อยเท่านั้น ด้วยเหตุนี้ ผู้มีรายได้น้อยก็ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคเช่นเดียวกัน²⁶

7) ปัญหาในเรื่องการตีความว่ายารักษาโรคประเภทหรือชนิดใดบ้างที่จะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

5.2.3.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 มิใช่เป็นการบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง เนื่องจากมิใช่ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้และค่าลดหย่อนภาษีส่วนบุคคล แต่เป็นตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี²⁷ เพราะมีวัตถุประสงค์เป็นการส่งเสริมการเข้าถึงยารักษาโรคของประชาชน ทำให้ผู้บริโภคสามารถซื้อยารักษาโรคได้ในราคาที่ถูกลง เช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการส่งเสริมการส่งออก

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราร้อยละ 0 ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคยังคงเป็นผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจึงต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะเป็นการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการนำเอาภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ ซึ่งหากผลลัพธ์ออกมาเป็นภาษีขายน้อยกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคก็สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ ให้ไม่ต้องรับภาระภาษีซื้อที่ตนได้ชำระให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน

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

²⁵ จิรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 41.

²⁶ Alan A. Tait a Op.cit. p. 42.

²⁷ จิรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 116.

วิเคราะห์ข้อดีของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0

1) ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคเป็นผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจึงสามารถขอลดภาษีซื้อที่ตนได้ชำระให้กับผู้ประกอบการจดทะเบียนในการซื้อยารักษาโรค รวมทั้งค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการขายยารักษาโรคได้เต็มจำนวน ทำให้ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคไม่ต้องรับภาระภาษีซื้อดังกล่าว

2) ผู้บริโภคไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อยารักษาโรค ทำให้ยารักษาโรคปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างสิ้นเชิง ส่งผลให้การเข้าถึงยารักษาโรคเป็นไปได้โดยง่ายขึ้น

3) ทำให้ประชาชนโดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้มีรายได้น้อยมีเงินเหลือเพิ่มมากขึ้นในการใช้จ่ายในชีวิตประจำวัน

4) เป็นการลดภาระภาษีถอยหลังของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม²⁸ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 มีผลทำให้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคที่ผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระเท่ากับที่ผู้มีรายได้น้อยต้องรับภาระ เมื่อเปรียบเทียบกับสัดส่วนรายได้ของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม²⁹

วิเคราะห์ข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0

1) ส่งผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐ เนื่องจากรัฐจะต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ซึ่งตามปกติควรจะจัดเก็บได้แล้ว รัฐยังจะต้องสูญเสียรายได้อีกส่วนหนึ่งในการคืนภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการขายยารักษาโรค

2) ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคเป็นผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมต้องมีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดทำบัญชี การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อนำส่งแก่รัฐ การออกใบกำกับภาษี การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

3) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 แม้จะมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้มีรายได้น้อย แต่อย่างไรก็ดี ไม่ว่าจะเป็นผู้มีรายได้น้อย หรือผู้มีรายได้น้อย ย่อมได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ทั้งสิ้น เนื่องจากมิได้จำกัดไว้เฉพาะผู้มีรายได้น้อยเท่านั้น³⁰

4) ปัญหาในเรื่องการตีความว่ายารักษาโรคประเภทหรือชนิดใดบ้างที่ควรจะได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0

²⁸ Alan A. Tait a Op.cit. p. 339.

²⁹ อรรถ ธรรม โน. หน้าเดิม.

³⁰ Alan A. Tait a Op.cit. p. 42.

5.2.3.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราต่ำ

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราต่ำ เป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ต่ำกว่าสินค้าหรือบริการ โดยทั่วไป มิได้เป็นการปลดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างสิ้นเชิง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการส่งเสริมให้ประชาชนเข้าถึงยารักษาโรค จึงเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี³¹

ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคยังคงเป็นผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการนำเอาภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ หากผลลัพธ์ออกมาเป็นภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ แต่ถ้าผลลัพธ์ออกมาเป็นภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับส่วนต่างนั้น

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

วิเคราะห์ข้อดีของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราต่ำ

1) ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคยังคงเป็นผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงสามารถขอคืนภาษีซื้อที่ตนได้ชำระให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ทั้งหมด ทำให้ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคไม่ต้องรับภาระภาษีซื้อดังกล่าวไว้เอง

วิเคราะห์ข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราต่ำ

1) ส่งผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐ เนื่องจากรัฐจะต้องสูญเสียรายได้ส่วนหนึ่งจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในอัตราต่ำ

2) ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคยังคงเป็นผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงต้องมีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

3) ผู้บริโภคยังคงต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค แต่ในอัตราที่ต่ำกว่าสินค้าหรือบริการโดยทั่วไป ทำให้การเข้าถึงยารักษาโรคเป็นไปได้ยาก

³¹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์. หน้าเดิม.

4) ปัญหาในเรื่องการตีความว่ายารักษาโรคประเภทใดบ้างที่ควรจะได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราต่ำ

5) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราต่ำ แม้จะมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้มีรายได้น้อย แต่มิได้จำกัดไว้เฉพาะผู้มีรายได้น้อยเท่านั้น ดังนั้น ผู้มีรายได้มากที่ซื้อยารักษาโรคก็ได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราต่ำเช่นเดียวกัน³²

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

แม้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 จะส่งผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐ กล่าวคือ รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ซึ่งตามปกติควรจะจัดเก็บได้แล้ว รัฐยังต้องสูญเสียรายได้อีกส่วนหนึ่งในการคืนภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการขายยารักษาโรค แต่การทำให้ยารักษาโรคมีราคาถูกลง เพื่อเปิดโอกาสให้ประชาชนเข้าถึงยารักษาโรคก็เป็นสิ่งจำเป็น

ตามที่ผู้วิจัยได้เสนอให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 นั้น จะมีผลทำให้ยารักษาโรคทั้งที่ผลิตภายในประเทศและนำเข้าถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เช่นเดียวกัน จึงมีปัญหาคือที่จะต้องพิจารณาว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 จะส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการหรืออุตสาหกรรมการผลิตยารักษาโรคภายในประเทศหรือไม่เพียงใด

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

³² Alan A. Tait a Loc.cit.

นำเข้ายารักษาโรค เป็นการปกป้องคุ้มครองอุตสาหกรรมการผลิตยารักษาโรคภายในประเทศ โดยมีลักษณะเป็นกำแพงกั้นยารักษาโรคจากต่างประเทศมิให้เข้ามาแข่งขันกับยารักษาโรคที่ผลิตภายในประเทศได้อย่างเท่าเทียม³³ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 จึงไม่กระทบต่อผู้ประกอบการหรืออุตสาหกรรมการผลิตยารักษาโรคภายในประเทศ

อย่างไรก็ดี มีประเด็นปัญหาที่จะต้องพิจารณาว่า ในบางกรณีแม้จะมีการเก็บภาษีศุลกากรการนำเข้ายารักษาโรคจากต่างประเทศในอัตราร้อยละ 25 หรืออัตราร้อยละ 30 แล้วแต่กรณี แต่ยารักษาโรคที่นำเข้าจากต่างประเทศยังคงมีราคาถูกกว่าหรือเท่ากับยารักษาโรคที่ผลิตภายในประเทศ เนื่องจากมีต้นทุนในการผลิตที่ต่ำกว่า ทำให้ประชาชนอาจเลือกบริโภคยารักษาโรคที่นำเข้าจากต่างประเทศแทนการบริโภคยารักษาโรคที่ผลิตภายในประเทศ ผู้วิจัยเห็นว่าการที่จะปกป้องคุ้มครองผู้ประกอบการหรืออุตสาหกรรมการผลิตยารักษาโรคภายในประเทศโดยการเพิ่มอัตรากำไรสูงสุดการให้สูงขึ้นมากกว่าอัตราร้อยละ 25 หรืออัตราร้อยละ 30 เป็นสิ่งที่ไม่เหมาะสม เนื่องจากยารักษาโรคถือเป็นหนึ่งในปัจจัยสี่ในการดำรงชีพของมนุษย์ การกำหนดอัตรากำไรสูงสุดการที่สูงเกินควรจะทำให้ยารักษาโรคมีราคาสูงขึ้น ซึ่งส่งผลกระทบต่อประชาชนในการเข้าถึงยารักษาโรคโดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้มีรายได้น้อย

นอกจากนี้ ประเทศไทยยังไม่สามารถที่จะผลิตหรือคิดค้นยารักษาโรคบางประเภทได้ จึงต้องอาศัยการนำเข้ายารักษาโรคจากต่างประเทศ รวมทั้งอาจเป็นการกระตุ้นให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษีศุลกากรมากขึ้น ดังนั้น รัฐจึงควรใช้มาตรการอย่างอื่นในการคุ้มครองอุตสาหกรรมการผลิตยารักษาโรคภายในประเทศ ตัวอย่างเช่น รัฐควรสนับสนุนการวิจัยและพัฒนาคุณภาพยารักษาโรคที่ผลิตภายในประเทศให้ดีขึ้น เพื่อให้ประชาชนเกิดความเชื่อมั่น

5.2.4 ปัญหาเรื่องความเหมาะสมในขั้นตอนของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 มีประเด็นปัญหาที่จะต้องศึกษาและวิเคราะห์ว่าควรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนการประกอบกิจการขายยารักษาโรคในขั้นตอนใด ซึ่งแต่ละขั้นตอนมีผลต่อผู้บริโภคและผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐแตกต่างกัน โดยแยกพิจารณาออกเป็น 3 กรณี ดังต่อไปนี้

5.2.4.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนของผู้ขายวัตถุดิบยารักษาโรค

³³ บุญธรรม ราชรักษ์. เล่มเดิม. หน้า 213.

ตารางที่ 5.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนของผู้ขายวัตถุดิบยารักษาโรค

(หน่วย : บาท)

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

หมายเหตุ: ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10

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

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

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

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

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

ส่วนรัฐได้รับภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายยารักษาโรค 40 บาท โดยรัฐนำเงินดังกล่าวไปคืนภาษีซื้อให้กับผู้ขายวัตถุดิบยารักษาโรค 10 บาท ดังนั้น รัฐได้รับภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง 30 บาท ทำให้รายได้ของรัฐลดน้อยลงจากการคืนภาษีซื้อให้กับผู้ขายวัตถุดิบยา

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

5.2.4.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนของโรงงานผลิตยารักษาโรค

ตารางที่ 5.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนของโรงงานผลิตยารักษาโรค

(หน่วย:บาท)

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

หมายเหตุ: อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10

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

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

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

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

ส่วนรัฐได้รับภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายยารักษาโรค 40 บาท โดยรัฐนำเงินดังกล่าวไปคืนภาษีซื้อให้กับโรงงานผลิตยารักษาโรค 20 บาท ดังนั้น รัฐได้รับภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง 20 บาท ทำให้รายได้ของรัฐลดน้อยลงจากการคืนภาษีซื้อให้กับโรงงานผลิตยารักษาโรค

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

รายได้ที่ควรจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคในการคืนภาษีซื้อให้กับโรงงานผลิตยารักษาโรค

5.2.4.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนของผู้ประกอบการขายยารักษาโรค

ตารางที่ 5.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนผู้ประกอบการขายยารักษาโรค

(หน่วย : บาท)

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

หมายเหตุ: อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10

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

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

ภาษีมูลค่าเพิ่ม 10 บาท โดยโรงงานผลิตยาผลักรักษาภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวไปให้แก่ผู้ประกอบการขายยา

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

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

ส่วนรัฐได้รับภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายยารักษาโรค 20 บาท โดยรัฐนำเงินดังกล่าว และรายได้ภาษีอากรอีกส่วนหนึ่ง คือ 10 บาท ไปคืนภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการขายยา

ผู้บริโภคได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนผู้ประกอบการขายยา เนื่องจากผู้บริโภคไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไรก็ดี รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ซึ่งตามปกติควรจะจัดเก็บได้ และการคืนภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการขายยารักษาโรค

จากการศึกษาและวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนต่างๆ จะเห็นได้ว่ามีผลต่อผู้บริโภคและผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐแตกต่างกัน กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนผู้ขายวัตถุดิบยารักษาโรค ซึ่งเป็นขั้นตอนแรก และในขั้นตอนโรงงานผลิตยารักษาโรคซึ่งเป็นขั้นตอนกลาง ผู้บริโภคไม่ได้รับประโยชน์³⁴ เพราะภาษีทั้งหมดจะถูกผลักผ่านไปยังขั้นตอนต่อไปซึ่งจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราปกติ³⁵ นอกจากผู้บริโภคจะไม่ได้รับประโยชน์ดังกล่าวแล้ว รัฐยังต้องสูญเสียรายได้ในการคืนภาษีซื้อให้กับผู้ขายวัตถุดิบยารักษาโรคและโรงงานผลิตยารักษาโรคอีกด้วย

³⁴ Alan A. Tait a Op.cit. p. 54.

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

แม้ว่าผู้บริโภคจะไม่ได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตรา ร้อยละ 0 ในขั้นตอนดังกล่าว แต่ผู้บริโภคได้รับประโยชน์ในทางภาษีจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนผู้ประกอบการขายยารักษาโรคซึ่งเป็นขั้นตอนสุดท้าย³⁶ ก่อนที่ยารักษาโรคจะถึงมือผู้บริโภค เนื่องจากผู้บริโภคจะถูกผู้ประกอบการขายยารักษาโรคเรียก เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ทำให้ผู้บริโภคไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อยารักษา โรค ดังนี้ ยารักษาโรคจึงปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นตั้งแต่ เริ่มกระบวนการผลิตจนถึงขั้นตอนสุดท้ายของกระบวนการผลิตถูกกำจัดออกไป³⁷ แต่อย่างไรก็ดี การที่ผู้บริโภคไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อยารักษาโรคย่อมส่งผลกระทบต่อรายได้ ภาษีอากรของรัฐ นอกจากรัฐจะสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 ซึ่งตามปกติควรจะจัดเก็บได้แล้ว รัฐยังต้องสูญเสียรายได้จากภาษีอากรอีกส่วนหนึ่งในการคืน ภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการขายยารักษาโรค

5.2.5 ผลกระทบต่อรายได้ของรัฐในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 เมื่อ เปรียบเทียบกับสถิติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางของ กรมสรรพากร ตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึงปีภาษี 2554

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

³⁶ Alan A. Tait a Loc.cit.

³⁷ Murray L.Weidenbaum, David G. Raboy and Ernest S.Christian. Loc.cit.

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

(หน่วย:บาท)

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

ตารางที่ 5.5 (ต่อ)

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

หมายเหตุ: 1. ยอดขายทั้งหมดเป็นยอดขายรวมของผู้ประกอบการฯ ที่มีรายได้หลักจากการขายปลีกยาและเครื่องสำอาง

2. จำนวนเงินตามใบเสร็จรับเงินระบบ TCL รวมภาษี เงินเพิ่ม และเบี้ยปรับที่ต้องชำระ

ที่มา: กรมสรรพากร

5.2.5.1 ผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขายปลีกยารักษาโรคอัตรา ร้อยละ 0 เมื่อเปรียบเทียบกับสถิติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขายปลีกยารักษาโรคและ เครื่องสำอางของกรมสรรพากร ตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึงปีภาษี 2554

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 เป็นการส่งผลกระทบต่อรายได้ ของรัฐ จึงจำเป็นที่จะต้องศึกษาวิเคราะห์ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 คิด เป็นสัดส่วนร้อยละเท่าใดของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด และคิดเป็นสัดส่วนร้อยละเท่าใดของ ภาษีอากรทุกประเภทในแต่ละปีภาษี

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

(หน่วย : บาท)

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

ที่มา: กรมสรรพากร

จากตารางดังกล่าวข้างต้นสามารถอธิบายได้ ดังนี้

รัฐบาลได้รับเงินภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางในปีภาษี 2548 เป็นจำนวนเงิน 735,392,600.31 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐบาลจัดเก็บในปี

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5.2.5.2 ผลกระทบต่อรายได้ของรัฐในการคืนภาษีซื้อให้แก่ผู้ประกอบการขายยารักษาโรค เมื่อเปรียบเทียบกับสถิติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางของ กรมสรรพากร ตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึงปีภาษี 2554

การคืนภาษีซื้อให้แก่ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคย่อมส่งผลกระทบต่อรายได้ภาษี อากรของรัฐ จึงจำเป็นที่จะต้องศึกษาและวิเคราะห์ว่าการคืนภาษีซื้อการขายยารักษาโรคคิดเป็น สัดส่วนเป็นร้อยละเท่าใดของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด และคิดเป็นสัดส่วนร้อยละเท่าใด ของภาษีอากรทุกประเภทในแต่ละปีภาษี

ตารางที่ 5.7 เปรียบเทียบภาษีซื้อการขายปลีกยารักษาโรคและเครื่องสำอางของกรมสรรพากร ตั้งแต่ปีภาษี 2548 จนถึงปีภาษี 2554 กับรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดและภาษีอากรทุกประเภทในแต่ละปีภาษี โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละเพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ

(หน่วย : บาท)

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

ที่มา: กรมสรรพากร

จากตารางดังกล่าวข้างต้นสามารถอธิบายได้ ดังนี้

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

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

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

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

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

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

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

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

อย่างไรก็ดี สถิติภาษีซื้อจากตารางดังกล่าวข้างต้น รวมถึงการขายเครื่องสำอางด้วย ดังนั้น หากพิจารณาเฉพาะภาษีซื้อเฉพาะการขายยารักษาโรคแต่เพียงอย่างเดียวภาษีซื้อการขายยารักษาโรคจะมีสัดส่วนที่ต่ำกว่าสถิติดังกล่าว ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 โดยการคืนภาษีซื้อให้แก่ผู้ประกอบการขายยารักษาโรคส่งผลกระทบต่อรายได้ของรฐน้อยกว่าสถิติดังกล่าว

ในส่วนของการรักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพร ซึ่งผู้วิจัยเสนอให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราร้อยละ 0 แม้ผู้วิจัยจะไม่สามารถทราบถึงภาษีซื้อการรักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรได้ เนื่องจากได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร จึงอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยเห็นว่าภาษีซื้อการรักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพรน่าจะน้อยกว่าสถิติภาษีซื้อการขายปลีกการรักษาโรคและเครื่องสำอางของกรมสรรพากร เนื่องจากสถิติดังกล่าวรวมถึงเครื่องสำอางด้วย

ในส่วนของการรักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล ซึ่งผู้วิจัยเสนอให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เช่นเดียวกัน แม้ผู้วิจัยจะไม่สามารถทราบถึงภาษีซื้อของการรักษาโรคที่ได้รับการจ่ายจากสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล เนื่องจากได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร จึงอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไรก็ดี เมื่อบริษัทขายการรักษาโรคให้กับสถานพยาบาล บริษัทขายก็จะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสถานพยาบาล ซึ่งถือว่าเป็นภาษีขายของบริษัทขาย และในขณะเดียวกันก็เป็นภาษีซื้อของสถานพยาบาล เพราะฉะนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า สถิติภาษีขายการรักษาโรคและเครื่องสำอางของกรมสรรพากรส่วนหนึ่งก็คือภาษีซื้อของโรงพยาบาล

ทั้งนี้ สถิติภาษีขายของกรมสรรพากรดังกล่าวรวมถึงการขายเครื่องสำอางและการขายการรักษาโรคตามร้านขายยาด้วย ซึ่งหากพิจารณาเฉพาะภาษีขายของบริษัทขายที่ขายการรักษาโรคให้กับโรงพยาบาลเท่านั้น ภาษีขายก็จะมีสัดส่วนที่ต่ำกว่าสถิติดังกล่าว ดังนั้น การคืนภาษีซื้อให้แก่สถานพยาบาลจึงมีสัดส่วนที่ต่ำกว่าสถิติดังกล่าว

แม้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการรักษาโรคอัตราร้อยละ 0 จะส่งผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรของรัฐ แต่ผู้วิจัยเห็นว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการรักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐเพียงเล็กน้อยเท่านั้น ไม่ว่าจะเป็นการสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการรักษาโรคอัตราร้อยละ 10 และการคืนภาษีซื้อให้แก่ผู้ประกอบการขายการรักษาโรค หรือผู้ประกอบการขายการรักษาโรคที่เป็นพืชสมุนไพร หรือสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล

นอกจากนี้ การที่ผู้วิจัยเสนอให้การรักษาโรคที่จะได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 พิจารณาตามบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555 ก็จะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการรักษาโรคอัตราร้อยละ 0 น้อยลง

ผู้วิจัยเห็นว่า การที่รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการรักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ถือว่าเป็นการคุ้มค่างบประมาณเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐต้องสูญเสียไปเพียงเล็กน้อย เมื่อคำนึงถึงประโยชน์ของประชาชนในการเข้าถึงการรักษาโรค ซึ่งถือเป็นปัจจัยที่สำคัญในการดำรงชีพ

รวมทั้งยังเป็นการสอดคล้องต่อหลักการเข้าถึงยารักษาโรคขององค์การอนามัยโลกที่กล่าวว่า “การจัดเก็บภาษีในยารักษาโรคสำหรับมนุษย์เป็นภาษีที่ไม่เหมาะสมอันเป็นการขัดขวางการเข้าถึงยา”³⁸ ด้วย ดังนั้น เมื่อประชาชนในประเทศมีสุขภาพดีย่อมส่งผลให้มีประสิทธิภาพในการทำงานทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้มากขึ้น ซึ่งก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากกว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นภาษีทางอ้อม เนื่องจากเป็นภาษีที่เข้าถึงตัวผู้เสียภาษีโดยตรง

5.2.6 ปัญหาในเรื่องคำจำกัดความและขอบเขตของยารักษาโรค

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคตามประมวลรัษฎากรมีปัญหาที่จะต้องพิจารณาว่า ควรจะกำหนดคำจำกัดความคำว่า “ยารักษาโรค” ตามความหมายใด และควรกำหนดขอบเขตของยารักษาโรคที่จะได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เพียงใด ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

5.2.6.1 ปัญหาในเรื่องคำจำกัดความ

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคจำเป็นต้องศึกษาถึงคำจำกัดความว่าอย่างไร เรียกว่า “ยา” หรือ “ยารักษาโรค”

1) ยา

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

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

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

³⁸ Health Action International (HAI). (2009, December). Medicine pricing matters. Retrieved January 29, 2010, from http://www.haiweb.org/medicineprices/29012010/MPM_6.pdf.

อย่างไรก็ดี จากการศึกษาและวิเคราะห์คำจำกัดความตามพระราชบัญญัติฯ พ.ศ.2510 ผู้วิจัยเห็นว่าคำจำกัดความดังกล่าวมีความหมายที่กว้างซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในการตีความและการบังคับใช้กฎหมายโดยมีประเด็นที่ต้องพิจารณา ดังต่อไปนี้

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

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

ประการที่สอง คำว่า “วัตถุที่เป็นเภสัชเคมีภัณฑ์” หรือเภสัชเคมีภัณฑ์สำเร็จรูป⁴⁰ ตามมาตรา 4 (3) แห่งพระราชบัญญัติฯ พ.ศ. 2510

เมื่อพิจารณาถึงความหมายในเรื่องเภสัชเคมีภัณฑ์ หรือเภสัชเคมีภัณฑ์สำเร็จรูป ผู้วิจัยเห็นว่าเภสัชเคมีภัณฑ์ดังกล่าวเป็นสารตั้งต้นซึ่งอาจประกอบด้วยสารหลายชนิด อาจทำให้เกิดความไม่แน่นอน เพราะต้องอาศัยการตีความว่าสารใดบ้างเป็นเภสัชเคมีภัณฑ์ หรือเภสัชเคมีภัณฑ์กึ่งสำเร็จรูป

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าการที่จะให้เภสัชเคมีภัณฑ์ได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 มิได้เป็นประโยชน์ต่อผู้บริโภคอย่างแท้จริงตามเจตนารมณ์ของผู้วิจัย เพราะผู้บริโภคมิได้เป็นผู้ซื้อเภสัชเคมีภัณฑ์ที่เป็นสารตั้งต้นของยารักษาโรค แต่ซื้อยารักษาโรคที่มีการนำวัตถุเคมีภัณฑ์มาปรุงแต่ง หรือผ่านกระบวนการผลิตเป็นที่เรียบร้อยแล้ว

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

³⁹ หมายความว่า สารอินทรีย์เคมี หรืออนินทรีย์เคมีซึ่งเป็นสารเดี่ยวที่ใช้ปรุงแต่ง เติริม หรือผสมเป็นยา.

⁴⁰ หมายความว่า สารอินทรีย์เคมี หรืออนินทรีย์เคมีทั้งที่เป็นสารเดี่ยวหรือสารผสมที่อยู่ในลักษณะพร้อมที่จะนำมาใช้ประกอบในการผลิตเป็นยาสำเร็จรูป.

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

2) ยาสมุนไพร

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

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

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

จากการศึกษาและวิเคราะห์คำจำกัดความตามพระราชบัญญัติยา พ.ศ.2510 ผู้วิจัยเห็นว่าคำจำกัดความดังกล่าวมีความหมายกว้างและเกิดประโยชน์ต่อผู้ผลิตมากกว่าผู้บริโภค รวมทั้งมีการกำหนดให้บังคับใช้กับสัตว์ด้วย จึงไม่เหมาะสมต่อการนำมาใช้บังคับกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0

5.2.6.2 ขอบเขตของยารักษาโรค

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

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

เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ โดยให้พิจารณาตามบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555⁴¹ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนในทางปฏิบัติ ไม่ว่าจะเป็นเจ้าหน้าที่ ผู้บริโภค และผู้ประกอบการ อันจะเป็นการป้องกันปัญหาในการตีความเช่นเดียวกับกรณียาที่ใช้บำรุง รักษา ป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือ โรคของพืชและสัตว์ที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากยาที่ใช้สำหรับบำรุง รักษา ป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรู หรือโรคของพืชและสัตว์ ยังคงต้องอาศัยการตีความจากกรมสรรพากรว่า ยาชนิดหรือประเภทใดบ้างที่ถือว่าเป็นยาที่ใช้บำรุง รักษา ป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์อันจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าหากต่อไปในอนาคต ถ้าต้องการให้ยารักษาโรคประเภทใด ได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ซึ่งมีได้ระบุไว้ในบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555 หรือหากต้องการเพิกถอนประเภทของยารักษาโรคก็สามารถปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมได้ โดยการออกกฎหมายลำดับรอง ไม่ว่าจะเป็นพระราชกฤษฎีกา หรือกฎกระทรวง หรือประกาศกระทรวง เนื่องจากกฎหมายลำดับรองสามารถแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้สอดคล้องกับการพัฒนาทางเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วได้ แต่ทั้งนี้ กฎหมายลำดับรองดังกล่าวจะต้องอยู่ภายใต้ประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทที่ได้ให้อำนาจไว้⁴²

5.2.7 ปัญหาในเรื่องการควบคุมราคาและการเข้าถึงยารักษาโรค

5.2.7.1 ปัญหาการควบคุมราคายารักษาโรค

ในทางทฤษฎีภาษีอากร การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ย่อมมีผลทำให้ยารักษาโรคมีราคาถูกกว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ผู้บริโภคไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในราคายารักษาโรค

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

⁴¹ ประกาศคณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติ เรื่อง บัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2555.

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

โรคที่เพิ่มสูงขึ้น หรือการแสวงหากำไรมากขึ้นของผู้ประกอบการ ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 เกิดความมีประสิทธิภาพอย่างสูงสุด ผู้บริโภคซื้อยารักษาโรคได้ในราคาที่ถูกลง รัฐควรมีมาตรการทางกฎหมายในการควบคุมราคายารักษาโรคโดยไม่ให้ผู้ประกอบการแสวงหากำไรเกินควร

จากการศึกษาการควบคุมราคายารักษาโรคของประเทศในกลุ่ม OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development หรือองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา) ผู้วิจัยพบว่า การควบคุมราคายารักษาโรคสามารถกระทำได้หลายวิธี ไม่ว่าจะเป็นการควบคุมราคายารักษาโรค หรือการกำหนดราคาอ้างอิง หรือการจำกัดปริมาณการขาย หรือการควบคุมกำไร⁴³ ซึ่งในแต่ละประเทศอาจควบคุมราคายารักษาโรคโดยใช้รูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง หรือหลายรูปแบบประกอบกัน

ประเทศไทยได้มีการกำหนดให้ยารักษาโรคเป็นสินค้าควบคุมในลำดับที่ 29⁴⁴ ตามประกาศคณะกรรมการกลางว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ เรื่องการกำหนดสินค้าและบริการควบคุม พ.ศ. 2555 ข้อ 3 โดยคณะกรรมการกำหนดให้ปิดป้ายแสดงราคาจำหน่ายยารักษาโรคตามมาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ พ.ศ. 2542 ทั้งนี้ เฉพาะยารักษาโรคแผนปัจจุบันและเวชภัณฑ์⁴⁵ เท่านั้น โดยไม่ได้มีมาตรการในการควบคุมราคายารักษาโรคโดยการกำหนดราคาจำหน่ายยารักษาโรคที่ให้ผู้ประกอบการขายจำหน่ายยารักษาโรคในราคาที่ไม่สูงกว่าราคาที่กำหนดไว้ หรือกำหนดอัตรากำไรสูงสุดต่อหน่วยของยารักษาโรคที่ผู้ประกอบการจะได้รับจากการจำหน่ายยารักษาโรคตามมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ พ.ศ. 2542 แต่อย่างใด

จากการศึกษาเพิ่มเติมผู้วิจัยพบว่า มีแต่เพียงการกำหนดราคากลางยาในการจัดซื้อของหน่วยงานรัฐโดยให้ใช้ราคากลางของยาตามบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2553⁴⁶ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งเป็นการควบคุมให้บริษัทยาต้องขายยารักษาโรคให้แก่สถานพยาบาลของรัฐไม่เกินราคากลางที่

⁴³ U.S. Department of Commerce. Op.cit. pp. 4-9.

⁴⁴ ประกาศคณะกรรมการกลางว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ เรื่อง การกำหนดสินค้าและบริการควบคุม พ.ศ. 2555.

⁴⁵ กรมการค้าภายใน. (2554, 24 กุมภาพันธ์). สินค้าและบริการควบคุมตามพระราชบัญญัติว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ พ.ศ. 2542 และมาตรการกำกับดูแลสินค้าและบริการควบคุม. สืบค้นเมื่อ 24 กรกฎาคม 2555, จาก http://www.dit.go.th/Service/Pr/Gain/control/list_menu.asp.

⁴⁶ ประกาศคณะกรรมการพัฒนาระบบยาแห่งชาติ เรื่อง การกำหนดราคากลางของยาตามบัญชียาหลักแห่งชาติ พ.ศ. 2553.

กำหนดไว้ แต่สถานพยาบาลจะขายยารักษาโรคให้แก่ผู้ป่วยในราคาเท่าใดก็ได้ โดยไม่ได้มีการควบคุมราคาขายรักษาโรคไว้

ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการควบคุมราคาขายรักษาโรคโดยการใช้เครื่องมือของรัฐเป็นกลไกในการควบคุม โดยการกำหนดราคากลางของยารักษาโรคทุกชนิดไว้ในกรณีการขายปลีกยารักษาโรคให้กับผู้บริโภคหรือผู้ป่วย ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้บริโภคสามารถเปรียบเทียบราคาขายรักษาโรคที่ผู้ประกอบการขายยาขายกับราคากลางของยารักษาโรค อันเป็นการป้องกันการกำหนดราคาที่ไม่เป็นธรรมและการแสวงหากำไรเกินควรของผู้ประกอบการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ประกอบการบางรายที่มีอำนาจต่อรองที่สูงกว่าเนื่องจากเป็นผู้มีสิทธิแต่เพียงผู้เดียวในการผลิตหรือการจำหน่ายยา ทำให้ผู้บริโภคสามารถซื้อยารักษาโรคที่มีคุณภาพในราคาที่ถูกลง ดังนี้ หากมีการใช้มาตรการเสริมดังกล่าวประกอบกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ก็จะทำให้ประชาชนสามารถซื้อยารักษาโรคได้ในราคาที่ถูกลงโดยปราศจากการแสวงหากำไรเกินควรของผู้ประกอบการ

5.2.7.2 ปัญหาการควบคุมการเข้าถึงยารักษาโรค

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 0 ทำให้ยารักษาโรคมีราคาถูกลง ประชาชนสามารถซื้อยารักษาโรคได้ง่ายขึ้น ถือเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้มีการเข้าถึงยารักษาโรคโดยไม่จำเป็น ตัวอย่างเช่น ประชาชนอาจซื้อยารักษาโรคในปริมาณมากเนื่องจากเห็นว่ามีราคาถูก แม้เจ็บป่วยเพียงเล็กน้อย เป็นต้น

แต่อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยเห็นว่า การเข้าถึงยารักษาโรคได้ง่ายขึ้นมิได้หมายความว่าจะเป็นการเข้าถึงยารักษาโรคโดยไม่จำเป็นเสมอไป ทั้งนี้ การเข้าถึงยาโดยไม่จำเป็นมิได้ขึ้นอยู่กับราคาขายรักษาโรคอันเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เท่านั้น แต่ยังขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ ไม่ว่าจะเป็นผู้ป่วย แพทย์ หรือเภสัชกร ตัวอย่างเช่น ผู้ป่วยส่วนใหญ่มักจะประเมินว่าแพทย์ได้ให้การตรวจรักษาอย่างดีที่สุดหรือไม่ด้วยการสั่งยา⁴⁷ หรือพฤติกรรมในการบริโภคยารักษาโรคของผู้บริโภคที่ไม่ถูกต้อง หรือการขาดจรรยาบรรณของแพทย์หรือเภสัชกรในการสั่งยาหรือการขายยารักษาโรค หรือการที่แพทย์ได้รับประโยชน์จากรายได้จากการพาไปสัมมนาต่างๆ เป็นต้น⁴⁸ หรือการสั่งยาอย่างซ้ำซ้อน⁴⁹ ของแพทย์โดยการสั่งยาหลายชนิดต่อหนึ่งอาการที่เป็น หรือ

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

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ หมายถึง การใช้ยาหลายชนิดร่วมกันเพื่อการป้องกัน บรรเทาอาการหรือ รักษาโรค โดยไม่มีหลักฐานทางวิชาการสนับสนุนให้ใช้ยา หลายชนิดนั้นร่วมกัน.

การสั่งยาเกินกว่าวันนัด หรือการสั่งยาในปริมาณที่มากเกินไป แต่อาการของผู้ป่วยหายก่อน ผู้ป่วยจึงหยุดใช้ยา ทำให้เกิดความสูญเปล่าจากการใช้ยา⁵⁰

นอกจากนี้ องค์การอนามัยโลกยอมรับว่าขั้นตอนกระบวนการจ่ายยารักษาโรคมีส่วนสำคัญต่อปัญหาการใช้ยาเกินความจำเป็น หรือการใช้ยาในทางที่ผิด⁵¹ ซึ่งยารักษาโรคมามากกว่าครึ่งหนึ่งได้ถูกจ่ายไปเกินความจำเป็น และผู้ป่วยมากกว่าครึ่งหนึ่งที่ได้รับยารักษาโรคไปไม่มีความรู้ในการใช้ยาอย่างถูกวิธี ก่อให้เกิดปัญหาการดื้อยา ซึ่งเป็นภัยต่อสาธารณสุขโลก⁵² โดยองค์การอนามัยโลกได้ตระหนักถึงปัญหาและเสนอแนะการจัดการปัญหาดังกล่าว เพื่อเป็นการส่งเสริมการใช้ยารักษาโรคอย่างถูกวิธี โดยเสนอให้มีระเบียบข้อบังคับในการควบคุมการใช้ยา การจ่ายยาให้ถูกต้องต่ออาการของโรค รวมทั้งการส่งเสริมและเผยแพร่ความรู้ความเข้าใจในการใช้ยาอย่างถูกวิธีแก่สาธารณะ ตลอดจนการกำจัดแรงจูงใจใดๆ ที่จะนำไปสู่การจ่ายยาที่ไม่เหมาะสม⁵³ อย่างไรก็ตาม ข้อเสนอดังกล่าวมิใช่กฎหมายที่ทุกประเทศจะต้องนำมาบังคับใช้ภายในประเทศ แต่เป็นเพียงข้อเสนอแนะเพื่อการจัดการปัญหาการใช้ยาเกินความจำเป็นเท่านั้น

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

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

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

⁵² World Health Organization. (2012). Rational use of medicines. Retrieved June 26, 2012, from http://www.who.int/medicines/areas/rational_use/en/index.html.

⁵³ Kathleen Holloway and Liset van Dijk. Op.cit. pp. 13-14.

ผู้วิจัยเห็นว่าไม่ว่าจะมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรคอัตราร้อยละ 10 หรืออัตรา ร้อยละ 0 ก็ยังคงมีการเข้าถึงยารักษาโรคโดยไม่จำเป็น ดังนั้น การบรรจุเป้าหมายเพื่อส่งเสริม กิจกรรมอย่างใดอย่างหนึ่ง รัฐอาจใช้เครื่องมือมากกว่าหนึ่งอย่างก็ได้ กล่าวคือ นอกจากจะใช้ เครื่องมือ (Economic Tools) หรือ นโยบายเศรษฐกิจและสังคม (Social and Economic Policy) แล้ว เช่น การให้ความรู้ในการใช้ยาที่ถูกต้องแก่ประชาชน การสร้างค่านิยมสุขภาพดีโดยไม่ต้องใช้ยา โดยไม่จำเป็น การส่งเสริมให้มีการใช้ยาอย่างสมเหตุผล การยุติการส่งเสริมการขายยารักษาโรคที่ ขาดจริยธรรมเพื่อลดความสูญเสียต่อเศรษฐกิจและสุขภาพผู้ป่วย⁵⁴ การส่งเสริมจรรยาบรรณของ แพทย์และเภสัชกรให้มีความรับผิดชอบต่อผู้ป่วยและสังคม รวมทั้งแพทย์ควรตรวจสอบว่าผู้ป่วยมี ยาเหลือในปริมาณเท่าใดและสั่งจ่ายยาเพิ่มเติมเท่าที่จำเป็นเพื่อลดความสูญเสียเปล่าจากยาที่ใช้ไม่หมด⁵⁵ ตลอดจนการจัดตั้งองค์กรกลางเพื่อกำกับดูแลด้านการใช้ยา การสั่งยาและการจ่ายยา เป็นต้น รัฐอาจ ใช้มาตรการทางกฎหมายในการสนับสนุนให้ประชาชนเข้าถึงยารักษาโรคในสถานการณ์ที่ เหมาะสม โดยการควบคุมปริมาณการจำหน่ายยารักษาโรคในบางประเภทที่เห็นว่าอาจเป็นอันตราย แก่ร่างกายหากได้รับในปริมาณมาก นอกจากนี้ ประเทศไทยควรแยกระบบการสั่งยาของแพทย์ออก จากการจ่ายยาของเภสัชกร เพื่อเป็นการตรวจสอบอีกครั้งหนึ่งว่ายารักษาโรคที่แพทย์สั่งดังกล่าวตรงกับอาการของโรค และปริมาณยาที่ให้ต่อครั้ง (Dose) ในผู้ป่วยแต่ละรายหรือไม่ เนื่องจากเภสัชกร เป็นผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญโดยตรงในเรื่องยารักษาโรค

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

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

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

ดังนั้น หากสามารถดำเนินการดังกล่าวควบคู่กับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยารักษาโรค อัตราร้อยละ 0 ได้ ผลประโยชน์สุดท้ายก็จะตกแก่ประชาชน กล่าวคือ สามารถซื้อยารักษาโรคในราคาที่ถูกลง อันเป็นการบรรเทาภาระค่าใช้จ่าย ในขณะที่เดียวกันก็มีการใช้ยารักษาโรคอย่างถูกต้องเหมาะสม