

บทที่ 2

หลักการและแนวคิดเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การบรรเทาภาระภาษี และการให้บริการทางการแพทย์และการสาธารณสุข

งานวิจัยนี้เกี่ยวข้องกับ การนำเงินที่จ่ายเป็นค่าบริการในทางการแพทย์มาหักค่าลดหย่อน จากเงินได้พึงประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้นในบทนี้ผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงหลักการและ แนวความคิดเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการจัดเก็บ ภาษีที่ดีที่จะนำไปสู่การจัดเก็บภาษีอย่างมีคุณภาพและประสิทธิภาพ ตลอดจนความสำคัญและ หลักเกณฑ์ต่างๆ ของรัฐบาลในการช่วยเหลือค่ารักษาพยาบาลทางการแพทย์และการสาธารณสุข

2.1 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

2.1.1 ความหมายของภาษี

คำว่า “ภาษี” นี้ได้มีผู้ให้คำนิยามไว้มากมายแตกต่างกันออกไปสุดแต่ว่าจะมองในแง่มุมใด เช่น

เอ็ดวิน โรเบิร์ต แอนเดอร์สัน เซลิกแมน (E.R.A.Seligman)¹ ได้ให้คำนิยามว่า “A tax, in the modern sense, is the compulsory contribution from the person to the government to defray the expenses incurred in the common interest of all without reference to special benefits conferred” เมื่อสรุปแล้วได้ความว่า “ภาษี คือ เงินที่รัฐบังคับเก็บจากบุคคลเพื่อนำไปใช้จ่ายในการดำเนินกิจการของรัฐ โดยที่ผู้บริจาคมิได้รับผลประโยชน์ใดๆ ตอบแทนเป็นการพิเศษเฉพาะตัว”

จากคำจำกัดความดังกล่าวมีผู้ซึ่งไม่เห็นด้วยโต้แย้งว่าภาษีมียุทธศาสตร์และภาษีแต่ละประเภทมิได้มีลักษณะบังคับเหมือนกันหมด ดังจะเห็นได้ว่า ภาษีการขายหรือภาษีการค้าที่เก็บจากสินค้าอุปโภคบริโภคบางชนิดมิได้มีลักษณะบังคับแต่ประการใด ทั้งนี้ เพราะผู้ซื้อหรือผู้บริโภคสามารถที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีชนิดนี้ได้ด้วยการควั่นไม้ซื้อสินค้าที่ต้องเสียภาษี แต่ซื้อสินค้าชนิดอื่นที่ทดแทนกันได้ไปอุปโภคบริโภคแทน²

¹ นักเศรษฐศาสตร์ชาวอเมริกัน

² ปรีดา นาคเนาทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร, (ม.ป.ท. : ม.ป.พ., 2526), น. 3.

ชาร์ล เอ็ม อัลเลน (Charles M. Allan) ได้ให้คำนิยาม “ภาษีอากร” ในแนวการเคลื่อนย้ายทรัพยากร (Income Flow) ระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐบาล ดังนี้

ภาษีอากร คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นการกู้ยืมและรายจ่ายโดยตรงสำหรับค่าสินค้าและบริการที่ผลิตขึ้นเพื่อสาธารณะซึ่งประชาชนได้จ่ายเต็มตามต้นทุนการผลิตของสินค้าและบริการนั้น³

ไซมอน เจมส์ (Simon James) และ คริสโตเฟอร์ นอบส์ (Christopher Nobes) ได้ให้คำนิยาม “ภาษีอากร” ไว้ดังนี้

ภาษีอากร คือ การเก็บเงินจากประชาชนในลักษณะเป็นการบังคับโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยที่ประชาชนผู้ถูกเก็บเงินไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรง⁴

ศาสตราจารย์เกริกเกียรติ พิพัฒนเสวีธรรม ได้กล่าวถึงคำนิยามของ “ภาษีอากร” ไว้ดังนี้

ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายบุคคลและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี⁵

จากคำนิยามต่างๆ ข้างต้น พอที่จะสรุปลักษณะของ “ภาษีอากร” ได้ว่า

- 1) ภาษีอากรต้องเป็นสิ่งที่บังคับจัดเก็บ โดยที่ประชาชนผู้ถูกเก็บไม่จำเป็นต้องยินยอม
- 2) ส่วนใหญ่สิ่งที่จะจัดเก็บจะนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวม โดยผู้ที่ถูกเก็บไม่ได้รับประโยชน์โดยตรง
- 3) ต้องไม่ได้ค่าตอบแทนสำหรับสินค้าหรือบริการโดยภาครัฐ เว้นแต่กรณีที่ยากเกินกว่าต้นทุนของสินค้าหรือบริการ เฉพาะส่วนที่เกินกว่าต้นทุนดังกล่าวคือ “ภาษีอากร”

ที่กล่าวมาข้างต้นเป็นการให้คำนิยามของคำว่า “ภาษีอากร” โดยอิงแนวคิดทางด้านเศรษฐศาสตร์ แต่ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะว่า ภาษีอากรคืออะไร ย่อมต้องถือตามคำนิยามในกฎหมายนั้นๆ แม้ว่าจะไม่สอดคล้องกับคำนิยามทางด้านเศรษฐศาสตร์ก็ตาม⁶

2.1.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี

วัตถุประสงค์หรือจุดมุ่งหมายของการจัดเก็บภาษี มี 6 ประการ ดังนี้

³ บุญธรรม ราชรักษ์, ภาษีอากร, (ม.ป.ท. : ม.ป.พ., 2552), น. 2.

⁴ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, (ม.ป.ท. : ม.ป.พ., 2555), น. 3.

⁵ พรหม สิริลักษณ์มงคล, “ปัญหาในการปรับข้อมูลแผนที่ภาษี และทะเบียนทรัพย์สินของเทศบาลนครเชียงใหม่ให้เป็นปัจจุบัน(ออนไลน์),” สืบค้นเมื่อวันที่ 26 พฤษภาคม 2558, จาก http://archive.lib.cmu.ac.th/full/T/2550/mpa0950ps_ch2.pdf

⁶ สราวุธ วัฒนารักษ์, “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร,” วารสารจุฬาลงกรณ์, เล่ม 3, ปีที่ 52, น. 32-33 (2548, กันยายน - ธันวาคม).

1) เพื่อเป็นรายได้ของรัฐบาล

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้วว่า แหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐบาลก็คือ ภาษีอากร ภาษีอากรที่ทำรายได้ดีจะต้องมีความยืดหยุ่นพอสมควร คือ สามารถปรับตัวให้เข้ากับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจได้ ไม่ว่าเศรษฐกิจจะอยู่ในภาวะอย่างไรก็สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐอย่างสม่ำเสมอ⁷ รัฐบาลจึงต้องกำหนดกฎเกณฑ์ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรให้ถูกต้องเหมาะสม เพื่อที่รัฐจะได้มีรายได้เพียงพอต่อความต้องการของประเทศในการดำเนินการต่างๆ

2) เพื่อเป็นเครื่องมือในการกระจายความเป็นธรรม

ภาษีอากรสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้ โดยการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า เพราะจะทำให้ผู้มีรายได้มากเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้น้อย และการจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่มีลักษณะฟุ่มเฟือยก็เป็นการช่วยลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้เช่นกัน

3) เพื่อเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทั้งด้านราคาสินค้า และการจ้างงานเป็นเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่สำคัญ เช่น การป้องกันภาวะเงินเฟ้อ รัฐบาลก็เพิ่มภาษีต่างๆ ให้สูงขึ้นเพื่อลดการใช้จ่าย ในยามเศรษฐกิจตกต่ำ คนว่างงานมาก รัฐบาลอาจลดภาษีต่างๆ ลง เพื่อกระตุ้นให้มีการบริโภคและลงทุนมากขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้มีการจ้างงานมากขึ้น⁸

4) เพื่อเป็นเครื่องมือในการจัดสรรการใช้ทรัพยากร

การบังคับจัดเก็บภาษีของรัฐบาล เป็นการทำให้เงินหรือทรัพยากรมีการเคลื่อนที่ในลักษณะเคลื่อนที่จากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐ เมื่อรัฐนำเงินที่จัดเก็บได้ไปทำการผลิตสินค้าหรือบริการสาธารณะ ก็จะทำให้การใช้ทรัพยากรของสังคมมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น⁹

5) เพื่อเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

รัฐบาลสามารถใช้มาตรการทางภาษีเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจได้ในหลายรูปแบบ แล้วแต่นโยบายของรัฐบาลนั้นๆ เช่น ใช้มาตรการทางภาษีสร้างแรงจูงใจในการลงทุน หรือสร้างแรงจูงใจในการออมเงิน เป็นต้น

6) เพื่อเป็นเครื่องมือในการบรรลุวัตถุประสงค์ตามนโยบายเฉพาะด้านของรัฐบาล

ในการดำเนินนโยบายของรัฐบาล ในบางกรณีรัฐบาลจำเป็นต้องใช้มาตรการทางภาษีประกอบการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามที่มุ่งหวังไว้

⁷ ปรีดา นาคเนาทิม, *เพ็งอ้าง*, น. 7.

⁸ สมคิด บางโม, *ภาษีอากรธุรกิจ*, (ม.ป.ท. : ม.ป.พ., 2551), น. 16.

⁹ บุญธรรม ราชรักษ์, *เพ็งอ้าง*, น. 4.

2.1.3 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี

การที่รัฐจะจัดเก็บภาษีจากบุคคลใดได้นั้น จะมีหลักเบื้องหลังในเรื่องนี้อยู่ คือ บุคคลนั้นๆ จะต้องมีความสัมพันธ์กับรัฐนั้นเป็นประการสำคัญ โดยความสัมพันธ์นี้จะมีหลายรูปแบบแตกต่างกันออกไป แต่ความสัมพันธ์ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันทั่วโลก ได้แก่ ความสัมพันธ์เกี่ยวกับแหล่งเงินได้หรือหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ความสัมพันธ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่หรือหลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) และความสัมพันธ์เกี่ยวกับสัญชาติหรือหลักสัญชาติ (Nationality Rule)

หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หมายถึง หลักที่ว่าเมื่อบุคคลใดมีเงินได้จากแหล่งในประเทศใด บุคคลนั้นก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่¹⁰ และไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่

หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) หมายถึง เมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด บุคคลนั้นก็จะมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นๆ โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่ และไม่คำนึงว่าเงินที่บุคคลนั้นได้รับมาจากการทำงานหรือทำธุรกิจในประเทศนั้นหรือไม่¹¹

หลักสัญชาติ (Nationality Rule) หมายถึง บุคคลมีสัญชาติของประเทศใดก็ต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่¹² และและไม่คำนึงว่าเงินที่บุคคลนั้นได้รับมาจากการทำงานหรือทำธุรกิจในประเทศนั้นหรือไม่ ประเทศที่ใช้หลักสัญชาตินี้ในการจัดเก็บภาษี ได้แก่ สหรัฐอเมริกา ฟิลิปปินส์ เกาหลีเหนือ เป็นต้น¹³

หากพิจารณาตามประมวลรัษฎากรของไทย จะทำให้ทราบได้ว่าประเทศไทยใช้หลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บภาษี แต่ในส่วนของหลักถิ่นที่อยู่ ตามกฎหมายไทยแล้ว หากเป็นการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ต้องนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยด้วยจึงจะต้องเสียภาษี

¹⁰ วาสนา สุขสมัย, “การนำระบบเครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาใช้แทนระบบการหักลดหย่อน,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น. 8.

¹¹ เพิ่งอ้าง.

¹² เพิ่งอ้าง.

¹³ หลักเกณฑ์ในการพิจารณาสถานที่เกิดแหล่งเงินได้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา(1) (ออนไลน์), สืบค้นเมื่อวันที่ 28 พฤศจิกายน 2558,

จากhttp://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail.php?aID=278

2.1.4 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

การที่รัฐจะออกกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีอากรนั้น จำเป็นอย่างยิ่งที่รัฐจะต้องพิจารณาว่า รัฐควรจะเก็บภาษีอากรนั้นแค่ไหนเพียงไร ภาษีอากรใดจะเหมาะสมกับภาวะทางเศรษฐกิจ สังคมและการเมืองอย่างไร เรื่องนี้ยากแก่การที่จะกำหนดหลักเกณฑ์หรือวางสูตรว่าภาษีอากรอะไรดีที่สุด เพราะต้องขึ้นอยู่กับภาวะทางการเมือง เศรษฐกิจและสังคม การที่จะมีระบบจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพได้นั้นจะต้องมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการกำหนดการจัดเก็บภาษีอดัม สมิท (Adam Smith)¹⁴ ได้เสนอหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (Four Canons of Taxation) 4 ประการ ไว้ในหนังสือ An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations¹⁵ ดังนี้

1) หลักความเสมอภาค

ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีควรที่จะจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลให้ใกล้เคียงกันมากที่สุด ทั้งนี้เป็นไปตามสัดส่วนความสามารถของผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละคน¹⁶

2) หลักความแน่นอน

ภาษีอากรที่ดีนั้น รัฐจะต้องมีนโยบายกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เวลา สถานที่เสียภาษี จำนวนภาษีที่จะต้องเสียไว้โดยชัดเจนและมีความแน่นอนแก่ผู้เสียภาษี รัฐไม่ควรเปลี่ยนแปลงนโยบายในการจัดเก็บภาษีบ่อยๆ เพราะทำให้เกิดความไม่แน่นอน คลุมเครือ ข่มทำให้ธุรกิจเอกชนได้รับความกระทบกระเทือน ไม่นั่นใจในการลงทุน และอาจจะเป็นช่องทางที่นำไปสู่การทุจริตของเจ้าหน้าที่ เพราะเจ้าหน้าที่บางรายอาจจะอาศัยความกำกวมของกฎหมายตีความช่วยเหลือผู้เสียภาษี โดยเรียกร้อยเอาผลประโยชน์ส่วนตัวและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีอากรได้ นอกจากนี้ตัวบทที่ใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีอากรต้องมีความชัดเจน ไม่กำกวม รู้ว่าผู้ใดบ้างมีหน้าที่ต้องเสียภาษี เสียเมื่อไร เสียจากฐานอะไร ในอัตราเท่าใด วิธีเสียภาษีเป็นอย่างไร อีกทั้งมีความชัดเจนในการตีความกฎหมาย¹⁷ ความแน่นอนของกฎหมายภาษีนี้อาจจะช่วยให้การจัดเก็บภาษีทำได้ง่ายขึ้น เพราะผู้เสียภาษีจะมีความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีที่ตนจะต้องเสีย

3) หลักความสะดวก

ภาษีอากรที่ดีนั้น ควรจะให้เจ้าหน้าที่ของรัฐจัดเก็บและผู้เสียภาษีสามารถเสียภาษีได้โดยสะดวก ทั้งสถานที่รับชำระ วิธีการชำระที่ง่ายไม่ยุ่งยากซับซ้อน มีบรรยากาศเหมาะสมชวนให้ออกเสียภาษี ภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องมีลักษณะที่ลดความไม่สะดวกของผู้เสียภาษีอากรให้มากที่สุด

¹⁴ นักเศรษฐศาสตร์ชาวสกอตแลนด์

¹⁵ จิตรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งอ้าง*, น. 6.

¹⁶ *เพ็งอ้าง*, น. 7.

¹⁷ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, *ถ้อยอธิบายกฎหมายภาษีอากร*, (ม.ป.ท. : ม.ป.พ., 2536), น. 3.

เท่าที่จะทำได้ กฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับ ตลอดจนแบบพิมพ์รายการต่างๆ ต้องง่ายแก่การทำ ความเข้าใจในการกรอกรายการ ตัวอย่าง การเก็บภาษีบำรุงท้องที่จากชาวนา ก็ควรกำหนดเวลาชำระ ภาษี หลังจากที่ทำนาได้ทำการเก็บเกี่ยวผลผลิตเรียบร้อยแล้ว ให้ผู้เสียภาษีการค้าเล็กๆ น้อยๆ ได้เสีย ภาษีการค้าเป็นการเหมาปีละ 1 ครั้ง แทนที่จะต้องไปยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีการค้าทุกเดือน หรือให้ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้ที่ต้องเสียเป็นจำนวนมากได้ผ่อนชำระเป็นงวดๆ ได้เป็นต้น¹⁸ หลักความ สะดวกนี้มีจุดประสงค์สำคัญที่ว่า เมื่อประชาชนมีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐ รัฐก็ควรที่จะ เป็นฝ่ายอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีในการไปติดต่อเพื่อชำระภาษี¹⁹

4) หลักความประหยัด

การบริหารงานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีควรที่จะให้เสียค่าใช้จ่ายให้น้อยที่สุดทั้งต่อฝ่ายผู้ จัดเก็บและฝ่ายผู้มีหน้าที่เสียภาษี ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีควรจะต่ำกว่าจำนวนเงินภาษีที่จะ เก็บได้ และในขณะเดียวกันการจัดเก็บภาษีก็น่าจะให้ได้ผลประโยชน์มากที่สุด กระทบต่อการทำงาน ของเอกชนน้อยที่สุดด้วย²⁰

กรูฟ (Groves) ได้ให้ทัศนะในเรื่องนี้ว่า “ภาษีใดที่มีหลักเกณฑ์วิธีการสืบสนยุ่งยากหรือ ซับซ้อนทำให้เสียค่าใช้จ่ายสูงไม่คุ้มกับจำนวนเงินภาษีที่เก็บได้ หรือผู้เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายใน การเสียภาษีมากก็ไม่ควรจัดเก็บภาษีประเภทนั้น เพราะอาจทำให้ผู้เสียภาษีอยากหลบเลี่ยงภาษีหรือ หนีภาษีได้”²¹

ต่อมา ไชมอน เจมส์ (Simon James) และ คริสโตเฟอร์ นอบส์ (Christopher Nobes) ได้มี การนำหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของ อדם สมิท (Adam Smith) มาทำการเรียบเรียงและเพิ่มเติม²² ดังนี้

1) หลักความเป็นธรรม

ประชาชนทุกคนที่อยู่ในประเทศหรือรัฐเดียวกันไม่ว่าจะแตกต่างกันในเชื้อชาติ ศาสนา ชั้นวรรณะ ฐานะดีหรือฐานะยากจน หรือแตกต่างกันทางด้านหน้าที่การงานก็ตามควรจะต้องเสีย ภาษีอากร เพื่อบำรุงประเทศชาติตามกำลังความสามารถของตนโดยทัดเทียมกัน คนที่มีความสามารถ มากควรเสียภาษีอากรมาก คนที่มีความสามารถน้อยควรเสียภาษีอากรน้อยตามส่วน²³

¹⁸ พรีม มั่นกลาง ปรีดี บุญยัง และโกเมนทร์ สืบวิเศษ, วิชาภาษีอากรว่าด้วยเงินได้บุคคลธรรมดา, (ม.ป.ท. : ม.ป.พ., 2535), น. 4.

¹⁹ ปรีดา นาคเนาวิม, เพ็ญอ้าง, น. 32.

²⁰ เพ็ญอ้าง, น. 33.

²¹ พรีม มั่นกลาง ปรีดี บุญยัง และโกเมนทร์ สืบวิเศษ, เพ็ญอ้าง, น. 4.

²² จิรศักดิ์ รอดจันทร์, เพ็ญอ้าง, น. 8.

²³ พรีม มั่นกลาง ปรีดี บุญยัง และโกเมนทร์ สืบวิเศษ, เพ็ญอ้าง, น. 4.

ระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองและระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีอากรทั้งหลาย หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้วความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจ (Voluntary Compliance) ก็คงจะเกิดขึ้นได้ยาก²⁴

แนวความคิดเกี่ยวกับความเป็นธรรมทางภาษีอากรมีรากฐานในทางทฤษฎีมาจากหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) ระบบภาษีที่ดีที่ถือว่าเป็นธรรมตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์จะต้องเป็นระบบภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีทุกคนจะต้องเสียภาษีคนละเท่าๆ กัน โดยมีรากฐานมาจากแนวคิดที่ว่าภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลนั้นควรกระจายไปยังประชาชนหรือผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน หากรัฐบาลของประเทศใดจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ ก็พบว่าจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายจะต้องเสียจะมีค่าเท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีอากร ความเป็นธรรมตามหลักนี้สามารถนำไปใช้ได้เมื่อผู้เสียภาษีทุกคนในประเทศมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน แต่ในความเป็นจริงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคนไม่ได้เท่าเทียมกัน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้จึงก่อให้เกิดข้อบกพร่องหลายประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นที่ว่า การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ไม่ได้คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน การกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนเสียภาษีเท่ากันหมดเช่นนี้ ย่อมทำให้ภาระภาษีของผู้มีเงินได้ต่ำสูงกว่าภาระภาษีของผู้มีเงินได้สูง นอกจากนี้ยังอาจพบว่าผู้เสียภาษีบางรายที่มีรายได้ต่ำมากอาจไม่มีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษีก็ได้ จากข้อบกพร่องดังกล่าวหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์จึงไม่อาจใช้ในทางปฏิบัติ เพราะจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคม จึงเสื่อมความนิยมไปและจึงก่อให้เกิดหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ขึ้น²⁵

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity) ความเป็นธรรมทางภาษีอากรตามหลักนี้ไม่ได้พิจารณาที่ผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายว่าจะต้องเสียภาษีให้กับรัฐเท่ากันหรือไม่ แต่พิจารณาที่จำนวนภาษีที่ได้เสียไปเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐหรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย²⁶ มาตรการในการใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถ

²⁴ ศุภรัตน์ วัฒนกุล, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7), (ม.ป.ท. : ม.ป.พ., 2544), น. 54.

²⁵ เพิ่งอ้าง.

²⁶ เพิ่งอ้าง.

ของบุคคล ประกอบกับการพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับเนื่องจากการคุ้มครองดูแลของรัฐบาล ซึ่งมีหลักการอยู่ 2 ประการที่พอจะถือเป็นหลักในการพิจารณาได้²⁷ คือ

หลักผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ตามหลักผลประโยชน์นี้มีรากฐานจากแนวคิดที่ว่า ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการใดๆ ของรัฐ จะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้นตามสัดส่วนหรือขนาดของประโยชน์ที่ตนได้รับ กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ในการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ รัฐบาลกำลังวางตนเสมือนหนึ่งเป็นเอกชนที่ดำเนินกิจการต่างๆ ดังนั้น ผู้ใดได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของรัฐมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมากเช่นเดียวกับในกรณีที่ผู้นั้นได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของภาคเอกชน ภาษีอากรที่จัดเก็บตามหลักผลประโยชน์ ได้แก่ ภาษีการใช้ถนนหรือทางบางสาย ค่าธรรมเนียมผ่านทาง หรือค่าใบอนุญาตทำการต่างๆ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม แม้การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จะมีข้อดีที่ว่า จำนวนภาษีที่จัดเก็บสอดคล้องกับการใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการของรัฐก็ตาม แต่ก็มีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติหลายประการที่สำคัญ คือ สินค้าและบริการสาธารณะหลายอย่างที่รัฐจัดสรรให้กับประชาชนนั้นไม่อาจกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับ เช่น การป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรม เป็นต้น นอกจากนี้ แม้สินค้าหรือบริการสาธารณะบางอย่างอาจวัดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับได้ แต่ก็มีปัญหาว่าควรจะเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์หรือไม่ เพราะ ประโยชน์ดังกล่าวเป็นประโยชน์ทางสังคม เช่น การเก็บค่าบำรุงการศึกษาที่รัฐจัดสรรให้เต็มตามค่าใช้จ่ายของรัฐ อาจทำให้คนยากจนไม่มีโอกาสได้รับการศึกษาก็ได้ ซึ่งจะก่อให้เกิดผลเสียในท้ายที่สุดกับสังคมนั้น²⁸

หลักความสามารถในการเสียภาษี การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้จากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคล เป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสียภาษี ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีให้กับรัฐน้อยก็ควรเสียภาษีให้กับรัฐน้อยตามขนาดความสามารถในการเสียภาษีของตน²⁹

อดัม สมิท (Adam Smith) ได้ให้การสนับสนุนหลักความสามารถโดยกล่าวไว้ว่า “พลเมืองของทุกรัฐควรบริการเพื่อบำรุงรัฐบาลในสัดส่วนที่ใกล้เคียงที่สุดกับความสามารถของแต่ละ

²⁷ พรีม มั่นกลาง ปรีดี บุญยัง และโกเมนทร์ สืบวิเศษ, *เพ็งอ้าง*, น. 4 - 5.

²⁸ ศุภรัตน์ ควัตน์กุล, *เพ็งอ้าง*, น. 48.

²⁹ *เพ็งอ้าง*.

คน หรือนัยหนึ่งตามสัดส่วนแห่งรายได้ที่เค้าแต่ละคนมีขึ้น ภายใต้ความคุ้มครองของรัฐ การจัดเก็บภาษีจะมีลักษณะเป็นการเสมอภาคหรือไม่ ย่อมแล้วแต่ว่าได้ยึดหลักนี้หรือไม่³⁰

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะเกี่ยวข้องกับทฤษฎีการเสียสละเท่ากัน (Equal Sacrifice Theory) เป็นสำคัญ ทั้งนี้ เพราะว่าการเสียภาษี คือ การเสียสละความพึงพอใจหรืออรรถประโยชน์ (Utility) ของเงินที่มีอยู่ให้กับรัฐนั่นเอง ทฤษฎีการเสียสละเท่ากันแบ่งออกเป็น 3 ทฤษฎี คือ 1) ทฤษฎีการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน (Equal Absolute Sacrifice Theory) ตามทฤษฎีนี้ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียอรรถประโยชน์ในจำนวนที่เท่ากัน เนื่องจากความพึงพอใจของเงินแต่ละหน่วยจะมีค่าลดลงเมื่อมีเงินมากขึ้น ดังนั้นการจัดเก็บภาษีที่จะทำให้ผู้เสียภาษีแต่ละรายเสียอรรถประโยชน์ในจำนวนเท่าๆ กัน จึงต้องเก็บจากผู้มีรายได้สูงเป็นจำนวนเงินมากกว่าที่เก็บจากผู้ที่มีรายได้ต่ำกว่า³¹ 2) ทฤษฎีการเสียสละตามสัดส่วนเท่ากัน (Equal Proportional Sacrifice Theory) ทฤษฎีนี้ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียอรรถประโยชน์ที่ตนมีอยู่ในสัดส่วนเดียวกันทั้งหมด ซึ่งหมายความว่าผู้ที่มีอรรถประโยชน์อยู่มากต้องเสียอรรถประโยชน์คิดเป็นจำนวนหน่วยมากกว่าผู้ที่มีอรรถประโยชน์อยู่น้อย ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามทฤษฎีนี้จึงต้องเก็บจากผู้มีรายได้สูงเป็นจำนวนเงินมากกว่าที่เก็บจากผู้ที่มีรายได้ต่ำกว่า และจะต้องเก็บมากกว่ากรณีตามทฤษฎีการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากันด้วย³² และ 3) ทฤษฎีการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน (Equal Marginal Sacrifice Theory) ตามทฤษฎีนี้ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียอรรถประโยชน์ที่ตนมีอยู่จนกระทั่งอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่มหรืออรรถประโยชน์หน่วยท้ายของผู้เสียภาษีแต่ละรายเท่ากัน การเก็บภาษีตามทฤษฎีนี้จะเป็นการเก็บภาษีที่มีอัตราก้าวหน้ามากที่สุดเมื่อเทียบกับสองทฤษฎีแรก นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีตามทฤษฎีนี้จะทำให้ผู้เสียภาษีเสียอรรถประโยชน์รวมกันทั้งสิ้นน้อยที่สุด³³

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีโดยอาศัยทฤษฎีการเสียสละตามที่กล่าวข้างต้น จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมสองด้านด้วยกัน คือ ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) และความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) จะเกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีมีฐานะเท่าเทียมกันในภาวะแวดล้อมเหมือนกัน ได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน ดังนั้น คนที่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรเท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีอากรเท่าเทียมกัน เช่น ถ้าใช้รายได้เป็นเครื่องมือวัด

³⁰ สุเกตุ อภิชาติบุตร, หลักความเป็นธรรมแห่งสังคม (สรรพกรศาสน์), (ม.ป.ท. : ม.ป.พ., 2501), น. 30 - 41.

³¹ สุภรัตน์ วัฒนกุล, เพ็งอ้าง, น. 49.

³² เพ็งอ้าง.

³³ เพ็งอ้าง.

ความสามารถในการเสียภาษี ก็หมายความว่า บุคคลที่อยู่ในฐานะเดียวกัน เมื่อมีรายได้จำนวนที่เท่ากัน ต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน จึงก่อให้เกิดความเป็นธรรมตามแนวนอน³⁴

ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) จะเกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีในสถานะระดับไม่เท่าเทียมกันควรได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน ดังนั้น คนที่มีความสามารถในการชำระภาษีต่างกันควรจะเสียภาษีอากรต่างกัน โดยจำนวนภาษีอากรที่เสียต่างกันนั้นจะต้องเป็นความแตกต่างที่เหมาะสม ซึ่งความเป็นธรรมในแนวตั้งนี้แม้จะมีข้อดีในการสร้างความเป็นธรรมมากที่สุดก็ตาม แต่อาจจะเกิดปัญหาในทางปฏิบัติได้ เพราะเป็นการยากที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ว่าคนที่กำลังความสามารถในการชำระภาษีต่างกัน ควรจะเสียภาษีอากรต่างกันเท่าใดจึงจะเป็นธรรม³⁵

นอกจากนี้ รัฐต้องมีการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ ครั้งใหม่ เพื่อให้ความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ระหว่างประชาชนลดลง เพราะเมื่อประชาชนเข้าไปเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ เงินได้จากการทำงาน เงินได้ที่เกิดจากน้ำพักน้ำแรงหรือเงินได้ที่ออกจากรายได้สินแล้วแต่เป็นเงินที่แต่ละคนได้มาอันนำไปสู่ความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคด้านรายได้ ก่อให้เกิดปัญหาในด้านเศรษฐกิจและสังคม ซึ่งมีสาเหตุ คือ 1) สิ่งที่ดีตัวปัจเจกชนมาแต่กำเนิด ไม่ว่าจะเป็นฐานะทางทรัพย์สิน ทางการเงิน ทางแรงงาน หรือความสามารถพิเศษเฉพาะตัว หรือพรสวรรค์ เป็นต้น ย่อมทำให้มีโอกาสในการสร้างรายได้มากกว่าคนทั่วไปที่ไม่มีเลยจึงเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดความไม่เสมอภาคกันขึ้น 2) การศึกษา บุคคลใดมีโอกาสศึกษาในระดับที่สูงย่อมที่จะมีความรู้ หรือโอกาสในการหารายได้มากกว่า หรือมีทางเลือกมากกว่าผู้มีความรู้การการศึกษาที่ต่ำ 3) ความมุ่งมั่นในการทำงานและการออมเงิน บุคคลที่ทำงานหนักกว่าและสามารถเก็บเงิน มีชีวิตดีกว่าบุคคลซึ่งทำงานได้เงินมาก แต่กลับพุ่มเพื่อย ย่อมมีเงินเหลือเก็บมากกว่า จึงสามารถนำเงินออมไปลงทุนในรูปแบบต่างๆ เพื่อสร้างรายได้ให้มากขึ้นอีก และ 4) ลักษณะเฉพาะตัวของแต่ละคน ไม่ว่าจะเป็นความแตกต่างกันทางเพศ ศาสนา เชื้อชาติ อายุ วุฒิภาวะ เป็นต้น³⁶

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้น เป็นสาเหตุของความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคระหว่างประชาชนแต่ละคนควรจะนำแนวความคิดหรือนโยบายการกระจายรายได้ครั้งใหม่มาปฏิบัติให้เกิดประโยชน์ เพื่อนำมาซึ่งการกระจายรายได้ที่เป็นธรรมหรือเสมอภาคมากขึ้น เพื่อลดความเหลื่อมล้ำรายได้ในสังคม โดยเข้าไปแทรกแซงระบบตลาด หรือโดยการจัดสรรทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจอีก

³⁴ เพิ่งอ้าง, น. 50.

³⁵ เพิ่งอ้าง.

³⁶ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, เพิ่งอ้าง, น. 13.

ครั้ง ด้วยวิธีที่รัฐดึงเงินออกจากกระเป๋าคนรวยไปสู่คนจน เพื่อที่จะนำมาซึ่งการกระจายรายได้ที่เป็นธรรมหรือเสมอภาคในสังคมมากขึ้น³⁷

2) หลักความแน่นอนชัดเจนในการจัดเก็บภาษี

ภาษีอากรที่ดีนั้น รัฐจะต้องมีนโยบายกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เวลา สถานที่เสียภาษี จำนวนภาษีที่จะต้องเสียไว้โดยชัดเจนและมีความแน่นอนแก่ผู้เสียภาษี ต้องไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจหรือไม่มีความแน่นอนชัดเจนเกี่ยวกับความรับผิดชอบในการเสียภาษี³⁸

3) ความสะดวกในการเสียภาษี

ภาษีอากรที่ดีนั้น ควรจะให้เจ้าหน้าที่ของรัฐจัดเก็บและผู้เสียภาษีสามารถเสียภาษีได้โดยสะดวก ทั้งสถานที่รับชำระ วิธีการชำระที่ง่ายไม่ยุ่งยากซับซ้อน ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

4) ความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

หมายความของหลักการนี้ คือ ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีจะต้องมีจำนวนน้อยเมื่อเทียบกับรายได้ที่จะได้รับมาจากการจัดเก็บภาษี³⁹

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและ การให้ความร่วมมือในการเสียภาษี มีหลักว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุด เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่ผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี หากรัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายจำนวนมากในการบริหารจัดการเก็บให้กับเจ้าหน้าที่ของรัฐ รัฐก็จะไม่มีเงินเพียงพอที่จะใช้จ่ายสาธารณะ ดังนั้น รัฐต้องสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงทำให้จัดเก็บภาษีได้มาก โดยมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีน้อยที่สุด⁴⁰

ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีถือเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษีเพราะนอกจากผู้เสียภาษีต้องเสียเงินเป็นค่าภาษีแล้ว ยังต้องเสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการดำเนินการในการจ่ายภาษีให้แก่รัฐอีก หากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูงแล้ว อาจนำไปสู่การลดลงอย่างมากของรายได้ที่ใช้จ่ายได้ (Disposable Income) และความไม่เต็มใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี⁴¹

³⁷ เพิ่งอ้าง, น. 12 - 14.

³⁸ เพิ่งอ้าง, น. 8.

³⁹ เพิ่งอ้าง.

⁴⁰ เพิ่งอ้าง, น. 34.

⁴¹ เพิ่งอ้าง.

ส่วนในกรณีที่รายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีจะน้อยลง เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่เต็มใจที่จะจ่ายภาษีเพราะมีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงและนำไปสู่ปัญหาการหลบหลีกหรือหนีภาษี หากค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่สูงและค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีสูงแล้ว จะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจำนวนมาก ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและ การให้ความร่วมมือในการเสียภาษี รัฐจะต้องถือหลักจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ แต่เก็บภาษีได้มากและทั่วถึง⁴²

หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ นอกจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำแล้ว ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่พึงพอใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)⁴³

เนื่องจากภาษีมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบและตนเองถนัด หรือผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษี หรืออาจจะเลือกกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง อันเป็นการกระทบกระเทือนต่อผลการตัดสินใจของผู้เสียภาษี⁴⁴ การบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่พึงพอใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจนี้ เรียกว่า “ภาระส่วนเกิน (Excess Burden)” หรือ “ความสูญเสียเปล่าทางเศรษฐกิจ (Deadweight Loss)” ผลคือรัฐบาลอาจได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีน้อยลง ดังนั้น ภาษีที่ดีเมื่อรัฐทำการจัดเก็บภาษีแล้วจะต้องไม่มีผลทำให้ประชาชนไม่ยอมทำงาน หรือทำงานน้อยลง หรือทำให้บรรดาธุรกิจต่างๆ หดความต้องการที่จะลงทุนเพราะเกรงว่าผลกำไรที่ได้รับภายหลังที่หักภาษีแล้วจะไม่คุ้มกับการเสี่ยงในการลงทุน จะเห็นได้ว่าความสูญเสียเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่พึงพอใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจสามารถก่อความสูญเสียด้านรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล⁴⁵

หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ ภาษีที่ดีนั้นจะต้องมีลักษณะเป็นกลางในทางเศรษฐกิจให้มากที่สุด กล่าวคือ จะต้องกระทบกระเทือนการทำงานของกลไกในทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด เช่น ถ้ารัฐบาลเก็บภาษีจากสินค้าโดยทั่วไปไม่มีการยกเว้น การเก็บภาษีในลักษณะนี้จะไม่

⁴² เพิ่งอ้าง.

⁴³ เพิ่งอ้าง, น. 40.

⁴⁴ เพิ่งอ้าง.

⁴⁵ เพิ่งอ้าง.

ผลกระทบกระเทือนต่อการตัดสินใจบริโภครของเสียภาษี หรือผลกระทบกระเทือนน้อยที่สุด การเก็บภาษีในลักษณะนี้จึงมีความเป็นกลาง แต่ในกรณีรัฐบาลเก็บภาษีจากสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่งเพียงประเภทเดียวโดยเฉพาะ การเก็บภาษีในลักษณะนี้จะมีผลกระทบกระเทือนต่อผลการตัดสินใจบริโภครของผู้บริโภค การเก็บภาษีในลักษณะนี้จึงไม่มีความเป็นกลาง อย่างไรก็ตาม ในกรณีสินค้าและบริการที่เป็นโทษ เช่น บุหรี่ สุรา เป็นต้น รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางของภาษีอากรเป็นเครื่องมือจำกัดการบริโภคหรือบังคับการเลือกบริโภคให้เหมาะสมได้⁴⁶

2.1.5 โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรทุกฉบับ จะมีหัวข้อสำคัญๆ อันเป็นโครงสร้างของกฎหมายฉบับนั้นๆ ซึ่งอาจแบ่งออกได้เป็น 6 หัวข้อด้วยกัน คือ

1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือบุคคลผู้อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษี จะเป็นใครบ้างนั้นย่อมแล้วแต่กฎหมายฉบับนั้นๆ จะกำหนด แต่โดยทั่วไปมักได้แก่ บุคคลธรรมดาและ/หรือนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้ที่มีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมาย⁴⁷

2) ฐานภาษีอากร

ฐานภาษีอากรในความหมายอย่างกว้าง หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีอากร เช่น การมีรายได้ การมีทรัพย์สิน หรือการใช้จ่าย เป็นต้น แต่ฐานภาษีอากรในความหมายอย่างแคบ หมายถึง สิ่งที่รองรับอัตราภาษีอากร (ภาษีอากรที่ต้องเสีย = ฐานภาษี × อัตราภาษีอากร)⁴⁸

3) อัตราภาษีอากร

อัตราภาษีอากรสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 รูปแบบใหญ่ๆ คือ อัตราภาษีอากรแบบคงที่ อัตราภาษีอากรแบบก้าวหน้า และอัตราภาษีอากรแบบลดหย่อน โดยการพิจารณาว่าอัตราภาษีอากรมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรในกรณีที่ฐานภาษีอากรมีจำนวนเปลี่ยนแปลงไป ถ้าจำนวนของฐานภาษีอากรเปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง แต่อัตราภาษีอากรยังคงเท่าเดิม เรียกอัตราภาษีอากรลักษณะนี้ว่า อัตราภาษีอากรแบบคงที่ แต่ถ้ากรณีที่ฐานภาษีอากรมีจำนวนเพิ่มขึ้นและอัตราภาษีอากรก็เพิ่มขึ้นด้วย เรียกอัตราภาษีอากรลักษณะนี้ว่า อัตราภาษีอากรแบบก้าวหน้า และกรณีที่ฐานภาษีอากรมีจำนวนเพิ่มมากขึ้นแต่อัตราภาษีอากรกลับลดลง เรียกอัตราภาษีอากรในลักษณะนี้ว่า อัตราภาษีอากรแบบลดหย่อน⁴⁹

⁴⁶ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, *เพ็งอ้าง*, น. 24 - 25.

⁴⁷ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557*, (ม.ป.ท. : ม.ป.พ., 2557) น. 2.

⁴⁸ *เพ็งอ้าง*, น. 2.

⁴⁹ *เพ็งอ้าง*, น. 2 - 3.

4) การประเมินการเก็บภาษี

ในปัจจุบันการประเมินการเก็บภาษีอากร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้ทำการประเมินด้วยตนเอง โดยการประเมินหรือคำนวณตามวิธีการและตามกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด แล้วยื่นแบบรายการชำระภาษีอากรตามจำนวนที่พึงชำระต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ แต่ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ทำการประเมินภาษีหรือทำการประเมินภาษีแล้ว แต่ไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ ก็จะมีการประเมินภาษีในภายหลังโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีที่ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่ม หรือเพิ่มเบี้ยปรับก็ได้ ตามแต่ข้อเท็จจริง⁵⁰

บางกรณีแม้ยังไม่ถึงกำหนดเวลาชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินก็อาจดำเนินการประเมินล่วงหน้าให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องชำระภาษีอากรก่อนถึงกำหนดเวลาได้ ในหลายๆกรณีกฎหมายยังกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้ดำเนินการหักภาษีจากจำนวนเงินที่จ่ายแล้วนำส่งต่อเจ้าพนักงานภายในเวลาที่กำหนด ดังที่เรียกกันว่า การหักภาษี ณ ที่จ่าย ภาษีที่ถูกหักไว้ก่อนนี้มักถือเป็นเครดิตของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งสามารถนำไปหักออกจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียเมื่อถึงกำหนดเวลา หรืออาจได้รับคืน ถ้าถูกหักไว้เกินจำนวนที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสีย⁵¹

5) การอุทธรณ์ภาษีอากร

ในกรณีเกิดปัญหาข้อเท็จจริงหรือปัญหาข้อกฎหมายขัดแย้งพิพาทกันระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับผู้จัดเก็บภาษีอากร อาจจะเป็นกรณีพิพาทกันเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องเสีย อำนาจการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องการให้มีการพิจารณาทบทวนใหม่ กฎหมายมักกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีหาข้อยุติให้ครบถ้วนเสียก่อน มิฉะนั้นอาจเสียสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลได้⁵²

6) เบี้ยปรับ เงินเพิ่มและโทษ

ผู้ที่ไม่ชำระภาษีอากรจะต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีอากรที่ไม่ชำระ พร้อมด้วยเบี้ยปรับ หรือเงินเพิ่มเป็นจำนวนเพิ่มขึ้นอีกต่างหาก ถ้ามีการฝ่าฝืนไม่ชำระ กฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานดำเนินการยึดทรัพย์ของผู้ค้างชำระภาษีอากรไปขาดทอดตลาด เพื่อนำเงินที่ได้รับจากการขายทอดตลาดมาชำระภาษีอากรที่ค้างชำระได้โดยไม่ต้องฟ้องศาล นอกจากนี้ผู้ที่ไม่ชำระภาษีอากรยังอาจต้องรับโทษทางอาญาอีกด้วย⁵³

⁵⁰ เพิ่งอ้าง, น. 3.

⁵¹ เพิ่งอ้าง, น. 3.

⁵² เพิ่งอ้าง, น. 3.

⁵³ เพิ่งอ้าง, น. 3 - 4.

2.2 หลักการเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลทั่วไป หรือจากหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษตามที่กฎหมายกำหนดและมีรายได้เกิดขึ้นตามเกณฑ์ที่กำหนด โดยปกติจัดเก็บเป็นรายปี บางกรณีเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่ต้องชำระและเงินได้ กฎหมายจะกำหนดให้ผู้จ่ายทำหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ที่จ่ายบางส่วน เพื่อให้มีการทยอยชำระภาษีขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้นอีกด้วย

2.2.1 โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีที่เก็บจากหน่วยเสียภาษี คือ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง และห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อบุคคล โดยเก็บจากเงินได้พึงประเมินที่หน่วยเสียภาษีดังกล่าวได้รับ หักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนเหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ นำไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ซึ่งอัตราภาษีที่จัดเก็บนี้ใช้อัตราภาษีส่วนเพิ่มหลายอัตรากับช่วงเงินได้หลายช่วงซึ่งผลที่ออกมาคือ เงินได้ยิ่งมากเท่าไรอัตราภาษีเฉลี่ยยิ่งสูงขึ้นมากเท่านั้น⁵⁴

การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามปกติจะเสียกันปีละครั้งภายในเดือนมีนาคมของทุกปี โดยนำเงินได้ที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผ่านมาคำนวณภาษี อย่างไรก็ตาม มีผู้มีเงินได้บางประเภทต้องเสียภาษีปีละ 2 ครั้ง ได้แก่ ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5)⁵⁵(6)⁵⁶(7)⁵⁷ หรือ (8)⁵⁸ ซึ่งภาษีครั้งแรกจะต้องเสียภายในเดือนกันยายนของทุกปี โดยนำเงินที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนมาคำนวณภาษี ส่วนครั้งที่สองเสียภายในเดือนมีนาคมตามปกติ โดยนำเงินได้ที่ได้รับตลอดทั้งปีภาษีที่ผ่านมา มาคำนวณเสียภาษีไม่ว่าจะเป็นเงินได้ที่ได้เสียภาษีไปแล้วในครั้งแรกหรือไม่

⁵⁴ ชัยสิทธิ์ ตราวุฒธรรม, *เพ็งอ้วง*, น. บทนำ.

⁵⁵ เงินได้จากการทำงานให้เข้าทรัพย์สิน เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เข้าทรัพย์สิน กรมสรรพากร, “ความรู้เรื่องภาษี(ออนไลน์),” สืบค้นเมื่อวันที่ 20 ตุลาคม 2559, จาก <http://www.rd.go.th/publish/553.0.html>

⁵⁶ เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้ (กรมสรรพากร, ความรู้เรื่องภาษี(ออนไลน์), สืบค้นเมื่อวันที่ 20 ตุลาคม 2559, จาก <http://www.rd.go.th/publish/553.0.html>)

⁵⁷ เงินได้จากการทำงานที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระ ในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ, กรมสรรพากร, “ความรู้เรื่องภาษี(ออนไลน์),” สืบค้นเมื่อวันที่ 20 ตุลาคม 2559, จาก <http://www.rd.go.th/publish/553.0.html>

⁵⁸ เงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การขายอสังหาริมทรัพย์หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ 1 ถึงประเภทที่ 7 แล้ว กรมสรรพากร, “ความรู้เรื่องภาษี(ออนไลน์),” สืบค้นเมื่อวันที่ 20 ตุลาคม 2559, จาก <http://www.rd.go.th/publish/553.0.html>

ก็ตาม เป็นเงินภาษีเท่าใด ให้นำภาษีที่เสียไปแล้วในครั้งแรกมาหักออก แล้วคงเสียภาษีแต่เพียงจำนวนที่ยังขาดอยู่ นอกจากนี้ผู้มีเงินได้บางคนอาจขอเสียภาษีเงินได้เหมาเป็นงวดก็ได้ ได้แก่ผู้ประกอบการร้านค้ารายย่อยที่ไม่มีเงินได้อย่างอื่นอีก⁵⁹

หากผู้มีเงินได้ไม่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ หรือเสียภาษีแล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจตรวจสอบ ใต้วง และประเมินเรียกเก็บภาษีพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากผู้มีเงินได้ได้อีก นอกจากนี้ผู้มีเงินได้ยังอาจต้องรับโทษทางอาญาอีกส่วนหนึ่งด้วย⁶⁰

อย่างไรก็ตาม ถ้าผู้มีเงินได้เห็นว่าการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานไม่ถูกต้อง ผู้มีเงินได้ก็มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินนั้นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอย่างไรแล้ว หากผู้มีเงินได้ไม่พอใจ ก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลหรือฟ้องศาลได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์⁶¹

2.2.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ ผู้ที่มีเงินได้เกิดขึ้นระหว่างปีที่ผ่านมา โดยมีสถานะอย่างหนึ่งอย่างใด ดังนี้

1) บุคคลธรรมดา

สภาพบุคคลนั้นย่อมเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยเรื่องบุคคล มาตรา 15 คือ สภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารก และสิ้นสุดลงเมื่อตาย หากบุคคลดังกล่าวมีรายได้ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำตามที่กฎหมายกำหนดที่จะต้องเสียภาษี บุคคลนั้นก็จะมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยไม่ต้องคำนึงถึงเพศ อายุ ความสามารถ หรือสัญชาติ เอาไว้ ถ้ามีเงินได้ที่เป็นเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนด บุคคลนั้นก็จะมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁶²

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ เสมือนไร้ความสามารถ หรือเป็นผู้อยู่ในต่างประเทศมีเงินได้ และเงินได้นั้นเกิดขึ้นในปีภาษี กฎหมายก็ได้กำหนดผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแทนไว้เป็นกรณีพิเศษ⁶³

⁵⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *เพ็งอ้าง*, น. บทนำ.

⁶⁰ *เพ็งอ้าง*.

⁶¹ *เพ็งอ้าง*.

⁶² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 56.

⁶³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 57.

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นสามีภริยากัน กฎหมายได้ให้สิทธิผู้เสียภาษีเลือกยื่นรายการและเสียภาษี โดยจะยื่นรายการและเสียภาษีร่วมกัน หรือแยกต่างหากจากคู่สมรสก็ได้⁶⁴ โดยประมวลรัษฎากร มาตรา 57จ ได้กำหนดให้สามีและภริยามีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ตนเองได้รับ ส่วนกรณีเงินได้พึงประเมินใดไม่สามารถแยกได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีหรือเป็นเงินได้พึงประเมินของภริยา กฎหมายให้สิทธิเลือกได้ เช่น ให้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง หรือเฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40(8) จะแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของสามีและภริยาตามส่วนที่ตกลงกันก็ได้ ถ้าตกลงกันไม่ได้ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินฝ่ายละกึ่งหนึ่ง ทั้งนี้ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ด้วย

2) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล หมายถึง การที่บุคคลธรรมดาตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ตกลงเข้าหุ้นกันไม่ว่าจะเป็นเงิน แรงงาน หรือทรัพย์สิน ฯลฯ เพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันผลกำไรที่ได้จากการประกอบกิจการที่ทำนั้น ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันในหนี้ของห้างหุ้นส่วนโดยไม่มีข้อจำกัดความรับผิด⁶⁵

ห้างหุ้นส่วนสามัญอาจจดทะเบียนให้มีสภาพเป็นนิติบุคคลก็ได้ ถ้าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียนจะไม่อยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่จะอยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทน⁶⁶

คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการร่วมกันอันมิใช่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ⁶⁷ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีลักษณะเหมือนกับห้างหุ้นส่วนสามัญ ต่างกันเพียงในด้านวัตถุประสงค์ คือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไม่จำเป็นต้องมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันผลกำไรที่จะพึงได้แต่กิจการที่ทำร่วมกัน เช่น การจัดการแสดงเพื่อหารายได้นำไปบริจาค

⁶⁴ ปัจจุบันได้มีการยกเลิกประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และ 57 เบญจ และเพิ่มความในมาตรา 57 จ โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2555 เพื่อให้สอดคล้องกับคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 17/2555 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2555 ที่วินิจฉัยว่า “การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยาตามมาตรา 57 ตรี และ 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการจำกัดสิทธิสามีและภริยาในการยื่นรายการและเสียภาษี ไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิง และยังเป็น การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลภายหลังการสมรส ซึ่งขัดแย้งต่อมาตรา 30 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2550 บทบัญญัติตามมาตรา 57 ตรี และ 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากรจึงใช้บังคับไม่ได้”

⁶⁵ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *เพ็งอ้าง*, น. 11.

⁶⁶ *เพ็งอ้าง*.

⁶⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557.

ให้แก่ผู้ทุกข์ยาก ดังนั้น คณะบุคคลเหล่านั้นต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของคณะบุคคลที่มีโชษนิติบุคคล⁶⁸

ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชษนิติบุคคลมีหน้าที่ของเสียภาษีเงินได้ โดยการยื่นแบบแสดงรายการ ในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชษนิติบุคคลนั้นเป็นหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้อำนวยการ หรือผู้จัดการ⁶⁹

3) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นใช้เงินได้เป็นฐานในการจัดเก็บ ฉะนั้น ความตายของบุคคลจึงไม่เป็นเหตุทำให้รัฐไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีจากเงินได้ที่บุคคลนั้นได้รับก่อนหรือหลัง ถึงแก่ความตาย โดยในส่วนของ การถึงแก่ความตายนั้นจะเป็นกรณีถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี คือ ระหว่างวันที่ 1 เมษายน ถึงวันที่ 30 ธันวาคม หรือจะเป็นกรณีถึงแก่ความตายก่อนยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีก็ได้ เมื่อการตายทำให้สิ้นสุดการมีสภาพบุคคล กฎหมายจึงได้กำหนดให้ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกของผู้ถึงแก่ความตายเป็นบุคคลผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการแทนผู้ถึงแก่ความตาย หากผู้ถึงแก่ความตายมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษี⁷⁰

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งต้องเสียในชื่อของผู้ถึงแก่ความตายนั้น กฎหมายกำหนดให้ผู้ยื่นรายการรวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตาย และกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตายเป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่ต้องยื่นทั้งสิ้น กล่าวคือ มีหน้าที่เสียภาษีเฉพาะในปีที่ถึงแก่ความตายเพียงปีเดียวเท่านั้น แต่หากในปีภาษีต่อไป ถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่งและมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีก็ให้เสียภาษีในชื่อกองมรดกของผู้ตาย แต่ถ้าได้แบ่งกองมรดกกันแล้ว และผู้ได้รับส่วนแบ่งมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษี ผู้มีเงินได้ต้องยื่นแบบแสดงรายการในชื่อตนเอง (บุคคลธรรมดา) ต่อไป⁷¹

4) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

เมื่อบุคคลใดถึงแก่ความตาย ทรัพย์สินมรดกของบุคคลนั้นอาจมีดอกผลงอกเงยหรือผลประโยชน์อื่นใดเพิ่มพูนขึ้นก็ได้ เป็นต้นว่า เงินฝากธนาคารมีดอกเบี้ย ที่ดินตึกแถวมีค่าเช่า สัตว์ตก ลูก หรือหุ้นที่ถือไว้ในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนมีเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร ดอกผลหรือประโยชน์ที่งอกเงยเพิ่มพูนขึ้นนี้ ถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี เงินได้ดังกล่าวถ้าเกิดขึ้นในปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตาย ก็ต้องเสียภาษีในนามของผู้ถึงแก่ความตายนั้น แต่ถ้าเกิดขึ้นในปีภาษีถัดจากปีที่ผู้นั้นถึงแก่ความ

⁶⁸ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *เพ็ญอ้าง*, น. 11.

⁶⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 56 วรรคสอง.

⁷⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 57 ทวิ.

⁷¹ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *เพ็ญอ้าง*, น. 10.

ตาย ก็ต้องเสียในนามของกองมรดกของผู้ตาย และการเสียภาษีในนามกองมรดกของผู้ตายนี้จะสิ้นสุดลงในปีภาษีก่อนที่จะมีการแบ่งมรดกให้แก่ทายาท เพราะกองมรดกที่จะอยู่ในข่ายมีหน้าที่ต้องเสียภาษีนั้น หมายถึง กองมรดกที่ยังมิได้มีการแบ่ง สรุปแล้วการเสียภาษีในนามกองมรดกของผู้ตายย่อมเริ่มต้นตั้งแต่ปีภาษีถัดจากปีที่ผู้ตายถึงแก่ความตายและสิ้นสุดลงในปีภาษีก่อนที่จะมีการแบ่งมรดก⁷² เมื่อกองมรดกไม่มีสภาพบุคคล กฎหมายจึงได้กำหนดให้มีผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการ ไว้ทำนองเดียวกันกับผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีประเภทผู้ถึงแก่ความตาย ได้แก่ ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี⁷³

2.2.3 ฐานภาษี

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร ได้ให้คำนิยาม “ฐานภาษี” ไว้ดังนี้

ฐานภาษี ในความหมายอย่างกว้าง หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีอากร เช่น การมีรายได้ การมีทรัพย์สิน หรือการใช้จ่าย เป็นต้น ในความหมายอย่างแคบ หมายถึง สิ่งที่รองรับอัตราภาษีอากร (ภาษีอากรที่ต้องเสีย = ฐานภาษี × อัตราภาษีอากร)⁷⁴

แนนซี วอลล์ (Nancy Wall) ได้ให้คำนิยาม “ฐานภาษี” ไว้ดังนี้

ฐานภาษี หมายถึง แหล่งที่มาทั้งหมดของรายได้ในการจัดเก็บภาษี เช่น กำไรของนิติบุคคลเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ตัวปัจเจกชนและเงินรายได้ของปัจเจกชนเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สินค้าและบริการเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม⁷⁵

จอห์น แบล็ค (John Black) ได้ให้คำนิยาม “ฐานภาษี” ไว้ดังนี้

ฐานภาษี หมายถึง กลุ่มของเงินได้ เงินได้ก่อนหักรายจ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ (เงินได้พึงประเมินประเภทต่างๆ) หรือเงินได้หลังจากหักรายจ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ แล้ว (กำไรสุทธิ) ที่ภาษีทางตรงถูกจัดเก็บ หรือกิจกรรมทางธุรกิจ (การขายสินค้าหรือการให้บริการทางธุรกิจ) ที่ภาษีทางอ้อมถูกจัดเก็บ⁷⁶

จากคำนิยามต่างๆ ทำให้สามารถสรุปได้ว่า ฐานภาษี (Tax Base) คือสิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีอากรซึ่งอาจจะเป็นรายได้ มูลค่าการใช้จ่าย มูลค่าทรัพย์สิน หรืออื่นๆ โดยปกติสิ่งที่จะใช้เป็นฐานภาษีนั้นจะต้องคำนึงถึงความสามารถของผู้เสียภาษี ตลอดจนความสามารถในการบรรลุ

⁷² วาสนา สุขสมัย, *เพ็งอ้าง*, น. 6 - 7.

⁷³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง.

⁷⁴ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *เพ็งอ้าง*, น. 2.

⁷⁵ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งอ้าง*, น. 106.

⁷⁶ *เพ็งอ้าง*, น. 106.

วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากร ได้แก่ การทำรายได้ให้รัฐบาล การเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพของระบบเศรษฐกิจ การกระจายรายได้ที่เป็นธรรม และการส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ⁷⁷ โดยทั่วไปสิ่งที่ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีสามารถแบ่งออกได้ 4 ประเภท คือ

ฐานภาษีที่เกี่ยวกับรายได้ (Income Tax Base) การจัดเก็บภาษีจากแหล่งรายได้นี้ นอกจากจะเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาลแล้ว ยังเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ให้มีความเป็นธรรม รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ⁷⁸ ปัจจุบันภาษีที่เก็บจากฐานรายได้ คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม⁷⁹

ฐานภาษีที่เกี่ยวกับการบริโภค (Consumption) จัดเก็บจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคของครัวเรือน หรือมูลค่าซื้อขายสินค้าและบริการต่างๆ สามารถแบ่งได้ 2 ลักษณะ คือ การจัดเก็บภาษีจากการซื้อสินค้าและบริการทั่วไปจะจัดเก็บตามหลักความเป็นกลาง ส่วนสินค้าฟุ่มเฟือยหรือสินค้าที่ต้องการควบคุมการบริโภคจะจัดเก็บในอัตราภาษีที่สูง⁸⁰ ภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภค ได้แก่ ภาษีการค้ำ ภาษีการขาย ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสินค้าขาเข้า

ฐานภาษีที่เกี่ยวกับความมั่งคั่ง (Wealth Tax Base) ความมั่งคั่งเป็นทรัพย์สินสมบัติที่ประชาชนสะสมเอาไว้ในรูปแบบต่างๆ อาจจะเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่าง เช่น ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างก็ได้ เช่น หุ้น พันธบัตร เป็นต้น การจัดเก็บภาษีฐานนี้เป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ให้มีความเป็นธรรม⁸¹ ภาษีที่จัดเก็บ คือ ภาษีที่ดิน ภาษีโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีมรดก และภาษีมรดก

ฐานภาษีที่เก็บจากฐานอื่นๆ (Others Tax Base) ฐานภาษีสามประเภทแรกที่กล่าวข้างต้นเป็นฐานภาษีหลัก แต่รัฐบาลก็อาจเรียกเก็บภาษีจากฐานที่มีลักษณะพิเศษนอกเหนือจากที่กล่าวมาก็ได้ ทั้งนี้ก็เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามนโยบายของรัฐบาล⁸²

⁷⁷ บุญธรรม ราชรักษ์, *เพ็ญอ้าง*, น. 4.

⁷⁸ *เพ็ญอ้าง*, น. 5.

⁷⁹ กฎหมายกำหนดให้บริษัทผู้รับสัมปทานปิโตรเลียมมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี ในอัตราไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของรายได้สุทธิจากการประกอบกิจการ (กรมเชื้อเพลิงธรรมชาติ กระทรวงพลังงาน, “ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม(ออนไลน์),” สืบค้นเมื่อวันที่ 26 พฤษภาคม 2558, จาก <http://www.dmf.go.th/index.php?act=petroleum&sec=tax>)

⁸⁰ บุญธรรม ราชรักษ์, *เพ็ญอ้าง*, น. 5.

⁸¹ บุญธรรม ราชรักษ์, *เพ็ญอ้าง*, น. 6.

⁸² *เพ็ญอ้าง*, น. 6.

2.2.4 เงินได้พึงประเมิน

แนวความคิดว่า “เงินได้” คืออะไรนั้นได้รับแก้ไขเพิ่มเติมเรื่อยมา และยังไม่มียุติสำหรับในทางเศรษฐศาสตร์คำว่า เงินได้ หมายถึงจำนวนเงินที่บุคคลได้ใช้บริโภคในช่วงระยะเวลาหนึ่ง และหมายความรวมถึงความมั่งคั่งที่เกิดขึ้นแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง ตลอดจนการเพิ่มพูนซึ่งมูลค่าของทรัพย์สินด้วย⁸³

เงินได้คือกำไรหรือผลทางเศรษฐกิจที่บุคคลได้รับในระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งมักเน้นไว้เสมอว่า ภาษีเงินได้เก็บจากเงินได้มิใช่เก็บจากทุน โดยเปรียบเงินได้เหมือนผลไม้และทุนเปรียบเหมือนต้นไม้มแต่ก็ยังไม่มีการแยกได้โดยเด็ดขาดว่าจะอะไรเป็นทุน อะไรเป็นเงินได้ ในหลักการจึงถือว่าเงินได้ทุกชนิดทุกประเภทไม่ว่าจะได้มาโดยทางใดหรือวิธีใด ไม่ว่าจะได้มาโดยชอบหรือไม่ชอบด้วยกฎหมาย ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น⁸⁴

จากแนวความคิดทางเศรษฐศาสตร์จะเห็นได้ว่า สิ่งใดก็ตามที่สามารถทำให้สวัสดิการของประชาชนสูงขึ้นก็ย่อมถือว่าเป็น เงินได้ เงินได้ถ้ามองทางด้านเศรษฐศาสตร์จะประกอบด้วยรายการใหญ่ 3 รายการ คือ

- 1) สิ่งที่ได้รับจากบุคคลภายนอก ไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบเงิน สิ่งของ หรือประโยชน์ใดๆ ที่ได้รับก็ควรถือเป็นเงินได้ เพราะสิ่งเหล่านี้สามารถทำให้ผู้รับมีความอยู่ดีกินดีเพิ่มขึ้น
- 2) การบริโภคที่ได้รับจากบริการหรือทรัพย์สินของตนเอง เป็นต้นว่า เราตัดเสื้อผ้าได้เอง มีบ้านอยู่เองโดยไม่ต้องเสียค่าเช่า
- 3) ค่าเพิ่มของทรัพย์สิน ถ้าหากค่าของที่ดินและหุ้นที่ถืออยู่มีราคาเพิ่มขึ้น ก็น่าจะแสดงว่าผู้มั่งคั่งหรือหุ้นนั้นมีความสามารถเหนือบุคคลอื่น

เงินได้ตามข้อ 1) เป็นที่ยอมรับทางด้านกฎหมายภาษีอากร เพราะเป็นสิ่งที่เห็นได้ชัดเจนตรวจสอบได้ง่าย ส่วนเงินได้ตามข้อ 2) ในทางปฏิบัติจัดเก็บจะตรวจสอบได้ยากและเกรงไปว่าจะเป็น การลงโทษความขยันขันแข็งของประชาชน สำหรับข้อ 3) นิยมแยกไปจัดเก็บในรูปแบบของ ภาษีมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สิน⁸⁵

เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรเรียกว่า “เงินได้พึงประเมิน” ดังความในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

เงินได้พึงประเมิน หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีตามที่กำหนดไว้ใน หมวดนี้(ประมวลรัษฎากร หมวด 3 ว่าด้วยภาษีเงินได้) เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึง

⁸³ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม ข., คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร, (ม.ป.ท. : ม.ป.พ., 2550) น. 93.

⁸⁴ ปรีดา นาคเนาทิม, เพิ่งอ้าง, น. 79.

⁸⁵ ปรีดา นาคเนาทิม, เพิ่งอ้าง, น. 80.

ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงิน หรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย

จากบทบัญญัติข้างต้น เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่

- 1) เงิน
- 2) ทรัพย์สินซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้

การได้รับทรัพย์สินถือว่าเป็นการได้รับเงินได้พึงประเมิน ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะเป็น ทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ ส่วนจะถือว่าเป็นได้รับเท่าใดนั้น ย่อมแล้วแต่ราคา ทรัพย์สินในขณะนั้นว่ามีราคาเป็นเท่าใด

- 3) ประโยชน์ที่อาจคำนวณเป็นเงินได้

การได้รับประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ก็ถือว่าเป็นเงินได้พึง ประเมิน เช่น การที่พนักงานบริษัทได้พักอาศัยอยู่ในบ้านพักของบริษัท โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า เป็นต้น

- 4) ภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ ตามมาตรา 40

- 5) เครดิตภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ตามมาตรา 47 ทวิ

ทั้งนี้ เงินได้พึงประเมินจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะ ได้รับในภายหน้า เมื่อเงินได้พึงประเมินจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว จึงเท่ากับว่า ภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาใช้ “เกณฑ์เงินสด” ในการคำนวณเพื่อเสียภาษี

ปัจจุบันเงินได้พึงประเมินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี นิยมกำหนดไว้ให้ครอบคลุมเงินได้ทุก ประเภท และเพื่อความสะดวกในการปฏิบัติจัดเก็บจะระบุเงินได้ประเภทใหญ่ๆ ไว้ ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ได้แบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ซึ่งผู้วิจัยจะขออธิบายรายละเอียดในบทต่อไป

2.2.5 การหักค่าใช้จ่าย

เนื่องจากเงินได้พึงประเมินเป็นเงินได้ที่บุคคลได้รับมาซึ่งส่วนใหญ่มิได้เป็นการได้มาโดย เปล่าๆ แต่ผู้มีเงินได้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายลงทุนลงแรง ดังนั้นเพื่อความเป็นธรรม ในการคำนวณภาษี เงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้มีเงินได้นำเงินได้นั้นๆ มาหักค่าใช้จ่ายได้ตามสมควรแก่ กรณี ทั้งนี้ก็เพื่อให้ทราบถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้อย่างแท้จริง⁸⁶

ตามปกติการหักค่าใช้จ่ายก็จะให้หักได้ตามความจำเป็นและสมควร ในกรณีการจ่ายที่มี ลักษณะเป็นการลงทุนก็อาจไม่ยอมให้หักทั้งหมดในคราวเดียว แต่อาจยอมให้หักหรือตัดจ่ายได้เป็น งวดๆ เป็นค่าเสื่อมราคาหรือเสื่อมค่า ส่วนในประเทศด้อยพัฒนาซึ่งมีระบบบัญชีและเอกสารการใช้

⁸⁶ ปรีดา นาคเนาวิท, *เพ็งอ้าง*, น. 81.

จ่ายยังไม่สมบูรณ์ กฎหมายภาษีมักกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายมาตรฐานไว้เป็นการเหมาว่า รายได้ประเภทนั้นประเภทนี้ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้เท่าใด ทั้งนี้ อาจกำหนดค่าใช้จ่ายต่ำสุดและค่าใช้จ่ายสูงสุดไว้ การให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา โดยกำหนดเป็นร้อยละ ซึ่งเป็นการแบ่งเบาภาระเจ้าหน้าที่ในอันที่จะไม่ต้องตรวจสอบรายละเอียดและหลักฐานการจ่าย ประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี ทางฝ่ายผู้เสียภาษีก็น่าจะสะดวกไม่ต้องห่วงในการที่จะต้องรักษาหลักฐานการใช้จ่ายหรือการทำบัญชีรายจ่าย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศที่กิจการส่วนใหญ่มีขนาดเล็กหรือเป็นกิจการภายในครอบครัวเป็นส่วนใหญ่⁸⁷

2.2.6 การหักค่าลดหย่อน

นอกจากกฎหมายจะอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายแล้ว การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ยังยอมให้หักค่าลดหย่อน ซึ่งการหักค่าลดหย่อนเป็นวิธีการอย่างหนึ่งที่ใช้ปรับปรุงฐานภาษีให้เป็นธรรม สอดคล้องกับความจำเป็นหรือภาระค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงครอบครัวของผู้เสียภาษีและให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการใช้ภาษีเป็นเครื่องมือด้านต่างๆ ตามนโยบายของรัฐบาล

กฎหมายยอมให้หักค่าลดหย่อนสำหรับส่วนตัวผู้เสียภาษี สามิ ภริยา และบุตร ตลอดจนบุคคลผู้อยู่ในอุปการะเลี้ยงดู แต่ในบางประเทศกฎหมายอาจให้สิทธิหักค่าลดหย่อนขยายรวมไปถึงผู้มีเงินได้ที่สูงอายุ หรือผู้ที่พิการอีกด้วย เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในระหว่างบุคคลผู้เสียภาษีด้วยกัน การให้หักค่าลดหย่อนส่วนตัวจึงเป็นความพยายามที่จะมีระดับค่าใช้จ่ายในการครองชีพที่สัมพันธ์กับขนาดของครอบครัวของผู้เสียภาษี นอกจากนี้ในบางกรณีการให้หักค่าลดหย่อนอาจเป็นไปตามความต้องการในเรื่องรายได้หรือเพื่อสนองนโยบายของรัฐบาลบางประการก็ได้ เช่น ประเทศไทยใช้ค่าลดหย่อนเพื่อสนับสนุนการวางแผนครอบครัว สำหรับบุตรที่เกิดหลัง พ.ศ. 2522 หักค่าลดหย่อนได้ไม่เกิน 3 คน เป็นต้น⁸⁸

นอกจากค่าลดหย่อนสำหรับส่วนตัวและครอบครัวบุคคลผู้เสียภาษีแล้ว อาจมีค่าลดหย่อนตามรายการ ซึ่งในแต่ละประเทศจะมีการกำหนดไว้แตกต่างกันออกไป ซึ่งเป็นกรณีที่ถ้าผู้เสียภาษีมียears ค่าใช้จ่ายที่มีรายการกำหนดไว้ กฎหมายก็ยอมให้หักออกจากเงินได้พึงประเมินได้โดยจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ เช่น ค่ารักษาพยาบาล ค่าทรัพย์สินสูญหาย เป็นต้น กรณีของประเทศไทยประมวลรัษฎากรให้หักค่าลดหย่อนสำหรับเงินบริจาค เงินค่าเบี้ยประกันชีวิต และค่าดอกเบี้ยในการผ่อนบ้านอยู่อาศัย⁸⁹

⁸⁷ เพิ่งอ้าง, น. 81.

⁸⁸ เพิ่งอ้าง, น. 82.

⁸⁹ เพิ่งอ้าง, น. 82.

รายการของค่าลดหย่อนมีหลายกรณี ซึ่งผู้วิจัยจะขออธิบายเพิ่มเติมในบทต่อไป โดยจะเน้นศึกษาในส่วนของการหักค่าลดหย่อนที่เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในทางการแพทย์ เพื่อให้ตรงกับข้อ 1.4 ขอบเขตของการศึกษา ของบทที่ 1

2.2.7 วิธีการคำนวณและอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

1) วิธีการคำนวณภาษี

ประมวลกฎหมายรัษฎากร มาตรา 48 ได้กำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 2 วิธี ดังนี้

1.1) นำเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีมาตั้ง แล้วทำการหักออกด้วยค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด เหลือเท่าไรแล้วจึงหักออกด้วยค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนด ผลที่เหลือเป็นเงินได้สุทธิจำนวนเท่าไรก็นำไปคำนวณภาษีตามอัตราที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อหาจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย⁹⁰

1.2) กำหนดให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ถึง (8) ที่มีเงินได้จำนวนตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไป ต้องคำนวณเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.5 ของยอดเงินได้พึงประเมิน ผลที่ได้จะเป็นจำนวนภาษีที่ต้องนำมาเสียภาษี⁹¹

ทั้งนี้ การคำนวณภาษีตามข้อ 1.1) และ 1.2) นั้น หากวิธีการคำนวณมาตราใดคำนวณได้ยอดภาษีมากกว่า ผู้มีเงินได้ต้องเสียภาษีตามยอดที่คำนวณได้มากกว่า

2) อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้อัตราภาษีส่วนเพิ่มหลายอัตราที่กำหนดขึ้นเพื่อนำไปใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภายหลังจากที่มีการนำเงินได้พึงประเมินมาหักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนรายการต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว ซึ่งเหลือเป็นเงินได้สุทธิ สามารถแสดงเป็นสมการได้ ดังนี้

เงินได้พึงประเมิน	–	ค่าใช้จ่าย	–	ค่าลดหย่อน	=	เงินได้สุทธิ
-------------------	---	------------	---	------------	---	--------------

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีการยกเว้นให้ผู้ซึ่งมีเงินได้ส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาทแรก⁹² และส่วนที่เกิน 150,000 บาทขึ้นไปจะต้องถูกนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามอัตราส่วนเพิ่มที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้

⁹⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48(1).

⁹¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48(2).

⁹² พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 470) พ.ศ.2551.

ตารางที่ 2.1 แสดงบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากร⁹³ ที่มีผลใช้บังคับในปี ภาษี 2559

เงินได้สุทธิ	ช่วงเงินได้สุทธิ แต่ละชั้น	อัตราภาษี ร้อยละ	ภาษีแต่ละชั้น ของเงินได้สุทธิ	ภาษีสะสมสูงสุด ของชั้น
0 – 150,000	150,000	ยกเว้น	-	-
150,001 – 300,000	150,000	5	7,500	7,500
300,001 – 500,000	200,000	10	20,000	27,500
500,001 – 750,000	250,000	15	37,500	65,000
750,001 – 1,000,000	250,000	20	50,000	115,000
1,000,001 – 2,000,000	1,000,000	25	250,000	365,000
2,000,001 – 4,000,000	2,000,000	30	600,000	965,000
4,000,001 ขึ้นไป		35		

วิธีการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สามารถแสดงเป็นสมการได้ ดังนี้

$$\text{เงินได้สุทธิ (เงินได้พึงประเมิน - ค่าใช้จ่าย - ค่าลดหย่อน)} \times \text{อัตราภาษี} = \text{ภาษีที่ต้องจ่าย}$$

2.3 หลักการบรรเทาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลกฎหมายรัษฎากรของประเทศไทย ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า เงินได้ที่พึงต้องชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และได้กำหนดประเภทของเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีไว้ในความหมายอย่างกว้าง ซึ่งทำให้เกิดฐานภาษีเงินได้อย่างกว้าง แต่อย่างไรก็ตามฐานภาษีเงินได้อย่างกว้างขวางนั้นจะถูกทำให้แคบลงโดยบทบัญญัติเกี่ยวกับเงินได้ที่ไม่ถูกเก็บภาษี (Tax-Free Income) หรืออาจเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “ตัวบรรเทาภาระภาษี”⁹⁴

⁹³ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 576) พ.ศ. 2557

⁹⁴ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, เพิ่งอ้าง, น. 113.

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)) ได้ให้คำนิยามของ “ตัวบรรเทาภาษี” ว่าหมายถึง วิธีการทุกชนิดที่ทำให้เกิดการลดภาระภาษีเงินได้⁹⁵

แนนซี วอลล์ (Nancy Wall) ได้ให้คำนิยามของ “ตัวบรรเทาภาษี” ว่าหมายถึง การลดลงในภาระภาษีซึ่งถูกออกแบบมาเพื่อสร้างแรงจูงใจ⁹⁶

ตัวบรรเทาภาษี หมายถึง วิธีการที่กฎหมายอนุญาตในการลดภาระภาษีเงินได้ เพื่อสร้างแรงจูงใจ ซึ่งตัวบรรเทาภาษีจะหมายความรวมถึง การเครดิตภาษี (Tax Credits) การยกเว้นภาษี (Tax Exemptions) การหักต่างๆ (Tax Deductions) เช่น ค่าลดหย่อนภาษี (Tax Allowances) และการหักค่าใช้จ่ายต่างๆ (Deduction)⁹⁷

ซึ่งเหตุผลที่มีการกำหนดให้มีตัวบรรเทาภาษีในระบบกฎหมายภาษีเงินได้ เนื่องจากตัวบรรเทาภาษีจะมีขึ้นเพื่อสนับสนุนหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และเพื่อความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ และวัตถุประสงค์หลักอีกอย่างหนึ่งของตัวบรรเทาภาษีภาษี คือ เพื่อประโยชน์ของบุคคล หรือเพื่อสนับสนุนการทำกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งเป็นการเฉพาะ⁹⁸

จากการศึกษาเรื่องแนวคิดในการใช้ตัวบรรเทาภาษี สามารถแบ่งตัวบรรเทาภาษีออกเป็น 2 ประเภท คือ ตัวบรรเทาภาษีในเชิงโครงสร้าง (Structural Reliefs) และตัวบรรเทาภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี (Non- Structural Reliefs)

2.3.1 ตัวบรรเทาภาษีในเชิงโครงสร้าง (Expenses of Earning Income)

ตัวบรรเทาภาษีในเชิงโครงสร้าง หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ (Expenses of Earning Income) และค่าลดหย่อนภาษีส่วนบุคคล (Personal Allowances) ซึ่งค่าลดหย่อนส่วนบุคคลดังกล่าว ได้แก่ ค่าลดหย่อนภาษีสำหรับผู้มีเงินได้ ค่าลดหย่อนภาษีสำหรับคู่สมรสของผู้มีเงินได้ และค่าลดหย่อนภาษีสำหรับบุตรของผู้มีเงินได้⁹⁹

ตัวบรรเทาภาษีในเชิงโครงสร้าง ถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์ 3 ประการ คือ เพื่อหักเป็นค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ เพื่อสะท้อนถึงวัตถุประสงค์อย่างกว้างของภาษี เช่น ช่วยให้เกิดความเป็น

⁹⁵ เพิ่งอ้าง.

⁹⁶ เพิ่งอ้าง.

⁹⁷ เพิ่งอ้าง.

⁹⁸ เพิ่งอ้าง.

⁹⁹ เพิ่งอ้าง, น. 114.

ธรรมเนียมในการจัดเก็บภาษี และเพื่อให้การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีหรือการบริหารจัดเก็บภาษีง่ายขึ้น¹⁰⁰

2.3.2 ตัวบรรเทาภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี (Non-Structural Reliefs)

ตัวบรรเทาภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี นำมาใช้เพื่อประโยชน์ของบุคคลหรือกิจกรรมบางประเภท ซึ่งหมายความรวมถึง การยกเว้นภาษีเงินได้ (Tax Exemptions) และการหักค่าใช้จ่ายบางอย่างออกจากเงินได้พึงประเมิน ซึ่งอาจเรียกได้อีกประการหนึ่งว่า “การหักค่าลดหย่อนตามรายการ (Itemized Deduction)”¹⁰¹

แม้ว่าตัวบรรเทาภาษีจะเป็นตัวกีดกันฐานภาษีทำให้ฐานภาษีแคบลง ส่งผลให้รายได้ของรัฐในการจัดเก็บภาษียลดลง แต่รัฐบาลก็จำเป็นที่จะต้องเป็นตัวบรรเทาภาษีไว้ในระบบภาษีและในกฎหมายภาษี ทั้งนี้ก็เพราะตัวบรรเทาภาษีช่วยลดภาระหรือบรรเทาภาษีให้แก่บุคคลหรือผู้ประกอบการใดกิจกรรมหนึ่งโดยเฉพาะ ซึ่งการลดภาระหรือการบรรเทาภาษีดังกล่าวนี้ในอนาคตอาจมีวัตถุประสงค์สำคัญเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เพื่อให้เกิดการบริหารจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ เพื่อการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ หรือเพื่อการกระจายรายได้และความมั่งคั่งอย่างเป็นธรรมหรือเสมอภาคมากขึ้น ดังนั้น หากรัฐบาลต้องการให้มีตัวบรรเทาภาษีไว้ในระบบภาษีและในกฎหมายภาษีและต้องการลดผลกระทบในเชิงลบของตัวบรรเทาภาษีที่มีต่อฐานภาษี รัฐบาลต้องจำกัดการใช้ตัวบรรเทาภาษี คือ ต้องจำกัดการใช้ตัวบรรเทาภาษีที่จะเป็นประโยชน์ต่อกลุ่มผู้มีรายได้สูงหรือตัวบรรเทาภาษีเพื่อประโยชน์ต่อกับกลุ่มผู้มีรายได้สูงควรที่จะลดจำนวนลง และรัฐบาลต้องส่งเสริมการใช้ตัวบรรเทาภาษีเพื่อลดภาระภาษีของกลุ่มผู้มีรายได้ต่ำ¹⁰²

2.4 มาตรการบรรเทาภาษีกับหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพ

มาตรการบรรเทาภาษีต่างๆ ที่รัฐบาลกำหนดขึ้นเพื่อเป็นการช่วยแบ่งเบาภาระทางภาษีแก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้น แต่ละมาตรการจะมีวัตถุประสงค์และหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันออกไป แต่ทุกมาตรการบรรเทาภาษีส้วนส่งผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีทั้งสิ้น

2.4.1 การหักค่าลดหย่อนกับหลักความเป็นธรรม

การหักค่าลดหย่อน ถือได้ว่าเป็นการลดฐานภาษีที่จะนำมาคำนวณจำนวนของภาษีอากรที่จะต้องชำระให้แก่รัฐ การหักค่าลดหย่อนก่อนนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษียมีวัตถุประสงค์ก็เพื่อที่จะแบ่ง

¹⁰⁰ เพิ่งอ้าง.

¹⁰¹ เพิ่งอ้าง, น. 116.

¹⁰² เพิ่งอ้าง, น. 118 - 119.

เบาภาระภาษีให้มีความเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น การพิจารณาการหักค่าลดหย่อนในลักษณะที่ถูกต้องและเหมาะสมต่อสภาพสังคม เศรษฐกิจ จะสามารถสร้างความเป็นธรรมขึ้นมาได้

ในส่วนของหลักเกณฑ์การอนุญาตให้หักค่าลดหย่อนนั้นก็ควรที่จะมีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนชัดเจนเพื่อใช้เป็นแนวทางปฏิบัติ ทั้งนี้ก็เพื่อเป็นการป้องกันไม่ให้เกิดความไม่ยุติธรรมขึ้นเป็นเครื่องมือในการแสวงหาผลประโยชน์โดยมิชอบด้วยกฎหมาย เพราะโดยลักษณะของค่าลดหย่อนแล้ว ความไม่เป็นธรรมเกิดขึ้นได้เสมอระหว่างบุคคลผู้เสียภาษีที่มีค่าลดหย่อนที่สามารถหักได้และบุคคลผู้เสียภาษีที่ไม่มีค่าลดหย่อนที่สามารถนำมาหักได้ หรือสามารถนำมาหักได้แต่หักได้ในจำนวนที่น้อยกว่า เมื่อเกิดความไม่เป็นธรรมขึ้น ฝ่ายที่ไม่ได้รับความเป็นธรรมก็จะร้องขอความเป็นธรรมหรือร้องขอให้ขจัดความไม่เป็นธรรมที่เกิดขึ้นอันนำไปสู่ภาวะกดดันให้อนุญาตให้มีการหักค่าลดหย่อนได้อีกประการหนึ่ง ซึ่งจะนำไปสู่ความไม่เป็นธรรมในอีกลักษณะหนึ่งทันที

2.4.2 การหักค่าลดหย่อนกับหลักความมีประสิทธิภาพ

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่า การเปลี่ยนแปลงค่าลดหย่อนไม่ว่าจะเป็นการเพิ่มค่าลดหย่อนหรือลดค่าลดหย่อนจะส่งผลกระทบต่อหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี และแน่นอนว่าย่อมกระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพด้วย

หลักการของหลักความมีประสิทธิภาพนี้ก็คือ ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีจะต้องมีจำนวนน้อยเมื่อเทียบกับรายได้ที่จะได้รับมาจากการจัดเก็บภาษี และการจัดเก็บภาษีจะต้องไม่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนต่อรูปแบบของการบริโภค การออม ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด ดังนั้นเพื่อให้การหักค่าลดหย่อนสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพลักษณะของค่าลดหย่อนที่ดีจึงควรที่จะมีความแน่นอนชัดเจนทั้งในเรื่องของจำนวนและหลักเกณฑ์ต่างๆ เกี่ยวกับค่าลดหย่อนนั้นๆ เพื่อให้ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องจะสามารถดำเนินการในเรื่องค่าลดหย่อนเรื่องนั้นๆ ได้อย่างถูกต้อง มีประสิทธิภาพ และสิ้นเปลืองเวลาจนเกินสมควร นอกจากนี้ค่าลดหย่อนควรที่จะให้ผลประโยชน์แก่บุคคลผู้เสียภาษีทุกคน เพื่อไม่ให้เกิดการกระทบกระเทือนในการตัดสินใจต่างๆ ของบุคคลผู้เสียภาษี ยกเว้นรัฐบาลจะมีความจำเป็นเพื่อส่งเสริมกิจกรรมในเรื่องนั้นๆ เพื่อเป็นการช่วยเหลือสภาพเศรษฐกิจของประเทศ เช่น หารัฐบาลกำหนดให้สามารถหักค่าลดหย่อนจากผลประโยชน์จากการออมทรัพย์กับธนาคารของรัฐ ก็จะทำให้เกิดการกระทบกระเทือนต่อการตัดสินใจของบุคคลผู้เสียภาษีในการเลือกธนาคารที่จะทำการออมทรัพย์ แต่หากรัฐบาลมีความจำเป็นจริงๆ เพื่อเป็นการช่วยเหลือธนาคารของรัฐให้สามารถดำรงอยู่ รัฐบาลก็สามารถทำได้ตามความเหมาะสม แต่ต้องไม่มากเกินไปจนกระทบผลประโยชน์ของธนาคารอื่นๆ จนไม่สามารถดำเนินกิจการต่อไปได้

2.5 หลักการออกกฎหมายภาษีแม่บทและกฎหมายภาษีสำดับรอง

กฎหมายภาษี (Tax Legislation) ประกอบด้วยกฎหมายแม่บท (Primary Legislation) ที่ออกโดยรัฐสภา (ซึ่งได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีและประมวลกฎหมายภาษี) และกฎหมายภาษีสำดับรอง (Secondary Legislation) (เช่น คำสั่งหรือระเบียบ) หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่ง นอกเหนือจากกฎหมายแม่บท บ่อเกิดของกฎหมายอีกประเภทหนึ่งก็คือ กฎหมายภาษีสำดับรอง กฎหมายภาษีสำดับรองของประเทศไทยพบได้ในหลายรูปแบบ เช่น พระราชกฤษฎีกาและกฎกระทรวง เป็นต้น¹⁰³

2.5.1 กฎหมายภาษีแม่บท¹⁰⁴

รัฐสภาของประเทศไทยเป็นองค์กรสูงสุดแห่งรัฐ ซึ่งมีอำนาจในการออกกฎหมายภาษีภายใต้บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ พระราชบัญญัติภาษีที่ออกโดยรัฐสภาที่สำคัญ คือ พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481

สมาชิกของรัฐสภา คือ วุฒิสมาชิกและสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรซึ่งวุฒิสมาชิกส่วนหนึ่งและสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรมาจากการเลือกตั้งของประชาชนตามระบอบประชาธิปไตย ดังนั้นพระราชบัญญัติภาษีอากรที่ออกโดยรัฐสภาหรือที่ถูกเปลี่ยนแปลงแก้ไขจึงอยู่ภายใต้การถกเถียงและอภิปรายทางการเมืองผ่านทางผู้แทนของประชาชน และอยู่ภายใต้การตรวจสอบทางกระบวนการนิติบัญญัติของรัฐสภา อันเป็นการสอดคล้องกับแนวความคิดในเรื่องระบบภาษีอากรที่ดี

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นคำสั่งของภาครัฐที่มีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ประชาชนไม่สามารถใช้เงินที่หามาได้ทั้งหมดเพราะเขาจำเป็นต้องเก็บเงินบางส่วนไว้เพื่อการชำระภาษีอากร กล่าวอีกอย่างหนึ่ง ภาษีอากรลดความสามารถในการใช้จ่ายเงินของประชาชน ผลที่ตามมาก็คือ ภาษีอากรมีผลกระทบต่อสิทธิของประชาชนในการใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจและผลกระทบต่อเสรีภาพในการใช้ชีวิตของประชาชน ดังนั้น ความยินยอมของประชาชนทั้งประเทศผ่านทางกระบวนการบัญญัติกฎหมายของรัฐสภาซึ่งประกอบด้วยผู้แทนของประชาชนควรได้รับเป็นอันดับแรกก่อนที่ภาษีอากรจะถูกจัดเก็บจากประชาชน

2.5.2 กฎหมายภาษีสำดับรอง¹⁰⁵

ในทางทฤษฎี พระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภา (Act of Parliament) อาจขาดกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิคที่จำเป็นเพื่อให้พระราชบัญญัตินี้มีผลใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อแก้ไขปัญหาที่อาจมีบทบัญญัติในพระราชบัญญัติให้อำนาจแก่องค์กรฝ่ายบริหาร (Administrative Bodies) ในการออกคำสั่ง (Orders) หรือระเบียบ (Regulations) ที่เกี่ยวข้องกับ

¹⁰³ เพิ่งอ้าง, น. 227.

¹⁰⁴ เพิ่งอ้าง, น. 228.

¹⁰⁵ เพิ่งอ้าง, น. 236 - 237.

กฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิคเพื่อให้พระราชบัญญัติมีผลบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยรัฐสภาไม่จำเป็นต้องออกพระราชบัญญัติฉบับใหม่ และในกรณีที่จำเป็น คำสั่งหรือระเบียบดังกล่าวสามารถที่จะถูกแก้ไขในภายหลังโดยไม่ต้องรบกวนการใช้เวลาที่มีคุณค่าของรัฐสภา

ระเบียบหรือคำสั่งที่ออกโดยองค์กรฝ่ายบริหารถูกเรียกว่า “กฎหมายลำดับรอง” (Delegated, Secondary or Subordinate Legislation) ในขณะที่พระราชบัญญัติที่ให้อำนาจแก่องค์กรฝ่ายบริหารในการออกกฎหมายลำดับรองถูกเรียกว่า “กฎหมายแม่บท” (Parent Act or Primary Legislation) กฎหมายลำดับรองอยู่ภายใต้หลัก Ultra Vires กล่าวคือ กฎหมายลำดับรองไม่สามารถมีเนื้อหาสาระเกินไปกว่าที่ตัวแม่บทบัญญัติในกฎหมายแม่บทที่ได้ให้อำนาจไว้ หากกฎหมายลำดับรองมีเนื้อหาสาระเกินไปกว่าที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้ กฎหมายลำดับรองจะไม่มีผลใช้บังคับ

การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลไม่อาจทำได้ เว้นแต่โดยอาศัยบทบัญญัติแห่งกฎหมาย การจัดเก็บภาษีมียผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนในการใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจของเขา ดังนั้น องค์กรฝ่ายบริหารจะออกกฎหมายลำดับรองเกี่ยวเนื่องกับการจัดเก็บภาษีได้ก็ต่อเมื่อมีบทบัญญัติในกฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้หรือกฎหมายแม่บทมอบอำนาจให้แก่องค์กรฝ่ายบริหาร นอกจากนี้ กฎหมายลำดับรองต้องมีลักษณะใช้บังคับทั่วไป และต้องไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะใช้บังคับกับกรณีหรือบุคคลใดโดยเฉพาะ

2.6 หลักเกณฑ์ทางการคลังของรัฐบาลในการให้บริการทางการแพทย์และการสาธารณสุข

2.6.1 วิวัฒนาการและความจำเป็นในการเข้าถึงบริการทางการแพทย์และการสาธารณสุข

การแพทย์และการสาธารณสุขถือได้ว่าเป็นสิ่งที่มีความสำคัญต่อการดำรงชีพของมนุษย์เป็นอย่างมาก เพราะสุขภาพถือได้ว่าเป็นปัจจัยพื้นฐานที่จะส่งผลต่อการกระทำกิจกรรมต่างๆ ของมนุษย์ สุขภาพร่างกายและจิตใจที่แข็งแรงสมบูรณ์ส่งผลให้บุคคลท่านนั้นสามารถสรรสร้างหรือคิดค้นพัฒนาสิ่งต่างๆ ได้อย่างเต็มความสามารถเท่าที่มี แต่ในทางกลับกันหากบุคคลท่านนั้นแม้จะเป็นผู้ที่มีความสามารถมากมาย แต่หากร่างกายหรือสภาวะจิตใจเจ็บป่วย บุคคลนั้นย่อมไม่สามารถที่จะสร้างสรรค์งานหรือทำประโยชน์ให้แก่สังคมได้หรือหากทำก็ทำได้ไม่เต็มตามความสามารถของตนเอง

มนุษย์ทุกคนต่างตระหนักถึงความสำคัญของสุขภาพ และยกให้เรื่องของสุขภาพมีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าเรื่องอื่นๆ ดังจะเป็นได้จากความรู้หรือคำสอนต่างๆ ที่เราสามารถพบเจอได้ในปัจจุบันมากมาย เช่น ในระดับชั้นประถมศึกษาเราจะได้เรียนรู้เกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสำคัญอย่างมากในการดำรงชีวิต ซึ่งมนุษย์เราไม่สามารถที่จะขาดได้ หากขาดอาจส่งผลกระทบต่อดำรงชีวิต ซึ่งเราเรียกกันว่า “ปัจจัย 4” อันประกอบไปด้วย อาหาร ที่อยู่อาศัย เครื่องนุ่งห่ม และยา

รักษาโรค จะเป็นได้ว่าทุกๆ องค์ประกอบของปัจจัย 4 ล้วนส่งผลต่อสุขภาพร่างกายของเราทั้งสิ้น เพราะหากมนุษย์ขาดสิ่งหนึ่งสิ่งใดไป ย่อมส่งผลต่อสุขภาพความแข็งแรงของร่างกาย นอกจากปัจจัย 4 แล้ว เราทุกคนคงเคยได้ยินพุทธศาสนสุภาษิตที่ว่า “อโรคยา ปรมาลาภา” ซึ่งแปลว่า ความไม่มีโรค เป็นลาภอันประเสริฐ ซึ่งก็แสดงให้เห็นถึงความสำคัญของการมีสุขภาพร่างกายที่แข็งแรงเช่นเดียวกัน

เมื่อมนุษย์เริ่มตระหนักและให้ความสำคัญกับสุขภาพ จึงมีวิวัฒนาการทางการแพทย์ และการสาธารณสุขเรื่อยมา ด้วยสัญชาตญาณการเอาตัวรอดมนุษย์จึงรู้จักการรักษาตัวเองมาตั้งแต่ยุค ดึกดำบรรพ์ แต่เดิมมนุษย์เชื่อว่าโรคร้ายไข้เจ็บต่างๆ เกิดขึ้นจากปรากฏการณ์ทางธรรมชาติ มนุษย์จะ พ้นจากความเจ็บป่วยก็ได้ด้วยการเช่นไหว้ การบูชายันต์ เป็นต้น บุคคลสำคัญที่เริ่มงานทางด้าน สาธารณสุขก็คือ พระพุทธเจ้า และ หมอชีวกโกมารภัจจ์ ผู้เป็นหมอสมุนไพร ในยุคนี้เริ่มมีการสร้าง สถานพยาบาลที่เรียกว่า “อโรคยาศาลา”

ยุควางรากฐานและฟื้นฟูการสาธารณสุขสู่ยุคปัจจุบัน เป็นระยะเวลาช่วงรัชสมัย พระบาทสมเด็จพระพุทธยอดฟ้าจุฬาโลกมหาราชถึงรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว ใน ยุคนี้ได้มีการปฏิสังขรณ์วัดต่างๆ ซึ่งในสมัยนั้นวัดเป็นสถานที่เรียนวิชาความรู้ต่างๆ ได้มีการรวบรวม และจารึกตำรายา และฤกษ์ตัดคน ราษฎรสามารถศึกษาและนำไปใช้ในการรักษาตนเองได้ วิทยาการ ความรู้จากชาติตะวันตกเริ่มเข้ามามีบทบาทสำคัญต่อการแพทย์และการสาธารณสุข โดยดำเนินการ ให้การรักษาพยาบาลผู้เจ็บป่วยควบคู่ไปกับการป้องกันโรคติดต่อที่ร้ายแรง นายแพทย์แดน บีช บรัดเลย์ (Dr.Dan Beach Bradley)¹⁰⁶ หรือที่เรารู้จักกันในนาม “หมอบลัดเลย์” เป็นผู้ริเริ่มการป้องกัน โรคติดต่อครั้งแรกในประเทศไทย¹⁰⁷

รัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวถึงรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้า เจ้าอยู่หัวเป็นยุคที่บ้านเมืองเจริญรุ่งเรือง ประเทศไทยเริ่มมีการติดต่อกับประเทศแถบตะวันตกมากขึ้น มีทูตมาเจริญสัมพันธไมตรี คณะมิชชันนารีเข้ามาเผยแพร่ศาสนาคริสต์มากขึ้น การแพทย์ของประเทศ ไทยในสมัยนี้แยกออกได้ชัดเจนเป็น 2 แขน คือ การแพทย์แผนเดิมหรือแผนโบราณ และการแพทย์ แผนปัจจุบัน ได้มีการนำการแพทย์แผนตะวันตกมาใช้มากขึ้นแต่ก็ยังไม่เป็นที่นิยมมากนัก เพราะการ

¹⁰⁶ นักเผยแพร่คริสต์ศาสนาชาวอเมริกัน เข้ามาประเทศไทยในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้า เจ้าอยู่หัว (ประวัติหมอบลัดเลย์(ออนไลน์), สืบค้นเมื่อวันที่ 3 ธันวาคม 2558

จาก <https://sites.google.com/site/ratanakosin11/bukhkhhl-sakhay/hmxb-rad-ley>

¹⁰⁷ วิวัฒนาการสาธารณสุขและการพยาบาลอนามัยชุมชน แนวคิดหลักการและมาตรการทาง สาธารณสุข วิทยุสถานการณ์และแนวโน้มการสาธารณสุข(ออนไลน์), สืบค้นเมื่อวันที่ 3 ธันวาคม 2558,

จาก http://www.teacher.ssru.ac.th/natgrita_wo/pluginfile.php/220/block_html/content/เนื้อหาสอนวิวัฒนาการสาธารณสุขบทที่ 1-3.pdf

รักษาพยาบาลแผนไทยเป็นจารีตประเพณีและวัฒนธรรมที่สืบเนื่องกันมา เป็นส่วนหนึ่งของวิถีชีวิตคนไทย จึงยากที่ประชาชนจะเปลี่ยนค่านิยมได้¹⁰⁸

ยุคต่อมาเรียกได้ว่าเป็นยุคการกำเนิดการสาธารณสุข ยุคนี้อยู่ระหว่างรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัวถึงรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระปรเมนทรมหาอานันทมหิดล (ปัจจุบัน) ในยุคนี้มีการออกกฎหมายแบ่งการประกอบโรคศิลป์เป็นแผนปัจจุบันและแผนโบราณอย่างชัดเจน เริ่มมีการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับสมุนไพร และได้มีการตั้งกระทรวงสาธารณสุขขึ้น สมเด็จพระมหิตลาธิเบศร อดุลยเดชวิกรม พระบรมราชชนก ทรงเห็นถึงความจำเป็นของการแพทย์และการสาธารณสุข พระองค์จึงเสด็จไปศึกษาวิชาการสาธารณสุขและวิชาการแพทย์ ณ สหรัฐอเมริกา เมื่อสำเร็จการศึกษาพระองค์ทรงบำเพ็ญประโยชน์ต่อวงการแพทย์ การสาธารณสุข การพยาบาล และการศึกษาของประเทศเป็นคุณูปการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านการแพทย์ จากการที่พระองค์ทรงมีพระมหากรุณาธิคุณต่อวงการแพทย์ไทย ทำให้การแพทย์ของประเทศไทยเจริญก้าวหน้า บรรดาศิษย์และผู้สำนึกในพระมหากรุณาธิคุณจึงพากันถวายพระสมัญญาว่า “องค์บิดาแห่งการสาธารณสุขไทย”¹⁰⁹

2.6.2 หลักเกณฑ์ทางการคลังของรัฐบาลในการให้บริการทางการแพทย์และการสาธารณสุข

เมื่อการเข้าถึงบริการทางการแพทย์และการสาธารณสุขมีความสำคัญเป็นอย่างมากต่อการพัฒนาประชาชน พัฒนาเศรษฐกิจ รวมไปถึงการพัฒนาของประเทศชาติ รัฐบาลในทุกยุคทุกสมัยจึงให้ความสำคัญกับเรื่องการแพทย์และการสาธารณสุขไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าเรื่องใดๆ ดังจะเห็นได้จากแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ซึ่งแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติคือบันทึกที่เป็นลายลักษณ์อักษรของรัฐบาลในการที่จะพัฒนาประเทศ โดยภายในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติจะกำหนดวัตถุประสงค์ แบบแผน วิธีดำเนินการ และกำหนดหน่วยปฏิบัติการอย่างเป็นระบบแบบแผน¹¹⁰ ซึ่งหากพิจารณาดูให้ดีแล้วจะพบว่าแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติทุกฉบับก็จะมีเรื่องของสุขภาพอนามัยความปลอดภัยของประชาชนเกี่ยวข้องอยู่ในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติทั้งสิ้น และแน่นอนว่าแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 11 พ.ศ. 2555-2559 ซึ่งเป็นแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติฉบับที่ใช้อยู่ในปัจจุบันนี้ก็มีการกำหนดเรื่องของการแพทย์และการสาธารณสุขไว้เช่นกัน ดังนี้

¹⁰⁸ เพิ่งอ้าง.

¹⁰⁹ กระทรวงสาธารณสุข, “วิวัฒนาการทางการแพทย์(ออนไลน์),” สืบค้นเมื่อวันที่ 3 ธันวาคม 2558, จาก <http://mophaccess.moph.go.th/index.php/2013-07-15-03-58-59>

¹¹⁰ เจนจิรา สุนันท์, “แผนการพัฒนาเศรษฐกิจ (ออนไลน์),” สืบค้นเมื่อวันที่ 3 ธันวาคม 2558, จาก <https://www.eduzones.com/knowledge-2-10-28149.html>

แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 11 พ.ศ. 2555-2559 มีการกำหนดเรื่อง การแพทย์และการสาธารณสุขไว้ในยุทธศาสตร์การพัฒนาคณะผู้สังคมนักการเรียนรู้ตลอดชีวิตอย่าง ยั่งยืน โดยมีการกำหนดแผนพัฒนาที่จะช่วยส่งเสริมการลดปัจจัยเสี่ยงด้านสุขภาพอย่างเป็นองค์รวม โดยการสร้างเสริมสุขภาพคนไทยให้มีความสมบูรณ์แข็งแรงทั้งร่างกายและจิตใจ พัฒนาความรู้และ ทักษะในการดูแลสุขภาพของตนเอง ครอบครัว ชุมชน สร้างการมีส่วนร่วมในการพัฒนานโยบาย สาธารณะที่เอื้อต่อสุขภาพ ควบคู่กับการพัฒนาระบบบริการสาธารณสุขให้มีคุณภาพ พร้อมทั้งการ ส่งเสริมการแพทย์ทางเลือก การพัฒนาระบบฐานข้อมูลสุขภาพของประเทศ การพัฒนาบุคลากรด้าน สาธารณสุขให้เหมาะสมทั้งการผลิตและการกระจายบุคลากร ตลอดจนการใช้มาตรการการเงินการ คลังเพื่อสุขภาพที่มีประสิทธิภาพและยั่งยืน¹¹¹

นอกจากจะเห็นถึงการที่รัฐบาลให้ความสำคัญกับการแพทย์และการสาธารณสุขผ่านทาง แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติแล้ว หากลองพิจารณาในมุมมองของงบประมาณแผ่นดิน เรา ก็จะทราบถึงแผนการใช้จ่ายเงินและรายจ่ายของรัฐบาลที่ยังคงให้ความสำคัญกับเรื่องการแพทย์และ การสาธารณสุขเช่นเดียวกัน

งบประมาณแผ่นดิน คือ แผนการใช้จ่ายเงินของรัฐบาล ซึ่งแสดงวัตถุประสงค์ แหล่งที่มา ของรายรับรายจ่ายของรัฐบาลในระยะเวลาหนึ่ง โดยปกติคือเอาระยะเวลา 1 ปี โดยเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม ไปสิ้นสุดในวันที่ 30 กันยายนของปีถัดไป¹¹² และให้ใช้ปีพ.ศ. ที่ถัดไปนั้นเป็นชื่อสำหรับ ปีงบประมาณนั้น งบประมาณแผ่นดินมีความสำคัญต่อการบริหารงานของรัฐบาลเป็นอย่างมาก เพราะรัฐบาลสามารถใช้จ่ายงบประมาณแผ่นดินเป็นเครื่องมือสนองวัตถุประสงค์ต่างๆ เช่น รักษา เสถียรภาพทางเศรษฐกิจและการคลังของประเทศ ส่งเสริมการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ หรือทำ ให้ประชาชนได้ทราบถึงกิจกรรมต่างๆ ของรัฐบาล ค่าใช้จ่ายและผลที่คาดว่าจะได้รับ ซึ่งจะส่งผลให้ ประชาชนเข้าใจถึงกระบวนการและความก้าวหน้าของการดำเนินงานของรัฐบาลและให้ความ สนับสนุนต่อรัฐบาล ซึ่งสิ่งนี้เป็นเรื่องที่สำคัญในการปกครองตามระบอบประชาธิปไตย¹¹³

หากพิจารณางบประมาณแผ่นดิน ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2558 (1 ตุลาคม พ.ศ. 2557 - 30 กันยายน พ.ศ. 2558) ทำให้เราทราบถึงรายละเอียดต่างๆ ของงบประมาณในปีที่ผ่านมาว่ารัฐบาล ได้ให้ความสำคัญกับการพัฒนาประเทศในด้านไหนหรือเรื่องอะไรมากน้อยเพียงใด และทำให้เรา ทราบถึงการจัดสรรงบประมาณของรัฐบาลเพื่อสนับสนุนเกี่ยวกับการแพทย์และการสาธารณสุขด้วย

¹¹¹ แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 11 พ.ศ. 2555-2559 ข้อ 5.2

¹¹² งบประมาณแผ่นดิน(ออนไลน์), สืบค้นเมื่อวันที่ 3 ธันวาคม 2558,

จาก <https://sites.google.com/site/nanarin325/kar-ngein-kar-khlang-kar-thnakharn/ngb-praman>

¹¹³ ไพศาล ชัยมงคล, งบประมาณแผ่นดิน : ทฤษฎีและปฏิบัติ, (ม.ป.ท. : ม.ป.พ., 2517), น. 24 - 25.

งบประมาณแผ่นดินสามารถพิจารณาได้หลายรูปแบบ เช่น พิจารณาจากยุทธศาสตร์การ จัดสรรงบประมาณรายจ่าย พิจารณางบประมาณรายจ่ายจำแนกตามลักษณะงานและลักษณะเศรษฐกิจ พิจารณางบประมาณรายจ่ายจำแนกตามโครงสร้างงบประมาณ หรือพิจารณางบประมาณรายจ่าย จำแนกตามกระทรวงและหน่วยงาน เป็นต้น

ยุทธศาสตร์การจัดสรรงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2558 ได้จัดทำขึ้น ภายใต้อกรอบของแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 11 (พ.ศ. 2555-2559) ยุทธศาสตร์ สำคัญและแผนแม่บทระดับชาติ รวมทั้งเจตนารมณ์และนโยบายของคณะรักษาความสงบแห่งชาติ เพื่อขับเคลื่อนเศรษฐกิจและฟื้นฟูความเชื่อมั่น ควบคู่ไปกับการสร้างเสถียรภาพในทุกมิติ ทั้งด้าน การเมือง ความมั่นคง เศรษฐกิจ สังคมและวัฒนธรรม มุ่งเน้นสร้างมาตรฐานการดำรงชีวิตของ ประชาชน โดยน้อมนำหลักปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงในพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวมาเป็นแนวทาง ในการปฏิบัติให้เกิดผลอย่างเป็นรูปธรรม¹¹⁴

งบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2558 โดยการจำแนกตามยุทธศาสตร์การ จัดสรรงบประมาณ ซึ่งมีทั้งหมด 8 ยุทธศาสตร์ และคำดำเนินการของรัฐ มีงบประมาณโดยรวมทั้งสิ้น เป็นเงิน 2,575,000.0 ล้านบาท รัฐบาลจัดสรรงบประมาณให้แก่ยุทธศาสตร์ด้านการศึกษา สาธารณสุข คุณธรรม จริยธรรมและคุณภาพชีวิต รวมทั้งสิ้นเป็นเงิน 954,151.7 ล้านบาท¹¹⁵ ซึ่งเป็นถือได้ว่า ยุทธศาสตร์ที่ได้รับจัดสรรงบประมาณมากที่สุด เทียบได้เท่ากับร้อยละ 37.0 ของงบประมาณทั้งหมด

¹¹⁴ งบประมาณ โดยสังเขป ฉบับปรับปรุงตามพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่าย ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2558, น. 6.

¹¹⁵ เพิ่งอ้าง, น. 6 - 24.

แผนภูมิที่ 2.1 งบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2558 จำแนกตามยุทธศาสตร์การจัดสรรงบประมาณ



การจัดสรรงบประมาณสำหรับยุทธศาสตร์ด้านการศึกษา สาธารณสุข คุณธรรม จริยธรรม และคุณภาพชีวิต วัตถุประสงค์เพื่อสนับสนุนการขยายโอกาสและพัฒนาคุณภาพการศึกษาให้มีคุณภาพและมาตรฐานอย่างทั่วถึงและเป็นธรรม สนับสนุนการจัดการศึกษาขั้นพื้นฐานในระดับก่อนประถมศึกษาถึงมัธยมศึกษาตอนปลายโดยไม่เสียค่าใช้จ่าย พัฒนาด้านสาธารณสุขให้ประชาชนได้รับบริการสุขภาพทางการแพทย์และสาธารณสุขที่มีคุณภาพอย่างทั่วถึง พัฒนาระบบประกันสุขภาพให้ได้มาตรฐานเท่าเทียมกันทุกระบบ ดูแลผู้สูงอายุ เด็ก สตรี คนพิการและผู้ด้อยโอกาส และยกระดับคุณภาพชีวิตของประชาชนตลอดทุกช่วงวัยให้ดีขึ้น สามารถเข้าถึงบริการทางสังคมอย่างทั่วถึงและเท่าเทียม เพิ่มประสิทธิภาพการบริหารจัดการและคุ้มครองแรงงาน โดยส่งเสริมการมีงานทำและยกระดับทักษะฝีมือและศักยภาพแรงงานไทยทั้งระบบ ป้องกันและแก้ไขปัญหาการค้ามนุษย์โดยเร่งรัดการดำเนินงานให้มีผลอย่างเป็นรูปธรรม รวมทั้งป้องกัน ปราบปรามและบำบัดรักษาผู้ติดยาเสพติด อนุรักษ์ ส่งเสริมและพัฒนาศาสนา ศิลปะและวัฒนธรรมเพื่อปลูกฝังเด็ก เยาวชนและประชาชนให้มีศีลธรรม คุณธรรมและจริยธรรม มีจิตสำนึกที่พึงประสงค์และค่านิยมที่ดีงามตามแบบอย่างวัฒนธรรมไทย ส่งเสริมและพัฒนาการกีฬาและนันทนาการให้เด็ก เยาวชน คนพิการและประชาชน

ได้รับการเสริมสร้างสุขภาพ สมรรถภาพทางกายและจิตใจที่ดี ตลอดจนเพิ่มศักยภาพนักกีฬาให้มีคุณภาพได้มาตรฐานสู่ความเป็นเลิศและอาชีพกีฬาในระดับสากล¹¹⁶

ยุทธศาสตร์ด้านการศึกษา สาธารณสุข คุณธรรม จริยธรรมและคุณภาพชีวิต แบ่งออกเป็น 11 แผนงาน โดยแต่ละแผนงานก็จะมีแนวทางและวัตถุประสงค์ในการดำเนินการที่แตกต่างกันออกไป ทั้งนี้ก็เพื่อให้เกิดผลสำเร็จตามแผนยุทธศาสตร์ที่วางไว้

ยุทธศาสตร์ด้านการศึกษา สาธารณสุข คุณธรรม จริยธรรมและคุณภาพชีวิตมีแผนงานที่เกี่ยวข้องกับการแพทย์และการสาธารณสุข โดยตรงจะมี 2 แผนงาน คือ แผนงานพัฒนาด้านสาธารณสุขและแผนงานพัฒนาระบบประกันสุขภาพ โดยแผนงานพัฒนาด้านสาธารณสุขได้รับงบประมาณทั้งสิ้นรวม 53,141 ล้านบาท เพื่อดำเนินการให้ประชาชนได้รับบริการทางการแพทย์และสาธารณสุขที่มีคุณภาพมาตรฐานอย่างเสมอภาค โดยผลิตและพัฒนาบุคลากรทางการแพทย์และสาธารณสุขให้สอดคล้องกับการให้บริการ สนับสนุนการปฏิบัติงานเชิงรุกของอาสาสมัครสาธารณสุขประจำหมู่บ้านในการเสริมสร้างการป้องกันโรค แก้ไขปัญหาสุขภาพและพัฒนาสาธารณสุขพื้นฐาน ควบคุม กำกับและส่งเสริมการพัฒนาคุณภาพสถานบริการสุขภาพทั้งภาครัฐและภาคเอกชน ให้มีมาตรฐานตามที่กฎหมายกำหนดและยกระดับคุณภาพบริการสู่สากล พัฒนามาตรฐานคุณภาพบริการด้านจิตเวชให้มีประสิทธิภาพ ตลอดจนคุ้มครอง พัฒนาและถ่ายทอดองค์ความรู้และภูมิปัญญาด้านการแพทย์แผนไทย การแพทย์ทางเลือกและสมุนไพร แผนงานพัฒนาระบบประกันสุขภาพได้รับงบประมาณทั้งสิ้นรวม 267,233.5 ล้านบาท เพื่อดำเนินการให้ประชาชนได้รับบริการสุขภาพที่มีคุณภาพ ได้มาตรฐานอย่างทั่วถึงและเท่าเทียมกันทุกระบบ ทั้งระบบหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ ระบบประกันสังคม ระบบสวัสดิการรักษายาบาลข้าราชการ ลูกจ้างและพนักงานของรัฐ และระบบสวัสดิการรักษายาบาลพนักงานส่วนท้องถิ่นและลูกจ้าง พร้อมทั้งยกระดับคุณภาพเครือข่ายบริการสุขภาพให้สามารถเข้าถึงเทคโนโลยีที่ทันสมัย ตั้งแต่ระดับปฐมภูมิ ทุติยภูมิ ตติยภูมิและศูนย์เชี่ยวชาญระดับสูง ควบคู่ไปกับการเสริมสร้างสุขภาพให้เหมาะสมตามกลุ่มวัย ส่งเสริมการป้องกันโรคเพื่อลดปัจจัยเสี่ยงจากโรคเรื้อรังและ โรคมะเร็งและให้ความสำคัญกับการบริการสุขภาพผู้ป่วยโรคไตวายเรื้อรัง¹¹⁷

¹¹⁶ เพิ่งอ้าง, น. 15.

¹¹⁷ เพิ่งอ้าง, น. 16.

แผนภูมิที่ 2.2 งบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2558 ยุทธศาสตร์ด้านการศึกษา สาธารณสุข คุณธรรม จริยธรรมและคุณภาพชีวิต จำแนกตามแผนงาน



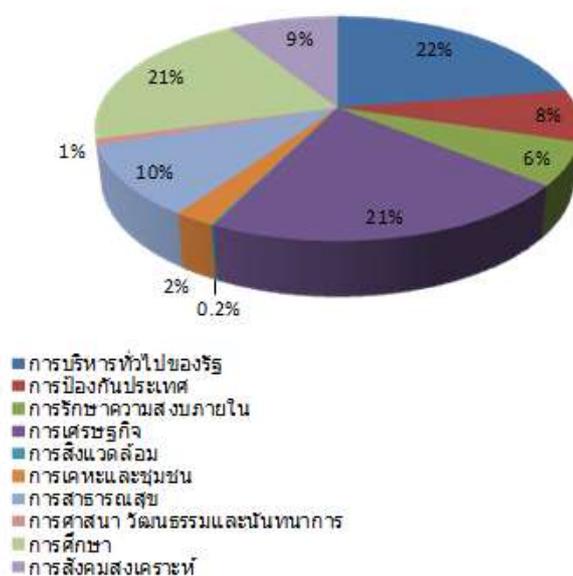
จากแผนภูมิที่ 2.2 จะเห็นได้ว่างบประมาณรายจ่ายแผนงานพัฒนาด้านสาธารณสุขคิดเป็นร้อยละ 6 ของงบประมาณรายจ่ายของยุทธศาสตร์และแผนงานพัฒนาระบบประกันสุขภาพคิดเป็นร้อยละ 28 ของงบประมาณรายจ่ายของยุทธศาสตร์ ซึ่งถือได้ว่าได้รับงบประมาณเป็นจำนวนมากหากเปรียบเทียบกับแผนงานอื่นๆ แสดงให้เห็นว่ารัฐบาลตระหนักถึงความสำคัญและความจำเป็นของการแพทย์และการสาธารณสุข

นอกจากพิจารณายุทธศาสตร์การจัดสรรงบประมาณรายจ่ายประจำปีแล้ว หากเราลองพิจารณางบประมาณรายจ่ายจำแนกตามลักษณะงานและลักษณะเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นการแสดงรายจ่ายตามวัตถุประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมต่างๆของรัฐบาล จำแนกการดำเนินงานของรัฐบาลตามวัตถุประสงค์อย่างกว้างขวางออกเป็นด้านต่างๆ 10 ด้าน ประกอบด้วย การบริหารทั่วไปของรัฐ การป้องกันประเทศ การรักษาความสงบภายใน การเศรษฐกิจ การสิ่งแวดล้อม การเคหะและชุมชน การสาธารณสุข การศาสนา วัฒนธรรมและนันทนาการ การศึกษา และการสังคมสงเคราะห์¹¹⁸ ซึ่งถือได้ว่าในแต่ละด้านมีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศชาติเป็นอย่างมาก งบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2558 จำนวน 2,575,000.0 ล้านบาท รัฐบาลได้กำหนดเป้าหมายที่จะนำไปใช้จ่าย

¹¹⁸ เพิ่งอ้าง, น. 53.

การสาธารณสุข จำนวน 261,113.1 ล้านบาท หรือร้อยละ 10.2 ของงบประมาณรายจ่ายทั้งสิ้น เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดบริการสาธารณสุข ทั้งการวางแผน การบริหาร การดำเนินงาน โรงพยาบาล สถานพยาบาลต่างๆ การวิจัยเพื่อการพัฒนาด้านการสาธารณสุขและการให้ความรู้และบริการด้านสุขภาพอนามัย¹¹⁹

แผนภูมิที่ 2.3 งบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2558 จำแนกตามลักษณะงานและลักษณะเศรษฐกิจ

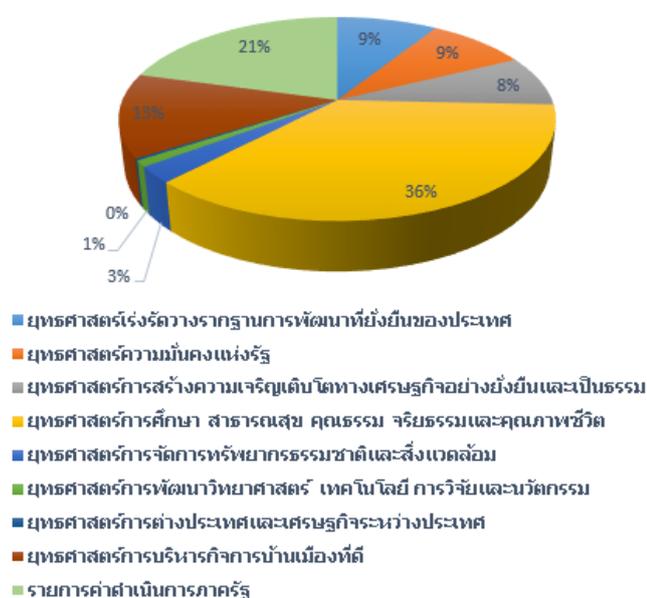


งบประมาณแผ่นดิน ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2559 (1 ตุลาคม พ.ศ. 2558 - 30 กันยายน พ.ศ. 2559) ซึ่งก็คือปีงบประมาณที่เพิ่งผ่านพ้นไปนี้ ก็ทำให้เราทราบถึงรายละเอียดต่างๆ ของงบประมาณในปีที่ผ่านมาว่ารัฐบาลได้ให้ความสำคัญกับการพัฒนาประเทศในด้านไหนหรือเรื่องอะไรมากน้อยเพียงใด และทำให้เราทราบถึงการจัดสรรงบประมาณของรัฐบาลเพื่อสนับสนุนเกี่ยวกับการแพทย์และการสาธารณสุขและดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่างบประมาณแผ่นดินสามารถพิจารณาได้หลายรูปแบบ เช่น พิจารณาจากยุทธศาสตร์การจัดสรรงบประมาณรายจ่าย พิจารณางบประมาณรายจ่ายจำแนกตามลักษณะงานและลักษณะเศรษฐกิจ พิจารณางบประมาณรายจ่ายจำแนกตามโครงสร้างงบประมาณ หรือพิจารณางบประมาณรายจ่ายจำแนกตามกระทรวงและหน่วยงาน เป็นต้น

¹¹⁹ เพิ่งอ้าง, น. 55.

งบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2559 โดยการจำแนกตามยุทธศาสตร์การจัดสรรงบประมาณ ซึ่งมีทั้งหมด 8 ยุทธศาสตร์ และคำดำเนินการของรัฐ มีงบประมาณโดยรวมทั้งสิ้นเป็นเงิน 2,720,000.0 ล้านบาท รัฐบาลจัดสรรงบประมาณให้แก่ยุทธศาสตร์ด้านการศึกษา สาธารณสุข คุณธรรม จริยธรรมและคุณภาพชีวิต รวมทั้งสิ้นเป็นเงิน 989,295.0 ล้านบาท¹²⁰ ซึ่งเป็นถือได้ว่ายุทธศาสตร์ที่ได้รับจัดสรรงบประมาณมากที่สุด เทียบได้เท่ากับร้อยละ 36.4 ของงบประมาณทั้งหมด

แผนภูมิที่ 2.4 งบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2559 จำแนกตามยุทธศาสตร์การจัดสรรงบประมาณ



การจัดสรรงบประมาณสำหรับยุทธศาสตร์ด้านการศึกษา สาธารณสุข คุณธรรม จริยธรรม และคุณภาพชีวิต วัตถุประสงค์ก็เพื่อสนับสนุนการขยายโอกาสและพัฒนาคุณภาพการศึกษาให้มีคุณภาพและมาตรฐานอย่างทั่วถึงและเป็นธรรม สนับสนุนการจัดการศึกษาขั้นพื้นฐานในระดับก่อนประถมศึกษาถึงมัธยมศึกษาตอนปลายโดยไม่เสียค่าใช้จ่าย พัฒนาด้านสาธารณสุขให้ประชาชนได้รับบริการสุขภาพทางการแพทย์และสาธารณสุขที่มีคุณภาพอย่างทั่วถึง พัฒนาระบบประกันสุขภาพทุกระบบให้มีประสิทธิภาพและมีมาตรฐานเท่าเทียมกัน เสริมสร้างสวัสดิการสังคมและยกระดับคุณภาพชีวิตของประชาชนทุกกลุ่ม ทุกวัยให้มีคุณภาพชีวิตดีขึ้นและสามารถเข้าถึงบริการทางสังคมอย่างมี

¹²⁰ งบประมาณโดยสังเขป ฉบับปรับปรุงตามพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่าย ประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2559, น. 26.

คุณภาพ ทั้งถึงและเท่าเทียม รวมทั้งป้องกันและแก้ไขปัญหาสุขภาพเสพติดในทุกระดับ เพิ่มประสิทธิภาพการบริหารจัดการและคุ้มครองแรงงานทั้งในและนอกระบบ ป้องกันและแก้ไขปัญหาระบบแรงงานต่างด้าว และการค้ามนุษย์ โดยเร่งออกใบอนุญาตและจัดทำฐานข้อมูลเพื่อการบริหารจัดการแรงงานต่างด้าวอย่างเป็นระบบ ควบคู่กับการเร่งรัดป้องกันและแก้ไขปัญหาค้ามนุษย์เพื่อให้ประเทศไทยได้รับการยอมรับจากนานาประเทศ อนุรักษ์และพัฒนาศาสนา ศิลปะและวัฒนธรรม เพื่อปลูกฝังเด็กเยาวชนและประชาชนให้มีศีลธรรม คุณธรรมและจริยธรรม มีค่านิยมพึงประสงค์และจิตสำนึกที่ดีงามตามแบบอย่างวัฒนธรรมไทย ส่งเสริมและพัฒนาการกีฬาและนันทนาการให้เด็ก เยาวชน คนพิการและประชาชนได้รับการเสริมสร้างสุขภาพ สมรรถภาพทางกายและจิตใจที่ดี ตลอดจนเพิ่มศักยภาพนักกีฬาไทยสู่ความเป็นเลิศและกีฬาอาชีพในระดับสากล¹²¹

ยุทธศาสตร์ด้านการศึกษา สาธารณสุข คุณธรรม จริยธรรมและคุณภาพชีวิต แบ่งออกเป็น 10 แผนงาน โดยแต่ละแผนงานก็จะมีแนวทางและวัตถุประสงค์ในการดำเนินการที่แตกต่างกันออกไป ทั้งนี้ก็เพื่อให้เกิดผลสำเร็จตามแผนยุทธศาสตร์ที่วางไว้

ยุทธศาสตร์ด้านการศึกษา สาธารณสุข คุณธรรม จริยธรรมและคุณภาพชีวิตมีแผนงานที่เกี่ยวข้องกับการแพทย์และการสาธารณสุขโดยตรงจะมี 2 แผนงาน คือ แผนงานพัฒนาด้านสาธารณสุขและแผนงานพัฒนาระบบประกันสุขภาพ โดยแผนงานพัฒนาด้านสาธารณสุขได้รับงบประมาณทั้งสิ้นรวม 55,616 ล้านบาท เพื่อดำเนินการให้ประชาชนแต่ละช่วงวัยมีสุขภาพดีในทุกมิติ ได้รับการทางทางการแพทย์และสาธารณสุขอย่างมีคุณภาพและครบวงจร ทั้งด้านการสร้างเสริมสุขภาพ การป้องกันโรค การรักษาพยาบาลและการฟื้นฟูสุขภาพ โดยพัฒนาสถานพยาบาลระดับปฐมภูมิให้มีคุณภาพ เพื่อลดความแออัดของสถานพยาบาลระดับทุติยภูมิ พัฒนาระบบบริการสุขภาพทุกระดับแบบเครือข่ายบริการสุขภาพ ส่งเสริมการปฏิบัติงานเชิงรุกของอาสาสมัครสาธารณสุขประจำหมู่บ้านในการส่งเสริมสุขภาพการป้องกันโรคและการพัฒนาสาธารณสุขพื้นฐาน สนับสนุนการผลิตและพัฒนากำลังคนทางการแพทย์และสาธารณสุข ควบคู่กับการศึกษาวิจัยเพื่อพัฒนาประสิทธิภาพการรักษาพยาบาลและส่งเสริมสุขภาพ รวมทั้งให้การคุ้มครอง พัฒนาและถ่ายทอดองค์ความรู้ภูมิปัญญาทางการแพทย์แผนไทย การแพทย์ทางเลือกและสมุนไพร แผนงานพัฒนาระบบประกันสุขภาพได้รับงบประมาณทั้งสิ้นรวม 277,330 ล้านบาท เพื่อดำเนินการให้ประชาชนได้รับการสุขภาพจากระบบประกันสุขภาพที่มีคุณภาพมาตรฐานในทุกระดับอย่างทั่วถึงและเป็นธรรม สามารถเข้าถึงเทคโนโลยีที่ทันสมัย โดยพัฒนาระบบประกันสุขภาพอย่างเป็นองค์รวม ทั้งระบบหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ ระบบประกันสังคมและระบบสวัสดิการรักษายาบาลข้าราชการ ลูกจ้างและ

¹²¹ เพิ่งอ้าง, น. 15.

พนักงานของรัฐ เพื่อพัฒนายกระดับคุณภาพมาตรฐานบริการ ปรับเพิ่มค่าใช้จ่ายรายหัวในระบบหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ เพิ่มสิทธิประโยชน์ในด้านการป้องกันการติดเชื้อ เอช.ไอ.วี. ดูแลผู้ป่วยจิตเวชเรื้อรังในชุมชนและบริการสาธารณสุขสำหรับผู้สูงอายุที่มีภาวะพึ่งพิง รวมทั้งยกระดับสถานบริการสุขภาพให้มีคุณภาพตามมาตรฐานสากล ตลอดจนพัฒนาบริการการแพทย์ฉุกเฉินให้มีคุณภาพอย่างทั่วถึง¹²²

แผนภูมิที่ 2.5 งบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2559 ยุทธศาสตร์ด้านการศึกษา สาธารณสุข คุณธรรม จริยธรรมและคุณภาพชีวิต จำแนกตามแผนงาน



จากแผนภูมิที่ 2.5 จะเห็นได้ว่างบประมาณรายจ่ายแผนงานพัฒนาด้านสาธารณสุขคิดเป็นร้อยละ 6 ของงบประมาณรายจ่ายของยุทธศาสตร์และแผนงานพัฒนาระบบประกันสุขภาพคิดเป็นร้อยละ 28 ของงบประมาณรายจ่ายของยุทธศาสตร์ ซึ่งถือได้ว่าได้รับงบประมาณเป็นจำนวนมากหากเปรียบเทียบกับแผนงานอื่นๆ แสดงให้เห็นว่ารัฐบาลตระหนักถึงความสำคัญและความจำเป็นของการแพทย์และการสาธารณสุข

นอกจากพิจารณายุทธศาสตร์การจัดสรรงบประมาณรายจ่ายประจำปีแล้ว หากเราลองพิจารณางบประมาณรายจ่ายจำแนกตามลักษณะงานและลักษณะเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นการแสดงรายจ่าย

¹²² เพิ่งอ้าง, น. 16 - 17.

ตามวัตถุประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมต่างๆของรัฐบาล จำแนกการดำเนินงานของรัฐบาลตามวัตถุประสงค์อย่างกว้างขวางออกเป็นด้านต่างๆ 10 ด้าน ประกอบด้วย การบริหารทั่วไปของรัฐ การป้องกันประเทศ การรักษาความสงบภายใน การเศรษฐกิจ การสิ่งแวดล้อม การเคหะและชุมชน การสาธารณสุข การศาสนา วัฒนธรรมและนันทนาการ การศึกษา และการสังคมสงเคราะห์¹²³ ซึ่งถือได้ว่าในแต่ละด้านมีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศชาติเป็นอย่างมาก งบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2559 จำนวน 2,720,000.0 ล้านบาท รัฐบาลได้กำหนดเป้าหมายที่จะนำไปใช้จ่ายการสาธารณสุข จำนวน 274,231 ล้านบาท หรือร้อยละ 10.1 ของงบประมาณรายจ่ายทั้งสิ้น เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดบริการสาธารณสุข ทั้งการวางแผน การบริหาร การดำเนินงาน โรงพยาบาล สถานพยาบาลต่างๆ การวิจัยเพื่อการพัฒนาด้านการสาธารณสุขและการให้ความรู้และบริการด้านสุขภาพอนามัย¹²⁴

แผนภูมิที่ 2.6 งบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2559 จำแนกตามลักษณะงานและลักษณะเศรษฐกิจ



¹²³ เฟื่องอ้าง, น. 53.

¹²⁴ เฟื่องอ้าง, น. 53 - 55.

2.6.3 แนวความคิดเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายในทางการแพทย์

เมื่อโรคร้ายไข้เจ็บเป็นสิ่งที่มนุษย์ทุกคนต้องเผชิญอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้แล้ว การรักษาความเจ็บป่วยจึงเป็นสิ่งที่จำเป็นต้องกระทำเมื่อเกิดอาการเจ็บป่วย ในปัจจุบันเมื่อเราได้รับบาดเจ็บหรือรู้สึกร่างกายไม่แข็งแรงสมบูรณ์ก็จำเป็นต้องเดินทางไปสถานพยาบาลหรือโรงพยาบาลต่างๆ เพื่อให้แพทย์ผู้เชี่ยวชาญตรวจดูร่างกายว่ามีความผิดปกติหรือบาดเจ็บบริเวณไหนหรือไม่ อย่างไร เมื่อแพทย์ได้ทำการรักษาเรียบร้อยแล้ว แน่ใจว่าจะต้องมีเรื่องของค่าใช้จ่ายตามมา ไม่ว่าจะเป็นค่าบริการของแพทย์ ค่าเครื่องมืออุปกรณ์ ค่ายาต่างๆ เป็นต้น สำหรับบุคคลที่มีรายได้มากอาจจะไม่ประสบปัญหาในเรื่องค่าใช้จ่ายในการเข้ารับการรักษาพยาบาล และในบางกรณีการมีรายได้มากอาจทำให้ได้รับบริการทางการแพทย์ที่ดีกว่าหรือมีทางเลือกในการรักษาที่มากกว่าด้วยซ้ำ แต่สำหรับกลุ่มบุคคลผู้ที่มีรายได้น้อย ค่ารักษาพยาบาลย่อมมีผลต่อการดำรงชีวิตและมีส่วนสำคัญต่อการตัดสินใจในการเข้ารับการรักษาพยาบาล เช่น เมื่อมีอาการบาดเจ็บแต่ไม่มีเงินมากพอที่จะมาพบแพทย์ ผู้ป่วยจึงเลือกที่จะซื้อยาชุด¹²⁵รับประทานเอง หรือเข้ารับการรักษาพยาบาลกับหมอเถื่อนซึ่งค่ารักษาพยาบาลมีราคาถูกกว่า การที่ผู้ป่วยได้รับการรักษาพยาบาลที่ไม่ถูกสุขลักษณะหรือไม่ได้รับการรักษาพยาบาลจากผู้ที่มีความเชี่ยวชาญโดยตรง นอกจากจะทำให้ผู้ป่วยมีอาการแย่ลงแล้วยังเป็นการสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายมากยิ่งขึ้นอีกด้วย

เมื่อค่าใช้จ่ายในการเข้ารับการรักษาพยาบาลเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่มีผู้ใดอยากให้เกิดขึ้นและเป็นสิ่งที่จำเป็นต่อประชาชน เพราะหากประชาชนร่างกายอ่อนแอ มีโรคร้ายไข้เจ็บ ประเทศย่อมไม่อาจพัฒนาก้าวหน้าไปได้ เนื่องด้วยขาดแคลนแรงงานที่สำคัญ รัฐบาลในแต่ละประเทศจึงมีนโยบายในการช่วยเหลือในเรื่องของค่ารักษาพยาบาลแก่ประชาชนภายในประเทศของตน โดยในแต่ละประเทศก็มีนโยบายที่แตกต่างกันออกไป ทั้งนี้ก็ตามแต่สภาพสังคม เศรษฐกิจ และความเจริญก้าวหน้า เช่น ประเทศแคนาดา สหพันธรัฐมาเลเซีย มีการกำหนดให้ประชาชนสามารถนำค่ารักษาพยาบาลที่ตนเองหรือบุคคลภายในครอบครัวต้องเสียนำมาเป็นค่าลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ ซึ่งในประเทศไทยของเรายังคงไม่มีหลักการในข้อนี้ ซึ่งผู้วิจัยจะขออธิบายรายละเอียดในบทต่อไป

¹²⁵ ยาชุด หมายถึง ยาหลายๆอย่างที่จัดรวมไว้ในซองเดียวกันเพื่อรับประทานพร้อมกันตั้งแต่ 2 เม็ดขึ้นไป ลักษณะของยาชุดที่พบมักจะเป็นยาดังแต่ 2 ชนิดที่รวมอยู่ในซองเดียวกัน เพื่อจำหน่ายให้แก่ลูกค้าตามอาการโดยไม่ได้มีการระบุชื่อยา หรือขนาดยาข้างซอง รศ.ดร.จินตนา สัตยาศัย, “ยาชุดและอันตรายจากยาชุด (ออนไลน์),” สืบค้นเมื่อวันที่ 20 ตุลาคม 2559,

สำหรับประเทศไทย หากพิจารณาจากสถิติการเสียชีวิตทั่วประเทศจะพบว่าสาเหตุการเสียชีวิตอันดับต้นๆ จะเกิดขึ้นเนื่องจากโรคภัยไข้เจ็บทั้งสิ้น ไม่ว่าจะเป็นเพศชายหรือเพศหญิง เช่น สาเหตุการเสียชีวิต พ.ศ. 2549-2556 โรคหัวใจเป็นสาเหตุอันดับหนึ่ง สาเหตุรองลงมาคือ อุบัติเหตุ มะเร็ง ความดันโลหิต¹²⁶ สาเหตุที่ทำให้ประชาชนชาวไทยเสียชีวิตจำนวนมากเนื่องจากความเจ็บป่วยก็เพราะไม่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับโรคภัยต่างๆ ความห่างไกลจากสถานพยาบาล และสาเหตุสำคัญอีกประการหนึ่งก็คือ การขาดทุนทรัพย์เพื่อใช้ในการเข้ารับการรักษาพยาบาล เพราะประเทศไทยยังมีประชาชนกลุ่มผู้มีรายได้น้อยอยู่เป็นจำนวนมาก รายได้เฉลี่ยต่อเดือนต่อครัวเรือนทั่วประเทศอยู่ที่ 25,194 บาท¹²⁷ ในขณะที่ค่าใช้จ่ายเฉลี่ยต่อเดือนต่อครัวเรือนทั่วประเทศอยู่ที่ 19,016 บาท¹²⁸ จะเห็นได้ว่ารายได้และค่าใช้จ่ายมีจำนวนใกล้เคียงกันมาก ดังนั้นการที่ประชาชนจะตัดสินใจเรื่องใดๆ ก็ตามจะต้องพิจารณาสภาพคล่องทางการเงินของตนเองประกอบด้วยเสมอๆ

จากที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นถึงความสำคัญของการแพทย์และการสาธารณสุข และรัฐบาลก็ได้ตระหนักถึงความสำคัญและทราบสถานการณ์ทางการเงินของประชาชนภายในประเทศเป็นอย่างดี รัฐบาลจึงได้ให้ความช่วยเหลือเรื่องค่ารักษาพยาบาลแก่ประชาชนในลักษณะหลายระบบ โดยมีระบบหลักอยู่ 3 ระบบ ได้แก่ ระบบสวัสดิการรักษายาพยาบาลข้าราชการ ระบบประกันสังคม และระบบหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ

ระบบสวัสดิการรักษายาพยาบาลข้าราชการ

ระบบสวัสดิการรักษายาพยาบาลข้าราชการ เป็นระบบให้ความช่วยเหลือและบรรเทาความเดือดร้อนของข้าราชการ เนื่องจากอัตราค่าตอบแทนเงินเดือนของข้าราชการน้อย อีกทั้ง เป็นการตอบแทนความดีความชอบจากการปฏิบัติราชการ ส่งเสริมขวัญกำลังใจและเป็นการจูงใจให้ข้าราชการตั้งใจทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ¹²⁹

¹²⁶ สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข กระทรวงสาธารณสุข รวบรวมโดย สำนักงานสถิติพยากรณ์ สำนักงานสถิติแห่งชาติ. จำนวนการตาย จำแนกตามสาเหตุ และเพศ ที่ราชอาณาจักร พ.ศ.2549-2556.

¹²⁷ การสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน สำนักงานสถิติแห่งชาติ กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร รวบรวมโดย สำนักงานสถิติพยากรณ์ สำนักงานสถิติแห่งชาติ. รายได้เฉลี่ยต่อเดือนต่อครัวเรือน จำแนกตามภาค และจังหวัด พ.ศ.2539-2556.

¹²⁸ สำนักงานสถิติแห่งชาติ กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร รวบรวมโดย สำนักงานสถิติพยากรณ์ สำนักงานสถิติแห่งชาติ. ค่าใช้จ่ายเฉลี่ยต่อเดือนต่อครัวเรือน จำแนกตามภาค และจังหวัด พ.ศ.2545-2556.

¹²⁹ อัจฉริยา รสน้ำ, “ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับสิทธิในค่าใช้จ่ายเพื่อบริการสาธารณสุขของข้าราชการ ลูกจ้าง และประชาชนทั่วไป : ศึกษากรณีการรวมระบบบริการสาธารณสุขของรัฐ,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2557), น. 56.

กระทรวงการคลังเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ดูแลระบบสวัสดิการรักษายาบาลข้าราชการ โคนกระทรวงการคลังจะออกหลักเกณฑ์ วิธีการและอัตราการเบิกจ่ายเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษายาบาล ทั้งนี้ กระทรวงการคลังได้มอบหมายให้กรมบัญชีกลางซึ่งเป็นหน่วยงานในสังกัดทำหน้าที่ดูแลและรับผิดชอบในการหลักเกณฑ์ วิธีการและอัตราการเบิกจ่ายเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษายาบาลข้าราชการทั้งระบบโดยตรง¹³⁰

สำนักงานประมาณเป็นหน่วยงานที่จัดสรรงบประมาณรายจ่ายกลางให้กรมบัญชีกลางตามวงเงินที่ระบุในพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีหรือพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายเพิ่มเติม¹³¹

ในอดีตที่ผ่านมาได้มีการยกเลิกพระราชกฤษฎีกาและมีการปรับปรุงแก้ไขพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษายาบาลหลายฉบับ จนกระทั่งได้ประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษายาบาล พ.ศ. 2553 และที่แก้ไขเพิ่มเติม เพื่อใช้เป็นแนวทางในการกำหนดขอบเขตเกี่ยวกับสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษายาบาลข้าราชการ โดยการเบิกจ่ายเงินสวัสดิการรักษายาบาลข้าราชการนั้น ส่วนราชการต่างๆ จะขอเบิกจ่ายโดยตรงกับกรมบัญชีกลางได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงสำหรับค่าใช้จ่ายในการรักษายาบาลข้าราชการ ลูกจ้างและพนักงานของรัฐ

พระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษายาบาล พ.ศ. 2553 บัญญัติบุคคลผู้มีสิทธิได้รับเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษายาบาลข้าราชการ¹³² ดังนี้

ก. ข้าราชการและลูกจ้างประจำซึ่งได้รับเงินเดือนจากเงินงบประมาณรายจ่ายหมวดเงินเดือนและค่าจ้างประจำของกระทรวง ทบวง กรม

ข. ลูกจ้างประจำซึ่งได้รับค่าจ้างจากเงินงบประมาณรายจ่ายหมวดเงินเดือนและค่าจ้างประจำของกระทรวง ทบวง กรม

ค. ลูกจ้างชาวต่างชาติ ซึ่งมีหนังสือจ้างที่ได้รับค่าจ้างจากเงินงบประมาณรายจ่ายและสัญญาจ้างนั้นมีได้ระบุเกี่ยวกับค่ารักษายาบาลไว้

ง. ผู้ได้รับบำนาญปกติหรือผู้ได้รับบำนาญพิเศษเพราะเหตุทุพพลภาพ ตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการหรือกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการและทหารกองหนุนเบี่ยหวัดตามข้อบังคับกระทรวงกลาโหมว่าด้วยเงินเบี่ยหวัด

¹³⁰ เพิ่งอ้าง, น. 60.

¹³¹ พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ.2502 และที่แก้ไขเพิ่มเติม และระเบียบว่าด้วยการบริหารงบประมาณ พ.ศ.2548, ข้อ 29 (6).

¹³² พระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษายาบาล พ.ศ. 2553, มาตรา 4.

จ. บุคคลในครอบครัวของผู้มีสิทธิได้รับเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลข้าราชการ ได้แก่ คู่สมรสที่ได้มีการจดทะเบียนสมรสโดยชอบด้วยกฎหมาย บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะหรือบรรลุนิติภาวะแล้ว แต่เป็นคนที่ไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีสิทธิ (กรณีที่มีผู้มีสิทธิมีบุตรมากกว่าสามคน ผู้มีสิทธิได้รับเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลได้เพียงคนที่หนึ่งถึงคนที่สามเท่านั้น¹³³) บิดามารดาของผู้มีสิทธิได้รับเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลข้าราชการ

สิทธิประโยชน์ที่ผู้มีสิทธิและบุคคลในครอบครัวของผู้มีสิทธิจะได้รับภายใต้ระบบสวัสดิการรักษายาบาลข้าราชการ ได้แก่ การได้รับบริการด้านการแพทย์และสาธารณสุข เพื่อการรักษาโรค การตรวจวินิจฉัย การฟื้นฟูสมรรถภาพที่จำเป็นต่อสุขภาพและการดำรงชีวิต และให้หมายความรวมถึงการตรวจสุขภาพ การสร้างเสริมสุขภาพและการป้องกันโรคเพื่อประโยชน์ด้านสาธารณสุข แต่ไม่รวมถึงการเสริมความงาม ทั้งนี้ ตามที่กระทรวงการคลังกำหนด¹³⁴

ระบบประกันสังคม

ระบบประกันสังคม คือ ระบบที่ให้การประกันต่อบุคคลในสังคมที่มีปัญหาหรือได้รับความเดือดร้อนทางการเงิน เนื่องจากการประสบเคราะห์ภัย หรือมีเหตุการณ์อันทำให้เกิดปัญหาในการดำรงชีพซึ่งต้องการได้รับความช่วยเหลือ การประกันสังคมจึงเป็นการร่วมมือกันระหว่างประชาชนในสังคม เพื่อช่วยเหลือซึ่งกันและกัน ด้วยการรวบรวมเงินทุนเข้าเป็นกองทุนร่วมกัน และเฉลี่ยความเสี่ยง หรือร่วมกันเสี่ยงต่อเคราะห์ภัยหรือปัญหาความเดือดร้อนที่อาจจะเกิดขึ้น หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นระบบสวัสดิการที่รัฐจัดให้มีขึ้นเพื่อให้หลักประกันแก่ประชาชนว่าประชาชนจะได้รับความช่วยเหลือทางเศรษฐกิจหรือด้านการเงินในระดับหนึ่งเมื่อเขาต้องประสบกับภาวะความเดือดร้อนจากการสูญเสียรายได้เนื่องจากการต้องว่างงาน จากการมีรายจ่ายเพิ่มขึ้นเป็นพิเศษอันส่งผลกระทบต่อดำรงชีวิตหรือความเป็นอยู่ ซึ่งประชาชนที่เป็นกลุ่มเป้าหมายของการสร้างหลักประกันดังกล่าวก็ได้แก่ ผู้ที่ส่งเงินสมทบร่วมเป็นกองทุน ซึ่งได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขอันก่อให้เกิดสิทธิที่จะได้รับความคุ้มครองหรือได้รับประโยชน์ทดแทนการสูญเสียที่เกิดขึ้นนั้น¹³⁵

¹³³ พระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ.2553, มาตรา 6.

¹³⁴ พระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ.2553, มาตรา 4.

¹³⁵ สถาพร จุฑารัตนพงศ์, ปัญหาการจ่ายประโยชน์ทดแทนตามกฎหมายประกันสังคม : ศึกษากรณีตาย, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2555) น. 30.

สรุป ระบบประกันสังคม คือสวัสดิการในการรักษาพยาบาลที่รัฐจัดให้มีขึ้น เพื่อเป็นหลักประกันและเป็นการช่วยเหลือให้แก่ลูกจ้าง หรือเรียกว่า ผู้ประกันตน โดยที่ผู้ประกันตนจะต้องจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนประกันสังคม ร่วมกับเงินสมทบจากนายจ้างและรัฐบาล¹³⁶

พระราชบัญญัติประกันสังคม พ.ศ. 2533 ได้กำหนดให้มีการจัดตั้งสำนักงานประกันสังคม เพื่อเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการปฏิบัติการและรับผิดชอบดำเนินการต่างๆ ให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติดังกล่าว โดยมีเลขาธิการสำนักงานประกันสังคมเป็นผู้บังคับบัญชา และมีหน้าที่ควบคุมดูแลโดยทั่วไป¹³⁷ และกำหนดให้มีการจัดตั้งกองทุนประกันสังคมขึ้น เพื่อเป็นทุนใช้จ่ายให้แก่ผู้ประกันตนให้ได้รับประโยชน์ทดแทนตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ โดยสำนักงานประกันสังคมจะทำสัญญาและซื้อบริการจากโรงพยาบาลรัฐและเอกชน มีการกำหนดมาตรฐานสำหรับโรงพยาบาลที่สามารถจะเป็นโรงพยาบาลคู่สัญญาไว้และมีวิธีจ่ายเงินแบบเหมาจ่ายเป็นรายหัว¹³⁸

ผู้มีสิทธิได้รับการบริการสาธารณสุขภายใต้ระบบประกันสังคม มีดังต่อไปนี้

ก. คุณสมบัติของผู้ประกันตน คือ ลูกจ้างต้องมีอายุไม่ต่ำกว่า 15 ปีบริบูรณ์ และไม่เกิน 60 ปีบริบูรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่มีอายุ 60 ปีบริบูรณ์แล้วแต่ยังคงทำงานในสถานประกอบการเดิมอยู่ต่อไปอย่างต่อเนื่อง ในบุคคลดังกล่าวเป็นผู้ประกันตนต่อไปแม้ว่าจะมีอายุเกิน 60 ปีบริบูรณ์ โดยผู้ประกันตนอาจสิ้นสุดการเป็นผู้ประกันตนเมื่อถึงแก่ความตายหรือสิ้นสภาพการเป็นลูกจ้าง แต่หากก่อนสิ้นสภาพการเป็นลูกจ้างผู้ประกันตนได้ส่งเงินสมทบตามเงื่อนไขเวลาที่ก่อให้เกิดสิทธิที่จะได้รับประโยชน์ทดแทนแล้ว ให้ผู้ประกันตนนั้นมีสิทธิได้รับประโยชน์ทดแทนในกรณีประสบอันตรายหรือเจ็บป่วย หรือกรณีคลอดบุตร หรือกรณีทุพพลภาพ หรือกรณีตาย ต่อไปอีกหกเดือนนับแต่วันที่สิ้นสภาพการจ้างหรือตามระยะเวลาที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่เกินสิบสองเดือนนับแต่วันที่สิ้นสภาพการเป็นลูกจ้าง¹³⁹

ข. ผู้ซึ่งเคยเป็นผู้ประกันตน โดยจ่ายเงินสมทบกองทุนประกันสังคมมาแล้วไม่น้อยกว่าสิบสองเดือนและความเป็นผู้ประกันตนสิ้นสุดลงตามพระราชบัญญัติประกันสังคม พ.ศ. 2533 มาตรา 38(2) คือ กรณีสิ้นสภาพการเป็นลูกจ้าง โดยจะต้องยื่นแบบแสดงความจำนงสมัครภายในหกเดือนนับแต่วันที่สิ้นสภาพการเป็นลูกจ้าง ซึ่งผู้ประกันตนจะต้องนำส่งเงินสมทบเข้ากองทุนเดือนละครั้งภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป โดยผู้ประกันตนตามมาตรานี้อาจสิ้นสุดการเป็นผู้ประกันตนเมื่อ

¹³⁶ อัจฉริยา รสธำ, *เพ็งอ้าง*, น. 64.

¹³⁷ พระราชบัญญัติประกันสังคม พ.ศ.2533, มาตรา 19-20.

¹³⁸ พระราชบัญญัติประกันสังคม พ.ศ.2533, มาตรา 21.

¹³⁹ อัจฉริยา รสธำ, *เพ็งอ้าง*, น. 65.

ถึงแก่ความตายหรือไม่ส่งเงินสมทบสามเดือนติดต่อกัน ซึ่งจะสิ้นสุดตั้งแต่เดือนแรกที่ไม่ส่งเงินสมทบหรือภายในระยะเวลาสิบสองเดือนส่งเงินสมทบมาแล้วไม่ครบเก้าเดือน โดยจะสิ้นสุดในเดือนที่ส่งเงินสมทบไม่ครบเก้าเดือน แต่ในกรณีเฉพาะผู้ประกันตนที่สิ้นสุดความเป็นผู้ประกันตนจากกรณีลาออกหรือกรณีไม่ส่งเงินสมทบสามเดือนติดต่อกัน หรือภายในระยะเวลาสิบสองเดือนส่งเงินสมทบมาแล้วไม่ครบเก้าเดือนให้ดำเนินการส่งเงินสมทบครบตามเงื่อนไขเวลาที่ก่อให้เกิดสิทธิที่จะได้รับประโยชน์ทดแทนแล้ว ให้ผู้ประกันตนนั้นมีสิทธิได้รับประโยชน์ทดแทนกรณีประสบอันตรายหรือเจ็บป่วย หรือกรณีคลอดบุตร หรือกรณีทุพพลภาพ หรือกรณีตาย ต่อไปอีกหกเดือนนับแต่วันที่สิ้นสุดสภาพการเป็นผู้ประกันตน¹⁴⁰

ก. ผู้ประกันตนตามพระราชบัญญัติประกันสังคม พ.ศ. 2533 มาตรา 40 กรณีเป็นบุคคลอื่นซึ่งมิใช่ลูกจ้าง สามารถสมัครเข้าเป็นผู้ประกันตนได้ แต่จะต้องมีอายุไม่ต่ำกว่า 15 ปีบริบูรณ์และไม่เกิน 60 ปีบริบูรณ์ ไม่เป็นผู้ทุพพลภาพ ไม่เป็นโรคตามที่กระทรวงแรงงานและสวัสดิการสังคมกำหนด ได้แก่ โรควัณโรคในระยะอันตราย โรคพิษสุราเรื้อรัง และโรคใดใดซึ่งอยู่ในระหว่างการรักษาและอยู่ในสภาพการใช้เครื่องช่วยชีวิต

ความเป็นผู้ประกันตนนี้อาจสิ้นสุดลงเมื่อผู้ประกันตนตาย หรือได้เป็นผู้ประกันตนตามพระราชบัญญัติประกันสังคม พ.ศ. 2533 มาตรา 33 หรือมาตรา 39 หรือแสดงความจำนงต่อสำนักงานประกันสังคมว่าไม่ประสงค์เป็นผู้ประกันตนต่อไป¹⁴¹

สิทธิประโยชน์ที่ผู้ประกันตนจะได้รับภายใต้ระบบประกันสังคม พระราชบัญญัติประกันสังคม พ.ศ. 2533 มาตรา 54 กำหนดประโยชน์ทดแทนที่ผู้ประกันตนมีสิทธิได้รับไว้ 7 กรณี ดังนี้

ก. กรณีประสบอันตรายหรือเจ็บป่วย ในกรณีที่ผู้ประกันตนประสบอันตรายหรือเจ็บป่วย อันมิใช่เนื่องจากการทำงาน ผู้ประกันตนมีสิทธิได้รับประโยชน์ทดแทนในด้านการให้บริการทางการแพทย์ โดยสามารถเข้ารับบริการทางการแพทย์ในสถานพยาบาลที่สำนักงานประกันสังคมกำหนด คือ กรณีเจ็บป่วยทั่วไป ผู้ประกันตนต้องเข้ารับบริการทางการแพทย์ ณ สถานพยาบาลที่เลือกตามบัตรรับรองสิทธิที่สำนักงานประกันสังคมออกให้หรือสถานพยาบาล

¹⁴⁰ พระราชบัญญัติประกันสังคม พ.ศ.2533, มาตรา 41 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติประกันสังคม (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2537, มาตรา 13.

¹⁴¹ พระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์และอัตราการจ่ายเงินสมทบ ประเภทของประโยชน์ทดแทน ตลอดจนหลักเกณฑ์และเงื่อนไขแห่งสิทธิในการรับประโยชน์ทดแทนของบุคคลซึ่งสมัครเป็นผู้ประกันตน พ.ศ.2554, มาตรา 16.

เครือข่าย และไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายใดๆ¹⁴² กรณีประสบอันตรายหรือเจ็บป่วยเพราะอุบัติเหตุหรือถูกเงินหรือกรณีที่สำนักงานประกันสังคมยังไม่ได้ออกบัตรรับรองสิทธิให้ ผู้ประกันตนสามารถเข้ารับบริการทางการแพทย์ ณ สถานพยาบาลใดก็ได้ สำนักงานประกันสังคมจะจ่ายค่าบริการทางการแพทย์ตามหลักเกณฑ์และอัตราที่สำนักงานประกันสังคมประกาศกำหนด¹⁴³ แต่ก็มีบางกรณีที่การประสบอันตรายหรือเจ็บป่วยด้วยเหตุหรือกลุ่มโรคและบริการที่ผู้ประกันตนไม่มีสิทธิได้รับบริการทางการแพทย์ เช่น โรคหรือการประสบอันตรายอันเนื่องมาจากการใช้สารเสพติด การกระทำใดๆ เพื่อความสวยงาม การรักษาภาวะมีบุตรยาก การผสมเทียม โรคที่ต้องใช้เวลารักษาตัวในโรงพยาบาลประเภทคนไข้ในเกินหนึ่งร้อยแปดสิบวันในหนึ่งปี เป็นต้น¹⁴⁴

ข. กรณีคลอดบุตร ผู้ประกันตนมีสิทธิได้รับประโยชน์ทดแทนกรณีคลอดบุตร สำหรับตนเองหรือภริยา หรือสำหรับผู้หญิงซึ่งอยู่กินด้วยกันฉันสามีภริยากับผู้ประกันตนโดยเปิดเผย ถ้าไม่มีภริยาที่จดทะเบียนถูกต้องตามกฎหมาย สำนักงานประกันสังคมจะใช้ระบบเหมาจ่ายค่าบริการทางการแพทย์ต่อการคลอดหนึ่งครั้ง ผู้ประกันตนแต่ละคนมีสิทธิได้รับสำหรับการคลอดบุตรไม่เกิน 2 ครั้ง¹⁴⁵

ค. กรณีทุพพลภาพ¹⁴⁶ ผู้ประกันตนที่ประสบอันตรายหรือเจ็บป่วยอันมิใช่เนื่องจากการทำงานจนเป็นเหตุให้สูญเสียอวัยวะ หรือสูญเสียสมรรถภาพของอวัยวะอย่างถาวรในกรณีใดกรณี

¹⁴² ประกาศคณะกรรมการแพทย์ตามพระราชบัญญัติประกันสังคม เรื่อง หลักเกณฑ์และอัตราสำหรับประโยชน์ทดแทนในกรณีประสบอันตรายหรือเจ็บป่วยอันมิใช่เนื่องมาจากการทำงาน, ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2546.

¹⁴³ ประกาศคณะกรรมการแพทย์ตามพระราชบัญญัติประกันสังคม เรื่อง หลักเกณฑ์และจำนวนเงินทดแทนค่าบริการทางการแพทย์กรณีประสบอันตรายหรือเจ็บป่วยฉุกเฉิน, ลงวันที่ 11 เมษายน 2548.

¹⁴⁴ ประกาศคณะกรรมการแพทย์ตามพระราชบัญญัติประกันสังคม เรื่อง หลักเกณฑ์และอัตราสำหรับประโยชน์ทดแทนในกรณีประสบอันตรายหรือเจ็บป่วยอันมิใช่เนื่องมาจากการทำงาน, ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2546 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ฉบับลงวันที่ 12 เมษายน 2547 ฉบับลงวันที่ 22 พฤศจิกายน 2547 และฉบับลงวันที่ 28 ธันวาคม 2553.

¹⁴⁵ พระราชบัญญัติประกันสังคม พ.ศ.2533 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2537 และ (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2542, มาตรา 66.

¹⁴⁶ ประกาศสำนักงานประกันสังคม เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ในกรณีทุพพลภาพ ลงวันที่ 23 มีนาคม 2536 กำหนดกรณีดังต่อไปนี้ ให้ถือว่าผู้ประกันตนทุพพลภาพ

1. มือทั้งสองข้างขาด
2. แขนทั้งสองข้างขาด
3. มือข้างหนึ่งกับแขนข้างหนึ่งขาด
4. มือข้างหนึ่งกับขาข้างหนึ่งขาด

หนึ่ง ให้ถือว่าผู้ประกันตนทุพพลภาพ มีสิทธิได้รับประโยชน์ทดแทน ทั้งนี้ การเป็นผู้ทุพพลภาพหรือไม่นั้น ให้อยู่ในดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ของสำนักงานประกันสังคมเป็นผู้พิจารณาวินิจฉัย

ง. กรณีสงเคราะห์บุตร ผู้ประกันตนมีสิทธิได้รับประโยชน์ทดแทนกรณีสงเคราะห์บุตร¹⁴⁷ สำหรับบุตรชอบด้วยกฎหมาย ยกเว้นบุตรบุญธรรมหรือบุตรซึ่งยกให้เป็นบุตรบุญธรรมของบุคคลอื่น ซึ่งผู้ประกันตนจะได้รับประโยชน์ทดแทนกรณีสงเคราะห์บุตรที่มีอายุตั้งแต่แรกเกิดจนถึง 6 ปี บริบูรณ์ ผู้ประกันตนสามารถใช้สิทธิขอรับประโยชน์ทดแทนได้จำนวนคราวละไม่เกิน 2 คน โดยนับลำดับบุตรเรียงตามลำดับการเกิดก่อนหลัง โดยเงินสงเคราะห์บุตรจะใช้ระบบเหมาจ่าย¹⁴⁸

จ. กรณีว่างงาน กรณีที่ผู้ประกันตนสิ้นสภาพการเป็นลูกจ้าง และผู้ประกันตนได้ส่งเงินสมทบครบตามเงื่อนไขเวลาที่กฎหมายกำหนด ผู้ประกันตนจะมีสิทธิได้รับประโยชน์ทดแทนตามพระราชบัญญัติประกันสังคม พ.ศ. 2533 หมวด 2 หมวด 3 หมวด 4 และหมวด 5 ต่อไปอีกหกเดือน นับแต่วันที่สิ้นสภาพการเป็นลูกจ้าง¹⁴⁹

ฉ. กรณีชราภาพ ประโยชน์ทดแทนกรณีชราภาพ ได้แก่ เงินเลี้ยงชีพรายเดือน เรียกว่า เงินบำนาญชราภาพและเงินบำเหน็จที่จ่ายให้ครั้งเดียว เรียกว่า เงินบำเหน็จชราภาพ¹⁵⁰

ช. กรณีตาย สิทธิประโยชน์ของผู้ประกันตนในกรณีที่ผู้ประกันตนถึงแก่ความตาย คือ ค่าทำศพและค่าเงินสงเคราะห์¹⁵¹

5. แขนข้างหนึ่งกับเท้าข้างหนึ่งขาด

6. แขนข้างหนึ่งกับขาข้างหนึ่งขาด

7. สูญเสียลูกตาทั้งสองข้างหรือสูญเสียลูกตาข้างหนึ่งกับสูญเสียสมรรถภาพในการมองเห็นร้อยละ 90 ขึ้นไปหรือเสียความสามารถในการมองเห็นตั้งแต่ 3/60 หรือมากกว่าของตาอีกข้างหนึ่ง หรือสูญเสียสมรรถภาพในการมองเห็นร้อยละ 90 ขึ้นไปหรือเสียความสามารถในการมองเห็นตั้งแต่ 3/60 หรือมากกว่าของตาทั้งสองข้าง

8. โรคหรือการบาดเจ็บของไขสันหลัง เป็นเหตุให้มีมือหรือแขนทั้งสองข้าง มือข้างหนึ่งกับแขนข้างหนึ่ง มือข้างหนึ่งกับขาข้างหนึ่งหรือแขนข้างหนึ่งกับขาหรือเท้าอีกข้างหนึ่งหรือขาทั้งสองข้างกับการขับถ่ายปัสสาวะ อุจจาระ สูญเสียสมรรถภาพโดยสิ้นเชิง

9. โรคหรือการบาดเจ็บของสมอง เป็นเหตุให้สูญเสียความสามารถของอวัยวะของร่างกายจนไม่สามารถประกอบกิจวัตรประจำวันได้และต้องมีผู้อื่นมาช่วยเหลือดูแล

¹⁴⁷ พระราชบัญญัติประกันสังคม พ.ศ.2533, มาตรา 75.

¹⁴⁸ กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราการจ่ายประโยชน์ทดแทนกรณีสงเคราะห์บุตร 2549.

¹⁴⁹ อัจฉริยา รสฉ่ำ, *เพ็งอ้าง*, น. 75.

¹⁵⁰ พระราชบัญญัติประกันสังคม (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2542, มาตรา 8.

¹⁵¹ อัจฉริยา รสฉ่ำ, *เพ็งอ้าง*, น. 75.

ระบบหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ

ตามร่างรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับลงประชามติ) พุทธศักราช 2559 ได้บัญญัติให้รัฐต้องดำเนินการให้ประชาชนได้รับบริการสาธารณสุขที่มีประสิทธิภาพอย่างทั่วถึง¹⁵² และตามพระราชบัญญัติหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ พ.ศ. 2545 ได้บัญญัติให้ประชาชนชาวไทยที่สิทธิได้รับบริการสาธารณสุขภายใต้ระบบหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ โดยกำหนดให้บุคคลทุกคนที่ยังไม่มีสิทธิทางด้านบริการสาธารณสุขในระบบอื่นๆ ให้ได้รับความคุ้มครองภายใต้ระบบหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ¹⁵³

ระบบหลักประกันสุขภาพแห่งชาติได้จัดตั้งขึ้น โดยให้การดำเนินการเป็นไปตามบทบัญญัติของพระราชบัญญัติหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ พ.ศ. 2545 ซึ่งกำหนดให้มีการจัดตั้งสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติขึ้นเป็นหน่วยงานของรัฐที่มีฐานะเป็นนิติบุคคลและอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงสาธารณสุข¹⁵⁴ และกำหนดให้มีคณะกรรมการหลักประกันสุขภาพแห่งชาติขึ้น โดยมีรัฐมนตรีว่าการกระทรวงสาธารณสุขเป็นประธานคณะกรรมการและมีเลขานุการสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติเป็นเลขานุการของคณะกรรมการ¹⁵⁵ เพื่อการปฏิบัติภารกิจด้านนโยบายเกี่ยวกับการสร้างหลักประกันสุขภาพและพัฒนา ระบบหลักประกันสุขภาพถ้วนหน้า¹⁵⁶ สำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติทำหน้าที่จัดบริการสาธารณสุขให้แก่บุคคลที่ไม่มีสิทธิสวัสดิการรักษายาบาลจากกฎหมายประกันสังคม หรือสวัสดิการรักษายาบาลของข้าราชการหรือรัฐวิสาหกิจหรือหน่วยงานของรัฐอื่นๆ ภายใต้การควบคุมดูแลของคณะกรรมการหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ ซึ่งมีชื่อเรียกอย่างเป็นทางการว่า “สิทธิหลักประกันสุขภาพ” หรือที่เคลือบกันกันในชื่อ “สิทธิ 30 บาท หรือ สิทธิบัตรทอง”¹⁵⁷

พระราชบัญญัติหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ พ.ศ. 2545 หมวด 4 ได้กำหนดให้มีการจัดตั้งกองทุนหลักประกันสุขภาพแห่งชาติขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายสนับสนุนและส่งเสริมการจัดบริการสาธารณสุขของหน่วยบริการและเป็นการส่งเสริมให้บุคคลสามารถเข้าถึงบริการ

¹⁵² ร่างรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับลงประชามติ) พุทธศักราช 2559, มาตรา 55.

¹⁵³ พระราชบัญญัติหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ พ.ศ.2545, มาตรา 5.

¹⁵⁴ พระราชบัญญัติหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ พ.ศ.2545, มาตรา 24.

¹⁵⁵ พระราชบัญญัติหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ พ.ศ.2545, มาตรา 13.

¹⁵⁶ พระราชบัญญัติหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ พ.ศ.2545, มาตรา 18.

¹⁵⁷ สำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ, “คู่มือผู้ใช้สิทธิหลักประกันสุขภาพ(ออนไลน์),”

สาธารณสุขได้อย่างทั่วถึงและอย่างมีประสิทธิภาพ¹⁵⁸ ซึ่งกองทุนหลักประกันสุขภาพแห่งชาติจะประกอบด้วยแหล่งที่มาของเงินทุนในด้านต่างๆ เช่น เงินที่ได้รับจากงบประมาณรายจ่ายประจำปี เงินที่ได้รับจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามที่กฎหมายบัญญัติ เงินที่ได้รับจากการดำเนินการให้บริการสาธารณสุขตามพระราชบัญญัตินี้ หรือเงินสมทบอื่นๆ ตามที่กฎหมายบัญญัติ เป็นต้น¹⁵⁹

โดยในปีงบประมาณ พ.ศ. 2558 สำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติได้รับจัดสรรงบประมาณกองทุนหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ สำหรับประชากรผู้มีสิทธิหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ จำนวน 48.606 ล้านคน เป็นวงเงินทั้งสิ้นจำนวน 153,151.661 ล้านบาท¹⁶⁰

หลักเกณฑ์ของผู้มีสิทธิในการเข้ารับบริการสาธารณสุขภายใต้ระบบหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ คือ บุคคลที่ประสงค์จะใช้สิทธิในระบบหลักประกันสุขภาพแห่งชาติให้ยื่นคำขอลงทะเบียนต่อสำนักงานหรือหน่วยงานที่สำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติกำหนด¹⁶¹ เพื่อกำหนดเป็นหน่วยบริการประจำในการให้การดูแลทางด้านสุขภาพซึ่งจะถือเป็นหน่วยบริการระดับต้นหรือหน่วยบริการปฐมภูมิ และหน่วยบริการร่วมให้บริการ โดยยังทำหน้าที่เป็นหน่วยบริการคู่สัญญาสำหรับบริการปฐมภูมิเป็นหน่วยงานที่รับขึ้นทะเบียนประชาชนอันเป็นสถานพยาบาลด้านแรก ซึ่งทำหน้าที่ในการให้บริการแบบผสมผสาน ตั้งแต่การรักษาพยาบาล การส่งเสริมสุขภาพ การป้องกันโรค และการฟื้นฟู ตลอดจนประสานงานการส่งต่อผู้ป่วยไปยังสถานพยาบาลอื่นซึ่งเป็นหน่วยบริการที่รับการส่งต่อตามสภาพความเจ็บป่วยและความจำเป็นด้านสุขภาพ¹⁶²

คุณสมบัติของผู้มีสิทธิในระบบหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ¹⁶³

ก. เป็นบุคคลสัญชาติไทย

ข. มีหมายเลขบัตรประจำตัวประชาชน 13 หลักอย่างถูกต้องตามกฎหมาย โดยต้องมีข้อมูลอยู่ในฐานข้อมูลประชากรของสำนักบริหารการทะเบียน กระทรวงมหาดไทย

บุคคลที่ไม่มีสิทธิภายใต้ระบบหลักประกันสุขภาพ¹⁶⁴ ได้แก่

¹⁵⁸ พระราชบัญญัติหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ พ.ศ. 2545, มาตรา 38.

¹⁵⁹ พระราชบัญญัติหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ พ.ศ. 2545, มาตรา 39.

¹⁶⁰ ผลการดำเนินงานการสร้างหลักประกันสุขภาพถ้วนหน้า ปีงบประมาณ พ.ศ. 2558 (1 ตุลาคม 2557 – 31 มีนาคม 2558), น. 1.

¹⁶¹ พระราชบัญญัติหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ พ.ศ. 2545, มาตรา 6.

¹⁶² อัจฉริยา รสน้ำ, *เพ็งอ้าง*, น. 76 - 77.

¹⁶³ สำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ, “คู่มือผู้ใช้สิทธิหลักประกันสุขภาพ(ออนไลน์),” สืบค้นเมื่อวันที่ 12 ธันวาคม 2558, จาก <http://stream.nhso.go.th/portals/0/library/library09.pdf>

¹⁶⁴ สำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ, *คู่มือหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ ปีงบประมาณ 2556*,

- ก. ผู้มีสิทธิตามกฎหมายว่าด้วยประกันสังคม
- ข. ผู้มีสิทธิตามพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล
- ค. พนักงานหรือลูกจ้างขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น ได้แก่ องค์การบริหารส่วนจังหวัด องค์การบริหารส่วนตำบล และเทศบาล
- ง. พนักงานหรือลูกจ้างของรัฐวิสาหกิจ
- จ. คู่สมรส บุตร หรือบิดมารดา หรือบุคคลอื่นใดที่ได้รับสวัสดิการการรักษาพยาบาลโดยอาศัยสิทธิของบุคคลข้อ ข. ค. และ ง.
- ฉ. ครูโรงเรียนเอกชน
- ช. ข้าราชการการเมือง ได้แก่ นายกรัฐมนตรี รองนายกรัฐมนตรี รัฐมนตรีว่าการ รัฐมนตรีช่วยว่าการ สมาชิกสภาผู้แทนราษฎร และสมาชิกวุฒิสภา ซึ่งรัฐได้จัดหาสวัสดิการด้านการรักษาพยาบาลให้อยู่แล้ว
- ซ. ผู้ซึ่งปฏิบัติงานให้แก่หน่วยงานอื่นของรัฐหรือบุคคลอื่นใดที่มีสิทธิได้รับการรักษาพยาบาลโดยใช้จ่ายจากเงินงบประมาณของรัฐ
- ในกรณีที่คนไทยอาศัยอยู่ในต่างประเทศติดต่อกันมากกว่า 2 ปีขึ้นไป หรือผู้ที่ลงทะเบียนเลือกตั้งในต่างประเทศ จะสามารถใช้สิทธิหลักประกันสุขภาพถ้วนหน้าได้ต่อเมื่อเดินทางกลับมาอาศัยอยู่ในประเทศไทยแล้ว เนื่องจากรัฐบาลไม่ได้จัดสรรงบประมาณเหมาจ่ายรายหัวสำหรับบุคคลกลุ่มดังกล่าวในขณะที่อาศัยอยู่ในต่างประเทศ¹⁶⁵
- ตามพระราชบัญญัติหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ พ.ศ. 2545 มาตรา 3 กำหนดให้ผู้มีสิทธิภายใต้ระบบหลักประกันสุขภาพแห่งชาติจะได้รับความคุ้มครองค่าใช้จ่ายเพื่อการบริหารสาธารณสุข¹⁶⁶ ดังนี้
- ก. การส่งเสริมสุขภาพ การป้องกันโรคและการควบคุมโรค
- ข. การตรวจ การวินิจฉัย การรักษาและการฟื้นฟูสมรรถภาพทางการแพทย์จนถึงสิ้นสุดการรักษา ทั้งนี้ รวมถึงการแพทย์ทางเลือกที่ผ่านการรับรองของคณะกรรมการ
- ค. การตรวจและรับฝากครรภ์ ครอบคลุมการตรวจและการบริหาร เพื่อสร้างเสริมสุขภาพของหญิงมีครรภ์
- ง. ค่าทำคลอด ครอบคลุมการคลอดบุตร รวมกันไม่เกิน 2 ครั้ง กรณีที่บุตรมีชีวิตอยู่
- จ. ค่าอาหารและค่าห้องสามัญ

(ม.ป.ท. : ม.ป.พ., 2555), น. 44.

¹⁶⁵ เพิ่งอ้าง, น. 45.

¹⁶⁶ อัจฉริยา รสฉ่ำ, เพิ่งอ้าง, น. 79 - 81.

ฉ. การบริหารทารกแรกเกิด

ช. การถอนฟัน การอุดฟัน การขูดหินปูน การทำฟันปลอมฐานพลาสติก การรักษาโพรงประสาทฟันน้ำนม และการใส่เพดานเทียมในเด็กปากแหว่งเพดานโหว่

ซ. ค่ายา ค่าเวชภัณฑ์ ค่าอวัยวะเทียม และค่าอุปกรณ์ทางการแพทย์ ตามข้อบ่งชี้ทางการแพทย์ โดยครอบคลุมยาตามกรอบบัญชียาหลักแห่งชาติ

ฅ. การจัดส่งต่อเพื่อการรักษาระหว่างหน่วยบริการ โดยครอบคลุมเฉพาะกรณีเจ็บป่วยฉุกเฉิน และการส่งต่อเพื่อการรักษาระหว่างสถานพยาบาล ทั้งนี้ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขให้ปฏิบัติตามที่คณะกรรมการประกาศกำหนด

ญ. ค่าฟื้นฟูสมรรถภาพร่างกายและจิตใจ ครอบคลุมการฟื้นฟูสมรรถภาพทางการแพทย์จนถึงสิ้นสุดการรักษา

ฎ. ค่าบำบัดและการบริการทางการแพทย์หรือค่าใช้จ่ายอื่น นอกเหนือจาก ก.-ญ. ที่คณะกรรมการกำหนด

แต่ก็มีสิทธิประโยชน์ในบางกรณีที่พระราชบัญญัติหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ พ.ศ. 2545 ไม่ให้ความคุ้มครองในเรื่องค่าใช้จ่ายเพื่อการบริการสาธารณสุข เช่น การบำบัดและฟื้นฟูผู้ติดยาและเสพติดตามกฎหมายว่าด้วยยาเสพติด การรักษาภาวะมีบุตรยาก การผสมเทียม การรักษาที่อยู่ในระหว่างการค้นคว้าทดลอง เป็นต้น