

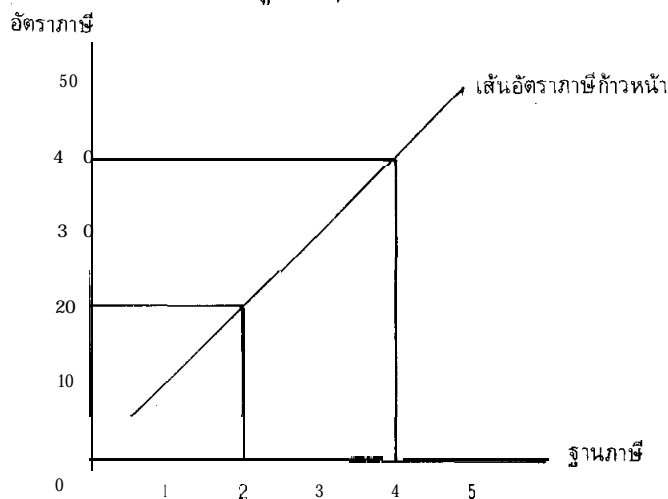
อัตราภาษี และความสามารถในการเสียภาษี

1. อัตราภาษี

อัตราภาษี ได้แก่จำนวนเงินที่จัดเก็บจากฐานภาษี (Tax base) หน่วยหนึ่ง ๆ ซึ่งอาจกำหนดขึ้นเป็นอัตราตายตัว เช่น ภาษีศุลกากรที่กำหนดอัตราภาษีนำเข้าไว้เป็นร้อยละเท่านั้นเท่านี้ หรือกำหนดขึ้นตามอัตราส่วนเฉลี่ย ซึ่งจะมีอัตราสูงหรือต่ำขึ้นอยู่กับยอดรวมของเงินภาษีที่ต้องการ เนื่องจากเงินภาษีอากรถูกกำหนดขึ้นโดยอัตราภาษีและฐานภาษีร่วมกัน ดังนั้นการที่จะทราบว่าเป็นคน ๆ หนึ่งจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินมากน้อยเพียงใดนั้นจึงต้องทราบความสัมพันธ์ระหว่างอัตราภาษีและฐานภาษีส่วนที่เปลี่ยนแปลงว่าเป็นอย่างไรเสียก่อน ความสัมพันธ์ระหว่างอัตราภาษีและฐานภาษีที่เปลี่ยนแปลงไปนี้ มีอยู่ 3 ชนิดด้วยกัน คือ อัตราก้าวหน้า อัตราตามส่วน และอัตราถอยหลัง

1.1 อัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive Tax Rate) เป็นอัตราภาษีที่สูงขึ้นเมื่อฐานภาษีหรือรายได้เพิ่มขึ้น เช่นอัตราภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาของไทยกำหนดไว้ว่า เงินได้สุทธิไม่เกิน 30,000 บาท เสียภาษีร้อยละ 7 ถ้าเงินได้สุทธิเกินกว่า 30,001 บาท แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ร้อยละ 10 และอัตราภาษีจะสูงขึ้นเรื่อย ๆ จนถึงรายได้สุทธิส่วนที่เกิน 2,000,001 บาท ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 65 ดังนั้นเป็นต้น อัตราภาษีก้าวหน้า เมื่อแสดงเป็นเส้นกราฟจะมีลักษณะทอดขึ้น ดังรูปที่ 5/1

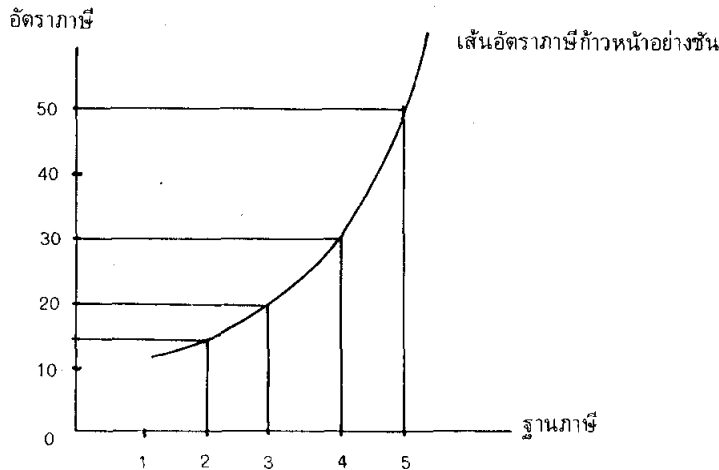
รูปที่ 5/1



จากรูปที่ 5/1 จะเห็นว่าเมื่อเงินได้มีจำนวนเพิ่มขึ้นมากเท่าไร อัตราภาษีที่เสียก็จะสูงขึ้นเรื่อย ๆ ความก้าวหน้าของภาษียิ่งมีมากเท่าใด เส้นนี้ก็จะยิ่งชันมากเท่านั้น ความจริงเรื่องอัตราก้าวหน้าจะสูงแค่ไหน เมื่อฐานภาษีมากขึ้นนี้ขึ้นอยู่กับนโยบายการคลังของรัฐบาลว่าจะใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการลดความไม่เท่าเทียมกันในรายได้ของคนในประเทศมากน้อยเพียงใด เกี่ยวกับเรื่องลักษณะก้าวหน้าของภาษีนี้ยังอาจแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ

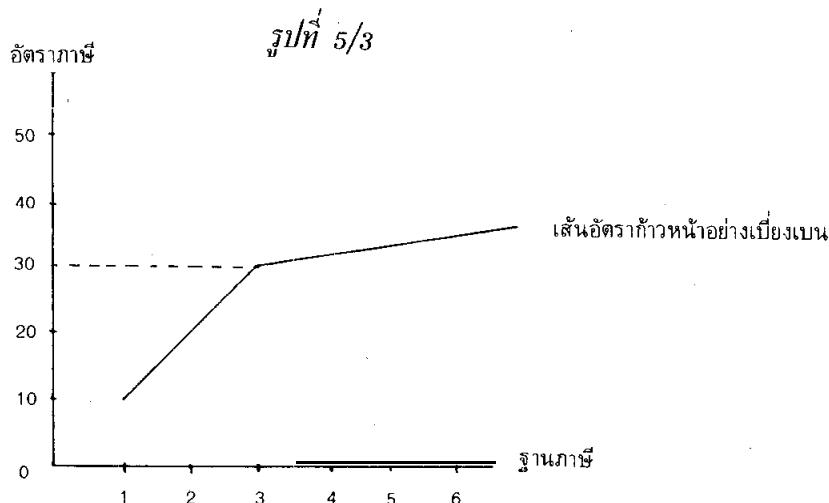
1.1.1 อัตราภาษีก้าวหน้าอย่างชัน (Steep progression) เป็นอัตราภาษีที่สูงขึ้นอย่างรวดเร็ว เช่น ในระยะแรกจัดเก็บภาษีอัตราร้อยละ 15 และขึ้นต่อ ๆ ไป อัตราจะสูงขึ้นเป็นร้อยละ 20, 30, และ 50 ดังนี้ เป็นต้น ภาษีที่มีอัตราก้าวหน้าอย่างชัน เมื่อเขียนเป็นกราฟเส้นอัตราภาษีก้าวหน้าอย่างชันจะมีลักษณะดังรูปที่ 5/2

รูปที่ 5/2



1.1.2 อัตราก้าวหน้าอย่างเบี่ยงเบน (Degressive progression) เป็นอัตราภาษีก้าวหน้าที่สูงขึ้นในอัตราที่สูงขึ้นเมื่อรายได้เพิ่มขึ้นในระยะแรก ๆ เท่านั้นแต่เมื่อรายได้เพิ่มขึ้นไปถึงระดับหนึ่งแล้ว อัตราภาษีจะยังคงสูงขึ้นต่อไปแต่เป็นการสูงขึ้นในอัตราที่ลดลง เช่น เงินได้ 10,000 บาท แรกจัดเก็บในอัตราร้อยละ 10 เงินได้ 10,000 บาท ระยะที่สองจัดเก็บในอัตราร้อยละ 20 เงินได้ 10,000 บาท ระยะที่สามจัดเก็บร้อยละ 30 และเงินได้ 10,000 บาท ระยะที่สี่จัดเก็บในอัตราร้อยละ 33 (แทนที่จะเป็นร้อยละ 40) อัตราภาษีเงินได้ส่วนมากจะเป็นอัตราภาษีก้าวหน้าอย่างเบี่ยงเบน (degressive) เพราะขณะที่อัตราภาษีเพิ่มสูงขึ้นนั้น ฐานของภาษีเงินได้จะกว้างออกไปเรื่อย ๆ

จนกว่าเงินได้จะถึงจำนวนหนึ่งที่กำหนดไว้ อัตราภาษีจึงจะคงที่ไม่เพิ่มขึ้นอีกต่อไปกลายเป็นอัตราภาษีตามส่วน เมื่อเขียนเป็นกราฟเส้นแสดงอัตราภาษีอย่างเบี่ยงเบนจะมีลักษณะดังรูปที่ 5/3



อัตราภาษีก้าวหน้าเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่า อัตราภาษีก้าวหน้าให้ความเป็นธรรมแก่สังคมมากกว่าอย่างอื่น เพราะสามารถกระจายภาระภาษีไปยังประชาชนอย่างยุติธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษี และเป็นเครื่องมือที่ดีในการขจัดความเหลื่อมล้ำของรายได้ของคนในสังคม

อย่างไรก็ดี ถ้าอัตราภาษีก้าวหน้าชันมากเกินไปอาจนำไปสู่ผลเสียได้หลายประการคือ

(1) ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความท้อถอยที่จะทำงานหาเงิน เพราะมีความรู้สึกว่ายิ่งหาเงินได้มากเท่าไรก็จะถูกรัฐเก็บเป็นค่าภาษีไปหมด

(2) ทำให้ผู้เสียภาษีพยายามหาทางหลีกเลี่ยงภาษี (Tax avoidance) โดยการศึกษาหาช่องโหว่ของกฎหมายเป็นช่องทางหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมายด้วย

(3) บางคนมองไปในแง่ร้ายว่าการเก็บภาษีโดยใช้อัตราก้าวหน้าอย่างมาก ทำให้คนที่มีรายได้ต่ำหลุดพ้นไปจากการเสียภาษีในขณะที่คนมีรายได้สูงที่ทำมาหากินด้วยความขยันขันแข็งต้องเสียภาษีในอัตราสูงมาก ลักษณะเช่นนี้คนจนจะกลายเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากการเสนอบริการต่าง ๆ ของรัฐโดยไม่ต้องมีภาระช่วยแบ่งเบาค่าใช้จ่าย ซึ่งขัดกับหลักของทฤษฎีค่าใช้จ่ายในการเสนอบริการของรัฐ (Cost of Service Theory) และอาจนำไปสู่การเรียกร้องบริการต่าง ๆ ของรัฐมากขึ้นเรื่อย ๆ

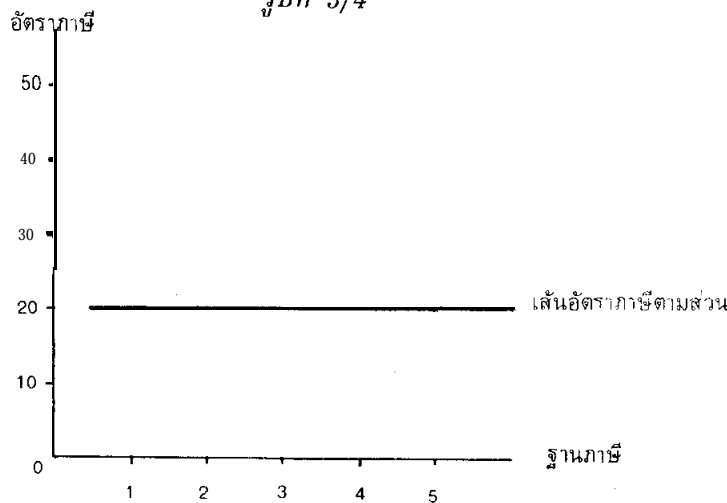
1.2 อัตราภาษีตามส่วน (Proportional Tax rate) อัตราภาษีตามส่วน คือ อัตราภาษีจะคงที่อยู่ในอัตราเดียวไม่ว่าเงินได้จะมีจำนวนเท่าใด อัตราภาษีตามส่วนแยกออกได้เป็น 2 กรณี คือ

1.2.1 อัตราตามสภาพ (Specifics rates) คือ กรณีที่ฐานของภาษีแสดงไว้เป็นปริมาณหรือขนาดตามสภาพของสินค้าแต่ละชนิด เช่น ภาษีสรรพสามิตของไทยที่จัดเก็บจากสุราเป็นลิตร เก็บจากซีเมนต์เป็นตัน หรือ ภาษีศุลกากรที่จัดเก็บจากปากกาเป็นด้าม เก็บจากสบู่เป็นกิโลกรัม ดังนี้ เป็นต้น

1.2.2 อัตราตามราคา (Advalorem rate) คือ กรณีที่ฐานภาษีแสดงไว้เป็นราคา และอัตราภาษีจะกำหนดไว้เป็นร้อยละของราคา เช่น ภาษีศุลกากรจะเก็บภาษีจากการนำเข้า โดยเก็บภาษีเป็นร้อยละของมูลค่าของสินค้าที่นำเข้า หรือภาษีเงินได้ก็กำหนดอัตราภาษีไว้เป็นร้อยละหรือเปอร์เซ็นต์ของรายได้ เป็นต้น

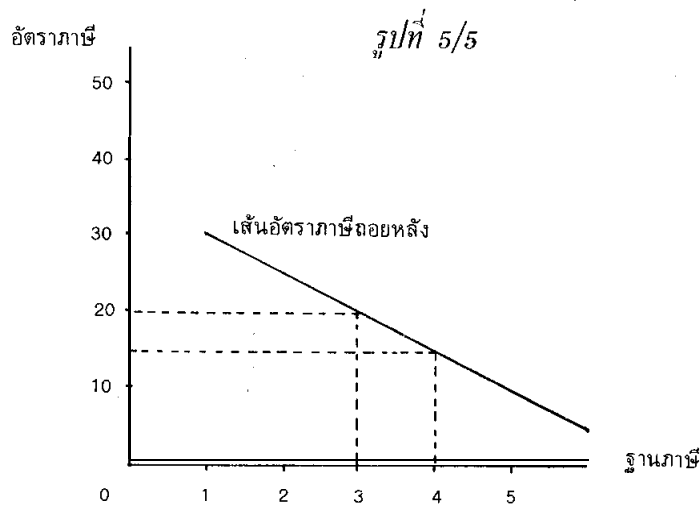
อัตราภาษีตามส่วนนั้นนับว่าเป็นวิธีที่สะดวกแก่การปฏิบัติจัดเก็บและการเสียภาษี แต่ให้ความเป็นธรรมแก่สังคมน้อยกว่าภาษีที่จัดเก็บในอัตราก้าวหน้า และถ้าพิจารณาตามหลักของทฤษฎีความเสมอภาคในการเสียสละ (Equality of Sacrifice Theory) แล้ว การเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีตามส่วน จะทำให้เกิดความไม่เสมอภาคในการเสียสละ เช่น เมื่อเปรียบเทียบเงินได้ของคน 2 คน ระหว่างคนที่มีรายได้เดือนละ 1,000 บาท กับคนที่มีรายได้เดือนละ 10,000 บาท จะเห็นว่าคนที่มีรายได้เดือนละ 1,000 บาท เสียภาษีเพียง 100 บาท ส่วนคนที่มีรายได้เดือนละ 10,000 บาท จะต้องเสียภาษีถึง 1,000 บาท ดังนี้ เป็นต้น อัตราภาษีตามส่วนนี้ ถ้าเขียนเป็นรูปภาพเส้นที่แสดงอัตราภาษีแบบตามส่วน จะมีลักษณะเป็นเส้นตรงขนานกับแกนนอน ดังรูปที่ 5/4

รูปที่ 5/4



1.3 อัตราภาษีถอยหลัง (Regressive tax rates) เป็นอัตราภาษีที่ตรงข้ามกับอัตราก้าวหน้า คือ อัตราภาษีจะลดลงตามส่วนเมื่อฐานภาษีหรือรายได้มากขึ้น ตัวอย่าง เช่น เมื่อมีเงินได้ 10,000 บาท ต้องเสียภาษีร้อยละ 30 แต่ถ้ามีเงินได้ 30,000 บาท กลับเสียภาษีน้อยลงเป็นร้อยละ 20 และมีเงินได้ 50,000 บาท เสียภาษีเพียงร้อยละ 10 ดังนี้เป็นต้น

อัตราภาษีถอยหลังนี้อาจจะคงที่ เพิ่มขึ้น ลดลงก็ได้ และในความหมายอย่างกว้างอาจหมายถึงภาษีใดก็ตาม ที่เมื่อจัดเก็บแล้วมีผลทำให้ผู้มีรายได้ต่ำต้องเสียภาษีเมื่อคิดเป็นร้อยละของรายได้ของเขาแล้วปรากฏว่าเงินที่ต้องเสียภาษีมีจำนวนมากกว่าร้อยละของรายได้ของผู้ที่มีรายได้สูง กรณีเช่นนี้ก็ถือว่าภาษีนิดนั้นมีลักษณะเป็นภาษีถอยหลังด้วย แม้ว่าจะมีอัตราเดียวกัน อัตราภาษีถอยหลังเมื่อเขียนเป็นกราฟจะมีลักษณะดังรูปที่ 5/5



อัตราภาษีทั้ง 3 ลักษณะนี้ ประเทศต่าง ๆ นำไปใช้แตกต่างกันตามประเภทของภาษีอากรที่จัดเก็บ เช่น ภาษีเงินได้ส่วนมากจัดเก็บในอัตราก้าวหน้า ภาษีสรรพสามิตภาษีศุลกากร ภาษีการค้ามักจัดเก็บในอัตราตามส่วนเป็นต้น โครงสร้างของอัตราภาษี (Rate Structure) ลักษณะต่าง ๆ ดังกล่าวนี้อาจจะพิจารณาได้จากตารางต่อไปนี้

| ทรัพย์สินหรือเงินได้ ที่ถือว่าเป็นฐานภาษี | Progressive Rate | Proportional Rate | Regressive Rate | Degressive Rate |
|--|---------------------|----------------------|--------------------|--------------------|
| 5,000 - 10,000 | 5% | 10% | 30% | 10% |
| 10,000 - 15,000 | 10% | 10% | 20% | 20% |
| 15,000 - 20,000 | 20% | 10% | 10% | 25% |
| 20,000 - 25,000 | 30% | 10% | 5% | 28% |

เพื่อที่จะเข้าใจเรื่องนี้ได้สะดวกขึ้น ควรพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างอัตราภาษี ฐานภาษี และ จำนวนเงินค่าภาษีอากรที่จะต้องจ่ายได้ดังนี้⁽¹⁾

$$B \times R = T \quad \text{หรือ}$$

$$R = \frac{T}{B}$$

กำหนดให้ R = Tax Rate

B = Tax Base

T = Amount of Tax

จะเห็นได้ว่าฐานภาษีและอัตราภาษีมีความสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด ถ้ามีแต่เพียงฐานภาษี หรือ อัตราภาษีเพียงอย่างใดอย่างหนึ่งก็จะไม่สามารถคำนวณหาจำนวนเงินค่าภาษีได้ ถ้าพิจารณาตามหลักเลขคณิตฐานภาษีก็คือตัวตั้งและอัตราภาษีก็คือตัวคูณ ผลลัพธ์ที่ได้คือจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย ดังนั้น เมื่อฐานภาษีมากขึ้นหรือสูงขึ้น ไม่ว่าจะอัตราภาษีจะสูงขึ้นหรือต่ำลงก็ตาม จำนวนเงินค่าภาษีจะต้องเพิ่มขึ้นเสมอ ความสัมพันธ์ระหว่างฐานภาษีและอัตราภาษีอาจเป็นไปในลักษณะต่าง ๆ ดังนี้

- ถ้า R เพิ่มขึ้นในขณะที่ B เพิ่มขึ้น Rate Structure เป็น Progressive Rate
- ถ้า R คงที่ในขณะที่ B เพิ่มขึ้น Rate Structure เป็น Proportional Rate
- ถ้า R ลดลงในขณะที่ B เพิ่มขึ้น Rate Structure เป็น Regressive Rate
- ถ้า R เพิ่มขึ้นในขณะที่ B เพิ่มขึ้น แต่ R เพิ่มขึ้นในอัตราส่วนที่ลดลง Rate Structure จะมีลักษณะเป็น Degressive Rate

⁽¹⁾ขจร สาธุพันธ์ การภาษีอากร (พระนคร : บริษัท บพิท จำกัด (แผนกการพิมพ์) 2513) หน้า 38.

อัตราภาษีทั้ง 3 แบบ คือ อัตราภาษีแบบก้าวหน้า อัตราตามส่วน และอัตราถอยหลัง เป็นอัตราภาษีที่จัดเก็บตามหลักความสามารถทั้งหมด สำหรับประเทศที่ต้องการรายได้จากภาษีอากรเป็นจำนวนมาก ๆ มักจะกำหนดอัตราก้าวหน้าอย่างแรง แต่มีผู้ค้านว่าอัตราภาษีที่สูงจะทำให้การหลีกเลี่ยงภาษีเพิ่มมากขึ้น ทำให้รายได้จากภาษีอากรลดน้อยลง สำหรับประเทศที่ต้องการพัฒนาเศรษฐกิจจำเป็นต้องกำหนดอัตราภาษีไว้ให้ต่ำ โดยอาจเป็นอัตราแบบตามส่วน หรืออัตราแบบถอยหลังอย่างใดอย่างหนึ่งตามความเหมาะสม โดยจะต้องคำนึงถึงผลในด้านการมีงานทำ การออม และการลงทุนด้วย เพราะระบบของอัตราภาษีย่อมมีผลต่อการเปลี่ยนแปลงในรายได้ประชาชาติเช่นเดียวกัน

2. หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay principle)

ความสามารถในการเสียภาษีเท่าที่เห็นว่าเป็นที่ยอมรับและปฏิบัติกันอยู่โดยทั่วไปในประเทศต่าง ๆ มักขึ้นอยู่กับความสามารถในการหารายได้อีกต่อหนึ่ง ทั้งนี้ก็เพราะมีความเชื่อกันว่า ผู้ที่มีความสามารถในการหารายได้ได้มากย่อมแสดงว่าเป็นผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีได้มากด้วยการเสียภาษีตามหลักความสามารถในแนวความคิดนี้มีได้มีการพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีจะพึงได้รับเป็นสิ่งตอบแทนด้วยแต่ประการใด คือ ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์ตอบแทนจากรัฐหรือไม่เพียงใดก็ต้องเสียภาษีไปตามความสามารถในการหารายได้เสมอ

เกี่ยวกับเรื่องความสามารถในการเสียภาษีนี้ได้มีความคิดเห็นแตกแยกออกเป็น 2 ฝ่ายด้วยกันคือ

ฝ่ายหนึ่ง มีความเห็นว่าความสามารถในการเสียภาษีเป็นรูปธรรม (Objective) เพราะเป็นสิ่งที่สามารถวัดได้จากสิ่งที่มีรูปร่าง มีขนาด เช่น วัดจากรายได้สุทธิ จากทรัพย์สิน หรือวัดจากการใช้จ่ายอย่างใดอย่างหนึ่งก็ได้ แต่เท่าที่ปรากฏอยู่โดยทั่วไปมักนิยมวัดจากรายได้เป็นส่วนใหญ่ถึงกระนั้นก็ได้หมายความว่า รายได้จะเป็นเครื่องวัดความสามารถที่ดีที่สุด หากเป็นแต่เพียงเครื่องวัดที่ดีกว่าอย่างอื่นเท่านั้นเอง Adam Smith ซึ่งสนับสนุนแนวความคิดฝ่ายนี้มีความเห็นว่าการเก็บภาษีควรเก็บในอัตราส่วนที่เท่ากันกับรายได้ นั่นหมายความว่า ในการเก็บภาษีควรใช้อัตราคงที่ (Proportional Rate)

ส่วนอีกฝ่ายหนึ่งมีความเห็นว่า ความสามารถในการเสียภาษีเป็นนามธรรม (Subjective) เพราะความสามารถเป็นสิ่งที่ไม่มีรูปร่าง ไม่มีตัวตนจะแตะต้องหรือสัมผัสไม่ได้ และไม่สามารถมองเห็นได้ด้วย ดังนั้นความสามารถในการเสียภาษีจะมีมากหรือน้อยจึงเป็นเพียงความรู้สึกอย่าง

หนึ่งทีออกมากในรูปของการเสียสละเท่านั้น ฝ่ายนี้ยังมีความเห็นต่อไปว่าการใช้รายได้มาเป็นเกณฑ์วัดความสามารถในการเสียภาษีนี้ ถ้าดูเผิน ๆ จะรู้สึกว่าเป็นหลักที่เป็นธรรม แต่ถ้าพิจารณาให้ลึกซึ้งแล้วจะเห็นว่ารายได้ไม่ใช่เครื่องวัดความสามารถที่เป็นธรรมจริง ๆ ดังที่เข้าใจกัน ทั้งนี้เพราะเงินจำนวนเท่ากันของคนรวยและคนจนมีค่าแตกต่างกัน ถ้าจะพูดให้ถูกต้องตามหลักเศรษฐศาสตร์ ก็คงจะต้องพูดว่า “เงินของผู้ที่มีรายได้ต่ำ มีอรรถประโยชน์สุดท้าย (Marginal utility) สูงกว่าเงินของผู้ที่มีรายได้สูง” แต่ถ้าจะพูดให้ชาวบ้านเข้าใจกันง่าย ๆ ก็ต้องพูดว่า “เวลาคนที่มียาได้ต่ำต้องจ่ายเงินค่ายาเขาจะมีความรู้สึกเดือดร้อนมากกว่าคนที่มียาได้สูง เพราะเงินแต่ละบาทของคนจนหาได้ยากจึงมีค่ามากกว่าเงินแต่ละบาทของคนรวยซึ่งหามาได้โดยง่าย” นอกจากนี้คนที่มียาได้เท่ากัน แต่มีภาวะความรับผิดชอบแตกต่างกัน ความสามารถในการเสียภาษีก็ไม่ควรจะเท่ากันด้วย เช่น คนโสดกับคนที่มียาครอบครัว หรือหัวหน้าครอบครัวใหญ่กับครอบครัวเล็ก เป็นต้น ด้วยเหตุนี้เอง John Stuart Mill นักเศรษฐศาสตร์สำนักคลาสสิกจึงได้พยายามคิดค้นหาหลักเกณฑ์ในการเก็บภาษีขึ้นใหม่ โดยพยายามที่จะให้ผู้เสียภาษีทั้งหลายได้รับความเป็นธรรม ในการที่ต้องเสียสละเงินเป็นค่าภาษีอากร (equality of sacrifice) Mill มีความเห็นว่าความเป็นธรรมในการเก็บภาษีซึ่งเป็นหลักคติทางการเมืองนั้น แท้ที่จริงแล้วเป็นเรื่องของการเสียสละมากกว่า ดังนั้นการที่จะให้บุคคลเสียสละเงินรายได้ส่วนหนึ่งเป็นค่าภาษีเพื่อช่วยแบ่งเบาภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาล ก็ไม่ควรจะทำให้เขารู้สึกว่าต้องรับภาระมากกว่าหรือน้อยกว่าบุคคลอื่น ๆ ที่ต้องเสียสละรายได้ของเขาให้แก่รัฐบาลเช่นเดียวกัน

นอกจากนี้ Mill ยังได้เสนอว่ารัฐควรยกเว้นไม่เก็บภาษีจากผู้ที่มียาได้ขั้นต่ำ โดยรัฐจะต้องเป็นผู้กำหนดรายได้ขั้นต่ำซึ่งพิจารณาจากมาตรฐานการครองชีพเป็นเกณฑ์ ส่วนผู้ที่มียาได้เกินกว่าขั้นต่ำ ก็ควรที่จะต้องเสียสละรายได้ของตนให้แก่รัฐโดยเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) ตามระดับรายได้ที่เพิ่มขึ้น จากหลักดังกล่าวนี้แสดงให้เห็นว่าการเสียภาษี เป็นการเสียสละของผู้เสียภาษีที่บริจาคเงินให้แก่รัฐ โดยมีได้รับสิ่งใดตอบแทนเป็นการพิเศษเฉพาะตัวไม่ว่าการบริจาค่นั้นจะเป็นไปด้วยความสมัครใจหรือถูกบังคับให้บริจาคจนกลายเป็นหน้าที่ก็ตาม

3. อัตราภาษีกับความสามารถในการเสียภาษี

ถึงแม้ว่าหลักความสามารถในการเสียภาษีจะประกอบด้วยหลักการเก็บภาษี 3 แบบ คือ อัตราภาษีแบบก้าวหน้า อัตราภาษีตามส่วน และอัตราภาษีถอยหลังก็ตามแต่โดยทั่วไปมักยอมรับว่าหลักที่ใช้ในการกระจายภาระภาษีอากรได้ดีที่สุด คือ การจัดเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้า ทั้งนี้โดยมี

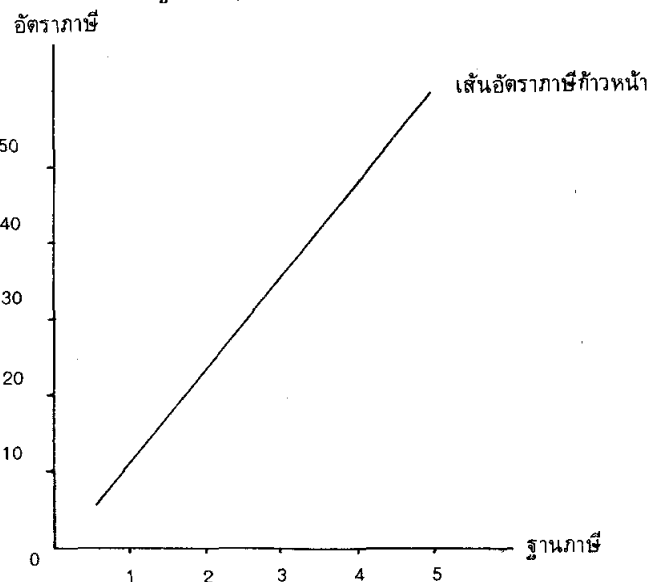
ความเชื่อกันว่าระบบอัตราภาษีแบบก้าวหน้าจะช่วยทำให้สังคมมีความเป็นธรรมมากขึ้น เพราะระบบภาษีแบบอัตราก้าวหน้าเมื่อนำมาใช้แล้วเป็นผลดีต่อการกระจายรายได้ คือ ทำให้รายได้ของคนในสังคมมีความเท่าเทียมกันมากขึ้น ดีกว่าการใช้อัตราภาษีแบบตามส่วน และอัตราภาษีแบบถอยหลัง หลักการจัดเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้า คือ อัตราภาษีจะสูงขึ้นเรื่อย ๆ เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีรายได้มากขึ้น ตัวอย่างเช่น คนสองคนมีรายได้ต่างกัน 10 เท่า ถ้าสมมติให้คนหนึ่งมีรายได้เดือนละ 1,000 บาท ส่วนอีกคนหนึ่งมีรายได้เดือนละ 10,000 บาท เมื่อความสามารถในการหารายได้ของบุคคลสองคนต่างกัน 10 เท่า เช่นนี้ก็น่าจะเป็นหลักฐานอย่างชัดเจนที่แสดงให้เห็นว่า ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลทั้งสองควรจะต่างกัน 10 เท่าด้วย และอัตราภาษีที่นำมาใช้ก็ควรจะเป็นอัตราตามส่วน (Proportional Rate) ก็น่าจะเป็นธรรมแก่ผู้มีรายได้ทั้งสองคนดังกล่าวแล้ว

แต่ถ้าใช้ระบบอัตราภาษีแบบก้าวหน้ามาเป็นหลักในการจัดเก็บภาษี บุคคลทั้งสองก็จะต้องเสียภาษีแตกต่างกันมากกว่า 10 เท่า ซึ่งเป็นวิธีหนึ่งของการเก็บภาษีตามหลักความสามารถ (ability to pay) ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในตอนต้น อย่างไรก็ตามก็ดียังไม่มีบุคคลใดกล้ายืนยันว่า อัตราภาษีแบบก้าวหน้าเป็นอัตราที่เหมาะสมกับหลักความสามารถในการเสียภาษีมากที่สุด ทั้งนี้เป็นเพราะยังไม่สามารถหาเหตุผลมาอธิบายได้ว่า เหตุใดจึงต้องเก็บภาษีมากกว่า 10 เท่า

ภาษีที่นิยมจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าส่วนใหญ่ได้แก่ภาษีเงินได้ ด้วยเหตุนี้เองภาษีเงินได้จึงเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าเป็นภาษีที่จัดเก็บตามหลักความสามารถที่กระจายรายได้ให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมมากที่สุด ลักษณะความก้าวหน้าของภาษีเงินได้สามารถกำหนดได้เป็น 3 วิธี คือ

1. **เพิ่มอัตราภาษีให้สูงขึ้นเมื่อรายได้เพิ่มขึ้น** คือ ยิ่งผู้เสียภาษีมีรายได้มากขึ้นเท่าใดก็จะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงมากขึ้นเท่านั้น ในกรณีนี้ ถ้าเขียนเป็นรูปภาพเส้นอัตราภาษีเงินได้จะมีลักษณะทอดขึ้นจากซ้ายไปขวาดังรูป 5/6

รูปที่ 5/6

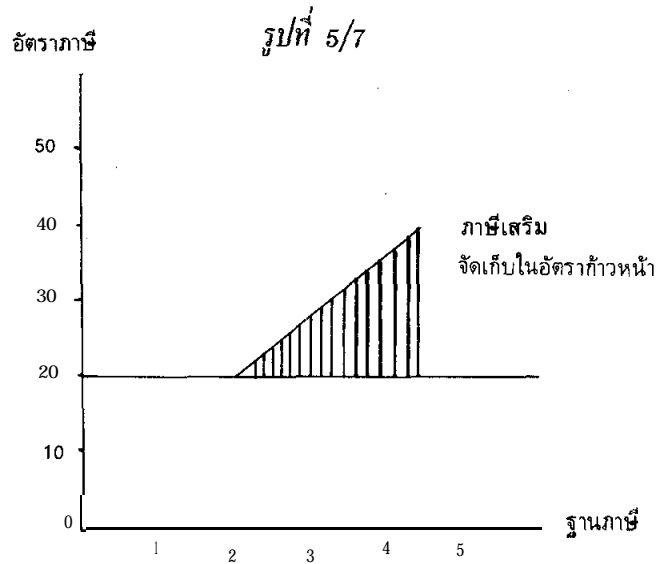


2. เก็บภาษีเสริม (sur tax) คือการเก็บภาษีจากรายได้ที่เสียภาษีรายได้ในอัตราปกติไปแล้วอีกครั้งหนึ่ง หมายความว่าเงินรายได้จำนวนหนึ่งจะต้องเสียภาษี 2 อัตราด้วยกันคือ

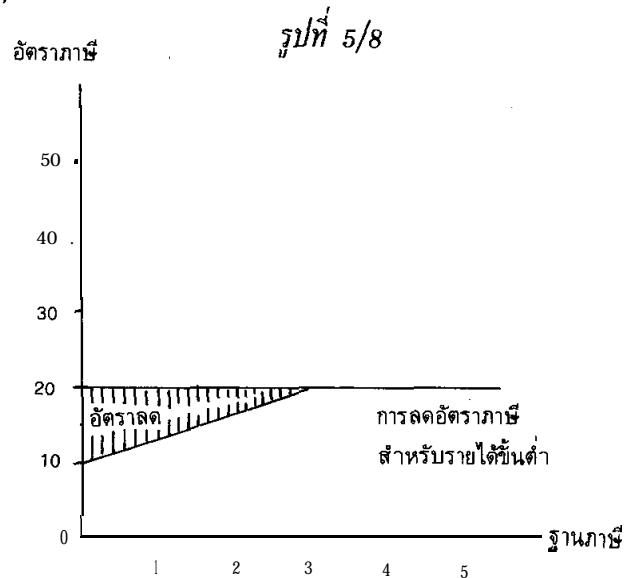
ครั้งที่ 1 จัดเก็บภาษีในอัตราปกติ โดยทั่วไปนิยมใช้อัตราตามส่วน (Proportional Rate) กล่าวคือไม่ว่ารายได้น้อยหรือมากจะเก็บภาษีในอัตราเดียวกันทั้งหมด

ครั้งที่ 2 จัดเก็บภาษีเสริม คือหลังจากเก็บภาษีอัตราตามส่วนไปครั้งหนึ่งแล้วก็จะเก็บภาษีเสริมเฉพาะรายได้ขั้นสูงอีกครั้งหนึ่ง โดยจะใช้อัตราก้าวหน้า หมายความว่าหลังจากที่รายได้ทุก ๆ ขั้นตั้งแต่ขั้นต่ำสุดไปจนถึงขั้นสูงสุด เสียภาษีตามส่วนไปครั้งหนึ่งแล้ว สำหรับรายได้ขั้นสูงจะต้องเสียภาษีอีกครั้งหนึ่งโดยจัดเก็บในอัตราก้าวหน้า ด้วยเหตุนี้รายได้ขั้นต่ำและขั้นสูง จึงเสียภาษีในอัตราที่ไม่เท่ากัน

ภาษีที่จัดเก็บตามวิธีนี้เมื่อเขียนเป็นรูปภาพจะมีลักษณะดังรูปที่ 5/7



3. การลดอัตราภาษี (regate) หมายความว่า หลังจากคำนวณภาษีตามอัตราตามส่วนเสร็จไปครั้งหนึ่งแล้ว จึงลดอัตราภาษีให้แก่เฉพาะรายได้ขั้นต่ำ วิธีนี้เมื่อเขียนเป็นรูปจะมีลักษณะดังรูปที่ 5/8



เนื่องจากภาวะเศรษฐกิจ แปรเปลี่ยนอยู่ตลอดเวลา บางครั้งก็ตกอยู่ในภาวะเงินเฟ้อ บางครั้งก็อยู่ในภาวะเงินฝืด บางครั้งเศรษฐกิจก็เจริญรุ่งเรือง และบางครั้งเศรษฐกิจก็ตกต่ำ ดังนั้นอัตราภาษีที่ดีจะต้องมีความยืดหยุ่นคือสามารถเปลี่ยนแปลงให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจได้โดยง่าย การใช้อัตราภาษีตามวิธีที่ 2 จะสามารถเปลี่ยนแปลงได้ง่ายกว่าวิธีที่ 1 และวิธีที่ 3 คือสามารถเปลี่ยนแปลงเฉพาะอัตราปกติ หรืออัตราเสริม เพียงอย่างเดียวอย่างหนึ่งก็ได้ แต่ทางที่ดีอัตราปกติ ควรกำหนดให้ตายตัว ส่วนอัตราเสริมนั้นควรกำหนดให้เปลี่ยนแปลงตามภาวะเศรษฐกิจได้ ก็จะเป็นผลดีแก่เศรษฐกิจของชาติโดยรวมด้วย