

บทที่ 4

หลักความเป็นธรรมของภาษีอากร

1. ความนำ

หลังจากที่ได้ศึกษาเนื้อหาในบทที่ 2 และบทที่ 3 แล้ว ในบทนี้จะเริ่มวิเคราะห์หลักในการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นเครื่องมือทางการคลังที่รัฐบาลนำมาใช้ในการกระจายรายได้ใหม่ทั้งนี้เพื่อหาแนวทางในการกำหนดโครงสร้างภาษีอากรให้เป็นที่ยอมรับแก่ประชาชนและบรรลุวัตถุประสงค์ในการกระจายความเป็นธรรมในสังคม

ขอบเขตของการศึกษาในบทนี้ ก่อนที่จะเข้าไปพิจารณาหลักความเป็นธรรมของภาษีอากร และหลักการจัดเก็บภาษิตามหลักผลประโยชน์ และหลักการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความสามารถนั้น จะเริ่มด้วยลักษณะของระบบภาษีอากรที่ดีตามแนวความคิดของนักเศรษฐศาสตร์การคลังสมัยใหม่เพื่อให้นักศึกษาจะได้ทราบว่าลักษณะของโครงสร้างภาษีอากรที่ดีควรมีลักษณะอย่างไร จากนั้นจึงพิจารณาหลักความเป็นธรรมของภาษีอากร

2. ลักษณะของระบบภาษีอากรที่ดี

เมื่อเราพิจารณาภาษีทุกชนิดที่รัฐบาลจัดเก็บโดยรวมเพื่อเป็นรายได้ที่จะนำมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศของรัฐบาล เราเรียกว่า ระบบภาษี (tax system) หรือ โครงสร้างภาษี (tax structure) มีนักเศรษฐศาสตร์หลายท่านที่ได้ให้ทัศนะเกี่ยวกับคุณลักษณะของระบบภาษีอากรที่ดี เพื่อชี้ให้เห็นว่ารัฐบาลควรจัดเก็บภาษีต่างๆอย่างไรจึงจะทำให้ระบบภาษีอากรมีความเหมาะสมเกิดประโยชน์แก่สังคมส่วนรวมมากที่สุด ในที่นี้จะกล่าวถึงคุณลักษณะของระบบภาษีอากรที่ดีตามแนวความคิดของ R.A. Musgrave และ P. B. Musgrave ซึ่งมีองค์ประกอบที่สำคัญ 7 ประการ คือ¹

2.1 รายได้จากภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ต้องมีจำนวนเพียงพอสำหรับการใช้จ่ายของรัฐบาล
ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาล ในการจัดทำงบประมาณรายจ่ายของรัฐบาล

ถ้ารัฐบาลเก็บภาษีได้ไม่เพียงพอกับการใช้จ่ายที่วางแผนไว้ หรือเก็บภาษีได้ไม่ตรงตามที่คาดหมายไว้ย่อมก่อให้เกิดปัญหาต่อระบบเศรษฐกิจ 4 ประการ คือ

ประการแรก ทำให้เกิดปัญหาในการรักษาไว้ซึ่งเสถียรภาพทางเศรษฐกิจกล่าวคือ ถ้าเราต้องการให้ระบบเศรษฐกิจมีการจ้างงานเต็มที่ มีความจำเป็นที่จะต้องทำให้เกิดดุลยภาพระหว่างอุปสงค์รวมและอุปทานรวมณระดับรายได้ประชาชาติที่มีการจ้างงานเต็มที่ การที่รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้ไม่เพียงพอกับการใช้จ่าย จะทำให้ระบบเศรษฐกิจขาดเสถียรภาพ เพราะการเพิ่มการใช้จ่ายโดยจิตใจจะสร้างแรงกดดันต่อภาวะเงินเฟ้อในระบบเศรษฐกิจ

ประการสอง ทำให้เกิดปัญหาในการบรรลุเป้าหมายเศรษฐกิจจุลภาค กล่าวคือ การที่ระบบเศรษฐกิจไม่มีเสถียรภาพ จะทำให้เกิดการได้เปรียบ เสียเปรียบระหว่างกลุ่มบุคคลต่างๆในสังคม และส่งผลกระทบต่อความเป็นธรรมในการกระจายรายได้

ประการที่สาม เป็นการไม่ยุติธรรมแก่คนรุ่นหลังเพราะคนในรุ่นปัจจุบันเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากการใช้จ่ายของรัฐบาล

ประการที่สี่ ทำให้รัฐบาลไม่มีวินัยทางการคลังและเกิดการพอกพูนหนี้ไปเรื่อย ๆ

2.2 การกระจายภาระภาษีต้องกระจายแก่ประชาชนผู้เสียภาษีอย่างยุติธรรม

หลักความเป็นธรรมเป็นหลักขั้นพื้นฐานที่นำมาใช้ในการออกแบบ โครงสร้างภาษีอากรที่รัฐบาลดำเนินการจัดเก็บ เพื่อให้ภาษีอากรต่างๆ ที่รัฐบาลจัดเก็บเป็นที่ยอมรับของประชาชน เพราะทุกคนต่างก็มีความเห็นตรงกันว่า ระบบภาษีอากรควรมีความเป็นธรรม กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนควรจะได้รับภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลอย่างยุติธรรม อย่างไรก็ตาม จะจัดเก็บภาษีอย่างไรจึงจะทำให้เกิดความเป็นธรรมนั้น ยากที่จะหาคำจำกัดความให้ตรงกันได้ โดยทั่วไปหลักความเป็นธรรมของภาษีอากร จำแนกได้ 2 หลักใหญ่ ๆ คือหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (absolute equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (relative equity) โดยหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ถือว่าผู้เสียภาษีทุกคนควรมีส่วนในการจุนเจือค่าใช้จ่ายของรัฐบาลเท่ากัน โดยไม่คำนึงถึงฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคล ส่วนหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์เห็นว่าบุคคลผู้เสียภาษีควรจุนเจือค่าใช้จ่ายของรัฐบาลอย่างไรนั้น ควรยึดหลัก 2 ประการ คือ ประการแรก ความสามารถในการชำระภาษี (ability to pay) ประการที่สอง ผลประโยชน์ที่ได้รับ (benefit received) การออกแบบโครงสร้างภาษีจึงต้องพิจารณาอย่างรอบคอบว่า ภาษีใดควรใช้หลักเกณฑ์ใดเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เพราะถ้าการจัดเก็บภาษีไม่มีความเป็นธรรมจะทำให้เกิดการหลบหลีกภาษี (tax evasion) และความขัดแย้งใน

สังคมได้

2.3 การจัดเก็บภาษีแต่ละชนิดนั้นสมควรคำนึงถึงจุดการจัดเก็บอย่างเดียวกับควรคำนึงถึงภาระภาษีขั้นสุดท้ายด้วย

การจัดเก็บภาษีอากรแต่ละชนิดมีความยากง่ายในการจัดเก็บแตกต่างกัน ภาษีที่จัดเก็บได้ง่ายมักเป็นภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้อื่นได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีโดยคำนึงแต่เป้าหมายด้านรายได้ โดยมีคำนึงถึงการผลักภาระภาษีย้อนก่อให้เกิดปัญหาความเป็นธรรมในการกระจายรายได้เกิดขึ้นได้ ดังนั้นการจะให้ภาษีเป็นเครื่องมือในการกระจายความเป็นธรรมจะต้องพิจารณาว่า ภาษีชนิดนั้นใครเป็นผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง (economic incidence)

2.4 การจัดเก็บภาษีอากรแต่ละชนิดจะต้องมีผลกระทบต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจหรือการทำงานของกลไกตลาดให้น้อยที่สุด

การจัดเก็บภาษีอากรต่างๆ ควรยึดหลักความเป็นกลาง (neutrality principle) ทั้งนี้เพื่อให้กลไกตลาดทำหน้าที่ในการจัดสรรการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ ตามปกติ การตัดสินใจการบริโภคหรือการตัดสินใจการผลิตจะอาศัยการเปรียบเทียบต้นทุนกับผลประโยชน์ที่ได้ การตัดสินใจเลือกบริโภคสินค้า ผู้บริโภคจะเปรียบเทียบอรรถประโยชน์ที่ได้รับกับราคาสินค้า ในทำนองเดียวกัน การตัดสินใจเลือกการบริโภคสินค้าสองชนิด ผู้บริโภคจะเปรียบเทียบอรรถประโยชน์ของสินค้าแต่ละชนิดกับราคาสินค้าเปรียบเทียบ กล่าวคือ เงื่อนไขดุลยภาพในการบริโภคที่ได้รับความพอใจสูงสุด คือ

$$MRS_{xy} = \frac{MU_x}{MU_y} = \frac{P_x}{P_y}$$

ในเมื่อ MRS_{xy} (marginal rate of substitution) คือ ค่าความชันของเส้นความพอใจเท่ากัน

MU (marginal utility) คือ อรรถประโยชน์เพิ่มของสินค้า X และสินค้า Y

P_x / P_y คือ ความชันของเส้นงบประมาณ

P_x, P_y คือ ราคาสินค้า X และสินค้า Y ตามลำดับ

ทางด้าน การตัดสินใจการผลิต เงื่อนไขดุลยภาพที่ทำให้ผลผลิตได้รับกำไรสูงสุดคือ

$$MRT_{xy} = \frac{MC_x}{MC_y} = \frac{P_x}{P_y}$$

ในเมื่อ MRT (marginal rate of transformation) คือ ค่าความชันของเส้นความเป็นไปได้ในการผลิต MC (marginal cost) คือ ต้นทุนเพิ่มของสินค้า X และ Y การจัดเก็บภาษีที่ขีดหลักความเป็นกลางจะไม่ก่อให้เกิดภาระส่วนเกินของการเก็บภาษี (excess burden of taxation) ทั้งนี้เพราะว่า เงื่อนไขในการตัดสินใจยังคงเหมือนเดิม คือ

$$MRS_{xy} = MRT_{xy} = \frac{P_x}{P_y}$$

การจัดสรรทรัพยากรโดยกลไกตลาด จึงเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพไม่ถูกบิดเบือนโดยภาษีอากร (economic distortion) ตัวอย่างภาษีที่จัดเก็บตามหลักความเป็นกลาง ได้แก่ ภาษีการขายทั่วไป (general sale taxes) ที่เรียกเก็บจากสินค้าทุกชนิดในอัตราเดียวกันโดยไม่มีการยกเว้น และภาษีมูลค่าเพิ่ม (value added tax)

2.5 โครงสร้างของระบบภาษีอากรที่ดีนั้นต้องเอื้ออำนวยต่อการใช้เป็นนโยบายการคลังใน

การรักษาเสถียรภาพ และการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

โครงสร้างของภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องมีความยืดหยุ่นสามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจ ทำให้ระบบเศรษฐกิจเกิดความยืดหยุ่นภายใน (built-in-flexibility) ช่วยลดความผันผวนของระบบเศรษฐกิจ (economic fluctuation) กล่าวคือ เมื่อภาวะเศรษฐกิจขยายตัวรายได้ของประชาชนเพิ่มรัฐบาลก็เก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นในอัตราที่สูงกว่าการเพิ่มขึ้นของรายได้ประชาชาติ และถ้าหากรัฐบาลยังคงรักษาระดับการใช้จ่ายไว้เท่าเดิมดุลงบประมาณก็จะเกินงบประมาณเกินดุล ในกรณีนี้ ภาษีอากรจะไปช่วยลดแรงกดดันของเงินเฟ้อได้มาก ในทางตรงกันข้าม ถ้าเกิดภาวะเศรษฐกิจซบเซารายได้ของประชาชนลดลง ถ้าโครงสร้างภาษีอากรมีความยืดหยุ่น รัฐบาลเก็บภาษีได้ลดลงในอัตราที่สูงกว่าการลดลงของรายได้ประชาชาติและถ้ารัฐบาลยังคงรักษาระดับการใช้จ่ายไว้ในระดับเดิมดุลงบประมาณก็จะเกินงบประมาณขาดดุล อุปสงค์รวมในระบบเศรษฐกิจจะลดลงไม่มากนักทำให้ระบบเศรษฐกิจไม่ซบเซาอย่างรุนแรง และการที่รัฐบาลเก็บภาษีน้อยลงยังช่วยบรรเทาความเดือดร้อนของผู้เสียภาษีได้ด้วย

ในด้านการส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจถ้าหากต้องการให้ระบบเศรษฐกิจเจริญเติบโตอย่างต่อเนื่อง นโยบายภาษีอากรของรัฐควรจะเป็นไปในทางส่งเสริมการออม ส่งเสริมการวิจัยเพื่อความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี เสริมสร้างแรงจูงใจในการทำงานของประชาชน และควรมุ่งลดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยของประชาชนลงเพื่อให้ครัวเรือนมีการออม และเงินออมจะไปสู่ตลาดเงินทุนส่งผลให้ระบบเศรษฐกิจขยายการลงทุนช่วยยกระดับรายได้และการจ้างงานในระบบเศรษฐกิจให้สูงขึ้น

2.6 ภาษีอากรที่จัดเก็บนั้นต้องชัดเจน ผู้เสียภาษีเข้าใจง่าย การบริหารการจัดเก็บชัดเจน และเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ภาษีอากรแต่ละชนิดที่รัฐบาลดำเนินการจัดเก็บ การออกแบบโครงสร้างภาษีอากรอื่น ประกอบด้วย ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี การยกเว้นภาษี อัตราภาษี การชำระภาษี การหาข้อยุติกรณีพิพาทระหว่างเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษี และบทลงโทษจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี องค์ประกอบของโครงสร้างภาษีแต่ละชนิดต้องมีความชัดเจนและต้องไม่เปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานใช้ดุลยพินิจ แบบฟอร์มที่ใช้ในการเสียภาษีควรเป็นแบบฟอร์มที่เข้าใจง่ายและสะดวกต่อการปฏิบัติตาม ทำให้รัฐบาลเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย การจัดเก็บเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ มีความโปร่งใส(transparency)

2.7 ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บ และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีต้องอยู่ในระดับต่ำ เมื่อเปรียบเทียบกับเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีนั้น

ค่าใช้จ่ายทั้งหมดอันเกิดจากการจัดเก็บภาษีอากร จำแนกได้ 2 ส่วน คือ ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บของหน่วยงานของผู้มีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรส่วนหนึ่ง (cost of tax administration) และอีกส่วนหนึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี (cost of compliance) เช่น ค่าใช้จ่ายในการยื่นแบบ ค่าใช้จ่ายในการจัดทำบัญชีเกี่ยวกับภาษีอากร ค่าใช้จ่ายในส่วนแรกแสดงให้เห็นถึงมูลค่าของทรัพยากรที่ต้องสูญเสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้จากภาษีอากรจำนวนหนึ่งของรัฐบาล ค่าใช้จ่ายในส่วนที่สองแสดงให้เห็นถึงค่าใช้จ่ายของเอกชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องสูญเสียไปอันเนื่องมาจากผู้เสียภาษีมี่ส่วนร่วมในการจูนเจือค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและบริการสาธารณะของรัฐบาล

ลักษณะของภาษีอากรที่ดี ต้นทุนอันเกิดจากการเก็บภาษีต้องต่ำที่สุด ภาษีที่ค่าใช้จ่ายในการ

บริหารการจัดเก็บของรัฐบาลจะอยู่ในระดับต่ำหรือลดต้นทุนการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลได้นั้นจะต้องเป็นภาษีอากรที่มีฐานภาษีกว้างครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมาก และฐานภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละรายต้องมีขนาดใหญ่ และการที่จะทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีอยู่ในระดับต่ำนั้น การขึ้นแบบชำระภาษีจะต้องเป็นไปโดยสะดวก และไม่ยุ่งยากในการจัดทำระบบบัญชีเกี่ยวกับภาษีมากนัก

3. แนวความคิดเกี่ยวกับหลักความเป็นธรรมของภาษีอากร

ค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและบริการสาธารณะของรัฐบาลผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละรายควรมีส่วนร่วมในการจนเจือค่าใช้จ่ายของรัฐบาลเท่าใดจึงจะถือว่าเป็นธรรม ซึ่งจำนวนภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระให้รัฐบาลนั้นเป็นผลจาก โครงสร้างภาษีและรูปแบบการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล ดังนั้น รัฐบาลควรกำหนดโครงสร้างของภาษีและรูปแบบการจัดเก็บภาษีอย่างไรจึงจะทำให้เกิดความ เป็นธรรมในสังคม

ในการพิจารณาแนวความคิดเกี่ยวกับหลักความเป็นธรรมของภาษีอากร จำแนกแนวความคิดออกได้เป็น 2 หลักใหญ่ ๆ คือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (The principle of absolute equity) และ หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The principle of relative equity)

3.1 หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์

ตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ระบบภาษีอากรที่เป็นธรรมต้องเป็นระบบภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีทุกคนเสียภาษีอากรคนละเท่าๆกัน จำนวนภาษีที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียคำนวณได้จากรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษี ตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลจะต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนในรูปตัวเงินเป็นจำนวนเท่ากัน ตัวอย่างเช่น สมมุติว่า รัฐบาลตั้งงบประมาณรายจ่ายประจำปีเป็นเงิน 20,000 ล้านบาท ในปีนั้นมี จำนวนผู้เสียภาษี 40 ล้านคน เราจะได้จำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนต้องเสียคิดเป็นเงิน 500 บาทเท่ากันทุกคน โดยมีค่านึงว่าผู้เสียภาษีแต่ละคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน หรือไม่ ฉะนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ไม่อาจนำไปใช้ในทางปฏิบัติได้ เพราะจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการกระจายรายได้มากขึ้น ทั้งนี้เนื่องจากการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์มีข้อบกพร่อง ซึ่งจำแนกได้ 3 ประการ คือ²

ประการแรก การเก็บภาษีอากรตามหลักนี้ มิได้คำนึงถึงความสามารถในการชำระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละคน ซึ่งมีความสามารถในการชำระภาษีแตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสมรรถนะในการหารายได้ (earning capacity) ของผู้เสียภาษีแต่ละคน ในความเป็นจริงย่อมประจักษ์ชัดว่าผู้มีรายได้สูงย่อมมีกำลังความสามารถในการชำระภาษีสูงกว่าผู้มีรายได้ต่ำ

ประการที่สอง การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักนี้อาจมีผลทำให้จำนวนภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระหรือที่เรียกว่า หนี้ภาษี (tax liability) มีมูลค่าสูงกว่ารายได้ของมีหน้าที่เสียภาษีบางคน ผู้มีรายได้ต่ำมาก ๆ จึงอาจไม่มีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษี และจะส่งผลกระทบต่อสภาพการครองชีพของผู้มีรายได้ต่ำให้เลวลงไปอีก

ประการที่สาม การกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีอากรเท่า ๆ กันเช่นนี้ย่อมทำให้ภาระภาษีของผู้มีรายได้ต่ำ สูงกว่าภาระภาษีของผู้มีรายได้สูง

จากข้อบกพร่องทั้งสามประการการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์จึงเป็นแต่เพียงแนวความคิดทางทฤษฎีเท่านั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้จะนำไปใช้ในทางปฏิบัติได้ก็ต่อเมื่อฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลในสังคมมีความเท่าเทียมกันซึ่งเป็นไปไม่ได้ในโลกแห่งความเป็นจริง ตัวอย่างของภาษีอากรที่จัดเก็บตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ได้แก่ ภาษีรัชชูปการ (poll tax) เป็นต้น

3.2 หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์

การที่หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ไม่อาจนำไปใช้ในทางปฏิบัติได้ แนวทางในการกำหนดโครงสร้างภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมจึงหันไปใช้หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ ซึ่งการพิจารณาความเป็นธรรมของภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นั้นมีวิธีการจัดเก็บภาษีที่ดีว่าเป็นธรรม อยู่ 2 วิธี คือ วิธีที่หนึ่ง หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit received principle) วิธีที่สองหลักความสามารถในการเสียภาษี(The ability to pay principle)

3.2.1 หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ

ตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับผู้บริโภคต้องการอรรถประโยชน์จากการบริโภคสินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐบาลจะต้องจ่ายค่าสินค้าและบริการในรูปภาษีอากรโดยสมัครใจเหมือนกับที่ซื้อสินค้าและบริการที่ผลิตโดยเอกชน ราคาสินค้าในรูปภาษีอากร(tax prices) ที่ผู้บริโภคจ่ายจะขึ้นอยู่กับอรรถประโยชน์ที่เขาได้รับ ซึ่งตามหลักนี้ ระบบภาษีเพื่อความเป็นธรรมอย่างแท้จริงจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับโครงสร้างการใช้จ่ายของรัฐบาล การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จึงมิได้

พิจารณาเฉพาะนโยบายภาษีอย่างเดียวนั้นแต่ได้พิจารณานโยบายการใช้จ่ายด้วยว่า การใช้จ่ายของรัฐบาลนั้นเกิดผลประโยชน์แก่ใคร และควรจะเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับประโยชน์อย่างไร นั่นคือต้องพิจารณานโยบายภาษีและนโยบายการใช้จ่ายไปพร้อม ๆ กัน การกระจายภาระภาษีต่อหน่วยจะสะท้อนถึงผลประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับ ถ้าประชาชนทุกคนเสียภาษีตามผลประโยชน์เพิ่มที่เขาได้รับจุดดุลยภาพของปริมาณการผลิตสินค้าสาธารณะที่เกิดขึ้นนี้ เรียกว่า จุดดุลยภาพของลินคอล์น³ (Lindahl equilibrium) ซึ่งข้อดีของการจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ก็คือจะไม่เกิดปัญหาการได้เปล่า (free rider) เพราะประชาชนทุกคนเสียภาษีเท่ากับผลประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับจากการให้บริการของรัฐบาล อย่างไรก็ตาม สินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐบาลส่วนมากเป็นสินค้าที่มีการบริโภคร่วมกัน ประชาชนทุกคนในประเทศได้รับประโยชน์ร่วมกันยากที่จะจำแนกออกได้ว่า ใครได้ประโยชน์เท่าใด วิธีเดียวที่จะทราบได้ก็โดยการถามประชาชนแต่ละคนว่า สินค้าและบริการของรัฐบาลแต่ละชนิดมีคุณค่าต่อเขาเพียงใด ข้อบกพร่องของหลักผลประโยชน์ก็คือถ้าทุกคนทราบว่า ตนจะต้องมีส่วนในการออกค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าสาธารณะของรัฐบาลตามผลประโยชน์ที่ตนได้เปิดเผยออกมา เขาเหล่านั้นจะไม่เปิดเผยผลประโยชน์ที่แท้จริงที่ตนเองได้รับ การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้เพื่อผลิตสินค้าสาธารณะแท้ (pure public goods) ในสังคมขนาดใหญ่จึงมีความยุ่งยาก แนวความคิดนี้จะนำไปใช้ได้ก็ต่อเมื่อชุมชนนั้นมีขนาดเล็กและทราบรสนิยมของปัจเจกบุคคลในสังคมซึ่งผู้บริโภคนั้นแต่ละคนมีความพึงพอใจต่อสินค้าแต่ละชนิดแตกต่างกัน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้จึงไม่มีสูตรสำเร็จที่จะนำไปใช้กับประชาชนทุกคนในสังคมได้ ผู้เสียภาษีแต่ละคนจะถูกเก็บภาษีแตกต่างกันขึ้นอยู่กับการประเมินอรรถประโยชน์ที่เขาได้รับจากการบริโภคสินค้านั้น

ส่วนในกรณีที่สินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐบาลที่มีลักษณะเป็นสินค้าที่เกิดผลประโยชน์โดยเฉพาะเจาะจงแก่ใครหรือบุคคลกลุ่มใดนั้น ในกรณีนี้รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีเจาะจง (earmarked taxation) โดยเรียกเก็บภาษีต่อหน่วยเท่ากับต้นทุนเพิ่มในการผลิตสินค้าและบริการนั้น ๆ เพื่อนำรายได้ภาษีอากรที่เก็บจากผู้ได้รับประโยชน์จากโครงการมาตั้งเป็นงบประมาณในการจัดหาและให้บริการแก่คนกลุ่มนั้น ๆ

3.2.2 หลักความสามารถในการเสียภาษี

การเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีการดำเนินการจัดเก็บภาษีจะเป็นอิสระกับการกำหนดการใช้จ่ายของรัฐบาล รายรับภาษีรวมคือสิ่งที่พึงประสงค์และผู้เสียภาษีทุกคนจะถูกเก็บภาษีตามกำลังความสามารถในการเสียภาษี โดยหลักการนี้จะไม่คำนึงถึงทางด้านค่าใช้จ่ายของรัฐบาล ในความเป็นจริงนโยบายภาษีส่วนใหญ่ก็ดำเนินการตามหลักเกณฑ์นี้และนับเป็นหลักความยุติธรรม

ในการจัดเก็บภาษีที่นำไปใช้ในทางปฏิบัติอย่างกว้างขวาง แม้จะมีข้อยุ่งยากในการหามาตรวัดความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีที่เราจะใช้อะไรเป็นเครื่องวัดความสามารถที่ดี แต่เมื่อเปรียบเทียบกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์แล้ว หลักผลประโยชน์นั้นเราจะต้องทราบผลประโยชน์จากการใช้จ่ายของรัฐบาลว่าการใช้จ่ายแต่ละอย่างเกิดผลประโยชน์แก่ใครมากน้อยเพียงใด แล้วจึงเก็บภาษีตามผลประโยชน์ที่เขาได้รับ การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จึงไม่สามารถใช้ภาษีเป็นเครื่องมือทางการคลังเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในการกระจายความเป็นธรรมได้ การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จะเกิดความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีก็ต่อเมื่อการกระจายรายได้ในสังคมมีความเหมาะสมอยู่ก่อนแล้ว ส่วนการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะช่วยแก้ไขปัญหการกระจายความเป็นธรรมได้ แต่หลักความสามารถในการเสียภาษีจะไม่สัมพันธ์กับการจัดหาหรือการกำหนดปริมาณสินค้าสาธารณะที่รัฐบาลผลิตขึ้น

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพันธ์ทั้งสองวิธีมีความสำคัญในการนำไปประยุกต์ใช้เพื่อกำหนดโครงสร้างภาษีอากรเพื่อความยุติธรรมที่ประชาชนส่วนมากยอมรับ และสร้างความพึงพอใจในการจัดเก็บภาษีแต่ละชนิดให้ผู้เสียภาษียินดีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเพราะในทางปฏิบัติเราอาจจำเป็นต้องออกมาให้เห็นชัดเจนได้ว่า ภาษีใดเก็บเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าสาธารณะ และการจัดเก็บภาษีใดใช้เพื่อการกระจายความเป็นธรรม การพิจารณาหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีทั้งสองวิธีจะพิจารณาในรายละเอียดในตอนต่อไป

4. การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์

ในการกำหนดนโยบายภาษีและนโยบายการใช้จ่ายของรัฐบาลในระบบการปกครองแบบประชาธิปไตยมักจะคำนึงถึงผลประโยชน์ที่ประชาชนได้รับจากโครงการใช้จ่ายของรัฐบาล ประชาชนหรือเสียงข้างมากจะไม่เต็มใจโครงการทางการคลังที่เขาไม่ได้รับประโยชน์จากโครงการเท่าที่ควร การดำเนินนโยบายการคลังโดยคำนึงถึงหลักผลประโยชน์นั้น ในการตัดสินใจจะพิจารณาความสัมพันธ์ของภาษีอันหมายถึงรายรับจากโครงการที่จะจัดเก็บจากประชาชนและค่าใช้จ่ายในการดำเนินโครงการ

ในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ จำแนกประเภทภาษีที่จัดเก็บตามหลักผลประโยชน์ของโครงการออกได้ 2 ประเภท คือ⁴ เป็นภาษีที่จัดเก็บเพื่อกำหนดโครงการที่เกิดผลประโยชน์โดยทั่วไป (general benefit tax) และ เป็นภาษีที่จัดเก็บเพื่อกำหนดโครงการเฉพาะ

4.1 การจัดเก็บภาษีเพื่อดำเนินโครงการที่เกิดผลประโยชน์โดยทั่วไป

การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ ภาษีที่เก็บจากผู้เสียภาษีแต่ละคนขึ้นอยู่กับอุปสงค์ต่อสินค้าสาธารณะที่รัฐบาลผลิตขึ้นมาซึ่งผู้บริโภคแต่ละคนจะมีความพึงพอใจต่อสินค้าแต่ละชนิดแตกต่างกัน ดังนั้นจึงไม่มีสูตรสำเร็จที่จะนำไปใช้กับประชาชนทุกคนในสังคมได้ ผู้เสียภาษีแต่ละคนจะถูกเก็บภาษีแตกต่างกันขึ้นอยู่กับการประเมินอรรถประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับจากการบริโภคสินค้านั้น

เราทราบว่าสินค้าเอกชนอำนาจซื้อของครัวเรือนขึ้นอยู่กับรายได้ ในทำนองเดียวกันอำนาจซื้อของครัวเรือนที่มีต่อสินค้าสาธารณะก็ขึ้นอยู่กับรายได้ กล่าวคือเมื่อกำหนดระดับราคา ณ ระดับใดๆ ปริมาณความต้องการจะผันแปรตามระดับรายได้ ในที่นี้เราต้องการทราบว่า ณ ระดับปริมาณสินค้าระดับเดียวกัน ผู้บริโภคแต่ละคนเต็มใจจ่ายเป็นเงินเท่าใด เว้นเสียแต่ว่าสินค้าสาธารณะนั้นจะเป็นสินค้าด้อยคุณภาพ (inferior goods)

เพื่อให้ง่ายในการวิเคราะห์ สมมติว่าผู้เสียภาษีแต่ละคนมีรสนิยมเหมือนกัน นั่นคือรูปแบบของเส้นความพอใจเท่ากันของแต่ละคนเหมือนกัน ดังนั้น คนที่มีรายได้เท่ากันจะเต็มใจจ่ายเป็นจำนวนเงินเท่ากัน ตัวอย่างเช่น คนที่มีรายได้ 10,000 บาท เต็มใจจ่ายจากการได้รับบริการสาธารณะเป็นเงิน 1,000 บาท ณ ระดับปริมาณการผลิตสินค้าสาธารณะ 1,000 หน่วย หรือเขาเต็มใจจ่ายหน่วยละ 1 บาท สมมติว่า อรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้ลดลงเมื่อรายได้เพิ่มสูงขึ้น ดังนั้น คนที่มีรายได้ 20,000 บาท จะเต็มใจจ่ายต่อหน่วยเป็นเงินที่สูงกว่า สมมติเขาเต็มใจจ่ายหน่วยละ 2 บาท ในกรณีนี้ การจัดเก็บภาษีเพื่อดำเนินโครงการที่เกิดผลประโยชน์โดยทั่วไปจะกำหนดอัตราภาษีตามสัดส่วน (proportional rate) หรืออัตราคงที่ แต่ถ้าผู้มีรายได้ 20,000 บาท ไม่เต็มใจจ่ายหน่วยละ 2 บาท แต่จะเต็มใจจ่ายเพียงหน่วยละ 1.50 บาท โครงสร้างภาษีก็จะเป็นอัตราถดถอย (regressive rate) และถ้าเขาเต็มใจจ่ายต่อหน่วยมากกว่า 2 บาท โครงสร้างภาษีจะเป็นอัตราก้าวหน้า (progressive rate)

การกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจึงขึ้นอยู่กับแบบแผนความพอใจ (preference patterns) นั่นคือ จะขึ้นอยู่กับความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคาและความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อรายได้ของสินค้าสาธารณะ ถ้าความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อรายได้มีความยืดหยุ่นสูง ราคาสินค้าในรูปภาษี (tax prices) จะสูงขึ้นตามระดับรายได้ แต่ถ้าอุปสงค์ต่อราคามีความยืดหยุ่นสูง ราคาสินค้าในรูปภาษีจะไม่สูงมากนัก (ทั้ง E_y และ E_p มีค่าสูง แสดงว่า ยิ่งรวยยิ่งอยากได้แต่ถ้าแพงเกินไปก็ไม่

เอา)

จากความสัมพันธ์ข้างต้น เราสามารถพิจารณาลักษณะ โครงสร้างภาษีได้ดังนี้

กำหนดให้	E_y	=	ความยืดหยุ่นอุปสงค์ต่อรายได้ (income elasticity)
	E_p	=	ความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคา (price elasticity)
โดยที่	E_y	=	$(\Delta Q/Q)/(\Delta Y/Y)$(1)
	E_p	=	$(\Delta Q/Q)/(\Delta P/P)$(2)
เราจะได้	E_y/E_p	=	$(\Delta P/P)/(\Delta Y/Y)$(3)

จากสมการ(3) ค่า $(\Delta P/P)/(\Delta Y/Y)$ แสดงให้เห็นถึงค่าความยืดหยุ่นของราคาในรูปภาษีอากรต่อความยืดหยุ่นของรายได้ ซึ่งเป็นค่าที่แสดงให้เห็นว่า โครงสร้างภาษีควรเป็นแบบใด กล่าวคือ

(1) ถ้าค่า E_y/E_p เท่ากับ หนึ่ง การเปลี่ยนแปลงของรายได้และราคาในรูปภาษี จะเปลี่ยนแปลงในอัตราเดียวกัน นั่นคือ โครงสร้างภาษีที่จัดเก็บจะเป็นแบบสัดส่วน(proportional)

(2) ถ้าค่า E_y/E_p มากกว่า หนึ่ง เมื่อรายได้เพิ่มขึ้นหนึ่งเปอร์เซ็นต์ ราคาในรูปภาษีจะเพิ่มขึ้นในอัตราที่สูงกว่า โครงสร้างภาษีที่จัดเก็บจะเป็นแบบก้าวหน้า(progressive)

(3) ถ้าค่า E_y/E_p น้อยกว่าหนึ่งเมื่อรายได้เพิ่มขึ้นหนึ่งเปอร์เซ็นต์ ราคาในรูปภาษีจะเพิ่มขึ้นในอัตราที่ต่ำกว่า โครงสร้างภาษีที่จัดเก็บจะเป็นแบบถดถอย(regressive)

ดังนั้น โครงสร้างภาษีที่กำหนดจะเป็นโครงสร้างภาษีแบบสัดส่วน แบบก้าวหน้า หรือแบบถดถอย จะขึ้นอยู่กับค่าความยืดหยุ่นของอุปสงค์สินค้าสาธารณะต่อรายได้จะมีค่าเท่ากับ มากกว่า หรือน้อยกว่า ค่าความยืดหยุ่นอุปสงค์สินค้าสาธารณะต่อราคา ตามแต่กรณี อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีเพื่อใช้จ่ายในการดำเนินโครงการสาธารณะที่เกิดผลประโยชน์โดยทั่วไปที่กล่าวมาเป็นสิ่งไม่ง่ายเลย ทั้งนี้เนื่องจาก เราไม่ทราบค่าความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคา และค่าความยืดหยุ่นอุปสงค์ต่อรายได้เหมือนกับกรณีสินค้าเอกชน ยิ่งกว่านั้น สินค้าสาธารณะที่รัฐบาลผลิตก็มีจำนวนมากและแต่ละชนิดความพึงพอใจของผู้บริโภคแต่ละรายจะแตกต่างกันจึงไม่อาจกำหนดโครงสร้างภาษีด้วยค่าความยืดหยุ่นอุปสงค์ต่อรายได้ หรือค่าความยืดหยุ่นอุปสงค์ต่อราคาซึ่งอาจมีค่ามากได้เลย โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อเราพิจารณางบประมาณการใช้จ่ายของรัฐบาลทั้งสิ้น โครงสร้างอัตราภาษีจึงยังคงเป็นปัญหาที่ต้องถกเถียงกันต่อไป การวิเคราะห์ที่ผ่านมาเพียงแต่ชี้ให้เห็นข้อเท็จจริงว่า การจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้าของรัฐบาลมีเหตุผลเพียงพอที่จะเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วยเท่านั้น โดยปกติ

แล้ว การวิเคราะห์โครงสร้างภาษีเราอาจพิจารณาจากหลักความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งถ้าโครงสร้างภาษีที่จัดเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษีเป็นโครงสร้างแบบก้าวหน้าแล้ว การจัดเก็บภาษีดามหลักผลประโยชน์โดยทั่วไปก็ไม่มี ความจำเป็น

4.2 การจัดเก็บภาษีเพื่อดำเนินโครงการที่เกิดผลประโยชน์เฉพาะเจาะจง

ทั้งๆที่แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเพื่อดำเนินโครงการที่เกิดผลประโยชน์โดยทั่วไปเป็นแนวความคิดทางทฤษฎีที่น่าสนใจ อย่างไรก็ตามเราพบว่า โครงการของรัฐบาลบางอย่างเกิดผลประโยชน์โดยตรงแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งที่ให้บริการสาธารณะนั้นๆ อย่างเห็นได้ชัด นั่นคือ มีความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างเงินที่ผู้บริโภคนำจ่ายกับผลประโยชน์ที่เขาได้รับ ดังนั้น ผู้ที่ได้รับประโยชน์จึงเต็มใจออกค่าใช้จ่ายเหมือนกับการซื้อสินค้าเอกชน ฉะนั้น ในการให้บริการต่างๆของรัฐบาลแก่ประชาชนในกรณีที่บริการนั้นๆเกิดผลประโยชน์โดยเฉพาะเจาะจง รัฐบาลจะจัดเก็บค่าบำรุงโดยตรง (direct charges) จากผู้ใช้บริการ รูปแบบของภาษีที่เรียกเก็บเพื่อนำมาเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการให้บริการจะจัดเก็บในลักษณะต่างๆ ได้แก่ ค่าธรรมเนียมใบอนุญาต (fees) ค่าธรรมเนียมการจดสิทธิบัตร ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนกรรมสิทธิ์ ค่าบำรุง (charges) ค่าผ่านทาง (tolls) เป็นต้น การกำหนดราคาของบริการที่เกิดประโยชน์แก่ผู้ใช้บริการโดยตรงนี้จะกำหนดราคาโดยกลไกตลาด ตามหลักการตั้งราคาสินค้าเอกชน (private goods) การกำหนดราคาที่เรียกเก็บ ณ ระดับการให้บริการ การผลิตจึงเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ รัฐบาลอาจจัดเก็บภาษีในรูปแบบอื่นๆอีก เพื่อนำรายได้จากการจัดเก็บมาจัดตั้งเป็นกองทุนของรัฐ (trust funds) เพื่อดำเนินกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งเป็นการเฉพาะ (earmarked) และประโยชน์จากกิจกรรมนั้นตกแก่คนกลุ่มนั้นเป็นการเฉพาะ เราเรียกภาษีที่รัฐบาลเรียกเก็บในลักษณะนี้ว่า การจัดเก็บภาษีเจาะจง (earmarked taxation) เช่น ค่าพรีเมียม (premium) ภาษีประกันสังคม (pay roll tax) ภาษีความมั่นคงทางสังคม (social security tax) ซึ่งผู้ที่ถูกเก็บภาษีเจาะจงจะได้รับประโยชน์จากกองทุนของรัฐเฉพาะในกลุ่มสมาชิกเท่านั้น ตัวอย่างเช่น ภาษีประกันสังคมผู้ใช้แรงงานจะได้รับประโยชน์จากสิทธิคุ้มครองการรักษาพยาบาล การชดเชยรายได้ อันเนื่องจากการทุพพลภาพจากกองทุนประกันสังคมกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยางซึ่งเก็บภาษีจากการส่งยางพาราออกตลาดต่างประเทศ (cess) ผู้ได้รับประโยชน์คือเกษตรกรชาวสวนยางพาราที่สามารถขอรับทุนสงเคราะห์การทำสวนยางเพื่อปลูกยางทดแทน เป็นต้น

5. การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

แม้ว่าหลักผลประโยชน์อาจนำไปใช้เป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีเพื่อนำไปใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและบริการบางอย่างของรัฐบาลได้โดยตรง แต่การที่หลักผลประโยชน์ไม่สามารถแก้ไขปัญหาโดยทั่วไปของการออกแบบโครงสร้างภาษีได้ การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์มีอยู่ไม่มากนัก ราชรับจากภาษีส่วนใหญ่เราไม่อาจดำเนินการอยู่บนพื้นฐานของหลักผลประโยชน์ได้ แม้ว่าในกระบวนการทางการเมืองกฎหมายภาษีควรจะมีความสัมพันธ์กับกฎหมายการใช้จ่าย แต่การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์มีอาจนำไปใช้ในวงกว้างได้ยิ่งกว่านั้น เรายังแสดงให้เห็นว่าการเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์เป็นหลักการที่การจัดเก็บภาษีมีความสัมพันธ์กับการใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและบริการสาธารณะได้ดีที่สุดเท่าที่นั้น แต่มิได้มีความสัมพันธ์กับบทบาทของภาษีอากรในด้านการกระจายความเป็นธรรมเลย

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีเพื่อความเป็นธรรมในการกระจายรายได้จึงหันไปใช้หลักความสามารถ ซึ่งตามหลักนี้ประชาชนควรมีส่วนร่วมในการจูนเจือค่าใช้จ่ายของรัฐบาลตามกำลังความสามารถในการเสียภาษี การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถปัญหาในการจัดเก็บภาษีจะชัดเจนในตัวของมันเอง นั่นคือ ไม่ขึ้นอยู่กับค่าใช้จ่ายของรัฐบาลว่า รัฐบาลจะใช้จ่ายที่เกิดผลประโยชน์แก่ใคร จำนวนราชรับภาษีที่รัฐบาลต้องการจะถูกเก็บไปจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละคนตามกำลังความสามารถในการชำระภาษี ฉะนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถจึงครอบคลุมบทบาทของภาษีในการกระจายความเป็นธรรมไว้ด้วยแล้ว

5.1 ความเป็นธรรมในแนวนอนและดัชนีความสามารถในการเสียภาษี

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถจะเรียกเก็บภาษีจากคนที่มีความสามารถเท่ากันต้องเสียภาษีให้รัฐเท่ากัน และคนที่มีความสามารถสูงกว่าต้องเสียภาษีสูงกว่า คนที่มีความสามารถเท่ากันเสียภาษีเท่ากันเราเรียกว่า ความเป็นธรรมในแนวนอน (horizontal equity) ส่วนคนที่มีความสามารถสูงกว่าเสียภาษีสูงกว่าเราเรียกว่า ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity)

หลักความเป็นธรรมในแนวนอนเป็นกฎที่นำไปประยุกต์ใช้เป็นหลักแห่งความเท่าเทียมกันขั้นพื้นฐานภายใต้ตัวบทกฎหมาย ตัวอย่างเช่น ถ้าเราใช้รายได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษี ภาษีที่รัฐบาลใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายความเป็นธรรม คือ ภาษีเงินได้ (income tax) ในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล คนที่มีรายได้เท่ากันควรเสียภาษีเท่ากัน

หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งเป็นกฎที่นำไปใช้ในการปฏิบัติเพื่อความเท่าเทียมกันเช่นเดียวกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอนแต่หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งต่างกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตรงที่หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งคนแต่ละคนจะเสียภาษีแตกต่างกันตามกำลังความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน สมมุติ นาย ก เป็นผู้มียาได้สูงกว่า นาย ข ฉะนั้น นาย ก ควรจะเสียภาษีสูงกว่า นาย ข จะเห็นได้ว่า บทบัญญัติหลักความยุติธรรมทั้งสองประการดังกล่าวดำเนินการตามหลักแห่งการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน (principle of equal treatment)

อย่างไรก็ตาม ในการนำเอาหลักความเป็นธรรมทั้งสองประการไปประยุกต์ใช้ เราจะต้องวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลออกมาเป็นเชิงปริมาณและควรสะท้อนถึงสวัสดิการทั้งสิ้นที่บุคคลได้รับในทุกๆทางเลือกของเขา นั่นคือ ควรครอบคลุมถึงการบริโภคทั้งในปัจจุบันและในอนาคต การถือครองความมั่งคั่ง และความสุขจากการพักผ่อน กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ควรวัดกำลังความสามารถในความหมายอย่างกว้าง (comprehensive) นั่นเอง แต่ในทางปฏิบัติเรามิอาจวัดกำลังความสามารถในการเสียภาษีในความหมายอย่างกว้างได้ เพราะเราไม่อาจวัดมูลค่าของการพักผ่อนของผู้เสียภาษีแต่ละคนได้ ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในแนวนอน การวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุดอันดับรองลงมาเราควรจะใช้อะไรเป็นดัชนีที่ดีที่สุด ในที่นี้จะวิเคราะห์แนวทางในการเลือกใช้ดัชนีที่ควรใช้วัดกำลังความสามารถในการเสียภาษี 3 ประการคือ 5

5.1.1 การใช้ฐานรายได้

รายได้ ได้รับการยอมรับในการใช้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีอย่างกว้างขวาง เมื่อเราพิจารณารายได้ของครัวเรือนเป็นการพิจารณาทางด้านแหล่งที่มาของบัญชีครัวเรือน และรายได้ในที่นี้เป็นการนิยามฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง (comprehensiveness of base) กล่าวคือ รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่งทั้งสิ้นของบุคคลไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบใด ๆ ดังนั้น การวัดความสามารถทางเศรษฐกิจของบุคคลและความสามารถในการเสียภาษีจะประกอบด้วยรายได้ 3 ประการ คือ

ประการแรก เป็นรายได้ที่เป็นตัวเงินในรูปของ ค่าจ้าง เงินเดือน ดอกเบี้ย ค่าเช่า หรือเงินปันผล

ประการที่สอง เป็นรายได้ประเมินในรูปของค่าเช่าที่ประเมินจากการอาศัยบ้านของตนเอง

ประการที่สาม เป็นการเพิ่มขึ้นของราคาทรัพย์สินไม่ว่าจะได้รับจริงหรือไม่

การพิจารณารายได้จากทางด้านแหล่งที่มาของบัญชีครัวเรือนนี้ รายได้จะเท่ากับการเพิ่มขึ้น

ของทรัพย์สินสูญทวีคูณด้วยการบริโภคในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง อันเป็นการให้คำนิยาม "รายได้" ในความหมายอย่างกว้าง⁶

5.1.2 การใช้ฐานการบริโภค

Nicholas Kaldor⁷ ได้สนับสนุนให้ใช้การบริโภคเป็นฐานภาษี โดยให้เหตุผลว่า ภาษีฐานการบริโภคจะเป็นทางเลือกที่ดีกว่า ที่รัฐบาลใช้เป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษีเพื่อความเป็นธรรม โดยการจัดเก็บภาษีฐานการบริโภคในรูปของภาษีการใช้จ่าย (personalized expenditure tax) โดยยอมให้หักค่าลดหย่อนตามขนาดของครอบครัว และจัดเก็บภาษีการใช้จ่ายในอัตราก้าวหน้า

ฐานภาษีที่ใช้คำนวณภาษีจะเป็นฐานภาษีในความหมายอย่างกว้างเช่นกัน กล่าวคือ จะเก็บภาษีจากการบริโภคทุกรูปแบบ ไม่ว่าจะเป็นการบริโภคที่ครัวเรือนซื้อด้วย เงินสดหรือมิได้เป็นเงินสดก็ตาม

5.1.3 เปรียบเทียบการเก็บภาษีรายได้และภาษีการบริโภค

เพื่อให้เห็นภาพชัดเจนว่าระหว่างภาษีฐานรายได้และภาษีฐานการบริโภคอะไรเป็นฐานภาษีที่ดีกว่ากัน โดยสมมติว่า ฐานภาษีทั้งสองถูกนิยามในความหมายอย่าง กว้าง ซึ่งในที่นี้เป็นเพียงการนำเสนอเปรียบเทียบแนวทางในการเลือกใช้ฐานภาษี ดังแสดงให้เห็นในตารางที่ 4-1 โดยสมมติมีบุคคล 2 คน คือนาย ก และนาย ข ต่างมีฐานะคล้ายคลึงกัน และแบ่งคาบเวลาในการพิจารณาออกเป็น 2 คาบเวลา อัตราภาษี 10เปอร์เซ็นต์และอัตราดอกเบี้ย 10 เปอร์เซ็นต์เช่นกัน

ตารางที่ 4-1 เปรียบเทียบการเก็บภาษีรายได้และภาษีการบริโภคในช่วง 2 คาบเวลา

หน่วย : บาท

คาบเวลา	ภาษีรายได้		ภาษีการบริโภค		ภาษีค่าจ้าง	
	นาย ก	นาย ข	นาย ก	นาย ข	นาย ก	นาย ข
<u>คาบที่ 1</u>						
รายได้จากค่าจ้าง	100	100	100	100	100	100
ภาษี	10	10	10	-	10	10
การบริโภค	90	-	90	-	90	-
การออม	-	90	-	100	-	90
<u>คาบที่ 2</u>						
ดอกเบี้ย	-	9.00	-	10	-	9
ภาษี	-	.90	-	11	-	-
การบริโภค	-	98.10	-	99	-	99
การออม	-	-	-	-	-	-
<u>รวมภาษีทั้งสิ้น</u>	10	10.90	10	11	10	10
<u>มูลค่าปัจจุบันของภาษี</u>	10	10.82	10	10	10	10

ที่มา: ดัดแปลงจาก R.A. Musgrave and P.B. Musgrave. **Public Finance in Theory and Practice.**

(5th ed.) New York: McGraw-Hill p.225

หมายเหตุ : อัตราภาษี 10 เปอร์เซ็นต์

อัตราดอกเบี้ย 10 เปอร์เซ็นต์

เมื่อพิจารณตารางที่ 4-1 ทั้ง นาย ก และนาย ข ต่างก็ได้รับรายได้ในรูปค่าจ้างในคาบเวลาที 1 เป็นเงิน 100 บาทแต่นาย ก ได้บริโภคหมดในคาบเวลาที่ 1 ในขณะที่ นาย ข เก็บออมและบริโภคในคาบเวลาที่ 2 ประเด็นในการพิจารณาเปรียบ เทียบแบ่งออกได้ 2 กรณีคือ

กรณีแรก เราพิจารณาการเก็บภาษีรายได้ เราจะเห็นว่านาย ก ได้เสียภาษีในคาบเวลาที่ 1 เท่านั้น แต่นาย ข ได้เสียภาษีทั้ง 2 คาบเวลา จำนวนภาษีที่บุคคลทั้ง 2 ต้องเสีย คิดเป็นจำนวนเงินแตกต่างกัน นาย ข ได้เสียภาษีในคาบเวลาที่ 2 อีกในรูปของภาษีดอกเบี้ย รวมภาษีที่นาย ข ต้องเสีย

ทั้งสองคาบเวลาเป็นเงิน 10.90 บาท ส่วนภาษีรวมที่นาย ก ต้องเสีย เป็นเงิน 10 บาท

กรณีที่สอง การเก็บภาษีการบริโภค ในการเก็บภาษีการบริโภค มูลค่าการใช้จ่ายในการบริโภคของนาย ก เท่ากับรายได้รวมที่เขาหาได้ในคาบเวลาที่ 1 คือ 100 บาท ฉะนั้น นาย ก จะเสียภาษีในคาบเวลาที่ 1 จำนวน 10 บาท ในขณะที่นาย ข ได้เลื่อนระยะเวลาในการบริโภค และได้นำรายได้ไปลงทุน ได้รับผลตอบแทนในรูปดอกเบี้ย และสมมุติให้นาย ข บริโภคหมดในคาบเวลาที่ 2 มูลค่าการใช้จ่ายรวม 2 คาบเวลา เท่ากับ 110 บาท คิดเป็นภาษีที่นาย ข ต้องเสียในคาบเวลาที่ 2 เป็นเงิน 11บาท ในการเปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีที่บุคคลทั้งสองต้องเสียภาษีไปทั้งสิ้น เราจะต้องคิดลดภาระภาษีเป็นมูลค่าปัจจุบัน ในที่นี้จะใช้อัตราคิดลด 10 เปอร์เซ็นต์ ในบรรทัดสุดท้ายของตารางที่ 4-1 จะเห็นได้ว่า มูลค่าปัจจุบันของภาระภาษีของบุคคลทั้งสองเท่ากัน

เท่าที่ได้พิจารณามาจะเห็นได้ว่า ถ้ารัฐบาลเก็บภาษีรายได้ นาย ข จะเสียภาษีมากกว่า แต่ถ้ารัฐบาลเก็บภาษีการบริโภค บุคคลทั้งสองจะเสียภาษีเท่ากัน ดังนั้นเราจึงสรุปได้ว่า การจัดเก็บภาษีการบริโภคเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่ยุติธรรม เพราะภาระภาษีของบุคคลผู้เสียภาษีจะเท่ากันตามศักยภาพการบริโภคที่เท่ากัน อย่างไรก็ตาม หากเราพิจารณาจากความสัมพันธ์ในการเก็บภาษีจากค่าจ้างในสมมติที่ 3 ของตารางที่ 4-1 เราจะเห็นว่าภาษีการใช้จ่าย (expenditure tax) ไม่เพียงแต่จะเหมือนกับภาษีเงินได้ (income tax) ที่ยอมให้หักการออมออกจากฐานภาษีแต่ยังเหมือนกับภาษีเงินได้ที่ยอมให้หักเงินได้จากเงินทุน (capital income) ออกไป และเก็บภาษีเฉพาะเงินได้จากค่าจ้างเท่านั้น จะเห็นได้ว่าการเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทค่าจ้างอย่างเดียวนั้น นาย ก และนาย ข จะต้องเสียภาษีในคาบเวลาที่ 1 และบุคคลทั้งสองรับภาระภาษีคิดเป็นมูลค่าปัจจุบันเท่ากับภาษีการบริโภคในสมมติที่ 2 เมื่อเราเปรียบเทียบการเก็บภาษีแบบต่างๆ ในตารางที่ 4-1 เราจะพบว่าภาษีโดยให้ยกเว้นเงินออม จะสอดคล้องกับความคิดที่ให้ยกเว้นเงินได้จากเงินทุน ซึ่งแนวความคิดนี้แย้งกับแนวความคิดอันเริ่มตั้งแต่ Adam Smith เป็นต้นมาที่ว่า ถ้ามีความลำเอียงใด ๆ แล้วละก็ควรเข้าข้างเงินได้ที่ได้มาโดยอาศัยน้ำพักน้ำแรง (earned income) มากกว่าเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องอาศัยน้ำพักน้ำแรง (unearned income)⁸

นอกจากนี้ปัญหาของการจัดเก็บภาษีการบริโภค ถ้าหากเราสมมุติใหม่ว่า นาย ข ไม่ได้นำรายได้ที่เหลือในคาบเวลาที่ 2 ไปใช้จ่ายเพื่อบริโภค แต่ได้ยกทรัพย์สินสมบัติให้นาย ค ในกรณีนี้ นาย ข จะไม่มีรายจ่ายใดๆ เกิดขึ้นเลย การเสียภาษีจะเสียโดยนาย ค เท่านั้น และจะเสียภาษีกี่ต่อเมื่อ นาย ค ได้ใช้จ่ายเพื่อบริโภค แต่ถ้านาย ค ได้โอนทรัพย์สินสมบัติต่อไปให้นาย ง การเสียภาษีก็น่าจะไม่เกิดขึ้น เราจะเห็นได้ว่า เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีขึ้นได้โดยการเลื่อนการบริโภคหรือโอนทรัพย์สินสมบัติต่อ

ไปให้ลูกหลานในรุ่นต่อไปอย่างไม่มีขอบเขตจำกัด

อย่างไรก็ตาม ถ้าหากเราได้รวมเอาการให้มรดกของนาย ข เข้าไปรวมกับการบริโภคนเป็นฐานภาษีของเขาแล้ว การยกมรดกให้ นาย ข จะถูกเสียภาษีด้วย การนิยามฐานภาษีควรจะเปลี่ยนไปจากการกำหนดเอา "การบริโภคของตนเอง" ไปเป็น "การใช้จ่ายทุกกรณีไม่ขึ้นอยู่กับเวลา" นั่นคือไม่เพียงแต่หมายถึงการบริโภคของตนเองเท่านั้น แต่ได้รวมเอาการให้และมรดกเข้าไว้ด้วยและการเก็บภาษีเมื่อมีการโอนทรัพย์สินจากคนรุ่นหนึ่งสู่คนรุ่นหนึ่ง ควรเก็บภาษีแบบก้าวหน้ากว่าภาษีที่เก็บในกรณีที่ ผู้มีรายได้เป็นผู้เสียภาษีในช่วงชีวิตของเขา

5.1.4 การใช้ฐานความมั่งคั่ง

ในหัวข้อที่ผ่านมา เราได้พิจารณาการจัดเก็บภาษีบนฐานรายได้ และการจัดเก็บภาษีบนฐานการบริโภคพอสมควรแล้ว ต่อไปนี้เราหันมาพิจารณาการจัดเก็บภาษีบนฐานความมั่งคั่ง โดยพิจารณาความมั่งคั่งในแง่ที่เป็นมูลค่าของรายได้จากเงินทุนที่เกิดขึ้นจริง ในกรณีนี้เราอาจจะเก็บภาษีความมั่งคั่งเท่ากันกับภาษีจากเงินได้ กล่าวคือ ถ้าเงินทุนให้ผลตอบแทนในอัตรา 10 เปอร์เซ็นต์ การเก็บภาษีเงินได้จากเงินทุนในอัตรา 10 เปอร์เซ็นต์มีค่าเท่ากับการเก็บภาษี 1 เปอร์เซ็นต์จากความมั่งคั่งนั่นเอง ฉะนั้น การเก็บภาษีฐานความมั่งคั่ง จึงควรเก็บภาษีเงินได้จากเงินทุน

นอกจากนี้ ยังมีทัศนะอื่นๆ อีกต่อประเด็นปัญหาเรื่องภาษีฐานความมั่งคั่ง ซึ่งเราไม่ควรมองข้ามไปก็คือ การออมที่เป็นการเลื่อนการบริโภคออกไป มีอิทธิพลต่อการสะสมความมั่งคั่งตัวมันเองเกิดผลงอกเงยและให้ความพอใจแก่ผู้ถือครองในรูปของการเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่งและอำนาจทางเศรษฐกิจ ซึ่งสิ่งเหล่านี้จะไปเพิ่มศักยภาพในการบริโภค ดังนั้นจึงควรรวมเป็นส่วนหนึ่งในองค์ประกอบของฐานภาษีด้วย

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีความมั่งคั่งมักจะมีปัญหาทางสังคมและการเมือง อันเป็นผลจากการกระจุกตัวของ การถือครองความมั่งคั่งส่งผลต่อการกระจายอำนาจทางการเมือง เกิดการเกี่ยวพันกันระหว่างความไม่เท่าเทียมกันในสังคมและอำนาจทางการเมืองอันเป็นผลจากความไม่เท่าเทียมกันในความมั่งคั่ง

แต่ด้วยเหตุที่การจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศต่างๆ ยังห่างไกลจากแนวความคิดของเงินได้ในความหมายอย่างกว้างอย่างมาก ด้วยเหตุนี้จึงมีการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง เพื่อเป็นวิธีการอันดับรองของการประมาณการภาษีภายใต้ระบบการจัดเก็บภาษี เงินได้ในความหมายอย่างกว้าง และในความเป็นจริงระบบเศรษฐกิจมีความซับซ้อน กฎหมายภาษีก็ต้องร่างให้เข้ากับสภาพความซับซ้อนนั้น ในทางปฏิบัติจึงไม่มีแนวความคิดของฐานภาษีใดฐานภาษีหนึ่งเพียงอย่างเดียวที่แสดงนัยที่

สมบูรณ์ได้ การจัดเก็บภาษีจึงต้องใช้ทั้งรายได้ การบริโภค และความมั่งคั่ง อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีเพื่อความเป็นธรรมการเลือกคุณสมบัติของดัชนีเพื่อวัดความสามารถทางเศรษฐกิจเป็นสิ่งสำคัญ ซึ่งถือได้ว่าเป็นขั้นแรกของการออกแบบ โครงสร้างภาษีเพื่อความเป็นธรรม และขั้นที่สองก็คือ การเอาดัชนีที่ใช้วัดความสามารถทางเศรษฐกิจไปประยุกต์ใช้ให้เข้ากับความซับซ้อนของระบบเศรษฐกิจ

5.2 ความเป็นธรรมในแนวตั้งและโครงสร้างอัตราภาษี

การพิจารณาในหัวข้อนี้ จะเลือกเอารายได้เป็นฐานภาษี ทั้งนี้ รายได้เป็นดัชนีที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีที่ได้รับการยอมรับกันโดยทั่วไป โดยถือว่า ประชาชนที่มีรายได้เท่ากัน ควรจะเสียภาษีเท่าๆกันประชาชนที่มีรายได้แตกต่างกัน ควรจะเสียภาษีแตกต่างกัน ประเด็นที่เราจะพิจารณาต่อไปนี่ก็คือ ประชาชนที่มีรายได้แตกต่างกัน ควรจะเสียภาษีแตกต่างกันอย่างไร จึงจะทำให้การจัดเก็บภาษีเกิดความเป็นธรรมในแนวตั้ง

ในทัศนะของนักเศรษฐศาสตร์ ระบบภาษีที่เป็นธรรมควรเป็นระบบที่ทำให้การเสียสละอรรถประโยชน์ของผู้เสียภาษีทุกคนเท่ากัน (equal sacrifice) และความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity) จะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีทุกคนรับภาระทางจิตวิสัย (subjective burden of taxation) เท่ากัน ซึ่งภาระทางจิตวิสัยที่เท่ากันนี้มีได้หมายความว่า ภาระในรูปตัวเงินจะต้องเท่ากัน

5.2.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการเสียสละที่เท่ากัน

การพิจารณาความเป็นธรรมในแนวตั้ง ในการจัดเก็บภาษีได้ดำเนินการตามแนวทาง 2 ประการ คือ⁹ ประการแรก อยู่บนพื้นฐานของอรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้ ซึ่งนำไปประยุกต์ใช้กับบุคคลทุกคน ประการที่สอง อยู่บนพื้นฐานของฟังก์ชันสวัสดิการสังคมว่าควรดำเนินการอย่างไรเพื่อให้สวัสดิการสังคมสูงสุด หลักประการแรกเริ่มตั้งแต่ John Stuart Mill ได้บัญญัติ หลักการเสียสละที่เท่ากัน (equal sacrifice prescription) ว่า ผู้เสียภาษีได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน ถ้าการเสียภาษีของเขา ทำให้เขาเสียสละอรรถประโยชน์ของเงินได้ที่เท่ากัน หรือผู้เสียภาษีแต่ละคนสูญเสียสวัสดิการไปเท่าๆ กัน ซึ่งการสูญเสียสวัสดิการของผู้เสียภาษี จะไปเกี่ยวข้องกับการสูญเสียรายได้ ซึ่งวัดจากเส้นอรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้ของผู้เสียภาษี โดยสมมุติว่าเราทราบเส้นอรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้ และอรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้ของทุกๆคนมีลักษณะเหมือนกัน

จากหลักการเสียสละที่เท่ากัน คำถามที่ยุ่งยากมากก็คือ คนที่มีรายได้แตกต่างกัน ควรจะเสียภาษีจำนวนแตกต่างกันอย่างไร การที่เราจะตอบคำถามนี้ได้ ขึ้นอยู่กับปัจจัย 2 ประการ คือ ประการ

แรก เราต้องทราบรูปร่างของเส้นอรรถประโยชน์เพิ่มขึ้นของเงินได้ ประการที่สอง การนิยามความเท่าเทียมกันของการเสียสละ (equality of sacrifice) ซึ่งอาจจำแนกแนวความคิดเกี่ยวกับความเท่าเทียมกันของการเสียสละออกได้ 3 แนวความคิด ดังที่ นายโคเฮน - สจิวต์ (A.J.Cohen - Stuart) และนายเอจเจอร์ธ (F.Y.Edgeworth) จำแนกเอาไว้คือ¹⁰

ประการแรก การเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน (Equal Absolute Sacrifice)

ประการที่สอง การเสียสละตามสัดส่วนเท่ากัน (Equal Proportional Sacrifice)

ประการที่สาม การเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน (Equal Marginal Sacrifice)

ในการวิเคราะห์แนวความคิดเหล่านี้ R.A. Musgrave และ P.B. Musgrave¹¹ ได้นำเสนอไว้ดังจะอธิบายให้เห็นชัดเจนโดยรูปที่ 4-1 ในที่นี้กำหนดให้

(1) รูปทางด้านซ้ายมือใช้อธิบายแทนผู้เสียภาษีซึ่งมีรายได้ต่ำ สมมุติชื่อนาย L และรูปทางด้านขวามือใช้อธิบายแทนผู้เสียภาษีซึ่งมีรายได้สูงสมมุติชื่อนาย H

(2) เส้น MU_L และเส้น MU_H เป็นเส้นอรรถประโยชน์เพิ่มขึ้นของเงินได้ของนาย L และนาย H ตามลำดับ ซึ่งมีรูปร่างเหมือนกันและทอดลงในอัตราลดลง

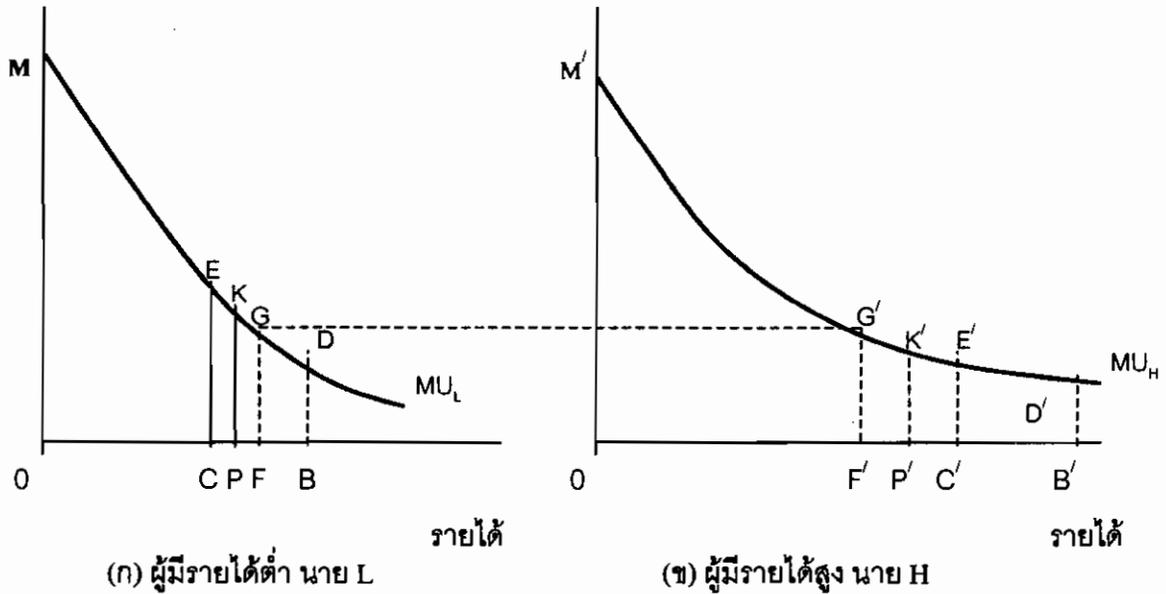
(3) รายได้ก่อนเสียภาษีของนาย L เท่ากับ OB และรายได้ก่อนเสียภาษีของนาย H เท่ากับ OB'

(4) อรรถประโยชน์รวมของนาย L และนาย H เท่ากับ $OBDM$ และ $OB'D'M'$ ตามลำดับ

(5) ให้ T เป็นรายรับภาษีอากรที่รัฐบาลเก็บจากบุคคลทั้งสอง

อรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้

อรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้



รูปที่ 4-1 การวัดการเสียสละเท่ากัน

การพิจารณาโครงสร้างภาษีที่เป็นธรรม จำนวนภาษีที่บุคคลทั้งสองต้องเสียภายใต้แนวความคิดทั้ง 3 ประการข้างต้น รายละเอียดเป็นดังนี้

กรณีที่ 1 การเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน

ภายใต้หลักการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน การเก็บภาษีอากรควรเป็นไปในทางที่ทำให้ผู้เสียภาษีอากรเสียสละอรรถประโยชน์จำนวนเท่ากันโดยไม่คำนึงถึงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคน และจำนวนภาษีที่รัฐบาลเก็บได้จากผู้เสียภาษีแต่ละคนรวมกันแล้วเท่ากับจำนวนภาษีที่รัฐบาลต้องการ จากรูปที่ 4-1 การเก็บภาษีตามหลักการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน นาย L ซึ่งมีรายได้ OB จะเสียภาษี CB ขณะที่นาย H ซึ่งมีรายได้ OB' จะเสียภาษี C'B' ในเมื่อ $CB + C'B' = T$ ซึ่งเป็นรายรับภาษีที่รัฐบาลต้องการ การสูญเสียอรรถประโยชน์หรือการเสียสละอรรถประโยชน์ของนาย L เท่ากับ CBDE ขณะที่นาย H สูญเสียอรรถประโยชน์หรือการเสียสละของนาย H เท่ากับ C'B'/D'E' ภาระภาษีจะกระจายแก่บุคคลทั้งสองในรูปของการเสียสละความพึงพอใจรวมเป็นจำนวนเท่ากันคือ

$$CBDE = C'B'/D'E'$$

ในด้านโครงสร้างอัตราภาษี การเก็บภาษีโดยให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน ถ้าเส้น MU ทอดลง จำนวนหน้าที่เสียจะสูงขึ้นตามระดับรายได้อย่างแน่นอน แต่ก็ไม่แน่ชัดว่าจะเป็นภาษีแบบก้าวหน้า แบบสัดส่วน หรือแบบลดหย่อน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับค่าความยืดหยุ่นของเส้นอรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้ต่อรายได้ (อัตราการเพิ่มของอรรถประโยชน์หารด้วย อัตราการเพิ่มของเงินได้ ; $dMU/dY * Y/MU$) กล่าวคือ

(1) ถ้าเส้น MU มีความยืดหยุ่นน้อยกว่า 1 (เส้น MU ชันมาก) โครงสร้างอัตราภาษีจะเป็นแบบก้าวหน้า

(2) ถ้าเส้น MU มีความยืดหยุ่นเท่ากับ 1 (เส้น MU เป็นเส้น rectangular hyperbola) โครงสร้างอัตราภาษีจะเป็นแบบสัดส่วนหรืออัตราคงที่

(3) ถ้าเส้น MU มีความยืดหยุ่นมากกว่า 1 (เส้น MU มีความชันน้อย) โครงสร้างอัตราภาษีจะเป็นแบบลดหย่อน และยิ่งเส้น MU มีความยืดหยุ่นเป็นอนันต์ นั่นคือเส้นอรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้เป็นเส้นขนานกับแกนอน ในกรณีนี้อรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้คงที่ การเก็บภาษีที่ทำให้ผู้เสียภาษีเสียสละอรรถประโยชน์สัมบูรณ์เท่ากัน รัฐบาลต้องเรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่ากันทุกๆระดับรายได้เหมือนกับภาษีต่อหัว (poll tax) โครงสร้างอัตราภาษีจะเป็นแบบลดหย่อนอย่างมาก

กรณีที่ 2 การเสียสละตามสัดส่วนที่เท่ากัน

การเก็บภาษีตามหลักการเสียสละตามสัดส่วนที่เท่ากัน ผู้เสียภาษีทุกรายต้องเสียสละอรรถประโยชน์เมื่อเปรียบเทียบกับอรรถประโยชน์รวมของแต่ละคนเป็นสัดส่วนที่เท่ากัน จากรูปที่ 4-1 ถ้าหากภาระภาษีถูกกระจายตามหลักการเสียสละในสัดส่วนที่เท่ากัน นาย L จะเสียภาษีจำนวน PB และนาย H จะเสียภาษีจำนวน P/B/ ผลรวมของภาษีที่บุคคลทั้งสองจ่ายคือ $PB + P/B/$ เท่ากับจำนวนภาษีที่รัฐบาลต้องการ (T) เมื่อคิดเป็นสัดส่วนของการสูญเสียอรรถประโยชน์ บุคคลทั้งสองสูญเสียอรรถประโยชน์เป็นสัดส่วนเท่ากัน คือ นาย L สูญเสียอรรถประโยชน์ $PBDK/OBDM$ เท่ากับอรรถประโยชน์ที่ นาย H สูญเสียไปอันเนื่องมาจากภาษีคือ $P/B/D/K/OB/D/M/$

ในด้านโครงสร้างอัตราภาษี การเก็บภาษีตามหลักการเสียสละตามสัดส่วนที่เท่ากันนี้ ไม่เพียงแต่คนมีรายได้สูงจะเสียภาษีมากกว่าคนมีรายได้ต่ำเท่านั้น คนมีรายได้สูงยังต้องเสียสละอรรถประโยชน์รวมมากกว่าคนมีรายได้ต่ำอีกด้วย ส่วนโครงสร้างอัตราภาษีนั้น ขึ้นอยู่กับลักษณะของเส้นอรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้ กล่าวคือ

(1) ถ้าเส้น MU ทอดลงเป็นเส้นตรง โครงสร้างอัตราภาษีจะเป็นแบบก้าวหน้า

(2) ถ้าเส้น MU คงที่ หรือเป็นเส้น rectangular hyperbola โครงสร้างอัตรากำไรจะเป็นแบบอัตรากำไรที่

กรณีที่ 3 การเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน

การจัดเก็บภาษีตามหลักการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน รัฐบาลจะเรียกเก็บภาษีจากประชาชนจนกระทั่งอรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้ของผู้เสียภาษีทุกคนลดลงเหลือเท่ากัน โดยจำนวนภาษีที่รัฐบาลเรียกเก็บจากผู้เสียภาษีแต่ละคนรวมกันแล้วเท่ากับจำนวนภาษีที่รัฐบาลต้องการ จากรูปที่ 4-1 ภายใต้อัตราการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน นาย L เสียภาษีจำนวน FB และนาย H เสียภาษีจำนวน F/B/ ในเมื่อ $FB + F/B/ = T$ อรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้ของผู้เสียภาษีเท่ากันคือ $FG = F/G/$ ซึ่งในขณะนั้นผลรวมการเสียสละอรรถประโยชน์ของบุคคลทั้งสอง คือ $FBDG + F/B/D/G/$ จะต่ำที่สุด รายได้สุทธิหลังภาษีมีจำนวนเท่ากันคือของนาย L เท่ากับ OF และของนาย H เท่ากับ OF/

เท่าที่พิจารณาจะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีตามแนวความคิดนี้ คนที่มีรายได้สูงไม่เพียงแต่จะเสียภาษีเป็นจำนวนเงินมากกว่าคนที่มียาได้ต่ำเท่านั้น แต่ยังคงเสียสละอรรถประโยชน์รวมเป็นจำนวนที่มากกว่าและในอัตราส่วนที่สูงกว่าอีกด้วย ฉะนั้น ภายใต้อัตราการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากันนี้ โครงสร้างอัตรากำไรในกรณีที่เส้น MU ทอดลง โครงสร้างอัตรากำไรจะเป็นแบบก้าวหน้าอย่างมาก แต่ถ้าเส้น MU คงที่ การกระจายจำนวนภาษีที่บุคคลทั้งสองต้องเสียมีอาจกำหนดขึ้นมาได้

กล่าวโดยสรุป เมื่อเราเปรียบเทียบหลักการเก็บภาษีตามแนวความคิดการเสียสละเท่ากันทั้งสามประการ พบว่า ผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นแก่บุคคลทั้งสองเป็นดังนี้คือ นาย L จะได้ประโยชน์มากที่สุด ภายใต้อัตราการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน ตามด้วยหลักการเสียสละตามสัดส่วนเท่ากัน และหลักการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน และเราพบว่า ถ้าเส้น MU ทอดลง ไม่ว่าเราจะเลือกใช้หลักเกณฑ์ใด นาย H จะเสียภาษีมากกว่านาย L เสมอ ในทำนองเดียวกันเราพบว่า โครงสร้างอัตรากำไรจะเป็นแบบก้าวหน้า ภายใต้อัตราการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน ส่วนภายใต้อัตราการเสียสละตามสัดส่วนเท่ากันและหลักการเสียสละ สัมบูรณ์เท่ากัน โครงสร้างอัตรากำไรจะไม่แน่ชัด กล่าวคือ อาจจะเป็นแบบก้าวหน้าแบบสัดส่วนหรือแบบถดถอย ขึ้นอยู่กับค่าความยืดหยุ่นของเส้นอรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้ (MU) ต่อรายได้ ดังตารางที่ 4-2¹²

ตารางที่ 4-2 ความสามารถในการเสียภาษีและโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า

หลักการเสียสละ	ความหมาย	เงื่อนไขที่จำเป็น
การเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน	$U(Y)-U(Y-T)$ เหมือนกันทุกคน	$\frac{YU'(Y)}{(Y-T)U'(Y-T)} < 1$ ความยืดหยุ่นของเส้น MU น้อยกว่า 1
การเสียสละตามสัดส่วนเท่ากัน	$\frac{U(Y)-U(Y-T)}{U(Y)}$ เหมือนกันทุกคน	เส้น MU ทอดลง และเป็นเส้นตรง
การเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน	$\frac{dU(Y-T)}{d(Y-T)}$ เหมือนกันทุกคน	ทุกกรณีที่เส้น MU ของเงินได้ทอดลง

ในที่นี้ Y = รายได้

T = จำนวนภาษีที่ต้องจ่าย

U = อรรถประโยชน์

6. หลักการเสียสละเท่ากันกับสวัสดิการสังคม

การจัดเก็บภาษีตามหลักการเสียสละที่เท่ากันทั้งสามประการดังกล่าว เมื่อเราพิจารณาผลต่อสวัสดิการสังคม เราจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามแนวความคิดการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน เงินได้ของนาย H ซึ่งเป็นคนมีรายได้สูงเหลือเงินได้หลังภาษี OC' ส่วน นาย L ซึ่งเป็นคนมีรายได้ต่ำเหลือเงินได้หลังภาษี OC อรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้หลังภาษีของนาย H เท่ากับ E/C' ของนาย L เท่ากับ EC ซึ่งมากกว่า E/C' ดังนั้น ถ้ารัฐบาลลดภาษีของคนมีรายได้ต่ำลงหนึ่งหน่วยและเพิ่มภาษีของคนมีรายได้สูงขึ้นหนึ่งหน่วยอรรถประโยชน์รวมของสังคม (สมมุติมี 2 คน) จะเพิ่มขึ้นอีก เพราะอรรถประโยชน์เพิ่มของคนมีรายได้ต่ำมากกว่าของคนมีรายได้สูง แนวทางในการเพิ่ม

สวัสดิการสังคมจึงยังมิอยู่การจัดเก็บภาษีตามแนวความคิดนี้สังคมจึงไม่บรรลุสวัสดิการสูงสุด

แต่ถ้าหากว่ารัฐบาลจัดเก็บภาษีตามหลักการเสียสละตามสัดส่วนเท่ากัน เงินได้สุทธิของนาย H เหลือเท่ากับ OP/ เงินได้สุทธิของนาย L เหลือเท่ากับ OP จะเห็นได้ว่าอรรถประโยชน์เพิ่มขึ้นของเงินได้สุทธิของนาย H เท่ากับ P/K/ ส่วนของนาย L เท่ากับ PK ซึ่งยิ่งมากกว่าของนาย H แต่ในกรณีนี้ ความแตกต่างระหว่างอรรถประโยชน์เพิ่มขึ้นของบุคคลทั้งสองมีค่าน้อยกว่ากรณีการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน การลดภาษีของนาย H ได้ต่ำลงหนึ่งหน่วยแล้วไปเพิ่มภาษีคนมีรายได้สูงอีกหนึ่งหน่วย ยังคงทำให้อรรถประโยชน์รวมของสังคมเพิ่มขึ้นได้เช่นกัน และการเก็บภาษีตามแนวความคิดนี้ อรรถประโยชน์รวมของสังคมสูงกว่าการจัดเก็บภาษีตามแนวความคิดแรก

สำหรับการจัดเก็บภาษีตามแนวความคิดการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน เงินได้สุทธิของนาย H เหลือ OP/ ของนาย L เหลือ OF อรรถประโยชน์เพิ่มขึ้นของเงินได้สุทธิของบุคคลทั้งสองเท่ากัน คือ $F/G = FG$ การจัดเก็บภาษีตามแนวความคิดการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน เป็นวิธีการเก็บภาษีเพื่อให้การเสียสละอรรถประโยชน์รวมน้อยที่สุด (least aggregate sacrifice) และอรรถประโยชน์รวมของสังคมหลังภาษีสูงสุด

ฉะนั้น แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีตามหลักการเสียสละเท่ากัน เมื่อพิจารณาในแง่สวัสดิการสังคมแล้ว หลักการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากันจะเป็นหลักการเก็บภาษีที่ดีกว่าหลักการเสียสละตามสัดส่วนเท่ากันและหลักการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน เราจึงกล่าวได้ว่า เพื่อให้การเก็บภาษีของรัฐบาลเกิดสวัสดิการสูงสุดแก่สังคม การจัดเก็บภาษีจึงควรยึดหลักการตามแนวความคิดการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน โครงสร้างอัตราภาษีจึงควรเป็นแบบอัตราก้าวหน้า แต่อย่างไรก็ตาม โครงสร้างอัตราภาษีก็ไม่ควรเป็นอัตราก้าวหน้าเกินไปนักเพราะอาจไปกระทบแรงจูงใจในการทำงาน ซึ่งจะส่งผลต่อประสิทธิภาพการผลิต ขนาดของรายได้ประชาชาติ และการเจริญเติบโตของระบบเศรษฐกิจได้ การกำหนดโครงสร้าง อัตราภาษีจึงต้องคำนึงถึงผลกระทบทางด้านนี้ด้วย

เชิงอรรถที่ 4

1. R.A. Musgrave and P.B. . Musgrave. 1989. **Public Finance in Theory and Practice.** (5th ed.) New York : McGraw - Hill, Chapter12 pp. 216 .
 2. รังสรรค์ ชนะพรพันธ์. 2516. **ทฤษฎีการภาษีอากร** กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์เคสดีไทย จำกัด หน้า 42 - 43 .
 3. David N. Hyman.1993.**Public Financ A Contemporary Application of Theory to Policy** . (4 th ed.) , New York: The Dryden Press , Chapter 4 , pp. 142 - 150 .
 4. R.A. Musgrave and P.B. Musgrave **op. cit** pp. 218 -221 .
 5. **Ibid** pp. 224 – 225.
 6. Harvey S. Rosen. 1985. **Public Finance** Homewood, Illinois: Richard D. Irwin,Inc., Chapter 14, pp. 336 .
 7. David N. Hyman **op.cit** Chapter 16 pp. 541 – 542.
 8. R.A. Musgrave and P.B. Musgrave **op.cit** pp. 225 .
 9. **Ibid** pp. 228 - 230 .
 10. R.A. Musgrave and A.T. Peacock. (eds) .1958. **Classic in The Theory of Public Finance.** London : Macmillan .
 11. R.A. Musgrave and P.B. Musgrave **op.cit** pp. 229 – 231.
 12. John Cullis and Phillip Jones .1992. **Public Finance and Public Choice analytical perspective.** London : McGraw – Hill. chapter 1, pp. 13 -14 .
-