บทที่ 4
หลักความเป็นธรรมของภาษีอากร

1. ความนำ

หลังจากที่เราได้ศึกษาเนื้อหาในบทที่ 2 และบทที่ 3 แล้ว ในบทนี้เราจะเริ่มวิเคราะห์หลักในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นเครื่องมือทางด้านการคลังที่รัฐบาลนำมาใช้ในการกระจายรายได้ใหม่ ทั้งนี้เพื่อหาแนวทางในการกำหนดโครงสร้างภาษีอากรให้เป็นที่ยอมรับแก่ประชาชน และบรรลุวัตถุประสงค์ในการกระจายความเป็นธรรมในสังคม

ขอบเขตของการศึกษาในบทนี้ ก่อนที่จะเข้าไปพิจารณาหลักความเป็นธรรมของภาษีอากร และหลักการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ และหลักการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความสามารถนั้น จะเริ่มด้วยลักษณะของระบบภาษีอากรที่ดีตามแนวความคิดของนักเศรษฐศาสตร์การคลังสมัยใหม่ เพื่อนักศึกษาจะได้ทราบว่าลักษณะของโครงสร้างภาษีอากรที่ดีควรมีลักษณะอย่างไร จากนั้นจึงพิจารณาหลักความเป็นธรรมของภาษีอากร

2. ลักษณะของระบบภาษีอากรที่ดี

เมื่อเราพิจารณาภาษีทุกชนิดที่รัฐบาลจัดเก็บโดยรวม เพื่อเป็นรายได้ที่จะนำมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศของรัฐบาล เราเรียกว่า ระบบภาษี (Tax System) หรือโครงสร้างภาษี (Tax Structure) มีนักเศรษฐศาสตร์หลายท่านที่ได้ให้ทัศนะเกี่ยวกับคุณลักษณะของระบบภาษีอากรที่ดีเพื่อชี้ให้เห็นว่า รัฐบาลควรจัดเก็บภาษีต่างๆอย่างไรจึงจะทำให้ระบบภาษีอากรมีความเหมาะสมเกิดประโยชน์แก่สังคมส่วนรวมมากที่สุด ในที่นี้จะกล่าวถึงคุณลักษณะของระบบภาษอากรที่ดีตามแนวความคิดของ Musgrave และ Musgrave ซึ่งมีองค์ประกอบที่สำคัญ 7 ประการ คือ[1]

ประการแรก รายได้จากภาษีอากรประเภทต่างๆ ที่รัฐบาลจัดเก็บนั้นต้องมีจำนวนเพียงพอสำหรับการใช้จ่ายของรัฐบาล

ประการที่สอง การกระจายภาระภาษีต้องกระจายแก่ประชาชนผู้เสียภาษีทุกคนอย่างยุติธรรม

ประการที่สาม การจัดเก็บภาษีแต่ละชนิด มิควรคำนึงถึงแต่จุดการเก็บภาษีอย่างเดียว แต่ควรคำนึงถึงภาระภาษีขั้นสุดท้ายด้วย

ประการที่สี่ การจัดเก็บภาษีแต่ละชนิด จะต้องมีผลกระทบต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจหรือการทำงานของกลไกตลาดให้น้อยที่สุด

ประการที่ห้า โครงสร้างของระบบภาษีอากรที่ดีนั้น ต้องเอื้ออำนวยต่อการใช้นโยบายการคลังในการรักษาเสถียรภาพและส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

ประการที่หก ภาษีที่จัดเก็บนั้นต้องชัดแจ้ง ผู้เสียภาษีเข้าใจได้ง่าย การบริหารการจัดเก็บชัดเจนและเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ประการที่เจ็ด ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บ และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีต้องอยู่ในระดับต่ำเมื่อเปรียบเทียบกับเป้าหมายต่างๆ ในการจัดเก็บภาษีนั้น

องค์ประกอบของระบบภาษีอากรที่ดีทั้ง 7 ประการ พิจารณาในรายละเอียดได้ดังนี้

2.1 รายได้จากภาษีอากรประเภทต่างๆ ต้องมีจำนวนเพียงพอสำหรับการใช้จ่ายของรัฐบาล

ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาล ในการจัดทำงบประมาณรายจ่ายของรัฐบาล ถ้ารัฐบาลเก็บภาษีได้ไม่เพียงพอกับการใช้จ่ายที่วางแผนไว้ หรือเก็บภาษีได้ไม่ตรงตามที่คาดหมายไว้ ย่อมก่อให้เกิดปัญหาต่อระบบเศรษฐกิจ 2 ประการ คือ

ประการแรก ทำให้เกิดปัญหาในการรักษาไว้ซึ่งเสถียรภาพทางเศรษฐกิจกล่าวคือ ถ้าเราต้องการให้ระบบเศรษฐกิจมีการจ้างงานเต็มที่ มีความจำเป็นที่จะต้องทำให้เกิด

ดุลยภาพระหว่างอุปสงค์รวมและอุปทานรวม ณ ระดับรายได้ประชาชาติที่มีการจ้างงานเต็มที่ การที่รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้เพียงพอกับการใช้จ่าย จะทำให้ระบบเศรษฐกิจมีเสถียรภาพ

ประการสอง ทำให้เกิดปัญหาในการบรรลุเป้าหมายเศรษฐกิจจุลภาค กล่าวคือ การที่ระบบเศรษฐกิจไม่มีเสถียรภาพ จะทำให้เกิดการได้เปรียบ เสียเปรียบระหว่างกลุ่มบุคคลต่างๆในสังคม และส่งผลกระทบต่อความเป็นธรรมในการกระจายรายได้

2.2 การกระจายภาระภาษีต้องกระจายแก่ประชาชนผู้เสียภาษีอย่างยุติธรรม

หลักความเป็นธรรมเป็นหลักขั้นพื้นฐานที่นำมาใช้ในการออกแบบโครงสร้างภาษีอากรที่รัฐบาลดำเนินการจัดเก็บ เพื่อให้ภาษีอากรต่างๆ ที่รัฐบาลจัดเก็บเป็นที่ยอมรับของประชาชน เพราะทุกๆคนต่างก็มีความเห็นตรงกันว่า ระบบภาษีอากรควรมีความเป็นธรรม กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนควรจะรับภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลอย่างยุติธรรม อย่างไรก็ตาม จะจัดเก็บภาษีอย่างไรจึงจะทำให้เกิดความเป็นธรรมนั้น ยากที่จะหาคำจำกัดความให้ตรงกันได้ โดยทั่วไปหลักความเป็นธรรมของภาษีอากร จำแนกได้ 2 หลักใหญ่ๆ คือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ โดยหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ถือว่าผู้เสียภาษีทุกๆคน ควรมีส่วนในการจุนเจือค่าใช้จ่ายของรัฐบาลเท่ากันทุกคน โดยไม่คำนึงถึงฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคล ส่วนหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์เห็นว่าบุคคลผู้เสียภาษีควรจุนเจือค่าใช้จ่ายของรัฐบาลอย่างไรนั้น ควรยึดหลัก 2 ประการ คือ ประการแรก ความสามารถในการชำระภาษี ประการที่สอง ผลประโยชน์ที่ได้รับ การออกแบบโครงสร้างภาษีจึงต้องพิจารณาอย่างรอบคอบว่า ภาษีใดควรใช้หลักเกณฑ์ใดเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เพราะถ้าการจัดเก็บภาษีไม่มีความเป็นธรรม จะทำให้เกิดการหลบหลีกภาษี (Tax Evasion)และความขัดแย้งในสังคมได้

2.3 การจัดเก็บภาษีแต่ละชนิดนั้น มิควรคำนึงถึงจุดการจัดเก็บอย่างเดียวแต่ควรคำนึงถึงภาระภาษีขั้นสุดท้ายด้วย

การจัดเก็บภาษีอากรแต่ละชนิดมีความยากง่ายในการจัดเก็บแตกต่างกัน ภาษีที่จัดเก็บได้ง่ายมักเป็นภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้อื่นได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีโดยคำนึงแต่เป้าหมายด้านรายได้ โดยมิคำนึงถึงการผลักภาระภาษีย่อมก่อให้เกิดปัญหาความเป็นธรรมในการกระจายรายได้เกิดขึ้นได้ ดังนั้นการจะให้ภาษีเป็นเครื่องมือในการกระจายความเป็นธรรม จะต้องพิจารณาว่า ภาษีชนิดนั้นใครเป็นผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง (Economic Incidence)

2.4 การจัดเก็บภาษีอากรแต่ละชนิด จะต้องมีผลกระทบต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจหรือการทำงานของกลไกตลาดให้น้อยที่สุด

การจัดเก็บภาษีอากรต่างๆ ควรยึดหลักความเป็นกลาง ทั้งนี้เพื่อให้กลไกตลาดทำหน้าที่ในการจัดสรรการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ ตามปกติ การตัดสินใจการบริโภคหรือการตัดสินใจการผลิต จะอาศัยการเปรียบเทียบต้นทุนกับผลประโยชน์ที่ได้ การตัดสินใจเลือกบริโภคสินค้า ผู้บริโภคจะเปรียบเทียบอรรถประโยชน์ที่ได้รับกับราคาสินค้าในทำนองเดียวกัน 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

$\frac{P_x}{P_y}$ คือ ความชันของเส้นงบประมาณ

P_x , P_y คือราคาสินค้า X และสินค้า Y

ทางด้านการตัดสินใจการผลิต เงื่อนไขดุลยภาคที่ทำให้ผลผลิตได้รับกำไรสูงสุดคือ

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

ในเมื่อ MRT (Marginal Rate of Tranformation) คือค่าความชันของเส้นความเป็นไปได้ในการผลิต

MC (Marginal Cost) คือต้นทุนเพิ่มของสินค้า X และ Y

การจัดเก็บภาษีที่ยึดหลักความเป็นกลาง จะไม่ก่อให้เกิดภาระส่วนเกินของการเก็บภาษี (Excess Burden of Taxation) ทั้งนี้เพราะว่า เงื่อนไขในการตัดสินใจยังคงเหมือนเดิม คือ

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

การจัดสรรทรัพยากรโดยกลไกตลาด จึงเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ไม่ถูกบิดเบือนโดยภาษีอากร (distortion) ตัวอย่างภาษีที่จัดเก็บตามหลักความเป็นกลางได้แก่ ภาษีการขายทั่วไป (General sale Taxes) ที่เรียกเก็บจากสินค้าทุกชนิดในอัตราเดียวกันโดยไม่มีการยกเว้น และภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax)

2.5 โครงสร้างของระบบภาษีอากรที่ดีนั้น ต้องเอื้ออำนวยต่อการใช้เป็นนโยบายการคลังในการรักษาเสถียรภาพ และการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

โครงสร้างของภาษีอากรที่ดีนั้น จะต้องมีความยืดหยุ่น สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจ เมื่อภาวะเศรษฐกิจขยายตัว รายได้ของประชาชนเพิ่ม รัฐบาลเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นในอัตราที่สูงกว่าการเพิ่มขึ้นของรายได้ประชาชาติ และถ้าหากรัฐบาลยังคงรักษาระดับการใช้จ่ายไว้เท่าเดิม งบประมาณก็จะเป็นงบประมาณเกินดุล

ในกรณีนี้ ภาษีอากรจะไปช่วยลดแรงกดดันของเงินเฟ้อได้มาก ในทางตรงกันข้าม ถ้าเกิดภาวะเศรษฐกิจซบเซา รายได้ของประชาชนลดลง ถ้าโครงสร้างภาษีอากรมีความยืดหยุ่น รัฐบาลเก็บภาษีได้ลดลงในอัตราที่สูงกว่าการลดลงของรายได้ประชาชาติ และถ้ารัฐบาลยังคงรักษาระดับการใช้จ่ายไว้ในระดับเดิม งบประมาณก็จะเป็นงบประมาณขาดดุล อุปสงค์รวมในระบบเศรษฐกิจจะลดลงไม่มากนัก ทำให้ระบบเศรษฐกิจไม่ซบเซาอย่างรุนแรง และการที่รัฐบาลเก็บภาษีน้อยลง ยังช่วยบรรเทาความเดือดร้อนของผู้เสียภาษีได้ด้วย

ในด้านการส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ถ้าหากต้องการให้ระบบเศรษฐกิจเจริญเติบโตอย่างต่อเนื่อง นโยบายภาษีอากรของรัฐควรจะเป็นไปในทางส่งเสริมการออม ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี และเสริมสร้างแรงจูงใจในการทำงานของประชาชน และควรมุ่งลดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยของประชาชนลง เพื่อให้ครัวเรือนมีการออม และเงินออมจะไปสู่ตลาดเงินทุน ส่งผลให้ระบบเศรษฐกิจขยายการลงทุน ยกระดับรายได้และการจ้างงานในระบบเศรษฐกิจให้สูงขึ้น

2.6 ภาษีอากรที่จัดเก็บนั้นต้องชัดแจ้ง ผู้เสียภาษีเข้าใจง่าย การบริหารการจัดเก็บชัดเจนและเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ภาษีอากรแต่ละชนิดที่รัฐบาลดำเนินการจัดเก็บ การออกแบบโครงสร้างภาษีอากรอันประกอบด้วย ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี การยกเว้นภาษี อัตราภาษี การชำระภาษี การหาข้อยุติกรณีพิพาทระหว่างเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษี และบทลงโทษจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี องค์ประกอบของโครงสร้างภาษีแต่ละชนิดต้องมีความชัดเจน แบบฟอร์มที่ใช้ในการเสียภาษีควรเป็นแบบฟอร์มที่เข้าใจง่ายและสะดวกต่อการปฏิบัติตาม ทำให้รัฐบาลเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย การจัดเก็บเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

2.7. ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บ และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีต้องอยู่ในระดับต่ำ เมื่อเปรียบเทียบกับเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีนั้น

ค่าใช้จ่ายทั้งหมดอันเกิดจากการจัดเก็บภาษีอากร จำแนกได้ 2 ส่วน คือ ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บของหน่วยงานของผู้มีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร ส่วนหนึ่ง และอีกส่วนหนึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เช่น ค่าใช้จ่ายในการยื่นแบบ ค่าใช้จ่ายในการจัดทำบัญชีเกี่ยวกับภาษีอากร ค่าใช้จ่ายในส่วนแรกแสดงให้เห็นถึงมูลค่าของทรัพยากรที่ต้องสูญเสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้จากภาษีอากรจำนวนหนึ่งของรัฐบาล ค่าใช้จ่ายในส่วนที่สองแสดงให้เห็นถึง ค่าใช้จ่ายของเอกชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี จะต้องสูญเสียไปอันเนื่องมาจากผู้เสียภาษีมีส่วนร่วมในการจุนเจือค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและบริการสาธารณะของรัฐบาล

ลักษณะของภาษีอากรที่ดี ต้นทุนอันเกิดจากการเก็บภาษีต้องต่ำที่สุด ภาษีที่ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บของรัฐบาลจะอยู่ในระดับต่ำ หรือลดต้นทุนการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลได้นั้น จะต้องเป็นภาษีอากรที่มีฐานภาษีกว้างครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมาก และฐานภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละรายต้องมีขนาดใหญ่ และการที่จะทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีอยู่ในระดับต่ำนั้น การยื่นแบบชำระภาษีจะต้องเป็นไปโดยสะดวก และไม่ยุ่งยากในการจัดทำระบบบัญชีเกี่ยวกับภาษีมากนัก

3. แนวความคิดเกี่ยวกับหลักความเป็นธรรมของภาษีอากร

ค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและบริการสาธารณะของรัฐบาล ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละรายควรมีส่วนร่วมในการจุนเจือค่าใช้จ่ายของรัฐบาลเท่าใดจึงจะถือว่าเป็นธรรม ซึ่งจำนวนภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระให้รัฐบาลนั้น เป็นผลจากโครงสร้างภาษีและรูปแบบการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล ดังนั้น รัฐบาลควรกำหนดโครงสร้างของภาษีและรูปแบบการจัดเก็บภาษีอย่างไร จึงจะทำให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม

ในการพิจารณาแนวความคิดเกี่ยวกับหลักความเป็นธรรมของภาษีอากร จำแนกแนวความคิดออกได้เป็น 2 หลักใหญ่ๆ คือ

ประการแรก หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (The principle of absolute equity)

ประการที่สอง หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The principle of relative equity)

หลักความเป็นธรรมทั้งสองประการ พิจารณาในรายละเอียดได้ดังนี้

3.1 หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์

ตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ระบบภาษีอากรที่เป็นธรรม ต้องเป็นระบบภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีทุกคนเสียภาษีอากรคนละเท่าๆกัน จำนวนภาษีที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสีย คำนวณได้จากรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษี ตามหลักนี้ ภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาล จะต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนในรูปตัวเงินเป็นจำนวนเท่ากัน ตัวอย่างเช่น สมมุติว่า รัฐบาลตั้งงบประมาณรายจ่ายประจำปีเป็นเงิน 20,000 ล้านบาท ในปีนั้นมีจำนวนผู้เสียภาษี 40 ล้านคน เราจะได้จำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนต้องเสียคิดเป็นเงิน 500 บาทเท่ากันทุกคน โดยมิคำนึงว่าผู้เสียภาษีแต่ละคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกันหรือไม่ ฉะนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ไม่อาจนำไปใช้ในทางปฏิบัติได้ เพราะจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการกระจายรายได้มากขึ้น ทั้งนี้เนื่องจากการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์มีข้อบกพร่อง ซึ่งจำแนกได้ 3 ประการ คือ[2]

ประการแรก การเก็บภาษีอากรตามหลักนี้ มิได้คำนึงถึงความสามารถในการชำระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละคน ซึ่งมีความสามารถในการชำระภาษีแตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสมรรถนะในการหารายได้ (earning capacity) ของผู้เสียภาษีแต่ละคน ในความเป็นจริงย่อมประจักษ์ชัดว่า ผู้มีรายได้สูงย่อมมีกำลังความสามารถในการชำระภาษี

สูงกว่าผู้มีรายได้ต่ำ

ประการที่สอง การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักนี้ อาจมีผลทำให้จำนวนภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระหรือที่เรียกว่า หนี้ภาษี (Tax Liability) มีมูลค่าสูงกว่ารายได้ของมีหน้าที่เสียภาษีบางคน ผู้มีรายได้ต่ำมากๆ จึงอาจไม่มีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษี และจะส่งผลต่อภาวะการครองชีพของผู้มีรายได้ต่ำให้เลวลงไปอีก

ประการที่สาม การกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคน ต้องเสียภาษีอากรเท่าๆกันเช่นนี้ ย่อมทำให้ภาระภาษีของผู้มีรายได้ต่ำ สูงกว่าภาระภาษีของผู้มีรายได้สูง

จากข้อบกพร่องทั้งสามประการ การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ จึงเป็นแต่เพียงแนวความคิดทางทฤษฎีเท่านั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ จะนำไปใช้ในทางปฏิบัติได้ก็ต่อเมื่อฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลในสังคมมีความเท่าเทียมกัน ซึ่งเป็นไปไม่ได้ในโลกแห่งความเป็นจริง ตัวอย่างของภาษีอากรที่จัดเก็บตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ได้แก่ ภาษีรัชชูปการ (Poll Tax) เป็นต้น

3.2 หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์

การที่หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ไม่อาจนำไปใช้ในทางปฏิบัติได้ แนวทางในการกำหนดโครงสร้างภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม จึงหันไปใช้หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ ซึ่งการพิจารณาความเป็นธรรมของภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นั้น มีวิธีการจัดเก็บภาษีที่ถือว่าเป็นธรรม อยู่ 2 วิธี คือ

วิธีที่หนึ่ง หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle)

วิธีที่สอง หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principle)

การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ทั้ง 2 วิธี พิจารณาในรายละเอียดได้ดังนี้

3.2.1 หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ

ตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ ผู้บริโภคต้องการอรรถประโยชน์จากการบริโภคสินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐบาล จะต้องจ่ายค่าสินค้าและบริการในรูปภาษีอากรโดยสมัครใจเหมือนกับการซื้อสินค้าและบริการที่ผลิตโดยเอกชน ราคาสินค้าในรูปภาษีอากร (tax prices) ที่ผู้บริโภคจ่ายจะขึ้นอยู่กับอรรถประโยชน์ที่เขาได้รับ ซึ่งตามหลักนี้ ระบบภาษีเพื่อความเป็นธรรมอย่างแท้จริง จะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับโครงสร้างการใช้จ่ายของรัฐบาล การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ จึงมิได้พิจารณาเฉพาะนโยบายภาษีอย่างเดียวเท่านั้น แต่ได้พิจารณานโยบายการใช้จ่ายด้วยว่า การใช้จ่ายของรัฐบาลนั้นเกิดผลประโยชน์แก่ใคร และควรจะเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับประโยชน์อย่างไร นั่นคือ ต้องพิจารณานโยบายภาษีและนโยบายการใช้จ่ายไปพร้อมๆกัน การกระจายภาระภาษีต่อหน่วย จะสะท้อนถึงผลประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับ ถ้าประชาชนทุกคนเสียภาษีตามผลประโยชน์เพิ่มที่เขาได้รับ จุดดุลยภาพของปริมาณการผลิตสินค้าสาธารณะที่เกิดขึ้นนี้ เรียกว่า จุดดุลยภาพของลินด์ห์ล[3] (Lindahl Equilibrium) ซึ่งข้อดีของการจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ก็คือ จะไม่เกิดปัญหาการได้เปล่า (Free Rider) อย่างไรก็ตาม สินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐบาลส่วนมากเป็นสินค้าที่มีการบริโภคร่วมกัน ประชาชนทุกคนในประเทศได้รับประโยชน์ร่วมกัน ยากที่จะจำแนกออกได้ว่า ใครได้ประโยชน์เท่าใด วิธีเดียวที่จะทราบได้ก็โดยการถามประชาชนแต่ละคนว่า สินค้าและบริการของรัฐบาลแต่ละชนิดมีคุณค่าต่อเขาเพียงใด ข้อบกพร่องของหลักผลประโยชน์ก็คือ ถ้าทุกคนทราบว่า เขาจะต้องมีส่วนในการออกค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าสาธารณะของรัฐบาลตามผลประโยชน์ที่เขาได้เปิดเผยออกมา เขาเหล่านั้นจะไม่เปิดเผยผลประโยชน์ที่แท้จริงที่เขาได้รับ การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้เพื่อผลิตสินค้าสาธารณะแท้ (pure public goods) ในสังคมขนาดใหญ่จึงมีความยุ่งยาก แนวความคิดนี้จะนำไปใช้ได้ก็ต่อเมื่อชุมชนนั้นมีขนาดเล็กและทราบรสนิยมของปัจเจกบุคคลในสังคม ซึ่งผู้บริโภคแต่ละคนมีความพึงพอใจต่อสินค้าแต่ละชนิดแตกต่างกัน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ จึงไม่มีสูตรสำเร็จที่จะนำไปใช้กับประชาชนทุกคนในสังคมได้ ผู้เสียภาษีแต่ละคนจะถูกเก็บภาษีแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับการประเมินอรรถประโยชน์ที่เขาได้รับจากการบริโภคสินค้านั้น

ส่วนในกรณีที่สินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐบาล เป็นสินค้าที่เกิดผลประโยชน์โดยเฉพาะเจาะจง ในกรณีนี้รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีเจาะจง (Earmarked Taxation) โดยเรียกเก็บภาษีต่อหน่วยเท่ากับต้นทุนเพิ่มในการผลิตสินค้าและบริการนั้นๆ

3.2.2 หลักความสามารถในการเสียภาษี

การเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษี การดำเนินการจัดเก็บภาษีจะเป็นอิสระกับการกำหนดการใช้จ่ายของรัฐบาล รายรับภาษีรวมคือสิ่งที่พึงประสงค์ และผู้เสียภาษีทุกคนจะถูกเก็บภาษีตามกำลังความสามารถในการเสียภาษี โดยหลักการนี้จะไม่คำนึงถึงทางด้านการใช้จ่ายของรัฐบาล ในความเป็นจริงนโยบายภาษีส่วนใหญ่ก็ดำเนินการตามหลักเกณฑ์นี้ และนับเป็นหลักความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีที่นำไปใช้ในทางปฏิบัติอย่างกว้างขวาง แม้จะมีข้อยุ่งยากในการหามาตรวัดความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีว่า เราจะใช้อะไรเป็นเครื่องวัดความสามารถที่ดี แต่เมื่อเปรียบเทียบกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์แล้ว หลักผลประโยชน์นั้น เราจะต้องทราบผลประโยชน์จากการใช้จ่ายของรัฐบาลว่าการใช้จ่ายแต่ละอย่างเกิดผลประโยชน์แก่ใครมากน้อยเพียงใด แล้วจึงเก็บภาษีตามผลประโยชน์ที่เขาได้รับ การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จึงไม่สามารถใช้ภาษีเป็นเครื่องมือทางการคลังเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในการกระจายความเป็นธรรมได้ การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จะเกิดความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีก็ต่อเมื่อ การกระจายรายได้ในสังคมมีความเหมาะสมอยู่ก่อนแล้ว ส่วนการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะช่วยแก้ไขปัญหาการกระจายความเป็นธรรมได้ แต่หลักความสามารถในการเสียภาษีจะไม่สัมพันธ์กับการจัดหาหรือการกำหนดปริมาณสินค้าสาธารณะที่รัฐบาลผลิตขึ้น

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ทั้งสองวิธีมีความสำคัญในการนำไปประยุกต์ใช้เพื่อกำหนดโครงสร้างภาษีอากรเพื่อความยุติธรรมที่ประชาชนส่วนมากยอมรับ และสร้างความพึงพอใจในการจัดเก็บภาษีแต่ละชนิดให้ผู้เสียภาษียินดีปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เพราะในทางปฏิบัติเรามิอาจจำแนกออกมาให้เห็นชัดเจนได้ว่า ภาษีใดเก็บเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าสาธารณะ และการจัดเก็บภาษีใดใช้เพื่อการ

กระจายความเป็นธรรม การพิจารณาหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีทั้งสองวิธีจะพิจารณาในรายละเอียดในตอนต่อไป

4. การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์

ในการกำหนดนโยบายภาษีและนโยบายการใช้จ่ายของรัฐบาลในระบบการปกครองแบบประชาธิปไตย มักจะคำนึงผลประโยชน์ที่ประชาชนได้รับจากโครงการใช้จ่ายของรัฐบาล ประชาชนหรือเสียงข้างมากจะไม่เต็มใจโครงการทางการคลังที่เขาไม่ได้รับประโยชน์จากโครงการเท่าที่ควร การดำเนินนโยบายการคลังโดยคำนึงถึงหลักผลประโยชน์นั้น ในการตัดสินใจจะพิจารณาความสัมพันธ์ของภาษีอันหมายถึงรายรับจากโครงการที่จะจัดเก็บจากประชาชนและค่าใช้จ่ายในการดำเนินโครงการ

ในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ จำแนกประเภทภาษีที่จัดเก็บตามหลักผลประโยชน์ของโครงการออกได้ 2 ประเภท คือ

ประการแรก เป็นภาษีที่จัดเก็บเพื่อดำเนินโครงการที่เกิดผลประโยชน์โดยทั่วไป (A General Benefit Tax)

ประการที่สอง เป็นภาษีที่จัดเก็บเพื่อดำเนินโครงการเฉพาะเจาะจง (Specific Benefit Tax)

หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ทั้งสองประการ พิจารณาในรายละเอียดได้ดังนี้

4.1 การจัดเก็บภาษีเพื่อดำเนินโครงการที่เกิดผลประโยชน์โดยทั่วไป

การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ ภาษีที่เก็บจากผู้เสียภาษีแต่ละคนขึ้นอยู่กับอุปสงค์ต่อสินค้าสาธารณะที่รัฐบาลผลิตขึ้นมา ซึ่งผู้บริโภคแต่ละคนจะมีความพึงพอใจต่อสินค้า

แต่ละชนิดแตกต่างกัน ดังนั้นจึงไม่มีสูตรสำเร็จที่จะนำไปใช้กับประชาชนทุกคนในสังคมได้ ผู้เสียภาษีแต่ละคนจะถูกเก็บภาษีแตกต่างกันขึ้นอยู่กับการประเมินอรรถประโยชน์ที่เขาได้รับจากการบริโภคสินค้านั้น เราทราบว่าสินค้าเอกชน อำนาจซื้อของครัวเรือนขึ้นอยู่กับรายได้ ในทำนองเดียวกัน อำนาจซื้อของครัวเรือนที่มีต่อสินค้าสาธารณะก็ขึ้นอยู่กับรายได้ กล่าวคือ เมื่อกำหนดระดับราคา ณ ระดับใดๆ ปริมาณความต้องการจะผันแปรตามระดับรายได้ ในที่นี้เราต้องการทราบว่า ณ ระดับปริมาณสินค้าระดับเดียวกัน ผู้บริโภคแต่ละคนเต็มใจจ่ายเป็นเงินเท่าใด เว้นเสียแต่ว่าสินค้าสาธารณะนั้นจะเป็นสินค้าด้อยคุณภาพ (inferior goods)

เพื่อให้ง่ายในการวิเคราะห์ สมมุติว่าผู้เสียภาษีแต่ละคนมีรสนิยมเหมือนกัน นั่นคือ รูปแบบของเส้นความพอใจเท่ากันของแต่ละคนเหมือนกัน ดังนั้น คนที่มีรายได้เท่ากันจะเต็มใจจ่ายเป็นจำนวนเงินเท่ากัน ตัวอย่างเช่น คนที่มีรายได้ 10,000 บาท เต็มใจจ่ายจากการได้รับบริการสาธารณะเป็นเงิน 1,000 บาท ณ ระดับปริมาณการผลิตสินค้าสาธารณะ 1,000 หน่วย หรือเขาเต็มใจจ่ายหน่วยละ 1 บาท สมมุติว่า อรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้ลดลงเมื่อรายได้เพิ่มสูงขึ้น ดังนั้น คนที่มีรายได้ 20,000 บาท จะเต็มใจจ่ายต่อหน่วยเป็นเงินที่สูงกว่า สมมุติเขาเต็มใจจ่ายหน่วยละ 2 บาท ในกรณีนี้ การจัดเก็บภาษีเพื่อดำเนินโครงการที่เกิดผลประโยชน์โดยทั่วไป จะกำหนดอัตราภาษีตามสัดส่วน (Proportional rate) หรืออัตราคงที่ แต่ถ้าผู้มีรายได้ 20,000 บาท ไม่เต็มใจจ่ายหน่วยละ 2 บาท แต่จะเต็มใจจ่ายเพียงหน่วยละ 1.50 บาท โครงสร้างภาษีก็จะเป็นอัตราถดถอย (Regressive rate) และถ้าเขาเต็มใจจ่ายต่อหน่วยมากกว่า 2 บาท โครงสร้างภาษีจะเป็นอัตราก้าวหน้า (Progressive rate)

การกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษี จึงขึ้นอยู่กับแบบแผนความพอใจ (preference patterns) นั่นคือ จะขึ้นอยู่กับความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคา และความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อรายได้ของสินค้าสาธารณะ ถ้าความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อรายได้มีความยืดหยุ่นสูง ราคาสินค้าในรูปภาษี (tax prices) จะสูงขึ้นตามระดับรายได้ แต่ถ้าอุปสงค์ต่อราคามีความยืดหยุ่นสูง ราคาสินค้าในรูปภาษีจะไม่สูงมากนัก

จากความสัมพันธ์ข้างต้น เราอาจพิจารณาลักษณะโครงสร้างภาษีได้ดังนี้

ความยืดหยุ่นอุปสงค์ต่อรายได้ (income elasticity ; E_y)

เท่ากับ $(\Delta Q/Q)/(\Delta Y/Y)$ .....(1)

และความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคา (price elasticity ; E_p)

เท่ากับ $(\Delta Q/Q)/(\Delta P/P)$ .....(2)

เราจะได้ $(\Delta P/P)/(\Delta Y/Y) = E_y/E_p$ .....(3)

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

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

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

(3) ถ้าค่า E_y/E_p น้อยกว่า หนึ่ง เมื่อรายได้เพิ่มขึ้นหนึ่งเปอร์เซนต์ ราคาในรูปภาษีจะเพิ่มขึ้นในอัตราที่ต่ำกว่า โครงสร้างภาษีที่จัดเก็บจะเป็นแบบถดถอย (regressive)

ดังนั้น โครงสร้างภาษีที่กำหนดจะเป็นโครงสร้างภาษีแบบสัดส่วน แบบก้าวหน้า หรือแบบถดถอย ขึ้นอยู่กับค่าความยืดหยุ่นของอุปสงค์สินค้าสาธารณะต่อรายได้จะมีค่าเท่ากับ มากกว่า หรือน้อยกว่า ค่าความยืดหยุ่นอุปสงค์สินค้าสาธารณะต่อราคา ตามแต่กรณี

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีเพื่อใช้จ่ายในการดำเนินโครงการสาธารณะที่เกิดผลประโยชน์โดยทั่วไปที่กล่าวมา เป็นสิ่งไม่ง่ายเลย ทั้งนี้เนื่องจาก เราไม่ทราบค่าความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคา และค่าความยืดหยุ่นอุปสงค์ต่อรายได้เหมือนกับกรณีสินค้าเอกชน ยิ่งกว่านั้น สินค้าสาธารณะที่รัฐบาลผลิตก็มีจำนวนมาก และแต่ละชนิดความพึงพอใจของผู้บริโภคแต่ละรายจะแตกต่างกัน จึงไม่อาจกำหนดโครงสร้างภาษีด้วยค่าความยืดหยุ่นรายได้หรือราคา ซึ่งอาจมีค่ามากได้เลย โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อเราพิจารณางบประมาณการใช้จ่ายของรัฐบาลทั้งสิ้น โครงสร้างอัตราภาษีจึงยังคงเป็นปัญหาที่ต้องถกเถียงกันต่อไป การ

วิเคราะห์ที่ผ่านมาเพียงแต่ชี้ให้เห็นข้อเท็จจริงว่า การจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้าของรัฐบาลมีเหตุผลเพียงพอที่จะเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วยเท่านั้น โดยปกติแล้ว การวิเคราะห์โครงสร้างภาษีเราอาจพิจารณาจากหลักความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งถ้าโครงสร้างภาษีที่จัดเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษีเป็นโครงสร้างแบบก้าวหน้าแล้ว การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์โดยทั่วไปก็ไม่มีความจำเป็น

4.2 การจัดเก็บภาษีเพื่อดำเนินโครงการที่เกิดผลประโยชน์เฉพาะเจาะจง

ทั้งๆที่แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเพื่อดำเนินโครงการที่เกิดผลประโยชน์โดยทั่วไปเป็นแนวความคิดทางทฤษฎีที่น่าสนใจ อย่างไรก็ตามเราพบว่า โครงการของรัฐบาลบางอย่างเกิดผลประโยชน์โดยตรงแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งที่ใช้บริการสาธารณะนั้นๆ อย่างเห็นได้ชัด นั่นคือ มีความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างเงินที่ผู้บริโภคจ่ายกับผลประโยชน์ที่เขาได้รับ ดังนั้น ผู้ที่ได้รับประโยชน์จึงเต็มใจออกค่าใช้จ่ายเหมือนกับการซื้อสินค้าเอกชน ฉะนั้น ในการให้บริการต่างๆของรัฐบาลแก่ประชาชนในกรณีที่บริการนั้นๆเกิดผลประโยชน์โดยเฉพาะเจาะจง รัฐบาลจะจัดเก็บค่าบำรุงโดยตรง (direct charges)จากผู้ใช้บริการ รูปแบบของภาษีที่เรียกเก็บเพื่อนำมาเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการให้บริการจะจัดเก็บในลักษณะต่างๆ ได้แก่ ค่าธรรมเนียมใบอนุญาต (Fees) ค่าธรรมเนียมการจดสิทธิ ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนกรรมสิทธิ์ ค่าบำรุง (Charges) ค่าผ่านทาง (Tolls) เป็นต้น การกำหนดราคาของบริการที่เกิดประโยชน์แก่ผู้ใช้บริการโดยตรงนี้จะกำหนดราคาโดยกลไกตลาด ตามหลักการตั้งราคาสินค้าเอกชน (private goods)การกำหนดราคาที่เรียกเก็บ ณ ระดับการให้บริการ การผลิตจึงเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้รัฐบาลอาจจัดเก็บภาษีในรูปแบบอื่นๆอีก เพื่อนำรายได้จากการจัดเก็บมาจัดตั้งเป็นกองทุนของรัฐ (Trust Funds) เพื่อดำเนินกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งเป็นการเฉพาะ (Earmarked)และประโยชน์จากกิจกรรมนั้นตกแก่คนกลุ่มนั้นเป็นการเฉพาะ เราเรียกภาษีที่รัฐบาลเรียกเก็บในลักษณะนี้ว่า การจัดเก็บภาษีเจาะจง (Earmarked Taxation)เช่น ค่าพรีเมี่ยม (Premium) ภาษีประกันสังคม (Pay Roll Tax) ภาษีความมั่นคงทางสังคม