

(Social Security Tax) ซึ่งผู้ที่ถูกเก็บภาษีจะจงจะได้รับประโยชน์จากกองทุนของ
รัฐเฉพาะในกลุ่มสมาชิกเท่านั้น ตัวอย่างเช่น ภาษีประกันสังคมผู้ใช้แรงงานจะได้รับประ
โยชน์จากสิทธิคุ้มครองการรักษายาบาล การชดเชยรายได้อื่นเนื่องจากการทุพพลภาพจาก
กองทุนประกันสังคม กองทุนสงเคราะห์การทำสวนยางซึ่งเก็บภาษีจากการส่งออกพาราออก
ตลาดต่างประเทศ (Cess) ผู้ได้รับประโยชน์คือเกษตรกรชาวสวนยางพาราที่สามารถขอ
รับทุนสงเคราะห์การทำสวนยางเพื่อปลูกยางทดแทน เป็นต้น

5. การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถ ในการเสียภาษี

แม้ว่าหลักผลประโยชน์อาจจะนำไปใช้เป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีเพื่อนำไปใช้จ่าย
ในการผลิตสินค้าและบริการบางอย่างของรัฐบาลได้โดยตรง แต่การที่หลักผลประโยชน์ไม่
สามารถแก้ไขปัญหาโดยทั่วไปของการออกแบบโครงสร้างภาษีได้ การจัดเก็บภาษีตามหลัก
ผลประโยชน์มีอยู่ไม่มากนัก ราชรับจากภาษีส่วนใหญ่เราไม่อาจดำเนินการอยู่บนพื้นฐานของ
หลักผลประโยชน์ได้ แม้ว่าในกระบวนการทางการเมืองกฎหมายภาษีควรมีความสัมพันธ์
กับกฎหมายการใช้จ่าย แต่การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์มีอาจนำไปใช้ในวงกว้างได้
ยิ่งกว่านั้น เรายังแสดงให้เห็นว่า การเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์เป็นหลักการที่การจัด
เก็บภาษีมีความสัมพันธ์กับการใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและบริการสาธารณะได้ดีที่สุดเท่านั้น
แต่มิได้มีความสัมพันธ์กับบทบาทของภาษีอากรในด้านการกระจายความเป็นธรรมเลย

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีเพื่อความเป็นธรรมในการกระจายรายได้จึงหันไปใช้หลักความ
สามารถ ซึ่งตามหลักนี้ ประชาชนควรมีส่วนร่วมในการจุนเจือค่าใช้จ่ายของรัฐบาลตาม
กำลังความสามารถในการเสียภาษี การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถปัญหาในการจัด
เก็บภาษีจะชัดเจนในตัวของมันเอง นั่นคือ ไม่ขึ้นอยู่กับการใช้จ่ายของรัฐบาลว่า รัฐบาลจะ
ใช้จ่ายที่เกิดผลประโยชน์แก่ใคร จำนวนราชรับภาษีที่รัฐบาลต้องการจะถูกเก็บไปจากผู้มี
หน้าที่เสียภาษีแต่ละคนตามกำลังความสามารถในการชำระภาษี ฉะนั้น การจัดเก็บภาษีตาม
หลักความสามารถจึงครอบคลุมบทบาทของภาษีในการกระจายความเป็นธรรมไว้ด้วยแล้ว

5.1 ความเป็นธรรมในแนวนอนและดัชนีความสามารถในการเสียภาษี

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถจะเรียกเก็บภาษีจากคนที่มีความสามารถเท่ากันต้องเสียภาษีให้รัฐเท่ากัน และคนที่มีความสามารถสูงกว่าต้องเสียภาษีสูงกว่า คนที่มีความสามารถเท่ากันเสียภาษีเท่ากันเราเรียกว่า ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) ส่วนคนที่มีความสามารถสูงกว่าเสียภาษีสูงกว่าเราเรียกว่า ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

หลักความเป็นธรรมในแนวนอน เป็นกฎที่นำไปประยุกต์ใช้เป็นหลักแห่งความเท่าเทียมกันขึ้นพื้นฐานภาษีด้วยทฤษฎีความเสมอภาค ตัวอย่างเช่น ถ้าเราใช้รายได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษี ภาษีที่รัฐบาลใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายความเป็นธรรม คือ ภาษีเงินได้ (Income Tax) ในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล คนที่มีรายได้เท่ากันควรเสียภาษีเท่ากัน

หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง เป็นกฎที่นำไปใช้ในการปฏิบัติเพื่อความเท่าเทียมกันเช่นเดียวกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอน แต่หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งต่างกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตรงที่ หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง คนแต่ละคนจะเสียภาษีแตกต่างกันตามกำลังความสามารถในการเสียภาษีที่ต่างกัน สมมุติว่า ก เป็นผู้มีรายได้สูงกว่านาย ข ฉะนั้น นาย ก ควรจะเสียภาษีสูงกว่านาย ข จะเห็นได้ว่า บทบัญญัติหลักความยุติธรรมทั้งสองประการดังกล่าว ดำเนินการตามหลักแห่งการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน (principle of equal treatment)

อย่างไรก็ตาม ในการนำเอาหลักความเป็นธรรมทั้งสองประการไปประยุกต์ใช้ เราจะต้องวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลออกมาเป็นเชิงปริมาณและควรสะท้อนถึงสวัสดิการทั้งสิ้นที่บุคคลได้รับในทุกๆทางเลือกของเขา นั่นคือ ควรครอบคลุมถึงการบริโภคทั้งในปัจจุบันและในอนาคต การถือครองความมั่งคั่ง และความสุขจากการพักผ่อน กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ควรวัดกำลังความสามารถในความหมายอย่างกว้าง (Comprehensive) นั่นเอง แต่ในทางปฏิบัติเรามีอาจวัดกำลังความสามารถในการเสียภาษีในความหมายอย่างกว้างได้ เพราะเราไม่อาจวัดมูลค่าของการพักผ่อนของผู้เสียภาษีแต่ละคนได้

ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในแนวนอน การวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุดอันดับรองลงมาเราควรจะใช้อะไรเป็นดัชนีที่ดีที่สุด ในที่นี้จะวิเคราะห์แนวทางในการเลือกใช้ดัชนีที่ควรใช้วัดกำลังความสามารถในการเสียภาษี 3 ประการคือ⁵

ประการแรก ฐานรายได้

ประการที่สอง ฐานการบริโภค

ประการที่สาม ฐานความมั่งคั่ง

รายละเอียดพิจารณาได้ดังนี้

5.1.1 การใช้ฐานรายได้

รายได้ ได้รับการยอมรับในการใช้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีอย่างกว้างขวาง เมื่อเราพิจารณารายได้ของครัวเรือนเป็นการพิจารณาทางด้านแหล่งที่มาของบัญชีครัวเรือน และรายได้ในที่นี้เป็นการนิยามฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง (comprehensiveness of base) กล่าวคือ รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่งทั้งสิ้นของบุคคลไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบใดๆ ดังนั้นการวัดความสามารถทางเศรษฐกิจของบุคคลและความสามารถในการเสียภาษีจะประกอบด้วยรายได้ 3 ประการ คือ

ประการแรก เป็นรายได้ที่เป็นตัวเงิน ในรูปของ ค่าจ้าง เงินเดือน ดอกเบี้ย ค่าเช่า หรือเงินปันผล

ประการที่สอง เป็นรายได้ประเมินในรูปของค่าเช่าที่ประเมินจากการอาศัยบ้านของตนเอง

ประการที่สาม เป็นการเพิ่มขึ้นของราคาทรัพย์สินไม่ว่าจะได้รับจริงหรือไม่

การพิจารณารายได้จากทางด้านแหล่งที่มาของบัญชีครัวเรือนนี้ รายได้จะเท่ากับ การเพิ่มขึ้นของทรัพย์สินสุทธิบวกด้วยการบริโภคในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง อันเป็นการให้คำนิยาม "รายได้" ในความหมายอย่างกว้าง⁶

5.1.2 การใช้ฐานการบริโภค

Thomas Kaldor⁷ ได้สนับสนุนให้ใช้การบริโภคเป็นฐานภาษี โดยให้เหตุผลว่า ภาษีฐานการบริโภคจะเป็นทางเลือกที่ดีกว่า ที่รัฐบาลใช้เป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษีเพื่อความเป็นธรรม โดยการจัดเก็บภาษีฐานการบริโภคในรูปของภาษีการใช้จ่าย (Personalized Expenditure Tax) โดยยอมให้หักค่าลดหย่อนตามขนาดของครอบครัว และจัดเก็บภาษีการใช้จ่ายในอัตราก้าวหน้า

ฐานภาษีที่ใช้คำนวณภาษีจะเป็นฐานภาษีในความหมายอย่างกว้างเช่นกัน กล่าวคือ จะเก็บภาษีจากการบริโภคทุกรูปแบบ ไม่ว่าจะเป็นการบริโภคที่ครัวเรือนซื้อด้วยเงินสดหรือมิได้เป็นเงินสดก็ตาม

ตารางที่ 4-1 เปรียบเทียบการเก็บภาษีสรรพสามิตและภาษีการบริโภคในช่วง 2 คาบเวลา
หน้าละบาท

คาบเวลา	ภาษีสรรพสามิต		ภาษีการบริโภค		ภาษีสรรพสามิต	
	นาช ก	นาช ข	นาช ก	นาช ข	นาช ก	นาช ข
คาบที่ 1						
รายได้จากค่าจ้าง	100	100	100	100	100	100
ภาษี	10	10	10		10	10
การบริโภค	90		90		90	
การออม	-	90		100		90
คาบที่ 2						
ดอกเบี้ย	-	9.00		10		9
ภาษี	-	.90		11		
การบริโภค	-	98.10		99		99
การออม	-					
รวมภาษีทั้งสิ้น	10	10.90	10	11	10	10
มูลค่าปัจจุบันของภาษี	10	10.82	10	10	10	10

ที่มา: ดัดแปลงจาก Husgrave and Husgrave, Public Finance in Theory and Practice. (5th ed.) New York: McGraw-Hill, p.225

หมายเหตุ : อัตราภาษี 10 เปอร์เซ็นต์

อัตราดอกเบี้ย 10 เปอร์เซ็นต์

5.1.3 เปรียบเทียบการเก็บภาษีรายได้และภาษีการบริโภค

เพื่อให้เห็นภาพชัดเจนว่าระหว่างภาษีฐานรายได้และภาษีฐานการบริโภคอะไรเป็นฐานภาษีที่ต่ำกว่ากัน โดยสมมุติว่า ฐานภาษีทั้งสองถูกนิยามในความหมายอย่างกว้าง ซึ่งในที่นี้เป็นเพียงการนำเสนอเปรียบเทียบแนวทางในการเลือกใช้ฐานภาษี ดังแสดงให้เห็นในตารางที่ 4-1 โดยสมมุติมีบุคคล 2 คน คือนาย ก และนาย ข ต่างมีฐานะคล้ายคลึงกัน และแบ่งคาบเวลาในการพิจารณาออกเป็น 2 คาบเวลา อัตราภาษี 10 เปอร์เซ็นต์และอัตราดอกเบี้ย 10 เปอร์เซ็นต์เช่นกัน

เมื่อพิจารณาตารางที่ 4-1 ทั้ง นาย ก และนาย ข ต่างก็ได้รับรายได้ในรูปค่าจ้างในคาบเวลาที่ 1 เป็นเงิน 100 บาท แต่นาย ก ได้บริโภคหมดในคาบเวลาที่ 1 ในขณะที่ นาย ข เก็บออมและบริโภคในคาบเวลาที่ 2 ประเด็นในการพิจารณาเปรียบเทียบแบ่งออกได้ 2 กรณีคือ

กรณีแรก เราพิจารณาการเก็บภาษีรายได้ เราจะเห็นว่า นาย ก ได้เสียภาษีในคาบเวลาที่ 1 เท่านั้น แต่นาย ข ได้เสียภาษีทั้ง 2 คาบเวลา จำนวนภาษีที่บุคคลทั้ง 2 ต้องเสีย คิดเป็นจำนวนเงินแตกต่างกัน นาย ข ได้เสียภาษีในคาบเวลาที่ 2 อีกในรูปของภาษีดอกเบี้ย รวมภาษีที่นาย ข ต้องเสียทั้งสองคาบเวลาเป็นเงิน 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 11 บาท ในการเปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีที่บุคคลทั้งสองต้องเสียภาษีไปทั้งสิ้น เราจะต้องคิดลดภาวะภาษีเป็นมูลค่าปัจจุบัน ในที่นี้จะใช้อัตราคิดลด 10 เปอร์เซ็นต์ ในบรรทัดสุดท้ายของตารางที่ 4-1 จะเห็นได้ว่า มูลค่าปัจจุบันของภาวะภาษีของบุคคลทั้งสองเท่ากัน

เท่าที่ได้พิจารณามาจะเห็นได้ว่า ถ้ารัฐบาลเก็บภาษีรายได้ นาย ข จะ

เสียภาษีมากกว่า แต่ถ้าวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษีการบริโภค บุคคลทั้งสองจะเสียภาษีเท่ากัน ดังนั้น เราจึงสรุปได้ว่า การจัดเก็บภาษีการบริโภคเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่ยุติธรรม เพราะภาระภาษีของบุคคลผู้เสียภาษีจะเท่ากันตามลักษณะการบริโภคที่เท่ากัน

อย่างไรก็ตาม หากเราพิจารณาจากความสัมพันธ์ในการเก็บภาษีจากค่าจ้างในสัปดาห์ที่ 3 ของตารางที่ 4-1 เราจะเห็นว่าภาษีการใช้จ่าย (Expenditure Tax) ไม่เพียงแต่จะเหมือนกับภาษีเงินได้ (Income Tax) ที่ยอมให้หักการออมออกจากฐานภาษี แต่ยิ่งเหมือนกับภาษีเงินได้ที่ยอมให้หักเงินได้จากเงินทุน (capital income) ออกไป และเก็บภาษีเฉพาะเงินได้จากค่าจ้างเท่านั้น จะเห็นได้ว่าการเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทค่าจ้างอย่างเคสทั้งนาย ก และนาย ข จะต้องเสียภาษีในคาบเวลาที่ 1 และบุคคลทั้งสองรับการประเมินคิดเป็นมูลค่าปัจจุบันเท่ากับภาษีการบริโภคในสัปดาห์ที่ 2 เมื่อเราเปรียบเทียบการเก็บภาษีแบบต่างๆ ในตารางที่ 4-1 เราจะพบว่าภาษีโดยให้ยกเว้นเงินออม จะสอดคล้องกับความคิดที่ให้ยกเว้นเงินได้จากเงินทุน ซึ่งแนวความคิดนี้แย้งกับแนวความคิดอื่นเริ่มตั้งแต่ Adam Smith เป็นต้นมาที่ว่า ถ้ามีความล่าช้าใดๆ แล้วจะก็ควรเข้าข้างเงินได้ที่ได้มาโดยอาศัยน้ำพักน้ำแรง (earned income) มากกว่าเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องอาศัยน้ำพักน้ำแรง (unearned income)⁸

นอกจากนี้ ถ้าหากเราสมมติใหม่ว่า นาย ข ไม่ได้นำรายได้ที่เหลือในคาบเวลาที่ 2 ไปใช้จ่ายเพื่อบริโภค แต่ได้ยกทรัพย์สินสมบัติให้นาย ค ในกรณีนี้ นาย ข จะไม่มีรายจ่ายใดๆ เกิดขึ้นเลย การเสียภาษีจะเสียโดยนาย ค เท่านั้น และจะเสียภาษีก็ต่อเมื่อ นาย ค ได้ใช้จ่ายเพื่อบริโภค แต่ถ้านาย ค ได้โอนทรัพย์สินสมบัติต่อไปให้นาย ง การเสียภาษีก็ยังไม่เกิดขึ้น เราจะเห็นได้ว่า เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีขึ้นได้โดยการเลื่อนการบริโภค หรือโอนทรัพย์สินสมบัติต่อไปให้ลูกหลานในวันต่อๆ ไปอย่างไม่มีขอบเขตจำกัด

อย่างไรก็ตาม ถ้าหากเราได้รวมเอาการให้มรดกของนาย ข เข้าไปรวมกับการบริโภคเป็นฐานภาษีของเขาแล้ว การยกมรดกให้นาย ข จะถูกเสียภาษีด้วยการนิยามฐานภาษีควรจะเปลี่ยนไปจากการกำหนดเอา "การบริโภคของตนเอง" ไปเป็น "การใช้จ่ายทุกกรณีไม่ว่าขึ้นอยู่กับเวลา" นั่นคือ ไม่เพียงแต่หมายถึงการบริโภคของตนเอง

เท่านั้น แต่ได้รวมเอาการให้และมรดกเข้าไว้ด้วย และการเก็บภาษีเมื่อมีการโอนทรัพย์สินจากคนหนึ่งสู่คนหนึ่ง ควรเก็บภาษีแบบก้าวหน้ากว่าภาษีที่เก็บในกรณีที่มีมรดกได้เป็นผู้เสียภาษีในช่วงชีวิตของเขา

5.1.4 การใช้ฐานความมั่งคั่ง

ในหัวข้อที่ผ่านมา เราได้พิจารณาการจัดเก็บภาษีบนฐานรายได้ และการจัดเก็บภาษีบนฐานการบริโภคพอสมควรแล้ว ต่อไปนี้เราหันมาพิจารณาการจัดเก็บภาษีบนฐานความมั่งคั่ง โดยพิจารณาความมั่งคั่งในแง่ที่เป็นมูลค่าของรายได้จากเงินทุนที่เกิดขึ้นจริง ในกรณีนี้เราอาจจะเก็บภาษีความมั่งคั่งเท่ากับภาษีจากเงินได้ กล่าวคือ ถ้าเงินทุนให้ผลตอบแทนในอัตรา 10 เปอร์เซ็นต์ การเก็บภาษีเงินได้จากเงินทุนในอัตรา 10 เปอร์เซ็นต์ มีค่าเท่ากับการเก็บภาษี 1 เปอร์เซ็นต์จากความมั่งคั่งนั่นเอง ฉะนั้น การเก็บภาษีฐานความมั่งคั่ง จึงควรเก็บภาษีเงินได้จากเงินทุน

นอกจากนี้ ยังมีทัศนะอื่นๆ อีกต่อประเด็นปัญหาเรื่องภาษีฐานความมั่งคั่ง ซึ่งเราไม่ควรมองข้ามไปก็คือ การออมที่เป็นการเลื่อนการบริโภคออกไป มีอิทธิพลต่อการสะสมความมั่งคั่ง ตัวมันเองเกิดผลงอกเงย และให้ความพอใจแก่ผู้ถือครองในรูปของการเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่ง และอำนาจทางเศรษฐกิจ ซึ่งสิ่งเหล่านี้จะไปเพิ่มศักยภาพในการบริโภค ดังนั้นจึงควรรวมเป็นส่วนหนึ่งในองค์ประกอบของฐานภาษีด้วย

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีความมั่งคั่งมักจะมีปัญหาทางสังคมและการเมือง อันเป็นผลจากการกระจุกตัวของถือครองความมั่งคั่ง ส่งผลต่อการกระจายอำนาจทางการเมือง เกิดการเกี่ยวพันกันระหว่างความไม่เท่าเทียมกันในสังคมและอำนาจทางการเมือง อันเป็นผลจากความไม่เท่าเทียมกันในความมั่งคั่ง

แต่ด้วยเหตุที่การจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศต่างๆ ซึ่งห่างไกลจากความคิดของเงินได้ในความหมายอย่างกว้างอย่างมาก ด้วยเหตุนี้จึงมีการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง เพื่อเป็นวิธีการอันดับรองของการประมาณการภาษีภายใต้ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ในความหมายอย่างกว้าง และในความเป็นจริง ระบบเศรษฐกิจมีความซับซ้อน กฎหมายภาษีก็น่าจะร่างให้เข้ากับสภาพความซับซ้อนนั้น ในทางปฏิบัติจึงไม่มีแนวความคิดของ

ฐานภาษีใดฐานภาษีหนึ่งเพียงอย่างเดียวที่แสดงนัยที่สมบูรณ์ได้ การจัดเก็บภาษีจึงต้องให้ ทั้งรายได้ การบริโภค และความมั่งคั่ง อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีเพื่อความเป็นธรรม การเลือกคุณสมบัติของดัชนีเพื่อวัดความสามารถทางเศรษฐกิจเป็นสิ่งสำคัญ ซึ่งถือได้ว่าเป็นขั้นแรกของการออกแบบโครงสร้างภาษีเพื่อความเป็นธรรม และขั้นที่สองก็คือ การเอา ดัชนีที่ใช้วัดความสามารถทางเศรษฐกิจไปประยุกต์ใช้ให้เข้ากับความสัมพันธ์ของระบบ เศรษฐกิจ

5.2 ความเป็นธรรมในแนวดิ่งและโครงสร้างอัตราภาษี

การพิจารณาในหัวข้อนี้ จะเลือกเอารายได้เป็นฐานภาษี ทั้งนี้ รายได้เป็นดัชนี ที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีที่ได้รับการยอมรับกันโดยทั่วไป โดยถือว่า ประชาชน ที่มีรายได้เท่ากัน ควรจะเสียภาษีเท่าๆกัน ประชาชนที่มีรายได้แตกต่างกัน ควรจะเสียภาษี แตกต่างกันไป ประเด็นที่เราจะพิจารณาต่อไปก็คือ ประชาชนที่มีรายได้แตกต่างกัน ควรจะ เสียภาษีแตกต่างกันอย่างไร จึงจะทำให้การจัดเก็บภาษีเกิดความเป็นธรรมในแนวดิ่ง

ในทัศนะของนักเศรษฐศาสตร์ ระบบภาษีที่เป็นธรรม ควรเป็นระบบที่ทำให้การ เสียสละอรรถประโยชน์ของผู้เสียภาษีทุกคนเท่ากัน (Equal Sacrifice) และความเป็น ธรรมในแนวดิ่ง (Vertical Equity) จะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีทุกคนรับภาระ ทางจิตวิสัย (subjective burden of taxation) เท่ากัน ซึ่งภาระทางจิตวิสัยที่ เท่ากันนั้นมิได้หมายความว่า ภาระในรูปตัวเงินจะต้องเท่ากัน

5.2.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการเสียสละที่เท่ากัน

การพิจารณาความเป็นธรรมในแนวดิ่ง ในการจัดเก็บภาษีได้ดำเนินการ ตามแนวทาง 2 ประการ คือ^๑ ประการแรก อยู่บนพื้นฐานของอรรถประโยชน์เพิ่มเติมของ เงินได้ ซึ่งนำไปประยุกต์ใช้กับบุคคลทุกคน ประการที่สอง อยู่บนพื้นฐานของฟังก์ชัน สวัสดิการสังคม หลักประการแรกเริ่มตั้งแต่ John Stuart Mill ได้บัญญัติ หลักการเสีย สละที่เท่ากัน (Equal Sacrifice Prescription) ว่า ผู้เสียภาษีได้รับการปฏิบัติอย่าง

เท่าเทียมกัน ถ้าการเสียภาษีของเขา ทำให้เขาเสียสละอรรถประโยชน์ของเงินได้ที่เท่ากัน หรือผู้เสียภาษีแต่ละคนสูญเสียสวัสดิการไปเท่าๆ กัน ซึ่งการสูญเสียสวัสดิการของผู้เสียภาษี จะไปเกี่ยวข้องกับ การสูญเสียรายได้ ซึ่งวัดจากเส้นอรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้ที่ของผู้เสียภาษี โดยสมมติว่าเราทราบเส้นอรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้ และอรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้ของทุกคนมีลักษณะเหมือนๆ กัน

จากหลักการเสียสละที่เท่ากัน คำถามที่ยุ่งยากมากก็คือ คนที่มีรายได้แตกต่างกัน ควรจะเสียภาษีจำนวนแตกต่างกันอย่างไร การที่เราจะตอบคำถามนี้ได้ ขึ้นอยู่กับปัจจัย 2 ประการ คือ ประการแรก เราต้องทราบรูปร่างของเส้นอรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้ ประการที่สอง การนิยามความเท่าเทียมกันของการเสียสละ (equality of sacrifice) ซึ่งอาจจำแนกแนวความคิดเกี่ยวกับความเท่าเทียมกันของการเสียสละออกได้ 3 แนวความคิด ดังที่ นายโคเฮน - สจิวต์ (A.J.Cohen - Stuart) และนายเอเดจ์เวอร์ธ (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 ได้นำเสนอไว้ ดังจะอธิบายให้เห็นชัดเจนโดยรูปที่ 4-1 ในที่นี้กำหนดให้

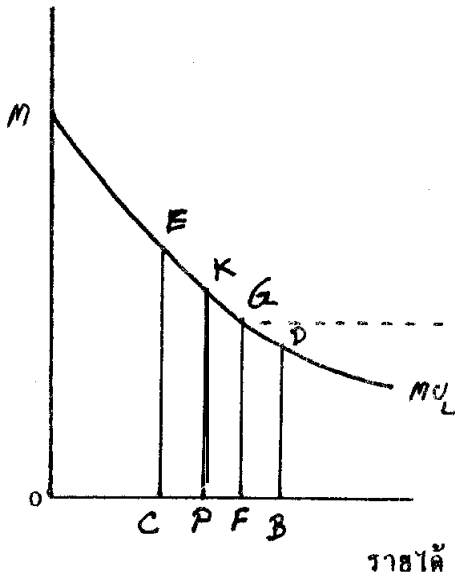
- (1) รูปทางด้านซ้ายมือใช้อธิบายแทนผู้เสียภาษีซึ่งมีรายได้ต่ำสมมติชื่อ นาย L และรูปทางด้านขวามือใช้อธิบายแทนผู้เสียภาษีซึ่งมีรายได้สูงสมมติชื่อ นาย H
- (2) เส้น MU_L และเส้น MU_H เป็นเส้นอรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้ของนาย L และนาย H ตามลำดับ ซึ่งมีรูปร่างเหมือนกันและทอดลงในอัตราลดลง
- (3) รายได้ก่อนเสียภาษีของนาย L เท่ากับ OB และรายได้ก่อนเสีย

ภาษีของนาย H เท่ากับ OB'

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

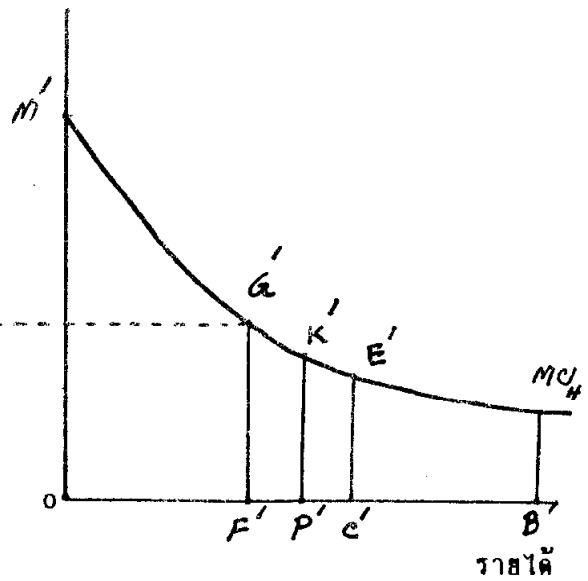
(5) ให้ T เป็นราชรับภาษีอากรที่รัฐบาลเก็บจากบุคคลทั้งสอง

อรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้



(ก) ผู้มีรายได้น้อย นาย L

อรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้



(ข) ผู้มีรายได้น้อย นาย H

รูปที่ 4-1 การวัดการเสียสละเท่ากัน

การพิจารณาโครงสร้างภาษีที่เป็นธรรม จำนวนภาษีที่บุคคลทั้งสองต้องเสียภาษีได้แนวความคิดทั้ง 3 ประการข้างต้น ราชละเอียดยังเป็นดังนี้

กรณีที่ 1 การเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน

ภาษีได้หลักการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน การเก็บภาษีอากรควรเป็นไปในทางที่ทำให้ผู้เสียภาษีอากรเสียสละอรรถประโยชน์จำนวนเท่ากันโดยไม่คำนึงถึงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคน และจำนวนภาษีที่รัฐบาลเก็บได้จากผู้เสียภาษีแต่ละคนรวมกันแล้วเท่ากับจำนวนภาษีที่รัฐบาลต้องการ จากรูปที่ 4-1 การเก็บภาษีตาม

หลักการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน นาย L ซึ่งมีรายได้ OB จะเสียภาษี CB ขณะที่นาย H ซึ่งมีรายได้ OB' จะเสียภาษี $C'B'$ ในเมื่อ $CB + C'B' = T$ ซึ่งเป็นรายรับภาษีที่รัฐบาลต้องการ การสูญเสียสละอรรถประโยชน์หรือการเสียสละอรรถประโยชน์ของ นาย L เท่ากับ $CBDE$ ขณะที่นาย H สูญเสียอรรถประโยชน์หรือการเสียสละของนาย H เท่ากับ $C'B'D'E'$ ภาระภาษีจะกระจายแก่บุคคลทั้งสองในรูปของการเสียสละความพึงพอใจรวมเป็นจำนวนเท่ากันคือ $CBDE = C'B'D'E'$

ในด้านโครงสร้างอัตราภาษี การเก็บภาษีโดยให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน ถ้าเส้น MU ทอดลง จำนวนหน้าที่จะสูงขึ้นตามระดับรายได้ อย่างแน่นอน แต่ก็ไม่แน่ชัดว่าจะเป็นภาษีแบบก้าวหน้า แบบสัดส่วน หรือแบบถดถอย ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับค่าความยืดหยุ่นของเส้นอรรถประโยชน์เพิ่มขึ้นของเงินได้ต่อรายได้ (อัตราการเพิ่มของอรรถประโยชน์หารด้วย อัตราการเพิ่มของเงินได้ ; $dMU/dY * Y/MU$) กล่าวคือ

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

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

(3) ถ้าเส้น MU มีความยืดหยุ่นมากกว่า 1 (เส้น MU มีความชันน้อย) โครงสร้างอัตราภาษีจะเป็นแบบถดถอย และยิ่งเส้น MU มีความยืดหยุ่นเป็นอนันต์ นั่นคือเส้นอรรถประโยชน์เพิ่มขึ้นของเงินได้เป็นเส้นขนานกับแกนแนวนอน ในกรณีนี้อรรถประโยชน์เพิ่มขึ้นของเงินได้คงที่ การเก็บภาษีที่ทำให้ผู้เสียภาษีเสียสละอรรถประโยชน์สัมบูรณ์เท่ากัน รัฐบาลต้องเรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่ากันทุกๆระดับรายได้ เหมือนกับภาษีค่อหัว (Poll Tax) โครงสร้างอัตราภาษีจะเป็นแบบถดถอยอย่างมาก

กรณีที่ 2 การเสียสละตามสัดส่วนที่เท่ากัน

การเก็บภาษีตามหลักการเสียสละตามสัดส่วนที่เท่ากัน ผู้เสียภาษีทุกรายต้องเสียสละอรรถประโยชน์เมื่อเบริบเทียบกับอรรถประโยชน์รวมของแต่ละคนเป็นสัดส่วนที่เท่ากัน จากรูปที่ 4-1 ถ้าหากภาระภาษีถูกกระจายตามหลักการเสียสละใน

สัดส่วนที่เท่ากัน นาย L จะเสียภาษีจำนวน PB และนาย H จะเสียภาษีจำนวน $P'B'$ ผลรวมของภาษีที่บุคคลทั้งสองจ่ายคือ $PB + P'B'$ เท่ากับ จำนวนภาษีที่รัฐบาลต้องการ (T) เมื่อคิดเป็นสัดส่วนของการสูญเสียอรรถประโยชน์ บุคคลทั้งสองสูญเสียอรรถประโยชน์เป็นสัดส่วนเท่ากัน คือ นาย L สูญเสียอรรถประโยชน์ PBDK/OBDK เท่ากับอรรถประโยชน์ที่ นาย H สูญเสียไปอันเนื่องมาจากภาษีคือ $P'B'D'K'/OB'D'M'$

ในด้านโครงสร้างอัตรากาซี การเก็บภาษีตามหลักการเสียสละตามสัดส่วนที่เท่ากันนี้ ไม่เพียงแต่คนมีรายได้อ่างจะเสียภาษีมากกว่าคนมีรายได้อ่างเท่านั้น คนมีรายได้อ่างยังต้องเสียสละอรรถประโยชน์รวมมากกว่าคนมีรายได้อ่างอีกด้วย ส่วนโครงสร้างอัตรากาซีนั้น ขึ้นอยู่กับลักษณะของเส้นอรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้อ่าง กล่าวคือ

- (1) ถ้าเส้น MU ทอดลงเป็นเส้นตรง โครงสร้างอัตรากาซีจะเป็นแบบก้าวหน้า
- (2) ถ้าเส้น MU คงที่ หรือเป็นเส้น Rectangular Hyperbola โครงสร้างอัตรากาซีจะเป็นแบบอัตราคงที่

กรณีที่ 3 การเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน

การจัดเก็บภาษีตามหลักการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน รัฐบาลจะเรียกเก็บภาษีจากประชาชนจนกระทั่ง อรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้อ่างของผู้เสียภาษีทุกคนลดลงเหลือเท่ากัน โดยจำนวนภาษีที่รัฐบาลเรียกเก็บจากผู้เสียภาษีแต่ละคนรวมกันแล้ว เท่ากับจำนวนภาษีที่รัฐบาลต้องการ จากรูปที่ 4-1 ภาษีได้อ่างหลักการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน นาย L เสียภาษีจำนวน FB และนาย H เสียภาษีจำนวน $F'B'$ ในเมื่อ $FB + F'B' = T$ อรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้อ่างของผู้เสียภาษีเท่ากันคือ $FG = F'G'$ ซึ่งในขณะนั้นผลรวมการเสียสละอรรถประโยชน์ของบุคคลทั้งสอง คือ $FBDG + F'B'D'G'$ จะต่ำที่สุด รายได้อ่างสุทธิหลังภาษีมีย่างวนเท่ากันคือของนาย L เท่ากับ OF และของนาย H เท่ากับ OF'

เท่าที่พิจารณามาจะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีตามแนวความคิดนี้ คนที่มีรายได้อ่างไม่เพียงแต่จะเสียภาษีเป็นจำนวนเงินมากกว่าคนที่มีรายได้อ่างเท่านั้น แต่ยังต้องเสียสละอรรถประโยชน์รวมเป็นจำนวนที่มากกว่าและในอัตราส่วนที่สูงกว่าอีกด้วย

ฉะนั้น ภาษาใต้หลักการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากันนี้ โครงสร้างอัตราภาษีในกรณีที่เส้น MU
ทอดลง โครงสร้างอัตราภาษีจะเป็นแบบก้าวหน้าอย่างมาก แต่ถ้าเส้น MU คงที่ การ
กระจายจำนวนภาษีที่บุคคลทั้งสองต้องเสียมีอาจกำหนดขึ้นมาได้

กล่าวโดยสรุป เมื่อเราเปรียบเทียบหลักการเก็บภาษีตามแนวความคิด
การเสียสละเท่ากันทั้งสามประการ พบว่า ผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นแก่บุคคลทั้งสองเป็นดังนี้คือ
นาย L จะได้ประโยชน์มากที่สุดภาษาใต้หลักการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน ตามด้วยหลักการ
เสียสละตามสัดส่วนเท่ากัน และหลักการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน และเราพบว่า ถ้าเส้น MU
ทอดลง ไม่ว่าเราจะเลือกใช้หลักเกณฑ์ใด นาย H จะเสียภาษีมากกว่านาย L เสมอ
ในทำนองเดียวกันเราพบว่า โครงสร้างอัตราภาษีจะเป็นแบบก้าวหน้าภาษาใต้หลักการเสีย
สละส่วนเพิ่มเท่ากัน ส่วนภาษาใต้หลักการเสียสละตามสัดส่วนเท่ากันและหลักการเสียสละ
สัมบูรณ์เท่ากัน โครงสร้างอัตราภาษีจะไม่แน่ชัด กล่าวคือ อาจจะเป็นแบบก้าวหน้า
แบบสัดส่วนหรือแบบถดถอย 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	ทุกกรณีที่มีเส้น MU ของเงินได้ทอดลง

ในที่นี้ $Y =$ รายได้
 $T =$ จำนวนภาษีที่ต้องจ่าย
 $U =$ อรรถประโยชน์

6. หลักการเสียสละเท่ากันกับสวัสดิการสังคม

การจัดเก็บภาษีตามหลักการเสียสละที่เท่ากันทั้งสามประการดังกล่าว เมื่อเราพิจารณาผลต่อสวัสดิการสังคม เราจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามแนวความคิดการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน เงินได้ของนาย H ซึ่งเป็นคนมีรายได้สูงเหลือเงินได้หลังภาษี OC' ส่วนนาย L ซึ่งเป็นคนมีรายได้น้อยเหลือเงินได้หลังภาษี OC อรรถประโยชน์เพิ่มของเงินได้หลังภาษีนาย H เท่ากับ $B'C'$ ของนาย L เท่ากับ EC ซึ่งมากกว่า $E'C'$ ดังนั้น

ถ้ารัฐบาลลดภาษีของคนมีรายได้น้อยหนึ่งหน่วยและเพิ่มภาษีของคนมีรายได้นสูงหนึ่งหน่วย ภาระประโยชน์รวมของสังคม (สมมุติมี 2 คน) จะเพิ่มขึ้นอีก เพราะภาระประโยชน์เพิ่มของคนมีรายได้น้อยมากกว่าของคนมีรายได้นสูง แนวทางในการเพิ่มสวัสดิการสังคมจึงยังมีอยู่ การจัดเก็บภาษีตามแนวความคิดนี้สังคมจึงไม่บรรลุสวัสดิการสูงสุด

แต่ถ้าหากว่ารัฐบาลจัดเก็บภาษีตามหลักการเสียสละตามสัดส่วนเท่ากัน เงินได้สุทธิของ นาย H เหลือเท่ากับ OP' เงินได้สุทธิของ นาย L เหลือเท่ากับ OP จะเห็นได้ว่าภาระประโยชน์เพิ่มของเงินได้สุทธิของ นาย H เท่ากับ $P'K'$ ส่วนของ นาย L เท่ากับ PK ซึ่งมากกว่าของ นาย H แต่ในกรณีนี้ ความแตกต่างระหว่างภาระประโยชน์เพิ่มของบุคคลทั้งสองมีค่าน้อยกว่ากรณีการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน การลดภาษีของคนมีรายได้น้อยหนึ่งหน่วยแล้วไปเพิ่มภาษีคนมีรายได้นสูงอีกหนึ่งหน่วย ยังคงทำให้ภาระประโยชน์รวมของสังคมเพิ่มได้เช่นกัน และการเก็บภาษีตามแนวความคิดนี้ ภาระประโยชน์รวมของสังคมสูงกว่าการจัดเก็บภาษีตามแนวความคิดแรก

สำหรับการจัดเก็บภาษีตามแนวความคิดการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน เงินได้สุทธิของ นาย H เหลือ OF' ของ นาย L เหลือ OF ภาระประโยชน์เพิ่มของเงินได้สุทธิของบุคคลทั้งสองเท่ากัน คือ $F'G' = FG$ การจัดเก็บภาษีตามแนวความคิดการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน เป็นวิธีการเก็บภาษีเพื่อให้การเสียสละภาระประโยชน์รวมน้อยที่สุด (least aggregate sacrifice) และภาระประโยชน์รวมของสังคมหลังภาษีสูงที่สุด

ฉะนั้น แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีตามหลักการเสียสละเท่ากัน เมื่อพิจารณาในแง่สวัสดิการสังคมแล้ว หลักการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากันจะเป็นหลักการเก็บภาษีที่ดีกว่าหลักการเสียสละตามสัดส่วนเท่ากันและหลักการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน เราจึงกล่าวได้ว่า เพื่อให้การเก็บภาษีของรัฐบาลเกิดสวัสดิการสูงสุดแก่สังคม การจัดเก็บภาษีจึงควรยึดหลักการตามแนวความคิดการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน โครงสร้างอัตราภาษีจึงควรเป็นแบบอัตราก้าวหน้า แต่อย่างไรก็ตาม โครงสร้างอัตราภาษีก็ไม่ควรเป็นอัตราก้าวหน้าเกินไปนัก เพราะอาจไปกระทบแรงจูงใจในการทำงาน ซึ่งจะส่งผลต่อประสิทธิภาพการผลิต ขนาดของรายได้ประชาชาติ และการเจริญเติบโตของระบบเศรษฐกิจได้ การกำหนดโครงสร้างอัตราภาษีจึงต้องคำนึงถึงผลกระทบทางด้านนี้ด้วย

เชิงอรรถที่ 4

1. R.A. **Musgrave** and P.B. **Husgrave** , Public Finance in Theory and Practice, (5th ed.) New York : McGraw - Bill, 1989 Chapter12 pp. 216
2. รังสรรค์ ณะพรพันธ์. ทฤษฎีการภาษีอากร กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์เคเค็ดไทย จำกัด, 2516 หน้า 42 - 43
3. ค. David N. **Hyman** , Public Financ A Conteaporarg Application of Theory to Policy , (4 th ed.) , Neu York: The **Dryden** Press, 1993 Chapter 4 pp. 142 - 150
4. R.A. **Musgrave** and P.B. **Busgrave**, op. cit , pp. 218 -221
5. Ibid , pp. 224 - 225
6. Harvey S. **Rosen**, Public Finance. **Homewood**, Illinois: Richard D. Irwin, Inc; 1985 Chapter 14 pp. 336
7. David N. **Hyman**, op.cit,Chapter 16 pp. 541 - 542
8. R.A. **Wusgrave** and P.B. **Busgrave**. op.cit , pp. 225
9. Ibid ,pp. 228 - 230

10. R.A. **Musgrave** and A.T. **Peacock**, (eds) Classic in The Theory of Public Finance . London : **Macmillan**, 1958

11. R.A. Husgrave and P.B. Husgrave. op.cit, pp. 229 - 231

12. John **Cullis** and **Phillip** Jones. Public Finance and Public Choice analytical perspective, London : **McGraw - Hill**, 1992
chapter 1 pp. 13 -14
