

บทที่ 2

หลักความเป็นธรรมกับมาตรการบรรเทาภาวะภาณีของประเทศไทย

1. แนวคิดพื้นฐานและทัศนะว่าด้วยความยุติธรรม

ในเบื้องต้นเมื่อศึกษาถึงคำว่า “ความเป็นธรรม” จะพบว่ามียุติธรรม คำที่เกี่ยวข้องกับคำว่า “ความเป็นธรรม” ซึ่งเรามักพบเห็นกันอยู่เสมอ อาทิ ความเท่าเทียม ความเสมอภาคและความยุติธรรม ข้อความคิดแห่งถ้อยคำดังกล่าวมีประวัติศาสตร์ของการสนับสนุนและถกเถียงเพื่อหาความหมายและหลักเกณฑ์ที่สามารถยอมรับร่วมกันมายาวนานแล้ว สิ่งหนึ่งที่เป็นที่ยอมรับคือทั้งความเป็นธรรม ความเท่าเทียม ความเสมอภาค และความยุติธรรมเป็นสิ่งที่ทุกสังคมปรารถนาเพื่อความเจริญและสุขสงบของกลุ่มคนที่มารวมตัวกันเป็นสังคม

1.1 แนวคิดพื้นฐานว่าด้วยความยุติธรรม

การเรียกร้องหาความยุติธรรมโดยประชาชน โดยเฉพาะในหมู่นักปราชญ์มักกล่าวถึงความยุติธรรมอยู่เสมอ แต่การจะหาความหมายของคำดังกล่าวเป็นสิ่งที่กระทำได้ไม่ถนัดนัก ขึ้นอยู่กับว่าเราจะมองความยุติธรรมจากมุมมองใด เช่น บ้างกล่าวว่าความยุติธรรมเป็นธรรมะที่เป็นอมตะและสูงสุด บ้างกล่าวว่าความยุติธรรมคือศีลธรรม หลักคุณงามความดีในความสัมพันธ์ของมนุษย์ในสังคมที่เจริญแล้ว บ้างเห็นว่าความยุติธรรมเป็นความมุ่งหมายของกฎหมายเพื่อควบคุมสังคม จึงเป็นความชอบธรรมชอบด้วยกฎหมาย บ้างก็ว่าความยุติธรรมคือความเสมอภาคคือ การแบ่งสรรปันส่วนและตอบแทนที่เท่าเทียมกัน ในบรรดานักปราชญ์ที่มีชื่อเสียงของโลกได้อธิบายความยุติธรรมไว้ในแง่ต่างๆ ดังเช่น

เพลโต เทียบความยุติธรรมกับความดีโดยถือว่าเป็นหลักธรรมที่สูงที่สุดในโลก บริสสุทธี ผุดผ่อง ลักษณะสำคัญของแนวคิดความยุติธรรมของเพลโต เขามีทัศนะว่าความยุติธรรมนั้น เป็นคุณธรรมและเป็นความสัมพันธ์ที่ถูกต้องระหว่างมนุษย์ที่มาอยู่ร่วมกัน แสดงออกได้โดยความประพฤติของมนุษย์ในรัฐที่จะก่อให้เกิดการผสมกลมกลืนกันและสภาวะสมดุลย์ และความยุติธรรมเป็นเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ของรัฐที่ยุติธรรมที่จะมอบหมายสิ่งต่างๆ แก่คนต่างๆ ในรัฐตามความเหมาะสมแก่ตัวเขา

โสเครตีส เห็นว่าความยุติธรรมไม่ใช่การให้สิ่งที่ทุกคนควรได้เพราะมีปัญหาว่าสิ่งที่ทุกคนควรได้คืออะไร หากจะตอบว่าเป็นการให้คุณแก่มิตรและให้ภัยแก่ศัตรู คำตอบนี้

ก็เป็นคำตอบที่ไม่ถูกต้องเช่นกัน เพราะการทำร้ายคนอื่นมีแต่จะทำให้ผู้คนเลวร้ายลงจึงไม่อาจเรียกได้ว่าเป็นความยุติธรรม

อริสโตเติล อธิบายความยุติธรรมในรูปความเสมอภาค เพราะความยุติธรรมเป็นเรื่องของการจัดระเบียบความสัมพันธ์ของมนุษย์ตามกฎหมายโดยปราศจากอำเภอใจและความลำเอียง อริสโตเติลให้ความสำคัญกับความยุติธรรมว่าสามารถเป็นสิ่งที่สร้างหรือทำลายระบอบการเมืองการปกครองต่างๆลงได้ เนื่องจากความไม่ยุติธรรมและไม่เสมอภาคจะนำไปสู่ความแตกแยกและขัดแย้งในระบอบการปกครองดังกล่าว

นักปราชญ์แห่งสำนักคิดกฎหมายธรรมชาติ (School of Natural Law) อธิบายว่าความยุติธรรม เกิดจากกฎหมายธรรมชาติ กฎหมายมีอยู่แล้วตามธรรมชาติเป็นกฎที่สมบูรณ์คงทนถาวร มีอยู่ตลอดกาล ไม่มีมนุษย์ผู้ใดบัญญัติหรือสร้างขึ้น ผู้มีอำนาจจึงไม่มีสิทธิสร้างความยุติธรรม โดยบัญญัติกฎหมายของตนเองได้ มนุษย์เป็นเพียงผู้ใช้กฎหมายเพราะมนุษย์เป็นสัตว์ประเภทเดียวที่รู้จักใช้เหตุผลและนำกฎนี้มาใช้ให้เป็นประโยชน์แก่สังคมได้

นักปราชญ์แห่งสำนักกฎหมายบ้านเมือง (Legal Positivism) มีแนวคิดที่ไม่มีควมจำเป็นต้องแสวงหาหลักการหรือเหตุผลอื่นใดมาเปลี่ยนแปลงหรือสร้างความยุติธรรมนอกเหนือจากกฎหมาย กฎหมายคือ "คำสั่ง" ของรัฐ ซึ่งไม่จำเป็นต้องขึ้นอยู่กับการศีลธรรม กฎหมายจึงอาจขัดกับศีลธรรมได้ เมื่อกฎหมายบัญญัติว่าผิดก็ต้องผิด ไม่ผิดก็ยอมไม่ผิดเพราะถือว่าตัวบทกฎหมายนั่นเองคือความยุติธรรม

Hans kelsen กล่าวว่า ความยุติธรรมอาจมีอยู่ได้แต่ไม่ถึงกับเป็นสิ่งจำเป็น ธรรมชาติที่มีกฎเกณฑ์หรือระเบียบแบบแผนของสังคมอยู่ก่อนแล้ว สมาชิกในสังคมประพฤติชอบด้วยกฎเกณฑ์ยอมได้ชื่อว่ายุติธรรม และกฎเกณฑ์หรือระเบียบแบบแผนสามารถนำมาซึ่งความสุขของส่วนรวมได้

1.2 ทศนะว่าด้วยความยุติธรรม

นักปรัชญาที่มีชื่อเสียงของโลกได้อธิบายข้อความคิดว่าด้วยความยุติธรรมขึ้นอย่างหลากหลาย ข้อความคิดที่ว่านี้เรียกว่า ทฤษฎีความยุติธรรม ทฤษฎีว่าด้วยความยุติธรรมที่มีชื่อเสียง ได้แก่ ทฤษฎีความยุติธรรมของอริสโตเติลและจอห์น รอลส์

1.2.1 ทฤษฎีความยุติธรรมของอริสโตเติล (Aristotle)

อริสโตเติล พ.ศ. 160 (384 ก่อนค.ศ.) - 7 มีนาคม พ.ศ. 222 (322 ก่อนค.ศ.) เป็นนักปรัชญากรีกโบราณ ในวัยศึกษาเล่าเรียนอริสโตเติลเป็นลูกศิษย์ของเพลโตและเป็น

อาจารย์ของพระเจ้าอเล็กซานเดอร์มหาราช ทั้งสองได้รับยกย่องให้เป็นหนึ่งในนักปรัชญาที่มีอิทธิพลสูงที่สุดท่านหนึ่งในโลกตะวันตก

ในบรรดานักปราชญ์ทั้งหลายของกรีก อริสโตเติล เป็นผู้หนึ่งที่กล่าวถึงหลักความยุติธรรมไว้มากมาย อริสโตเติลเห็นว่าความยุติธรรมเกี่ยวพันกันกับมนุษย์และสังคม คนแต่ละคนแตกต่างกัน สังคมที่ดีต้องเป็นสังคมที่หาวิธีการประสานให้คนที่แตกต่างกันสามารถมีชีวิตอยู่ร่วมกันโดยสงบสุขซึ่งจะเป็นไปได้ต่อเมื่อดำเนินตามหลักแห่งเหตุผล ความยุติธรรมจึงเป็นเรื่องของการจัดระเบียบความสัมพันธ์ของมนุษย์ตามกฎหมายเกณฑ์ที่สังคมยอมรับนับถือ ไม่ใช่เรื่องตามอำเภอใจหรือความลำเอียงเข้าข้าง เขากล่าวว่า

“ความยุติธรรมเกิดขึ้นเมื่อคนที่เท่ากันได้รับการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกัน และเมื่อคนที่ไม่เท่ากันได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกัน”

จากถ้อยคำนี้จึงแปลได้ว่า ความยุติธรรมนั้นเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อคนที่เท่ากันได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันและเมื่อคนที่ไม่เท่ากันได้รับการปฏิบัติที่ไม่เท่ากัน (Equal things shall be given to equal persons, unequal things to unequal persons)

ความยุติธรรมจึงไม่ได้หมายความว่าทุกคนต้องได้รับการปฏิบัติที่เหมือนกัน แต่พฤติกรรมที่เหมือนกันในสาระสำคัญต้องได้รับการปฏิบัติที่เหมือนกัน การปฏิบัติให้แตกต่างกันทำได้ต่อเมื่อพฤติกรรมที่นำมาเปรียบเทียบกันมีสาระสำคัญแตกต่างกัน

ความแตกต่างที่เป็นสาระสำคัญนี้จะต้องเป็นปัจจัยที่อยู่ในสายตาของกฎหมาย มิใช่เป็นความแตกต่างในเรื่องเชื้อชาติ เพศ สีผิว ศาสนาหรือวรรณะ จึงจะเรียกว่าความเสมอภาคและเป็นธรรม ดังนั้น การปฏิบัติที่เสมอภาคเป็นธรรมในบางกรณีต้องจำกัดเคร่งครัด ไม่อาจยกเว้นปฏิบัติให้แตกต่างกันได้ เช่น เรื่องสิทธิเสรีภาพในร่างกาย บุคคลมีสิทธิได้รับความคุ้มครองโดยเท่าเทียมกันไม่มีข้อยกเว้น ไม่มีใครควรได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน อาจกล่าวได้ว่าสภาพตามธรรมชาติของมนุษย์ที่ติดตัวมาแต่กำเนิดไม่อาจนำมาเป็นข้ออ้างในการเลือกปฏิบัติได้ หลักการนี้เรียกว่า ความเสมอภาคตามตัวเลข

ส่วนสิทธิอื่นๆ ที่แปรเปลี่ยนได้ตามความสามารถ ความต้องการและสิ่งแวดล้อมที่เป็นผลให้คนเราแตกต่างกัน เช่น สิทธิในทางเศรษฐกิจ การมีส่วนร่วมทางการเมือง โอกาสในการศึกษา ปัจจัยหรือพฤติกรรมเช่นนี้ คนที่ต่างกันต้องได้รับการปฏิบัติให้แตกต่างกันด้วยเรียกว่า ความเสมอภาคตามสัดส่วน

ประเภทของความยุติธรรม อริสโตเติลแยกความยุติธรรมออกเป็นสองประเภท คือ ความยุติธรรมทั่วไปและความยุติธรรมเฉพาะเรื่อง

(1) ความยุติธรรมทั่วไป ความยุติธรรมทั่วไปแบ่งย่อยออกเป็นสองลักษณะ คือ ความยุติธรรมตามธรรมชาติและความยุติธรรมที่มนุษย์สมมติขึ้น ความยุติธรรมตามธรรมชาติ คือความยุติธรรมอันเป็นสากลเหมือนกันในทุกหนแห่งและกาลเวลา ไม่ใช่เจตจำนงของบุคคลใด บุคคลหนึ่งแต่เป็นความจริงที่ดำรงอยู่อย่างเป็นภาวะวิสัย คือดำรงอยู่ด้วยตัวของมันเอง ไม่ขึ้นกับการรับรู้ของมนุษย์เป็นความคิดลอยๆ ที่เป็นนามธรรม เราจึงเรียกว่า ข้อความคิด ที่เกี่ยวกับความเป็นธรรม (Idea of Justice)

ความยุติธรรมตามธรรมชาติสามารถแสดงออกให้ปรากฏเป็นรูปธรรมได้ในเมื่อมีข้อขัดแย้งที่ต้องวินิจฉัยชี้ขาดว่าเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นนั้น อะไรคือความเป็นธรรม การปรากฏชัดของความยุติธรรมนี้ต่อมาทำให้เกิดหลักความยุติธรรมเฉพาะเรื่องขึ้น

ความยุติธรรมที่มนุษย์สมมติขึ้น คือ มาตรการที่มนุษย์กำหนดขึ้นเพื่อชี้ผิดชี้ถูกในเรื่องที่ไม่มีผิดถูกในตัวเองเพื่อแก้ไขข้อขัดข้องบางประการที่เกิดขึ้นจากความเจริญของสังคม เช่นกฎจราจรอันสร้างเพื่อป้องกันรักษาความปลอดภัยในการคมนาคม จึงไม่เป็นสากลสามารถผันแปรเปลี่ยนแปลงตามกาลเวลา

(2) ความยุติธรรมเฉพาะเรื่อง แบ่งเป็นความยุติธรรมในการแบ่งสรรปันส่วนและความยุติธรรมในการแลกเปลี่ยนทดแทน

ความยุติธรรมในการแบ่งปันส่วน (Distributive justice) เป็นความยุติธรรมที่เป็นเครื่องแบ่งสรรอำนาจหน้าที่ในภารกิจสาธารณะ เกียรติยศ ความมั่งคั่ง จะต้องแบ่งสรรสิ่งต่างๆ ให้บุคคลแต่ละคนอย่างมีสัดส่วนเหมาะสมแก่คุณภาพของแต่ละบุคคล

ความยุติธรรมกับความสามารถของบุคคล ในเรื่องคุณภาพของแต่ละบุคคลนั้น อริสโตเติลยอมรับว่ามนุษย์นั้นมีทั้งด้านที่เหมือนและแตกต่างกัน เป็นความจริงที่ว่าคนบางคนมีความสามารถที่จะบรรลุถึงจุดมุ่งหมายและประสบความสำเร็จได้มากกว่าคนอื่นๆ แต่ก็มิได้หมายความว่า ความสามารถที่ติดตัวมาแต่กำเนิดของมนุษย์จะเป็นอุปสรรคถึงการบรรลุถึงคุณค่าของศีลธรรมได้มากกว่าคนอื่น เพราะการยอมรับความคิดเช่นนั้นจะให้ผลที่แปลกประหลาด ถ้าจะสรุปว่าคนที่มีความแตกต่างกันทางธรรมชาติไม่สามารถบรรลุถึงความเท่าเทียมกันได้

เราจึงไม่ควรนำเอาความสามารถของบุคคลมาปะปนและตัดสินคุณค่าความเป็นมนุษย์ เพราะจะทำให้สับสนและเข้าใจผิดว่าคนที่มีความสามารถมากกว่าน่าจะมีสิทธิเรียกร้องทางศีลธรรมที่จะได้รับการปฏิบัติสูงกว่าคนที่ไม่มีความสามารถ

ความยุติธรรมในการแบ่งสรรปันส่วนจึงไม่ได้อยู่ที่การแบ่งปันปัจจัยให้เท่าๆ กันแต่อยู่ที่การแบ่งปัน “โอกาส” ที่จะได้รับปัจจัยให้แก่ทุกคนอย่างเท่าเทียมและเปิดโอกาสให้ทุกคนอย่างเสมอภาคกันไม่มีการกีดกันชัดขวางจากคนหรือกลุ่มคนใดเป็นพิเศษ เกณฑ์ในการแบ่งปันโอกาสให้ได้รับปัจจัยจะต้องเป็นเกณฑ์ที่ทุกคนยอมรับได้ว่าเปิดโอกาสให้แก่ทุกคนอย่างแท้จริง

ความยุติธรรมในการแลกเปลี่ยนทดแทน เป็นความยุติธรรมในความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนด้วยกัน เช่น การซื้อขายแลกเปลี่ยน การชดเชยความเสียหาย บุคคลที่เข้ามาผูกพันกันต่างฝ่ายต่างต้องแลกเปลี่ยนทดแทนกันอย่างเสมอภาคเท่าเทียม โดยไม่คำนึงถึงคุณสมบัติส่วนบุคคล ความยุติธรรมในการแลกเปลี่ยนทดแทนนี้ขึ้นอยู่กับความยุติธรรมในการแบ่งสรรปันส่วน เพราะเบื้องแรกต้องรู้ก่อนว่าส่วนไหนเป็นของใคร เมื่อมีบุคคลอื่นมาเบียดเบียนทำให้ส่วนของเขาต้องเสียไป เพื่อความเป็นธรรมจึงต้องแทนที่ส่วนที่เสียไปทำให้ส่วนของเขากลับคืนดังเดิม ความยุติธรรมในการแลกเปลี่ยนทดแทนจึงมีขึ้นเพื่อธำรงรักษาความยุติธรรมในการแบ่งสรรปันส่วน ซึ่งจะเกิดขึ้นไม่ได้หากคนในสังคมไม่ยอมรับรู้เสียก่อนว่าส่วนไหนเป็นของใคร

การแบ่งแยกความยุติธรรมของอริสโตเติลสะท้อนถึงสาระสำคัญของความยุติธรรม คือ ความเสมอภาคและเป็นเครื่องบ่งชี้ให้เห็นทัศนะของอริสโตเติลที่มองความเสมอภาคในฐานะมาตรวัดความยุติธรรม (Equality as a yardstick of justice) อาจกล่าวได้ว่าอริสโตเติลเป็นนักปรัชญาคนแรกๆ ที่กล่าวถึงความเสมอภาคและเป็นแรงบันดาลใจแก่นักปรัชญารุ่นหลังต่อมา

1.2.2 ทฤษฎีความยุติธรรมของจอห์น ราวล์ (John Rawls)

ศาสตราจารย์จอห์น ราวล์ (ค.ศ.1921-2002) เป็นศาสตราจารย์ประจำมหาวิทยาลัยฮาร์วาร์ดและนักปรัชญาชาวอเมริกัน

ทฤษฎีความยุติธรรม (Theory of Justice) ของราวล์มุ่งคัดค้านแนวคิดของลัทธิประโยชน์นิยมโดยตรง (Utilitarianism) หรือแนวคิดอรรถประโยชน์นิยมอันหมายถึง ความพอใจที่ปัจเจกบุคคลได้รับจากสถานะและสภาพแวดล้อมของตน ซึ่งเน้นการสร้างความสุขที่นับวัดได้ถือว่าประชาชนเป็นผู้ถูกปกครอง ส่วนสิทธิเป็นของผู้ปกครอง ประชาชนมีเพียงหน้าที่คอยรับฟังและรับความสุขจากผู้ปกครอง เป้าหมายของรัฐ คือ ให้สิ่งดีมากที่สุดแก่คนจำนวนมากที่สุด

(the greatest good for the greatest number) หรือแสวงหาอรรถประโยชน์สูงสุดโดยรวมให้แก่ทุกคน¹ ไม่สนใจเป้าหมายที่เป็นนามธรรม เช่น ความยุติธรรม เสรีภาพหรือสังคมที่ดี ส่วนประเด็นเกี่ยวกับคุณค่าทางศีลธรรมซึ่งเชื่อว่ามีกฎหมายธรรมชาติ ลัทธิประโยชน์นิยมเห็นว่าเป็นเรื่องนามธรรมจับต้องไม่ได้และไกลตัวเกินไปเพราะอยู่เหนือกฎเกณฑ์ของมนุษย์ แนวคิดนี้มีนัยสำคัญต่อนโยบายการกระจายรายได้ เนื่องจากเชื่อว่าอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่มที่เกิดจากการบริโภคมีลักษณะถดถอย การกระจายรายได้จากคนรวยมาสู่คนจนจึงน่าจะทำให้อรรถประโยชน์โดยรวมของสังคมเพิ่มขึ้น²

รอลส์ได้เสนอทัศนะว่าด้วยความยุติธรรมในหนังสือที่มีชื่อเสียงมากที่สุดเล่มหนึ่ง คือ "A Theory of Justice" รอลส์เห็นว่าสิทธิเป็นของประชาชนไม่ใช่ของผู้ปกครองและไม่แน่ว่าการจัดสรรโดยผู้ปกครองนั้นจะยุติธรรมเสมอไป ทัศนะของรอลส์จึงจัดอยู่ในกลุ่มลัทธิเสรีนิยม (Liberalism) เนื่องจากให้ความสำคัญกับเสรีภาพหรืออิสรภาพ

ทฤษฎีความยุติธรรม ความยุติธรรมในทฤษฎีของรอลส์เกิดจากการตกลงร่วมกันของบุคคลในลักษณะพันธสัญญา ซึ่งมีรากฐานความคิดต่อเนื่องมาจากทฤษฎีสัญญาประชาคม เขาเสนอหลักการสำคัญ 2 ข้อของความเป็นธรรม คือ หลักว่าบุคคลทุกคนควรมีสติและเสรีภาพ โดยเท่าเทียมกันประการหนึ่งและหลักประการที่สอง เขาเห็นว่าปัญหาความไม่เป็นธรรมทางเศรษฐกิจและสังคมควรได้รับการแก้ไขโดยมุ่งเน้นไปยังผู้ที่เสียเปรียบที่สุดของสังคมก่อน ในแง่เศรษฐกิจ คนที่เสียเปรียบที่สุดก็คือคนที่มียาได้จัดอยู่ในระดับล่างที่สุดของสังคมนั่นเอง

เนื่องจากคนในสังคมต่างก็มีแนวคิดเรื่องความเป็นธรรมแตกต่างกัน เพราะสภาพโดยธรรมชาติของแต่ละคนในสังคมไม่เหมือนและไม่เท่ากัน รอลส์เห็นว่าความเป็นธรรมของสังคมควรเป็นลักษณะที่ปลอดจากความคิดส่วนบุคคลหรืออัตวิสัย จึงเสนอให้เราจินตนาการถึงสภาพของสังคมที่ไม่มีใครรู้ถึงสถานภาพของตนเอง (เช่น ความยากดีมีจนหรือชนชั้นในสังคม) เพื่อละทิ้งอัตวิสัยออกไป และเรียกสภาพการณ์ที่บุคคลมารวมกันเพื่อแสดงออกซึ่งเจตจำนงร่วมกันอย่างมีเสรีและมีเหตุผลในสถานการณ์ที่ทุกคนเท่าเทียมกันว่า "สภาพการณ์เริ่มแรก" (The original position)³

¹ ปราณี่ ทินกร, นโยบายการคลังเพื่อสังคมและสุขภาวะ: มาตรการเพื่อคนยากจนและด้อยโอกาส, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ที เค พรินติ้ง จำกัด, 2550.), น.44.

² เฟิ่งอ๋าง, น.44.

³ สุขชาย อิศวพันธุ์ธัญกุล, "ความคิดเรื่องความเท่าเทียมกันในทฤษฎีความยุติธรรมของจอห์น รอลส์", (วิทยานิพนธ์ ภาควิชาปรัชญา จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2533) , น 4-95.

“สภาพการณ์เริ่มแรก” หมายถึง สภาพที่มีบุคคลหลายคนซึ่งต่างคนก็ต่างมีกำลังอำนาจ ทั้งทางร่างกายและจิตใจคล้ายคลึงกัน ไม่มีใครมีอำนาจเหนือใคร เรียกว่าเป็นสภาพที่เสมอภาคสำหรับทุกคนมาตกลงร่วมมือกันบนพื้นแผ่นดินหนึ่งเพื่อแบ่งปันประโยชน์ทางสังคม เนื่องจากสภาพสังคมโดยทั่วไปไม่ได้มีทรัพยากรที่อุดมสมบูรณ์เพียงพอแจกจ่ายแก่ทุกคนอย่างไม่หมดสิ้น บุคคลที่มีต้องการประโยชน์อย่างเดียวกันจึงเรียกอ้างสิทธิที่ขัดแย้งกันในการแบ่งสรรปันส่วน ภายใต้สถานการณ์เช่นนี้ การเรียกร้องความยุติธรรมจึงเกิดขึ้น

“ม่านของความไม่รู้” รอลส์กำหนดให้บุคคลในสภาพการณ์เริ่มแรกต่างตกอยู่ภายใต้ม่านของความไม่รู้ (The veil of ignorance) กล่าวคือ บุคคลจะมีข้อมูลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงต่างๆไป ในสังคมมนุษย์ โครงสร้างของสังคม ทฤษฎีทางการเมือง เศรษฐกิจ จิตวิทยา รู้ว่าสังคมที่ตนอยู่นั้นมีสภาพแวดล้อมแวดล้อมของความยุติธรรม (Circumstance of Justice) แต่จะไม่รู้ข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับตัวบุคคลโดยเฉพาะเจาะจง เช่น ตำแหน่ง สถานะในสังคม วรรณะ ความต่างของเพศ สติปัญญา ความสามารถ ความสมบูรณ์ของร่างกาย

เหตุที่ต้องกำหนดเงื่อนไขเช่นนี้เพราะถ้ายอมให้คนในสังคมรับรู้ข้อมูลเฉพาะเกี่ยวกับตัวเอง หลักความยุติธรรมก็จะถูกบิดเบือนด้วยอัตวิสัยและเจตปณด้วยอคติ เพราะผลประโยชน์แอบแฝงที่ต่างคนต่างคิดเข้าข้างตนเองทำให้ความยุติธรรมเต็มไปด้วยรายละเอียดมากมาย กลายเป็นความยุติธรรมที่ไร้ขอบเขตจนไม่ได้หลักการพื้นฐานของความยุติธรรม

ความหมายของความยุติธรรม รอลส์ อธิบายความหมายของความยุติธรรมว่า ความยุติธรรม คือ สิ่งที่มีเหตุมีผลและมีความรับผิดชอบในสังคมถือว่าเป็นสิ่งที่ชอบธรรมและบุคคลที่มีเหตุผลนั้นต้องเป็น “คนกลาง” ไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่วินิจฉัย ความยุติธรรมอันเป็นผลิตผลที่ออกเงยจากพันธสัญญาของรอลส์นี้จึงมีลักษณะเหมือนกับความยุติธรรมตามธรรมชาติในทฤษฎีของอริสโตเติล คือ เป็นกฎเกณฑ์ที่ถูกต้องเป็นที่ยอมรับร่วมกันในอันที่จะนำมาใช้เป็นมาตรฐานพื้นฐานในการตัดสินความเป็นธรรมของสังคม โดยไม่เพียงเป็นหลักที่ใช้ตัดสินความเป็นธรรมแต่ในขณะใดขณะหนึ่งหรือสถานที่แห่งหนึ่งเท่านั้น แต่ต้องสามารถนำมาใช้ตัดสินได้กับทุกสังคมโดยไม่ยึดติดกับโครงสร้าง รายละเอียดที่แตกต่างกันของแต่ละสังคม กล่าวคือ ต้องเป็นหลักสากลนั่นเอง เพราะหากเป็นเพียงมาตรฐานที่ใช้เฉพาะสังคมแบบใดแบบหนึ่งหรือแต่เพียงช่วงเวลาหนึ่งแล้ว มนุษย์ก็คงต้องมีหลักการทั่วไปและหลักการพิเศษต่างๆ มากมายสำหรับสังคมในแต่ละยุคสมัยแต่ละสังคม ซึ่งไม่อาจเป็นหลักประกันได้ว่าจะเป็สังคมที่ยุติธรรมตลอดไป

หลักความยุติธรรมของรอลส์ รอลส์เชื่อว่าภายใต้พันธสัญญา บุคคลทั้งหลายจะยอมรับหลักการ 2 ประการของความยุติธรรม (Two Principles of Justice) คือ

“First: each person is to have an equal right to the most extensive basic liberty compatible with a similar liberty for others.

Second: social and economic inequalities are to be arranged so that they are both (a) reasonably expected to be to everyone's advantage, and

(b) attached to positions and offices open to all”

(1) หลักของเสรีภาพที่เท่าเทียมกันมากที่สุด (Extensive basic liberty) บุคคลทุกคนจะมีสิทธิเท่าเทียมกันก็ต่อเมื่อสังคมเปิดให้มีเสรีภาพขั้นพื้นฐานที่เท่าเทียมกันที่กว้างขวางมากที่สุด เพราะยังมีเสรีภาพขั้นพื้นฐานมากเท่าไรก็จะยิ่งทำให้บุคคลมีสิทธิขั้นพื้นฐานมากขึ้นเท่านั้น อันจะทำให้แต่ละคนสามารถดำเนินชีวิตตามอุดมการณ์ของตนเองได้หลากหลายมากขึ้น

เสรีภาพกับการบังคับใช้กฎหมายตามแนวคิดของรอลส์ รอลส์ได้ชื่อว่าเป็นผู้หนึ่งที่เสนอความคิดเรื่องจริยธรรม (Morality) มาใช้อธิบายความยุติธรรม เขาอธิบายว่าแม้บุคคลจะมีเสรีภาพแต่ขณะเดียวกันจะต้องคำนึงถึงความเท่าเทียมกันควบคู่ด้วย เพราะในสภาพที่แท้จริงมนุษย์มิได้เท่ากันมาตั้งแต่กำเนิด เช่น สภาพร่างกาย สุขภาพอนามัย สติปัญญาและสภาพแวดล้อมภายนอก เช่น เชื้อชาติ สีผิว ภาษา สถานะทางสังคม หากปล่อยให้เสรีภาพดำเนินไปลำพัง ผู้ด้อยโอกาสกว่าจะเป็นผู้เสียประโยชน์ สังคมไม่อาจดำรงอยู่ได้ หากมีฝ่ายใดได้ประโยชน์อยู่เพียงฝ่ายเดียว

การบังคับใช้กฎหมายจึงต้องพิจารณาความเท่าเทียมกันในสังคมด้วย ไม่ได้มองถึงผลประโยชน์สุดท้ายอย่างแนวคิดอรรถประโยชน์ เพียงอย่างเดียว เสรีภาพที่เท่าเทียมกันมากที่สุดของรอลส์จึงมิได้หมายความว่า สิทธิเสรีภาพของปัจเจกบุคคลนั้นไร้ขอบเขต หากเป็นไปเพื่อและเท่าที่เป็นประโยชน์ของผู้ด้อยโอกาสที่สุดในสังคม เสรีภาพอาจถูกจำกัดได้

(2) ความไม่เสมอภาคในทางเศรษฐกิจและสังคม ความไม่เท่าเทียมกันทางเศรษฐกิจและสังคมจะมีขึ้นได้ต่อเมื่อเข้าหลักการ 2 ประการ คือ

หลักความแตกต่าง หลักนี้เรียกร้องให้ความไม่เท่าเทียมต้องเป็นไปเพื่อผลประโยชน์ที่มากที่สุดของคนที่ย่ำแย่เปรียบมากที่สุดดังวลีข้างต้นที่ว่า “Reasonably expected to be to everyone's advantage การแบ่งปันที่ไม่เท่าเทียมบางส่วนหรือทั้งหมดจะยอมรับได้ต่อเมื่อเป็นไปเพื่อผลประโยชน์ที่มากที่สุดของคนที่ย่ำแย่เปรียบมากที่สุด ความไม่เท่าเทียมกันที่ยอมรับได้ คือ การยอมให้คนบางคนได้รับประโยชน์จากความไม่เท่าเทียมกันได้โดยไม่มีใครอื่นได้รับหรือเสียผลประโยชน์

ดังนั้น ความยุติธรรมก็คือความไม่เท่าเทียมกันที่ไม่ก่อให้เกิดผลประโยชน์แก่ผู้ใดเลย การกระจายรายได้และความมั่งคั่งให้แก่คนที่แตกต่างกัน (เช่น ให้แก่คนที่เสียเปรียบที่สุดในสังคม) อาจไม่จำเป็นต้องให้อย่างเสมอภาคเท่าเทียมกันได้ ทราบใดที่ยังทำให้ทุกคนได้รับประโยชน์ถ้วนหน้ากัน และ

หลักความเท่าเทียมกันทางโอกาส อันหมายถึงการได้หรือการเข้าสู่ตำแหน่งหน้าที่ต้องเปิดโอกาสให้กับทุกคนอย่างเท่าเทียม (open to all)

ความยุติธรรมกับความสามารถของบุคคล รอลส์นั้นมีทัศนะเช่นเดียวกับอริสโตเติล คือ ทั้งสองต่างปฏิเสธการแบ่งปันปันส่วนตามหลักความสามารถ เขาไม่เชื่อว่าความสามารถหรืออะไรก็ตามที่เกิดจากโชคหรือธรรมชาติสร้างมาจะทำให้คนที่มีคุณสมบัติเหล่านั้นสามารถแสวงหาประโยชน์แก่ตนได้ตามอำเภอใจ การแบ่งปันปันส่วนจึงไม่ใช่เรื่องของการทำมากได้มาก การยินยอมให้คนที่มีความสามารถหรือคนที่ได้เปรียบได้มากกว่า ควรมีขึ้นเพียงเพื่อจะเป็นแรงจูงใจให้คนที่มีความสามารถหาประโยชน์แก่สังคมโดยเฉพาะคนที่ได้รับผลประโยชน์น้อยที่สุด เพราะคนในสังคมตามสภาพการณ์เริ่มแรกต่างตกอยู่ภายใต้ม่านของความไม่รู้ คือไม่รู้ว่ามีใครมีความสามารถ แต่ละคนจึงยอมปรารถนาให้คนที่มีความสามารถทำประโยชน์แก่ส่วนรวม ในที่นี้ความสามารถจึงเป็นสมบัติส่วนรวมของคนในสังคม อย่างไรก็ตาม การให้ความหมายของ “คนที่เสียเปรียบมากที่สุด” คือใคร รอลส์มิได้ให้นิยามไว้แน่ชัด เขาเห็นว่าไม่มีความจำเป็นต้องทำเช่นนั้น เพราะการประเมินว่าใครคือผู้เสียเปรียบที่สุดสามารถผันแปรไปตามสถานการณ์ต่างๆ ได้เอง

ข้อสังเกตเกี่ยวกับปัญหาข้างต้นนี้ รอลส์ให้ความสำคัญกับเรื่องของชนชั้นทางสังคม โดยกำหนดนิยามเป็นพิเศษ คือ การกำหนดโดยวิธีเฉพาะเจาะจงเลยว่ากลุ่มใดเป็นชนชั้นที่เสียเปรียบของสังคม หรืออีกวิธีคือการกำหนดโดยดูจากรายได้และทรัพย์สินเป็นหลัก โดยไม่ดูว่าเขาเหล่านั้นเป็นชนชั้นใด โดยกำหนดว่าคนที่มีรายได้ต่ำกว่าครึ่งหนึ่งของรายได้และสินทรัพย์เฉลี่ยเป็นคนที่ยากจนที่สุด

การใช้ทฤษฎีความยุติธรรมของรอลส์ หลักความแตกต่างของรอลส์ถูกโต้แย้งว่าการที่สังคมยึดถือหลักความแตกต่างก็จะเป็นการเปิดโอกาสให้สังคมยังมีช่องว่างของคนรวยและคนจนมากขึ้น เพราะภายใต้หลักนี้จะยอมรับให้คนรวย (คนที่มีความสามารถ) ได้รับผลประโยชน์เป็นจำนวนมากมาได้โดยเพียงแต่ก่อนประโยชน์เพียงเล็กน้อยแก่ผู้ที่ยากจนที่สุด

รอลส์อธิบายว่าการโต้แย้งเช่นนี้เป็นความเข้าใจที่ผิด การใช้หลักความยุติธรรมข้อแรก คือ หลักเสรีภาพที่เท่าเทียมกันมากที่สุดจะต้องมาก่อนหลักความไม่เท่าเทียมกัน

ทางเศรษฐกิจ เสรีภาพจะถูกจำกัดลงได้ก็เพียงเพื่อประโยชน์ของเสรีภาพเท่านั้น เนื่องจากการละเมิดหลักความยุติธรรมข้อแรกโดยการยอมให้แลกเปลี่ยนระหว่างเสรีภาพขั้นพื้นฐานกับผลประโยชน์ทางสังคม เช่น การแลกเปลี่ยนระหว่างเสรีภาพกับการกระจายรายได้และทรัพย์สินไม่อาจชอบธรรมได้ เพราะการกำหนดให้ผลประโยชน์บางอย่างตกอยู่ในมือคนเพียงบางกลุ่มหรือคนเพียงบางกลุ่มสามารถกีดกันไม่ให้คนอื่นที่เหลือใช้เสรีภาพได้ คนที่ถูกกีดกันย่อมรู้สึกว่าเป็นธรรม แม้ว่าเขาจะได้รับประโยชน์บางอย่างจากโครงสร้างของสังคมเช่นนี้ก็ตาม

1.2.3 ทัศนะว่าด้วยความยุติธรรมกับหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากร

ภาษีอากรเป็นภาระของประชาชนที่ต้องสละรายได้ส่วนหนึ่งให้แก่รัฐ โดยรัฐนำรายได้ภาษีกลับมาจัดสรรจ่ายเป็นงบประมาณในโครงการสวัสดิการต่างๆ หากระบบภาษีไม่มีความยุติธรรม เช่น คนที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากเสียภาษีน้อยกว่าคนที่ความสามารถในการเสียภาษีน้อย ประชาชนย่อมเกิดความไม่เต็มใจเสียภาษีและหาทางหลีกเลี่ยง ทำให้รัฐจัดเก็บภาษีไม่ได้ตามเป้าหมาย งบประมาณที่จะนำมาจัดสรรเป็นรายจ่ายสวัสดิการย่อมน้อยลง หากระบบภาษีมีความยุติธรรมและการจัดเก็บภาษีเป็นไปตามหลักความสามารถอย่างแท้จริงย่อมส่งผลต่อทัศนคติในทางบวกและความยินยอมเสียสละรายได้ส่วนหนึ่งให้แก่รัฐ เมื่อมีรายได้มากขึ้น รัฐยอมนำเงินมาใช้จ่ายเพื่อสวัสดิการได้ทั่วถึงมากขึ้น ภาษีอากรจึงเป็นมาตรการส่งเสริมสวัสดิการ สวัสดิการที่ยั่งยืนจึงจะเป็นไปได้ถ้ามีระบบภาษีสนับสนุน สิ่งสำคัญคือการปฏิรูปภาษีให้เป็นธรรมเพื่อให้ภาษีมีบทบาทในการกระจายรายได้ลดความเหลื่อมล้ำไม่เป็นธรรมในสังคมและสร้างโอกาสให้ประชาชนพัฒนาขีดความสามารถที่จะนำไปสู่ชีวิตที่ดี จากการศึกษาทัศนะว่าด้วยความยุติธรรม หลักเกณฑ์ที่จะนำมาใช้แบ่งสรรปันส่วนความยุติธรรมเพื่อเป็นแนวทางในการตัดสินใจกำหนดนโยบายภาษี ดังนี้

(1) ภาษีอากรตามหลักความยุติธรรมในการแบ่งปันปันส่วน ไม่อาจใช้ความสามารถเป็นมาตรวัด ความยุติธรรมไม่อาจวัดได้ด้วยการใช้“ความสามารถ”เป็นมาตรวัด หมายถึงการปฏิเสธการใช้ความสามารถมาเป็นมาตรวัดแบ่งสรรปันส่วนความยุติธรรม เพราะความสามารถหรืออะไรก็ตามที่เกิดจากโชคหรือธรรมชาติสร้างมาไม่ได้ทำให้คนที่มีคุณสมบัติเหล่านั้นมีสิทธิแสวงหาประโยชน์แก่ตนได้ตามอำเภอใจ การแบ่งปันปันส่วนจึงไม่ใช่เรื่องของการทำมากได้มากแต่จะต้องแบ่งสรรสิ่งต่างๆ ให้บุคคลแต่ละคนอย่างมีสัดส่วนเหมาะสม แม้จะเป็นความจริงที่ว่าคนบางคนมีความสามารถที่จะบรรลุถึงจุดมุ่งหมายและประสบความสำเร็จได้

มากกว่าคนอื่น ๆ แต่ก็มิได้หมายความว่าความสามารถที่ติดตัวมาแต่กำเนิดของมนุษย์จะเป็นอุปสรรคถึงการบรรลุถึงคุณค่าของศีลธรรมได้มากกว่าคนอื่น เพราะการยอมรับความคิดเช่นนั้นจะให้ผลที่แปลกประหลาด ถ้าจะสรุปว่าคนที่มีความแตกต่างกันทางธรรมชาติไม่สามารถบรรลุถึงความเท่าเทียมกันได้

ความแตกต่างในคุณสมบัติทางธรรมชาติบางอย่างเป็นเรื่องที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าไม่อาจใช้อ้างเป็นเหตุแห่งการเลือกปฏิบัติได้ เช่น ความแตกต่างด้านเชื้อชาติ ถิ่นกำเนิด สีผิว หรือคุณสมบัติที่ติดตัวมนุษย์มาแต่กำเนิดหรือความแตกต่างทางความเชื่อไม่อาจนำมาใช้เป็นเหตุผลของการเลือกปฏิบัติได้ ส่วนสิทธิอื่นๆ ที่แปรเปลี่ยนได้ตามความสามารถ ความต้องการและสิ่งแวดล้อมที่เป็นผลให้คนเราแตกต่างกัน เช่น สิทธิในทางเศรษฐกิจ การมีส่วนร่วมทางการเมือง โอกาสในการศึกษา บัณฑิตหรือพฤติกรรมเช่นนี้ คนที่ต่างกันต้องได้รับการปฏิบัติให้แตกต่างกันด้วย ความยุติธรรมในการแบ่งปันปันส่วนจึงมีหลักการทั่วไปว่า จะต้องปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระเหมือนกันอย่างเท่าเทียมกันและจะต้องปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญแตกต่างกันให้แตกต่างกันไปตามลักษณะของเรื่อง ดังนั้น ความยุติธรรมในการแบ่งปันปันส่วนจึงไม่ใช่เรื่องของการทำมากได้มาก เพราะความสามารถหรืออะไรก็ตามที่เกิดจากโชคหรือธรรมชาติสร้างมาจะไม่ทำให้คนที่มีคุณสมบัติเหล่านั้นสามารถแสวงหาประโยชน์แก่ตนได้ตามอำเภอใจ

เมื่อปรับความยุติธรรมเข้ากับภาษีอากร ภาษีเป็นส่วนของความยุติธรรมเฉพาะเรื่องที่ว่าด้วยการแบ่งสรรปันส่วนภาระสาธารณะโดยมีหลักความเป็นธรรมอันเป็นหลักประการหนึ่งของภาษีอากรที่ดี และอาศัยหลักความสามารถในการเสียภาษีเป็นเครื่องมือแบ่งสรรปันส่วนระหว่างรัฐและผู้เสียภาษีและระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน หลักความสามารถในการเสียภาษีได้เรียกร้องว่า บุคคลซึ่งมีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน ไม่ว่าจะพิจารณาจากแงใด ๆ ก็ตาม มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในจำนวนเท่ากัน ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่างกัน ควรเสียภาษีในจำนวนที่ไม่เท่ากันตามสัดส่วนแห่งความแตกต่างกันนั้น ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากควรเสียภาษีในสัดส่วนที่มากกว่าผู้ที่มีความสามารถน้อยเท่ากับเป็นการยอมรับว่าความสามารถไม่ใช่มาตรการแบ่งสรรความเท่าเทียม เพราะถ้าหากเราใช้ความสามารถเป็นมาตรการวัดความยุติธรรมแล้ว ก็เท่ากับเรายอมรับว่าคนที่มีความสามารถหรือผลกำลังมากหรือคนที่มีโอกาสในการแสวงหาและเข้าถึงทรัพยากรได้มากกว่าคนอื่นที่เหลือในสังคม มีความชอบธรรมที่จะได้รับ ได้ใช้ประโยชน์จากทรัพยากรและบรรลุถึงคุณค่าศีลธรรมได้ดีกว่าผู้อื่น แต่ในที่นี้ความสามารถในการเสียภาษีเป็นเพียงเครื่องมือที่จะชี้วัดว่าใครมีความสามารถในการหารายได้มากกว่าใคร แล้วดึงเอาความสามารถนั้นมาเป็นเกณฑ์แบ่งภาระทางภาษี ความสามารถจึงไม่ใช่

มาตรการแบ่งสรรความเท่าเทียม คนที่มีคุณสมบัตินี้จึงไม่มีสิทธิแสวงหาประโยชน์แก่ตนได้ตามอำเภอใจ แต่ความสามารถเป็นสิ่งที่นำมาใช้เป็น “เครื่องมือ” สำหรับสร้างความเท่าเทียมในการกระจายรายได้ ลดความแตกต่างในสังคม

(2) ภาษีอากรกับเงื่อนไขการแบ่งสรรปันส่วนที่ยุติธรรม ความยุติธรรมในการแบ่งปันปันส่วน ไม่ได้หมายถึงการแบ่งปันปัจจัยหรือทรัพยากรให้เท่าๆ กัน เพราะการจัดสรรที่มุ่งกระจายทรัพยากรแต่เพียงอย่างเดียวไม่ได้ให้หลักประกันว่า แม้จะมีทรัพยากรไว้ในครอบครองปริมาณเท่าๆ กันแล้วทุกคนจะใช้ประโยชน์จากทรัพยากรได้เหมือนกัน แต่ความยุติธรรมของการแบ่งสรรปันส่วนเป็นเรื่องของการแบ่งปัน “โอกาส” ที่จะได้รับปัจจัยให้แก่ทุกคนอย่างเท่าเทียมกัน โดยไม่มีการกีดกันขัดขวางจากคนหรือกลุ่มคนใดเป็นพิเศษ หรือกล่าวได้ว่า ความยุติธรรมในการแบ่งปันปันส่วนเป็นเรื่องที่ว่าด้วยความเสมอภาค/ความเท่าเทียมทางโอกาส ทักษะของอริสโตเติลจึงมองความเสมอภาคในฐานะมาตรวัดความยุติธรรม (Equality as a yardstick of justice) สอดคล้องกับทฤษฎีความยุติธรรมของจอห์น รอลส์ ก็ได้เสนอหลักการสำคัญของความเป็นธรรมคือ

หลักของเสรีภาพที่เท่าเทียมกันมากที่สุด (Extensive basic liberty) ความเท่าเทียมกันจะเกิดขึ้นได้ภายใต้สภาวะของการมีเสรีภาพขั้นพื้นฐานที่เท่าเทียมกันที่กว้างขวางมากที่สุด เพราะยังมีเสรีภาพขั้นพื้นฐานมากเท่าไรก็จะยิ่งทำให้บุคคลมีสิทธิขั้นพื้นฐานมากขึ้นเท่านั้น อันจะทำให้แต่ละคนสามารถดำเนินชีวิตตามอุดมมุ่งหมายของตนได้หลากหลายมากขึ้น

อย่างไรก็ตาม แม้บุคคลจะมีเสรีภาพแต่ขณะเดียวกันจะต้องคำนึงถึงความเท่าเทียมกันควบคู่ด้วย เพราะในสภาพที่แท้จริงมนุษย์มิได้เท่ากันมาตั้งแต่กำเนิด เช่น สภาพร่างกาย สุขภาพอนามัย สติปัญญาและสภาพแวดล้อมภายนอก เช่น เชื้อชาติ สีผิว ภาษา สถานะทางสังคม หากปล่อยให้เสรีภาพดำเนินไปโดยลำพัง ผู้ด้อยโอกาสกว่าจะเป็นผู้เสียประโยชน์ สังคมไม่อาจดำรงอยู่ได้หากมีฝ่ายใดได้ประโยชน์อยู่เพียงฝ่ายเดียว เสรีภาพของบุคคลจึงมิได้มีอยู่อย่างไร้ขอบเขต หากเป็นไปเพื่อและเท่าที่เป็นประโยชน์ของผู้ด้อยโอกาสที่สุดในสังคม เสรีภาพอาจถูกจำกัดได้ ในมติการแบ่งสรรปันส่วนรายได้ ความไม่เท่าเทียมกันทางเศรษฐกิจและสังคมจะมีขึ้นได้ต่อเมื่อเข้าหลักการ 2 ประการ คือ

หลักความแตกต่าง เป็นหลักการที่เกิดมาจากข้อเท็จจริงที่ว่าในธรรมชาติมนุษย์ล้วนแตกต่างกันแต่ความยุติธรรมเป็นสิ่งที่ทุกคนในสังคมยอมรับร่วมกันว่าเป็นอุดมคติหรือเป็นอุดมมุ่งหมายของสังคม อย่างไรก็ตาม หลักการนี้ไม่ได้เรียกร้องว่าทุกคนจะต้องได้รับการแบ่งปันทรัพยากรอย่างเท่าๆ กันหรือการแบ่งสรรปันส่วนที่ไม่เท่าเทียมกันเป็นเรื่องที่ยอมรับไม่ได้ หากแต่

การแบ่งปันที่ไม่เท่าเทียมบางส่วนหรือทั้งหมดจะยอมรับได้ต่อเมื่อเป็นไปเพื่อผลประโยชน์ที่มากที่สุดของคนที่ย่ำแย่เปรียบมากที่สุดของสังคม

หลักความเท่าเทียมกันทางโอกาส หมายถึง การแบ่งปัน “โอกาส” ที่จะได้รับปัจจัยให้แก่ทุกคนอย่างเท่าเทียมกัน โดยไม่มีการกีดกันขัดขวางจากคนใดหรือกลุ่มคนใดเป็นพิเศษ โดยเกณฑ์ในการแบ่งปันโอกาสให้ได้รับปัจจัยจะต้องเป็นเกณฑ์ที่ทุกคนยอมรับได้ว่าเปิดโอกาสให้เขาอย่างแท้จริง ได้แก่ ความเท่าเทียมกันของโอกาสในการได้รับบริการสาธารณะของรัฐและไม่ถูกกีดกันออกจากกิจกรรมต่างๆของสังคม เช่น การศึกษา การจ้างงาน การเข้าถึงบริการสาธารณสุข ความเท่าเทียมกันของประชาชนในการเข้าถึงบริการดังกล่าวเป็นที่มาของความพยายามในการลดหรือขจัดความความแตกต่างระหว่างรายได้ของครัวเรือน หรือระบบการเก็บภาษีเงินได้แบบอัตราก้าวหน้าเป็นตัวอย่างของความพยายามสร้างความเสมอภาคทางรายได้หรือระบบสวัสดิการของรัฐที่จัดสรรให้ผู้มีรายได้น้อยเพื่อลดความไม่เท่าเทียมกันทางโอกาส หรือการสร้างมาตรฐานการดำรงชีพสำหรับผู้ที่ยากจนทำให้โอกาสของพวกเขาเท่าเทียมกับบุคคลอื่น ทั้งจอห์น รอลส์ และอริสโตเติลต่างก็ให้ความสำคัญกับความเท่าเทียมกันทางโอกาส เพราะการให้คุณค่ากับโอกาสเป็นแนวคิดที่เชื่อมโยงกับความเสมอภาคและเท่าเทียมกันของผู้คนในสังคมนั้นเอง

อย่างไรก็ตาม หลักความแตกต่างถูกโต้แย้งว่า การที่สังคมยึดถือหลักความแตกต่างก็จะเป็นการเปิดโอกาสให้สังคมยังมีช่องว่างของคนรวยและคนจนมากขึ้น เพราะภายใต้หลักนี้จะยอมรับให้คนรวย (คนที่มีความสามารถ) ได้รับผลประโยชน์เป็นจำนวนมากภายใต้ โดยเพียงแต่ก่อนประโยชน์เพียงเล็กน้อยแก่ผู้ที่ย่ำแย่ที่สุด การใช้หลักความแตกต่างจึงต้องมีเงื่อนไขและเงื่อนไขดังกล่าวก็คือการใช้ หลักเสรีภาพที่เท่าเทียมกันมากที่สุดต้องมาก่อนหลักความไม่เท่าเทียมกันทางเศรษฐกิจ เพราะการยอมให้แลกเปลี่ยนระหว่างเสรีภาพขั้นพื้นฐานกับผลประโยชน์ทางสังคม แม้จะอ้างว่าเป็นไปเพื่อประโยชน์ของคนที่ย่ำแย่ที่สุดก็ไม่อาจยอมรับได้ การกำหนดให้ผลประโยชน์บางอย่างตกอยู่ในมือคนเพียงบางกลุ่มและสามารถกีดกันไม่ให้คนอื่นที่เหลือใช้เสรีภาพได้ คนที่ถูกกีดกันก็ย่อมรู้สึกว่าเป็นธรรมอยู่นั่นเอง เช่น การแบ่งสรรประโยชน์ทางเศรษฐกิจ แม้ว่าผู้ที่ย่ำแย่ที่สุดจะได้รับประโยชน์จากการแบ่งสรรนั้นด้วย แต่การได้มานั้นจะต้องแลกกับความเท่าเทียมกันด้านอื่นๆ สภาวะเช่นนั้นย่อมเป็นการปิดโอกาสการใช้เสรีภาพอย่างเท่าเทียมกัน ย่อมไม่อาจเรียกได้ว่าเป็นสภาพการณ์ที่มีความเป็นธรรมในสังคมเกิดขึ้นแล้ว ความยุติธรรมจึงต้องพิจารณาว่าการกระทำเพื่อให้ได้มาซึ่งการแบ่งสรรผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจนั้นไปกระทบกับความเท่าเทียมกันด้านอื่นๆ หรือไม่

2. แนวคิดพื้นฐานเกี่ยวกับความเป็นธรรมทางภาษีอากร

2.1 ความผูกพันของกฎหมายต่อความยุติธรรม

กฎหมายกับความยุติธรรมนั้นมีความสัมพันธ์กันแต่กฎหมายและความยุติธรรมเป็นสิ่งเดียวกันหรือไม่ เกี่ยวกับคำถามนี้ พระบรมราชาธิราชของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวรัชกาลที่ 9 ได้เน้นย้ำความสำคัญของความยุติธรรมไว้หลายครั้งคราว พระราชทานในโอกาสพิธีต่างๆ ได้แก่ พิธีพระราชทานประกาศนียบัตรแก่ผู้สอบไล่ได้วิชาความรู้ชั้นเนติบัณฑิต สมัยที่ 33 ปีการศึกษา 2523 ณ อาคารใหม่สวนอัมพร วันที่ 24 ตุลาคม 2524 ความตอนหนึ่งว่า

“...ตัวกฎหมายก็ไม่ใช่ความยุติธรรมเป็นแต่เพียงเครื่องมือที่ใช้ในการประสิทธิ์ประสาทความยุติธรรมเท่านั้น ดังนั้น นักกฎหมายในการใช้กฎหมายจึงต้องมุ่งหมายใช้เพื่อรักษาและอำนวยความยุติธรรมและการรักษาความยุติธรรมในแผ่นดินก็มีได้มีวงแคบอยู่เพียงแค่ว่าขอบเขตของกฎหมาย หากต้องขยายออกไปให้ถึงศีลธรรมจรรยาตลอดจนเหตุและผลตามเป็นจริงด้วย”

“...กฎหมายทั้งปวงนั้น เราบัญญัติขึ้นเพื่อใช้เป็นปัจจัยสำหรับรักษาความยุติธรรม กล่าวโดยสรุปคือ ใช้เป็นแบบแผนแห่งความประพฤติปฏิบัติของมหาชนสถานหนึ่งกับใช้เป็นแม่บทในการพิจารณาตัดสินความประพฤติปฏิบัติอื่นๆ ให้เป็นไปโดยถูกต้องเที่ยงธรรมอีกสถานหนึ่ง โดยที่กฎหมายเป็นแค่เครื่องมือในการรักษาความยุติธรรมดังกล่าว จึงไม่ควรที่จะถือว่ามีความสำคัญยิ่งไปกว่าความยุติธรรม หากควรจะต้องถือว่าความยุติธรรมมาก่อนกฎหมายและอยู่เหนือกฎหมาย การพิจารณาพิพากษาอรรถคดีใดๆ โดยคำนึงแต่ความถูกต้องตามกฎหมายเท่านั้น ดูจะไม่เป็นการเพียงพอ จำต้องคำนึงถึงความยุติธรรมซึ่งเป็นจุดประสงค์ด้วยเสมอ...”

จะเห็นว่ากฎหมายกับความยุติธรรมนั้นมีความสัมพันธ์กันและกัน คำว่า“กฎหมายจะต้องถืออุดมคติของสังคมเป็นมาตรฐาน” ย่อมแสดงอยู่ในตัวว่า ผู้มีอำนาจในรัฐไม่อาจบัญญัติกฎหมายอย่างไรก็ได้และไม่ใช่ว่าเมื่อบัญญัติกฎหมายเช่นไร สิ่งที่ยกย่องไว้ก็ย่อมจะชื่อว่าเป็นความยุติธรรมไปทั้งหมด ในทางตรงข้ามกฎหมายต้องประกอบด้วยอุดมคติของสังคมซึ่งก็คือความยุติธรรมนั่นเอง ความยุติธรรมจึงเป็นคุณค่าในกฎหมายที่แทรกซึมอยู่ในกฎหมายลายลักษณ์อักษร

2.2 หลักความเป็นธรรมทางภาษีอากร

2.2.1 หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร การจัดเก็บภาษีอากรนอกจากมีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้ให้เพียงพอกับรายจ่ายของรัฐบาลแล้ว ภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือสำคัญในการกระจายรายได้ด้วยเพราะความสมบูรณ์พูนสุขของสังคมนั้นมิได้อยู่ที่ว่าคนในสังคมมั่งคั่งมากเพียงใด แต่ขึ้นอยู่กับ การกระจายความมั่งคั่งในสังคมซึ่งมีรายได้และทรัพย์สินเป็นตัวบ่งชี้ความเหลื่อมล้ำต่ำสูงของการกระจายรายได้ แม้ยากที่จะกำหนดรายได้ที่เหมาะสมเป็นธรรม แต่คงไม่มีใครปฏิเสธว่าความเหลื่อมล้ำทางรายได้และทรัพย์สินที่เกินขนาดเป็นเรื่องที่ต้องแก้ไข

ปัญหาว่าประชาชนในประเทศควรมีรายได้และทรัพย์สินมากเพียงใดจึงจะเหมาะสมและเป็นธรรมเป็นเรื่องที่วินิจฉัยได้ยาก เพราะเป็นประเด็นในเรื่องการประเมินคุณค่าซึ่งอาจโต้แย้งกันได้ตลอดเวลา อย่างไรก็ตาม ความสนใจในเรื่องการกระจายรายได้มักให้ความสำคัญกับการกระจายรายได้ระหว่างบุคคลหรือการกระจายรายได้ตามระดับขั้นรายได้ นับแต่อดีตนักการคลังพยายามวิเคราะห์หลักความเสมอภาคทางภาษีเพื่อใช้เป็นแนวปฏิบัติสำหรับเป็นวิธีการแบ่งสรรภาระสาธารณะตามความสามารถในการจ่ายของประชาชน เราสามารถแบ่งประเภทความเสมอภาคทางภาษีออกเป็น 2 ลักษณะดังนี้⁴

ความเสมอภาคเชิงคณิตศาสตร์ เป็นแนวคิดของนักการคลังในราวศตวรรษที่ 18-19 นักการคลังกำหนดภาระภาษีโดยพิจารณาจากสัดส่วนตัวเลขจำนวนเงินได้ของผู้เสียภาษี ความเสมอภาคทางภาษีของผู้เสียภาษีทุกคนที่มีรายได้เท่ากันพึงต้องเสียภาษีในจำนวนเท่ากันหรืออัตราภาษีเดียวกัน แต่ความจริงแล้วผู้เสียภาษีต่างมีฐานะทางเศรษฐกิจแตกต่างกันและหลักเกณฑ์ดังกล่าวจะใช้ได้ดีต่อเมื่อประชาชนในประเทศมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่ากัน ทำให้หลักการนี้ไม่อาจใช้ได้จริงในทางปฏิบัติ

ความเสมอภาคในทางข้อเท็จจริงหรือความเสมอภาคส่วนบุคคล นักการคลังในศตวรรษที่ 20 หันมาพิจารณาภาษีตามสัดส่วนของความสามารถในการเสียสละเงินหรือการกระจายความมั่งมีหรือความร่ำรวยโดยนำสถานภาพของบุคคลหรือสถานะครอบครัวมาพิจารณาประกอบการกำหนดภาระภาษี

ดังนั้น บุคคลที่มีสถานะแตกต่างกัน ได้แก่ คนโสดและผู้สมรสแล้ว คนโสดย่อมมีภาระน้อยกว่าเพราะไม่ต้องแบ่งสรรรายได้ส่วนหนึ่งไปเป็นค่าเลี้ยงดูสมาชิกในครอบครัว แม้มี

⁴ศุภลักษณ์ พิณภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : วิทยุชน, 2542) , น. 99-109.

รายได้จำนวนเท่ากันก็ไม่ควรเสียภาษีจำนวนเท่ากัน เป็นการนำข้อเท็จจริงเกี่ยวกับสถานะส่วนบุคคลและสถานะครอบครัวมาเป็นสาระสำคัญในการสร้างความเสมอภาค

นอกจากนี้นักการคลังยังมีแนวความคิดว่า ควรมีการกำหนดค่าลดหย่อนโดยคำนึงถึงภาระครอบครัวและการยกเว้นภาษีเงินได้หรือทรัพย์สินในจำนวนที่ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องใช้เพื่อตอบสนองความต้องการขั้นพื้นฐานได้แก่ ปัจจัย 4 ในการดำรงชีพและการกำหนดอัตราภาษีแบบก้าวหน้าเพื่อสร้างความเป็นธรรมทางภาษีตามส่วนแห่งความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริง

ความสำคัญของหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากร เป้าหมายทางเศรษฐกิจของรัฐบาลทุกยุคสมัยสะท้อนอุดมการณ์ของการยกระดับมาตรฐานการครองชีพของประชาชนให้อยู่ในระดับสูงสุดเท่าที่ทรัพยากรของชาติจะอำนวยให้ หากการแบ่งสรรรายได้ไม่เหมาะสมคนกลุ่มน้อยยึดถือครองรายได้และทรัพย์สินส่วนใหญ่ในประเทศไว้ แต่ประชาชนส่วนมากกลับยากจนแร้นแค้น ความผาสุกของคนในชาติก็จะมีน้อย

ระบบภาษีอากรที่ดีจึงต้องหาทางแบ่งสรรรายได้อย่างเป็นธรรม ทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองและระหว่างรัฐกับผู้จัดเก็บภาษี ระบบภาษีได้ปราศจากความเป็นธรรมแล้วความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจก็คงเกิดขึ้นได้ยาก ภาษีอากรที่ดีซึ่งประกอบด้วยความเป็นธรรม หมายถึง ภาษีซึ่งเก็บจากบุคคลซึ่งเท่าเทียมกันเป็นจำนวนเท่ากันและเก็บจากบุคคลที่แตกต่างกันในสัดส่วนที่เหมาะสมกับความแตกต่างซึ่งเป็นหลักการพื้นฐานที่เป็นสากล

2.2.2 ประเภทของหลักความเป็นธรรมทางภาษี หลักความเป็นธรรมทางภาษีแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์

(1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principles of Absolute Equity) หลักนี้อธิบายว่า ภาษีอากรที่เป็นธรรมจะต้องมีคุณสมบัติสองประการ คือ ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียภาษีคนละเท่าๆ กัน หลักการนี้เป็นมุมมองจากความเสมอภาคเชิงคณิตศาสตร์ ถ้าการเก็บภาษีอากรของรัฐมีวัตถุประสงค์ที่จะนำรายได้จากภาษีอากรไปเป็นรายจ่ายของรัฐบาลแล้ว จำนวนเงินภาษีทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีอากรได้จ่ายไปจะเท่ากับผลลัพธ์ของรายจ่ายของรัฐบาลทั้งหมดหารด้วยจำนวนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามกฎหมายทั้งหมดของประเทศในแต่ละปี

การเฉลี่ยภาษีอากรให้ทุกคนเสียในจำนวนที่เท่ากัน อาจมีผลให้ผู้เสียภาษีบางคนที่มีรายได้น้อยต้องรับภาระเสียภาษีมากกว่าจำนวนเงินที่ตนทำมาหาได้ คนจนอาจต้องรับภาระ

มากกว่าคนรวย เมื่อเทียบอรรถประโยชน์สุดท้าย⁵ ของค่าเงินซึ่งย่อมมีความแตกต่างกัน การจัดเก็บภาษีภายใต้หลักการนี้จึงมิได้พิจารณาถึงความเป็นจริงที่ว่ามนุษย์แต่ละคนมีโอกาสและความสามารถไม่เท่าเทียมกัน ไม่ว่าจะเป็นความสามารถในการหารายได้ ทรัพย์สินหรือเงินทุนเมื่อความสามารถดังกล่าวแตกต่างกัน ความสามารถในการเสียภาษีก็ควรต้องแตกต่างกันด้วย การกำหนดให้เสียภาษีในจำนวนที่เท่ากันทุกคนจึงไม่ชอบด้วยหลักความเป็นธรรมที่แท้จริง

(2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principles of Relative) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์เรียกว่า ภาษีอากรที่เป็นธรรม คือ ภาษีอากรที่เก็บจากบุคคลซึ่งเท่าเทียมกันเป็นจำนวนที่เท่ากันและเก็บจากบุคคลซึ่งแตกต่างกันตามความเหมาะสมแห่งความแตกต่างนั้น สิ่งที่จะใช้วัดความเท่าเทียมกันหรือความแตกต่างนั้นอาจเปลี่ยนแปลงไปตามยุคสมัย แต่สิ่งที่เป็นมาตรวัดจะต้องเกี่ยวข้องกับเรื่องภาษีอากร มิฉะนั้นการจัดเก็บภาษี จะกลายเป็นเรื่องของการเลือกปฏิบัติและจัดเก็บตามอำเภอใจ

ความเป็นธรรมตามแนวคิดนี้มีได้พิจารณาว่าผู้เสียภาษีอากรควรเสียภาษีเป็นจำนวนเท่ากันหรือไม่ แต่เป็นการพิจารณาจากผลประโยชน์ที่ได้รับไปจากรัฐและพิจารณาจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์จำแนกหลักการย่อยออกได้เป็น

(2.1) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (Benefit Principles) หลักนี้พิจารณาผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีพึงได้รับจากบริการของรัฐ เมื่อผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์ไปจากรัฐเท่าใดก็ควรเสียภาษีให้แก่รัฐเท่ากับผลประโยชน์ที่ตนได้รับ

⁵ อรรถประโยชน์ (Utility) หมายถึง ความสามารถของสินค้าหรือบริการชนิดใดชนิดหนึ่งในอันที่จะให้ผู้บริโภคเกิดความพึงพอใจจากการได้มา ได้ใช้ ได้บริโภคหรือได้ประโยชน์จากสินค้าและบริการ อรรถประโยชน์จึงเกิดจากความรู้สึกนึกคิดที่เป็นนามธรรมจับต้องไม่ได้ จึงมีสมมติฐานว่าอรรถประโยชน์สามารถวัดค่าออกมาเป็นตัวเลขหรือหน่วยนับได้เพื่อใช้เป็นมาตรวัดพฤติกรรมของผู้บริโภค

"อรรถประโยชน์สุดท้าย" หรือ "อรรถประโยชน์ส่วนเพิ่ม" หมายถึง ความพอใจที่ผู้บริโภคได้รับเพิ่มจากเดิม เมื่อได้รับสินค้ามาบำบัดความต้องการเพิ่มขึ้นอีก 1 หน่วย

Montesquieu สรุปความหมายของการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ว่า “ภาษี คือ การชำระเอาจากส่วนที่เป็นทรัพย์สินของบุคคลเพื่อประโยชน์ที่จะได้รับความคุ้มครองในส่วน ทรัพย์สินที่เหลืออยู่จากรัฐ”

หลักการนี้มีข้อขัดข้องตรงที่ลักษณะบริการของรัฐส่วนใหญ่ไม่อาจให้แก่ประชาชน โดยตรงได้ บริการชนิดนี้มักเกี่ยวข้องกับหน้าที่ของรัฐ เช่น การรักษาความสงบหรือการรักษา ความยุติธรรม ซึ่งไม่อาจกำหนดมูลค่าได้เหมือนอย่างสินค้าบริการทั่วไปและกิจกรรมของรัฐ หลายอย่างโดยทั่วไปเป็นบริการทางสังคมซึ่งให้ประโยชน์แก่คนจนมากกว่าคนรวย เช่น กิจการ ด้านสาธารณสุข การศึกษา การประกันสังคม ซึ่งผู้ใช้บริการเหล่านี้ส่วนใหญ่คือคนยากจน จึงเกิดคำถามที่ว่ามีความเหมาะสมและเป็นธรรมแล้วหรือไม่ที่รัฐจะจัดเก็บภาษีจากคนกลุ่มนี้ มากกว่าคนอื่น ๆ ซึ่งร่ำรวยกว่า

Thomas Hobbes ไม่เห็นด้วยกับการจัดเก็บภาษีจากคนร่ำรวย เขาอธิบายไว้ใน หนังสือ *Livathan* ว่า ความเป็นธรรมในการเก็บภาษีต้องจัดเก็บจากสิ่งซึ่งบุคคลได้บริโภคไป มากกว่าจัดเก็บจากความมั่งคั่งของผู้บริโภค เพราะคนที่มั่งคั่งย่อมต้องใช้แรงกำลังกายมากยิ่งขึ้น กว่าคนอื่น ๆ ที่เหลือ ด้วยการจำหน่ายผลิตผลที่ได้จากแรงงานของเขาแล้วบริโภคแต่เพียงน้อยนิด จึงสมควรจัดเก็บภาษีจากบุคคลซึ่งมีรายได้้น้อย แต่ใช้เงินไปทั้งหมดที่หามาได้ให้มากกว่ากลุ่ม แรกที่ได้รับการปกป้องคุ้มครองโดยรัฐน้อยกว่ากลุ่มอื่น ๆ⁶

William Temple ก็สนับสนุนการจัดเก็บภาษีจากชนชั้นอื่นที่มีผู้มั่งคั่งเช่นกัน เขาเห็นว่า วิธีการเดียวที่เพิ่มพูนความขยันของคนยากจน ก็คือกำหนดให้พวกเขาให้ ความสำคัญกับการใช้แรงงานตลอดเวลา พวกเขาสามารถประหยัดอาหาร เวลาหลับนอน เพื่อที่จะให้ได้มาซึ่งปัจจัยในการดำรงชีพ

ผู้ที่เห็นด้วยกับแนวคิดนี้จะไม่มีการทำอะไรเลยเพื่อคนยากจนเพราะเขาเห็นว่า การ กระทบใดๆ ก็ตามต่อคนยากจน จะสนับสนุนให้คนเหล่านี้ใช้จ่ายอย่างสุรุ่ยสุร่ายและการกระทำ ใดๆ ต่อคนยากจนจะล้มเหลวด้วยการเพิ่มขึ้นของอัตราการเกิด เนื่องจากสิ่งนี้จะไปรบกวน หลักการของการดำรงชีวิตอยู่อย่างเหมาะสมและท้ายที่สุดมันจะไปทำลายแรงจูงใจ ในการช่วยเหลือผู้ยากไร้ทีละน้อยๆ

⁶ Harold Martin Groves, *Tax Philosophers; two hundred years of thought in Great Britain and the United States*, (Madison, Wisconsin: The University of Wisconsin Press, 1974), ,pp. 14 -38.

แนวคิดเช่นนี้ถูกมองว่าเสมือนเป็นการหาเหตุผลเข้าข้างตนเองของกลุ่มผู้มั่งคั่ง แต่การแสดงออกซึ่งความคิดเหล่านี้ก็เพียงพอที่จะบ่งบอกได้ว่า ครั้งหนึ่งแนวคิดเช่นนี้เคยปรากฏขึ้นจริงในประวัติศาสตร์ซึ่งเป็นการแสดงทัศนคติความเป็นธรรมในมุมมองแบบอัตวิสัย คือ การใช้ความสามารถและโชคในการแสวงหาความมั่งคั่งเข้ามาอธิบายความเป็นธรรมในการแบ่งสรรปันส่วนรายได้

ความคิดดังว่ามานี้แตกต่างไปจาก Adam Smith ที่เห็นว่าบุคคลควรชำระภาษีไปตามประโยชน์ที่พวกเขาได้รับ เชื่อกันว่าผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐเป็นมาตรฐานที่ดีที่สุด เขาได้แสดงทัศนคติไว้ในประเด็นการเก็บภาษีจากการเช่าบ้าน โดยสังเกตว่าคนร่ำรวยมักจะใช้จ่ายทรัพย์สินไปกับการตกแต่งบ้านมากกว่าคนจน เขากล่าวว่า“มันมีเหตุผลที่ว่าคนรวยควรจะช่วยเหลืออุดหนุนภาระรายจ่ายสาธารณะ ไม่เพียงแต่เพราะความเหมาะสมของเงินได้เท่านั้นแต่มีบางอย่างที่มากยิ่งขึ้นกว่าความเหมาะสม”

Francis Fauquier ในหนังสือ *Essay on Ways and Means* แสดงความไม่เห็นด้วยกับแนวคิดการจัดเก็บภาษีจากคนจน เขาเห็นว่า “คนจนไม่อาจและไม่สามารถจะจ่ายภาษีใดๆได้ ผู้ซึ่งไม่มีอะไรเลยก็ไม่สามารถหาสิ่งใดมาชำระภาษีได้ เราก็ได้แต่ปล่อยให้รัฐพยายามหาวิธีการตามที่รัฐเห็นว่าสะดวกเหมาะสมในอันที่จะขูดรีดกับคนจนต่อไปเกิด” ซึ่งทัศนคติของเขาเป็นที่มาของวลีที่ว่า “you can't take – a – shirt – off – a – naked – man”⁷

John Stuart Mill วิจารณ์การจัดเก็บภาษีตามทฤษฎีนี้ว่า ทฤษฎีการจัดเก็บภาษีตามผลประโยชน์ที่ได้รับมักเกี่ยวข้องกับหน้าที่ในการปกป้องพลเมืองโดยรัฐและเป็นเรื่องที่รัฐถูกคาดหวังว่าจะต้องกระทำ ยิ่งกว่านั้น หน้าที่นี้คนจนอาจได้รับประโยชน์จากรัฐมากกว่าคนรวย เนื่องจากคนจนมีความสามารถในการช่วยเหลือตนเองได้น้อยกว่าคนรวย การพิจารณาว่าผู้ใดได้รับผลประโยชน์จากรัฐมากที่สุดนั้นโดยแท้จริงไม่มีความสำคัญ ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ควรหมายถึงการที่คนๆหนึ่งเสียสละเงินรายได้ของตนส่วนหนึ่งเพื่อช่วยแบ่งเบาภาระค่าใช้จ่ายของรัฐ แต่ต้องไม่ทำให้เขารู้สึกว่าลำบากมากกว่าหรือน้อยกว่าความรู้สึกของคนอื่นๆที่ต้องสละรายได้ของเขาแก่รัฐบาลเช่นกัน โดยให้ผู้เสียภาษีทั้งหลายมีความเท่าเทียมกันในการเสียสละ (Equality of sacrifice) การเก็บภาษีเช่นนี้คือการเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีนั่นเอง

⁷ *Ibid*, pp.14 –38.

Mill เห็นว่าไม่ควรจัดเก็บภาษีจากผู้มีรายได้ขั้นต่ำโดยใช้มาตรฐานการครองชีพขั้นต่ำเป็นเกณฑ์วัด ส่วนผู้มีรายได้สูงกว่ารายได้ขั้นต่ำก็ควรเสียสละรายได้ของตนให้แก่รัฐในอัตราก้าวหน้าตามระดับรายได้ที่สูงขึ้น หลักความเท่าเทียมกันในการเสียสละได้กลายมาเป็นหลักการเก็บภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้าที่ใช้กันอย่างแพร่หลายในปัจจุบันนี้

อย่างไรก็ตาม Benefit Principles ของ Mill ก็ยังไม่มีคำจำกัดความคำว่า “ผลประโยชน์” ที่แน่ชัดนัก เนื่องจากผลประโยชน์สามารถแปรเปลี่ยนความหมายไปได้ ทั้งความหมายในแง่ภาวะวิสัยและอัตวิสัย เช่นในอดีตผลประโยชน์ถูกใช้เกี่ยวข้องกับการให้สวัสดิการบางเรื่องแก่บุคคล และต่อมาผลประโยชน์ก็ขึ้นอยู่กับความพึงพอใจของบุคคลที่ได้รับจากการบริการสาธารณะในรูปของค่าตอบแทนพิเศษ

เมื่อเป็นเช่นนี้ก็ยากที่จะกลับกลายเป็นว่าคนรวยจะได้รับผลประโยชน์จากรัฐมากกว่าคนจน ในแง่ที่ว่าคนรวยมีความเต็มใจที่จะจ่ายค่าบริการของรัฐเพื่อที่จะได้รับประโยชน์สิ่งจากรัฐ บริการให้ที่เป็นดังนั้นก็เนื่องมาจากค่าของเงินที่อยู่มือพวกเขาเหล่านั้นน้อยนัก เมื่อเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับมา

Wicksell and Lindhal นักเศรษฐศาสตร์ชาวสวีเดนเห็นว่า อย่างน้อยที่สุดคนร่ำรวยก็ยินยอมที่จะเสียสละเงินในสัดส่วนที่สมน้ำสมเนื้อหรืออาจแม้แต่ยินยอมให้เก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้าด้วย อันเป็นการมองภาษีที่สัมพันธ์กับรายจ่ายสาธารณะซึ่งเป็นจุดที่ใช้แยกแยะความแตกต่างระหว่างหลักผลประโยชน์ที่ได้รับกับหลักความสามารถในการเสียภาษี

แนวคิดการเก็บภาษีตามหลักการนี้ จึงทำให้เกิดความแตกต่างในทางทัศนคติความเป็นธรรม แม้กิจการของรัฐหลายอย่างโดยทั่วไปให้ประโยชน์แก่คนจนมากกว่าคนร่ำรวย หากนำเอาหลักผลประโยชน์มาใช้ก็จะกลายเป็นว่าคนจนที่ใช้บริการของรัฐมากกว่าก็ต้องเสียภาษีมากกว่าคนรวย ในทางกลับกันคนที่ได้รับผลประโยชน์มากกว่าก็คือกลุ่มคนที่มั่งคั่งอยู่แล้ว เพราะเป็นการจ่ายมากสำหรับพวกเขาที่จะนำเงินในรูปของภาษีหรือค่าตอบแทนพิเศษไปแลกกับบริการสาธารณะที่ได้จากรัฐ เพราะเงินที่อยู่ในมือพวกเขามีมูลค่าน้อยกว่าเมื่อเทียบกับเงินจำนวนเท่ากันที่อยู่ในมือของคนจน การเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ให้คุ้มทุนในทำนองเดียวกับการพาณิชย์จึงเป็นการกีดกันไม่ให้คนจนได้รับประโยชน์ในทางสังคมโดยเท่าเทียมกับผู้มีส่วนทางทางการเงินดีกว่า

ดังนั้น จึงมีผู้ขยายความหลักการนี้ว่าหลักผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ หมายความว่าเฉพาะบุคคลที่ซื้อสินค้าหรือบริการจากรัฐไปอุปโภคบริโภคด้วย “ความสมัครใจของตนเท่านั้น” ที่ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการจึงต้องจ่ายค่าตอบแทนในรูปของเงินภาษีให้แก่รัฐตามส่วนมากน้อย

แห่งสินค้าหรือบริการนั้นๆ ส่วนผู้ใดที่มีได้ซื้อสินค้าหรือรับบริการจากรัฐก็มิใช่ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากรัฐไม่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามหลักการนี้ การเก็บภาษีอากรโดยยึดถือประโยชน์ที่บุคคลได้รับเป็นหลักทำนองการพาณิชย์ โดยรัฐเป็นผู้ผลิตสินค้าและให้บริการมีข้อสนับสนุนตรงที่ช่วยให้ประชาชนได้รับสินค้าและบริการจากรัฐอย่างประหยัด ในทางปฏิบัติมีผลบังคับใช้ในภาษีอากรบางประเภท เช่น ภาษีประเมินพิเศษ ภาษีน้ำมันเชื้อเพลิง

(2.2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay Principles)

หลักความสามารถในการเสียภาษี หมายถึง ผู้มีรายได้เท่าๆกันควรต้องเสียภาษีเท่าๆกัน ผู้ที่มีฐานะแตกต่างกันก็ควรบริจาคทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งของตนให้แก่รัฐตามกำลังทรัพย์ส่วนมาก และส่วนน้อยที่ไม่เท่ากันนั้น เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรงชนิดหนึ่งที่เรียกเก็บจากฐานรายได้หรือเงินได้ของบุคคลธรรมดาและฐานกำไรสุทธิสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการใช้จ่ายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล

การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความสามารถจะช่วยกระจายภาระภาษีออกไปทำให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมมากขึ้น ด้วยเหตุนี้จึงเป็นที่ยอมรับกันว่าเป็นการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรม นอกจากจะเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่ชอบด้วยหลักจริยธรรมแล้วยังเป็นหลักที่ช่วยผ่อนคลายความขัดแย้งและความตึงเครียดในสังคมด้วย

หลักความสามารถในการเสียภาษีแบ่งแยกได้เป็น 2 มิติ คือ หลักความเป็นธรรมตามแนวนอนและหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง รายละเอียดของทั้งสองหลัก มีดังต่อไปนี้

- หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal equity) ระบบกฎหมายภาษีอากรจะมีความเป็นธรรมต่อเมื่อบุคคลซึ่งมีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน ไม่ว่าจะพิจารณาจากแง่ใดก็ตามมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในจำนวนเท่ากัน (The equal tax treatment of equals) หรือหมายความว่าบุคคลที่อยู่ในฐานะเดียวกันเมื่อมีรายได้เท่ากันก็ต้องเสียภาษีเท่ากัน

ประเทศส่วนใหญ่ได้รับรองหลักความเสมอภาคไว้ในรัฐธรรมนูญของประเทศ โดยมีสาระสำคัญ คือ การเคารพในคุณค่าและศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ด้วยการไม่กีดกันทางเพศ สีผิวหรือเชื้อชาติ จัดได้ว่าเป็นความเสมอภาคในแนวราบหรือความเป็นธรรมตามแนวนอน แต่ก็ยังมีความเข้าใจไม่ตรงกันในเรื่องของการตีความหมายในแง่ของบุคคลซึ่งมีความเหมือนกันและความหมายของการได้รับการปฏิบัติโดยเท่าเทียมกัน

เช่น บุคคลสองคนซึ่งมีเงินเดือนประเภทเดียวกัน ได้รับการจ่ายเงินเดือนเท่ากัน ก็ควรรับภาระภาษีเท่าๆ กัน เช่นนี้ยังไม่อาจนำมาสู่ข้อสรุปได้ว่าระบบกฎหมายภาษีได้ปฏิบัติ

ต่อบุคคลทั้งสองตามหลักความเสมอภาคในแนวนอนแล้ว เนื่องจากบุคคลทั้งสองต่างก็มีต้นทุนในการได้มาซึ่งเงินได้และภาระรายจ่ายที่แตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น ผู้เสียภาษีคนแรกเป็นชายโสด ไม่มีบุตรภรรยา บิดามารดามีฐานะร่ำรวยและสุขภาพแข็งแรงดีกับผู้เสียภาษีคนที่สองซึ่งมีรายได้เท่ากันแต่มีครอบครัวแล้ว เขาต้องเลี้ยงดูภรรยาซึ่งเป็นแม่บ้านและบุตรอีกสองคนซึ่งยังเล็ก กับทั้งบิดามารดาซึ่งอยู่ในวัยชรภาพสุขภาพไม่แข็งแรง ผู้เสียภาษีรายที่สองมีภาระรายจ่ายมากกว่าคนแรก หากเก็บภาษีเท่าๆ กัน เขาก็อาจเดือดร้อนมากกว่า

การพิจารณาแต่เพียงรายได้อย่างเดียว จึงไม่เพียงพอที่จะเรียกว่าปฏิบัติตามหลักความเป็นธรรมในแนวนอนแล้ว ภาษีอากรที่เคารพต่อความเป็นธรรมในแนวนอนจะต้องขจัดปัจจัยซึ่งส่งผลกระทบต่อหลักความสามารถในการเสียภาษีออกไปก่อนที่จะจัดเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิของบุคคล เช่น อายุ สถานภาพการสมรส สมรรถภาพทางร่างกาย บุคคลที่เลี้ยวยทำงานแล้วยอมถูกเลือกปฏิบัติจากระบบภาษีต่างจากบุคคลในวัยกำลังแรงงาน หรือคู่สมรสยอมได้รับการยกเว้นภาษีในจำนวนที่ต่างจากคนโสดสองคน เนื่องจากปัจจัยเหล่านี้ได้รับการยอมรับว่าเป็นสิ่งที่ส่งผลกระทบต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay)

- หลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical equity) ความเป็นธรรมตามแนวตั้งหมายถึง ความเท่าเทียมกันในการเสียสละเงินให้แก่รัฐตามส่วนมากส่วนน้อยแห่งกำลังความสามารถของตนจะเกิดขึ้นเมื่อผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่างกันเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน (The unequal tax treatment of unequal) ซึ่งจำนวนภาษีอากรที่เสียแตกต่างกันนั้นควรจะเป็นจำนวนมากน้อยเท่าไรขึ้นอยู่กับทฤษฎีความเท่าเทียมกันในการการเสียสละ (Equality of sacrifice) แบ่งออกเป็น 3 ทฤษฎี ดังนี้

(1) ทฤษฎีการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน (Equal Absolute sacrifice Theory) ตามทฤษฎีนี้ ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์หรือความพึงพอใจของเงินแต่ละหน่วยในจำนวนที่เท่ากัน (หรือความเสียสละเท่าๆกัน) เนื่องจากอรรถประโยชน์จะมีค่าลดลงเมื่อมีเงินมากขึ้น ดังนั้น การจัดเก็บภาษีที่จะทำให้ผู้เสียภาษีแต่ละรายเสียสละอรรถประโยชน์ในจำนวนที่เท่ากัน จึงต้องเก็บจากผู้มีรายได้สูงเป็นจำนวนเงินที่มากกว่าที่เก็บจากผู้มีรายได้ต่ำกว่า หรือควรจัดเก็บภาษีจากคนรวยมากกว่าคนจนเพราะค่าของเงินจำนวนเดียวกันที่อยู่ในมือคนจนย่อมมีค่ามากกว่าที่อยู่ในมือคนรวย

เช่น นายปีใหม่มีอรรถประโยชน์ (ไม่ว่าจะมาจากรายได้ รายจ่าย ทรัพย์สินก็ตาม) รวมทั้งสิ้น 100 หน่วย นายสงกรานต์มีอรรถประโยชน์รวมทั้งสิ้น 200 หน่วย ถ้าเก็บภาษีจาก

นายปีใหม่แล้วทำให้ความพึงพอใจลดลง 10 หน่วยก็ต้องจัดเก็บภาษีจากนายสงกรานต์ให้ ความพึงพอใจลดลง 10 หน่วยเท่าๆ กันด้วย

(2) ทฤษฎีการเสียสละตามสัดส่วนที่เท่ากัน (Equal Proportional sacrifice Theory) ตามทฤษฎีนี้ ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ที่ตนมีอยู่ในสัดส่วนเดียวกัน ทั้งหมด คือ ผู้มีอรรถประโยชน์มากก็ต้องเสียสละอรรถประโยชน์คิดเป็นจำนวนหน่วยมากกว่า ผู้ที่มีอรรถประโยชน์น้อย จึงต้องเก็บภาษีจากผู้มีรายได้สูงเป็นจำนวนมากกว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำกว่า และจะต้องเก็บมากกว่าทฤษฎีการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากันด้วย

การเก็บภาษีตามทฤษฎีนี้ พิจารณาตามตัวอย่างก่อน หากจัดเก็บภาษีจาก นายปีใหม่แล้วอรรถประโยชน์ของเขาลดลง 1 ใน 10 ของความพึงพอใจรวมก็ต้องจัดเก็บภาษี จากนายสงกรานต์ให้ลดลง 1 ใน 10 ของความพึงพอใจรวมด้วย คือต้องจัดเก็บภาษีจาก นายสงกรานต์ 20 หน่วยนั่นเอง

(3) ทฤษฎีการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน (Equal Marginal sacrifice Theory) ตามทฤษฎีนี้ ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ที่ตนมีอยู่จนกระทั่งอรรถประโยชน์ ส่วนเพิ่มหรืออรรถประโยชน์หน่วยสุดท้ายของผู้เสียภาษีแต่ละรายเท่ากัน การจัดเก็บภาษี ตามทฤษฎีนี้เป็นการเก็บภาษีที่มีอัตราก้าวหน้ามากที่สุดเมื่อเทียบกับสองทฤษฎีแรก เมื่อพิจารณาตามตัวอย่างก่อน หากจัดเก็บภาษีจากนายปีใหม่แล้วอรรถประโยชน์ของเขาลดลง 10 หน่วยทำให้ความพึงพอใจรวม(อรรถประโยชน์สุดท้าย)เหลืออยู่ 90 หน่วยก็ต้องจัดเก็บภาษี จากนายสงกรานต์ให้ความพึงพอใจรวม(อรรถประโยชน์สุดท้าย) เหลืออยู่ 90 ด้วย⁸

ความเป็นธรรมในแนวตั้งทำให้เกิดปัญหาที่สำคัญ คือ บุคคลใดหรือกลุ่มใดควรต้อง เสียภาษีมาก บุคคลใดหรือกลุ่มใดควรต้องเสียภาษีน้อย หากนำหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง มาใช้แล้วจะมีมาตรฐานความเป็นธรรมอย่างไร ปัจจุบันความเป็นธรรมในแนวตั้งอาศัยสิ่งเหล่านี้ ช่วยสะท้อนกำลังความสามารถในการเสียภาษี ได้แก่ ระดับรายได้ ระดับการบริโภคหรือรายจ่าย และระดับความมั่งคั่ง

(1) ระดับรายได้ รายได้เป็นฐานภาษีที่นิยมใช้มากที่สุดเนื่องจากเป็นเครื่องชี้ ถึงอำนาจซื้อของบุคคลและความสามารถในการเสียภาษีมากที่สุด เช่นผู้มีรายได้สูงย่อมมีอำนาจ

⁸ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, “เอกสารการสอนของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช กฎหมายภาษีอากรหน่วยที่1-7 ฉบับปรับปรุง”, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัย สุโขทัยธรรมมาธิราช, 2547) น. 49.

ในการจับจ่ายใช้สอยสูง จึงสมควรเสียภาษีในอัตราสูงตามไปด้วย บุคคลไม่เพียงแต่จะต้องเสียภาษีมากเท่านั้นแต่สมควรต้องเสียภาษีมากขึ้นตามอัตราส่วนของรายได้ที่เพิ่มขึ้นด้วย นั่นคือต้องกำหนดให้ภาษีมีอัตรากำหนดหน้ามากขึ้น แต่ถ้าหากผู้มีรายได้สูงต้องเสียภาษีในจำนวนเงินที่เท่าเดิมแสดงว่าอัตรากำหนดหน้ามีลักษณะถดถอย

เมื่อสังคมมีการพัฒนามากขึ้นตามลำดับ มีการใช้เงินกันแพร่หลายมากขึ้นและมีรายได้ประเภทต่างๆปรากฏออกมาในรูปของตัวเงินมากขึ้น ความนิยมในการใช้รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีจึงมีมากขึ้น

Henry Simon's เห็นว่า ไม่ว่าภาษีที่เรียกเก็บนั้นจะเรียกเก็บจากฐานภาษีใดก็ตาม ภาระภาษีที่แท้จริงในท้ายที่สุดแล้วจะตกอยู่กับรายได้ของคุณบุคคล กล่าวคือการจัดเก็บภาษีจะทำให้รายได้ในขั้นสุดท้ายของผู้เสียภาษีต้องลดน้อยลง ดังนั้น สิ่งที่ควรใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีจึงเป็นรายได้

ข้อได้เปรียบอีกประการหนึ่งของรายได้ คือ รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถของบุคคลที่มีลักษณะประจำ สามารถสังเกตได้ง่าย จึงได้เปรียบมากกว่าเมื่อเทียบกับการใช้ทรัพย์สินเป็นเครื่องวัดความสามารถ เพราะรายได้อาจใช้จ่ายไปโดยไม่ทำให้ทรัพย์สินที่มีอยู่หดหายไป ส่วนบุคคลที่มีทรัพย์สินแต่ไม่มีรายได้ประจำ ถ้าถูกเก็บภาษีมากๆทรัพย์สินที่มีก็อาจต้องขายไป ฐานการเก็บภาษีจากรายได้จึงมีความมั่นคงมากกว่า ปัญหาที่สำคัญ คือ รายได้ควรมีขอบเขตครอบคลุมเพียงใด

Robert M. Haig ให้ความหมายของคำว่ารายได้ว่าหมายถึง การเพิ่มขึ้นสุทธิของอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคลในช่วงเวลาหนึ่ง

Henry Simons ให้ความหมายไว้ว่าหมายถึง เงินได้ส่วนบุคคลอาจนิยามให้หมายถึง ผลรวมทางพีชคณิตระหว่าง (1) มูลค่าตามราคาตลาดของสิทธิประโยชน์ที่พึงปรารถนาในการบริโภคกับ (2) มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่มีอยู่ระหว่างระยะเริ่มต้นกับระยะสิ้นสุดของช่วงเวลาที่ศึกษา

นัยของความหมายที่กล่าวมานี้สอดคล้องต้องกัน เพราะอำนาจทางเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นในช่วงเวลาหนึ่ง ส่วนหนึ่งจะถูกใช้ไปในรูปของการบริโภค อำนาจทางเศรษฐกิจส่วนที่เหลือจะถูกเก็บออมไว้ทำให้มูลค่าทรัพย์สินเพิ่มขึ้นในรอบระยะเวลานั้น หากเรายอมรับความหมายทางการเงินได้ดังกล่าว สิ่งที่มีผลในการเพิ่มพูนอำนาจในการบริโภคย่อมต้องถือเป็นเงินได้ด้วยกันทั้งนั้น ความหมายของรายได้ที่กล่าวมานี้ทำให้นิยามความหมายครอบคลุมกว้างขวางมาก เพราะรวมถึงรายได้ทุกประเภทอันเป็นผลให้อำนาจทางเศรษฐกิจเพิ่มขึ้น

ไม่ว่ารายได้นั้นจะอยู่ในรูปตัวเงิน สินค้าหรือบริการหรือในรูปแบบประโยชน์อื่นใดก็ตาม เช่น การที่นายจ้างให้ที่พักอาศัยโดยไม่คิดมูลค่าถือเป็นรายได้ เนื่องจากเป็นอำนาจทางเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นแก่ฝ่ายลูกจ้างเท่ากับค่าเช่าที่พักซึ่งไม่ได้เสีย นั้น หรือกรณีที่นายจ้างออกค่าภาษีให้แก่ลูกจ้างค่าภาษีอากรที่ออกให้ถือเป็นรายได้ของลูกจ้างด้วย รายได้ตามความหมายข้างต้นนี้ยังรวมถึงรายได้ที่ได้รับเป็นปกติประจำและรายได้ที่เกิดขึ้นเป็นครั้งคราวหรือโดยบังเอิญด้วย ตัวอย่างเช่น การรับมรดก การรับทรัพย์สินเนื่องจากการให้โดยเสนหา

(2) ระดับการบริโภคหรือรายจ่าย การใช้รายได้เป็นฐานการคำนวณภาษีก็อาจถูกมองว่าไม่ยุติธรรม เพราะรายได้เป็นสิ่งที่บุคคลต่างพยายามแสวงหาโดยแลกมากับการใช้ชั่วโมงเวลาพักผ่อนให้น้อยลง ดังนั้น หากเก็บภาษีจากรฐานรายได้จึงเป็นการลงโทษบุคคลที่ขยันพากเพียรทำมาหากิน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีควรพิจารณาจากมูลค่าที่แต่ละคนต่างใช้ทรัพยากรของสังคมเป็นไปเพื่อประโยชน์ส่วนตน

การใช้การบริโภคหรือรายจ่ายเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีมีแนวคิดเบื้องหลังว่า ผู้ที่บริโภคสินค้าหรือบริการต่างๆ มากเท่าใด ผู้นั้นก็เป็นผู้ที่ทำให้ทรัพยากรของสังคมต้องหมดเปลืองไปจึงควรต้องเสียภาษีให้แก่สังคมมากตามไปด้วย ข้อเสนอสนับสนุนการใช้การบริโภคเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีก็คือ หากใช้การบริโภคเป็นเครื่องมือแทนที่จะใช้รายได้จะพบว่า เฉพาะส่วนรายได้ที่บริโภคใช้หมดไปเท่านั้นที่จะต้องเสียภาษี ส่วนรายได้ที่เก็บออมไว้จะไม่ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด จึงน่าจะส่งเสริมให้ประชาชนมีการเก็บออมมากขึ้น ส่งผลถึงการสะสมทุนในระบบเศรษฐกิจมากขึ้น

การวัดผลประโยชน์ (Benefit approach) ของการใช้ระดับการบริโภคหรือรายจ่ายเป็นฐานภาษี หากใช้ระดับการบริโภคเป็นฐานในการคำนวณภาษีย่อมสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี เนื่องจากบุคคลใดก็ตามที่มีระดับการบริโภคมากเท่าไร ก็แสดงว่าบุคคลนั้นได้ใช้ประโยชน์จากทรัพยากรของสังคมมากเท่านั้น บ่อยครั้งที่รัฐได้นำแนวคิดนี้ไปประยุกต์ใช้ เช่น การเก็บค่าธรรมเนียมการใช้ทางด่วน การเก็บค่าบำรุงทางหลวง ค่าธรรมเนียมการอำนวยความสะดวกทางการค้า อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติแล้วมีความเป็นไปได้ยากมากที่จะวัดระดับผลประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับ เช่น ทุกคนต่างได้รับประโยชน์จากการคุ้มครองของรัฐ การป้องกันประเทศแต่ไม่สามารถตรวจสอบได้ว่าแต่ละคนได้รับประโยชน์จากการบริการนี้เป็นสัดส่วนมากน้อยเพียงใด

นอกจากนี้ การใช้รายจ่ายเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีไม่เป็นที่ยอมรับมากนัก เพราะมีปัญหายุ่งยากหลายประการโดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อพิจารณาข้อเท็จจริงที่ว่า

รายจ่ายของแต่ละบุคคลในช่วงระยะเวลาหนึ่งๆ เกิดขึ้นได้บ่อยครั้งมากทำให้การจัดเก็บอย่างได้ผลเต็มเม็ดเต็มหน่วยเป็นไปได้ยากมาก การจัดเก็บภาษีโดยใช้รายจ่ายเป็นเครื่องมือ นั้นเคยริเริ่มโดย Lord Nicholas Kaldor นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษได้ทดลองเก็บภาษีจากรายจ่าย แทนรายได้ในประเทศอินเดีย แต่ในที่สุดก็ต้องล้มเลิกไปเพราะความยุ่งยากในการจัดเก็บ

(3) ระดับความมั่งคั่ง การใช้ความมั่งคั่งเป็นฐานภาษี (Wealth Base) ภาษีที่เก็บโดยอาศัยความมั่งคั่ง หมายถึง การใช้มูลค่าของทรัพย์สิน ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเรียกเก็บภาษี เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีรถยนต์ เมื่อพิจารณาในมุมของความสามารถในการเสียภาษี ครวเรือนที่มีรายได้มากย่อมจะมีกำลังจ่ายมาก ดังนั้นเมื่อประเมินในมิติของความเสียสละ (Sacrifice) หรือการให้เพื่อบำรุงรัฐนั้น การจัดเก็บภาษีเช่นนี้ย่อมเป็นการส่งเสริมการกระจายรายได้และสอดคล้องกับความเป็นธรรม

สำหรับประเทศไทยยังไม่มีเรียกเก็บภาษีจากรฐานทรัพย์สินอย่างแท้จริง ในปัจจุบันภาษีที่มีความใกล้เคียงกับภาษีที่เก็บจากรฐานทรัพย์สินมากที่สุด คือ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น พิจารณาโดยผิวเผินคล้ายเป็นภาษีที่จัดเก็บจากรฐานทรัพย์สิน เพราะที่ดิน บ้าน ร้านค้า โรงงานล้วนเป็นทรัพย์สิน แต่เมื่อพิจารณาวิธีบริหารการจัดเก็บภาษีแล้ว จะเห็นว่า วิธีการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเก็บจากอัตราภาษี (ร้อยละ 12.5%) คูณกับ "ค่ารายปี" ซึ่งหมายถึงรายได้จากค่าเช่าของทรัพย์สินนั้นหรือรายได้พึงประเมินอันเกิดจากมีทรัพย์สินนั้น โดยนัยนี้ การจัดเก็บภาษีเช่นนี้จึงตั้งบนฐานรายได้ (income based tax) ไม่ใช่คำนวณจากมูลค่าของทรัพย์สิน

สำหรับภาษีมรดก (Inheritance tax) จัดเก็บจากกองมรดกซึ่งหมายถึง เมื่อผู้ตายมีทรัพย์สินยกให้ทายาทโดยธรรมหรือโดยพินัยกรรม หลักการที่สนับสนุนภาษีชนิดนี้คือ หลักผลประโยชน์ (benefit principle) และความสามารถในการเสียภาษี เพราะการที่เจ้ามรดกมีทรัพย์สินตกทอดได้นั้น เนื่องจากรัฐให้ความปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สินทั้งทายาทที่ได้รับมรดกย่อมมีรายได้ทั้งที่เป็นตัวเงินหรือทรัพย์สินพอกพูนขึ้น กำลังทรัพย์ที่ได้มาจึงสะท้อนถึงความสามารถในการเสียภาษีที่สูงขึ้นพอจะจ่ายบำรุงรัฐได้มากกว่าคนทั่วไป

2.3 หลักความเป็นธรรมกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2.3.1 ความหมายของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและเงินได้พึงประเมิน

ภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากราษฎรและนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวมโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ประเภทหนึ่งของภาษีอากร เป็นภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ของบุคคลธรรมดา เมื่อบุคคลใดๆไม่จำกัดว่าผู้บรรลุนิติภาวะแล้วหรือไม่ มีเงินได้ไม่ว่าประเภทใดแหล่งใด หากไม่มีกฎหมายยกเว้นภาษีให้แล้วก็อยู่ในข่ายเป็นผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งสิ้น

ฐานภาษีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ เงินได้สุทธิคำนวณจากการนำเงินได้พึงประเมินตลอดปีภาษี (ปีปฏิทิน) ไปหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ ที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้เป็นเงินได้สุทธิแล้วจึงคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้

ความหมายของเงินได้ นักเศรษฐศาสตร์การคลังส่วนใหญ่จะใช้ความหมายของ Haig & Simons เงินได้ หมายถึง มูลค่าของการเพิ่มขึ้นสุทธิของอำนาจการบริโภคของบุคคลหนึ่งในระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งจะเท่ากับปริมาณการบริโภคของบุคคลนั้นในระบอบเวลานั้นบวกกับการเพิ่มขึ้นสุทธิของทรัพย์สิน ทรัพย์สินเป็นส่วนหนึ่งของรายได้ เพราะเป็นสิ่งที่แสดงถึงอำนาจการบริโภคของผู้เสียภาษี ดังนั้น เงินได้ในรูปแบบของสิ่งของและบริการ เช่น การที่นายจ้างให้ความอุดหนุนพนักงานด้วยอาหารกลางวัน สโมสรออกกำลังกาย ที่พักอาศัยก็ถือรวมเป็นความหมายของเงินได้ด้วย

เงินได้ที่ปรับปรุงแล้ว (Adjusted gross income) หมายถึง เงินได้หลังจากหักเงินบางอย่างออกไปแล้ว เช่น เงินที่กฎหมายยกเว้นไม่ถือเป็นเงินได้ ก่อนที่จะนำมารวมคำนวณโดยการหักค่าใช้จ่ายและลดหย่อนตามประมวลรัษฎากร

เงินได้พึงประเมิน หมายถึง เงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นยอดรวมของเงินได้ก่อนหักค่าใช้จ่ายที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ซึ่งรวมถึงเงินได้ที่ได้รับเป็นเงินสดและประโยชน์ใดๆ ที่ได้รับ เนื่องจากผู้มีเงินได้ประกอบอาชีพแตกต่างกันมีความยากง่ายหรือต้นทุนที่แตกต่างกัน เพื่อความเป็นธรรม ประมวลรัษฎากรจึงได้แบ่งลักษณะเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ตามลักษณะของการได้มาเพื่อกำหนดวิธีคำนวณภาษีให้ได้เงินสุทธิที่สะท้อนความสามารถในการเสียภาษีและเกิดความเป็นธรรมมากที่สุด

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน มีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ เนื่องจากเงินได้แต่ละประเภทกฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างกัน การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินจึงเป็นวิธีการหนึ่งที่สะท้อนแนวคิดเกี่ยวกับความเป็นธรรมทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนภาษีแล้วจึงจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าโดยจัดเก็บจากคนมั่งมีในอัตราสูงและเก็บจากคนยากจนในอัตราต่ำจึงมีผลต่อการกระจายรายได้หรือหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งจากคนมั่งมีไปสู่คนยากจน อาจกล่าวได้ว่า

หน้าที่หลักของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคือเป็นเครื่องมือการกระจายรายได้ ลดความเหลื่อมล้ำ
ต่ำสูงของสังคม

2.3.2 หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Tax unit)

หน่วยภาษี หมายถึง หน่วยที่แสดงถึงบุคคลอันมีหน้าที่ตามกฎหมายในอันที่
จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดหน่วยภาษีซึ่งมี
หน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ 4 หน่วย ได้แก่ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายใน
ระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งและคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชนิติบุคคล

ข้อพิจารณาสำหรับหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
ควรถือปัจเจกบุคคล (Individual) หรือคู่สามีภรรยา (Married couple) หรือครอบครัว (family)
ซึ่งหมายรวมถึงบุตรหรือกลุ่มบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเป็นหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงจะ
สะท้อนความสามารถในการเสียภาษีได้ดีที่สุด มีแนวคิดเกี่ยวแกเรื่องดังกล่าว คือ

2.3.2.1 หน่วยบุคคล (Individual) เป็นหน่วยภาษี แนวคิดนี้ถือว่าคู่สามีภรรยาหรือ
ครอบครัวนั้นเป็นหน่วยภาษีที่ไม่แตกต่างไปจากคนโสด ไม่มีการคำนึงว่าคู่สมรสและบุตรจะต้อง
อาศัยรายได้จากส่วนเดียวกันเพื่อการดำรงชีพหรือไม่ การกำหนดหน่วยภาษียึดแต่ละบุคคลเป็น
หน่วยในการเสียภาษีโดยถือเสมือนว่าบุคคลทุกคนเป็นคนโสดทั้งหมดไม่ว่าสภาพความเป็นจริง
แล้วผู้เสียภาษีจะสมรสหรือมีบุตรแล้วหรือไม่ก็ตาม รายได้ของบุคคลไม่ว่าจะเป็นรายได้ประเภท
ใดจะต้องนำมารวมเสียภาษีในนามของบุคคลนั้น

แนวคิดดังกล่าวมาจากความเชื่อที่ว่า รายได้ที่คำนวณได้จากการที่คู่สมรสหรือ
ครอบครัวที่มีภรรยาเป็นแม่บ้านแล้วทำงานบ้านไม่ว่าจะมีบุตรด้วยหรือไม่นั้นมีมูลค่าพอกันกับ
รายได้สุทธิต่อหัวหลังหักภาษีแล้วของคนโสด อีกทั้งการแต่งงานเป็นการกระทำโดยสมัครใจ
ของแต่ละบุคคล จึงหมายถึงผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะใช้รายได้ของตนเพื่อใช้จ่ายในการสร้าง
ครอบครัวและเลี้ยงดูสมาชิกซึ่งเป็นผลของการสมรสเอง เช่นเดียวกันกับการที่บุคคลบางคน
อาจเลือกใช้จ่ายเงินได้ของตนไปกับการซื้อทรัพย์สินต่างๆ

แนวคิดนี้ถูกโต้แย้งด้วยเหตุผลที่ว่า มูลค่าที่พึงคิดคำนวณได้จากการทำงานบ้าน
ไม่น่าสูงพอที่จะทำให้รายได้สุทธิหลังจากหักภาษีของคู่สมรสเท่ากับรายได้สุทธิของคนโสด
หากว่าคู่สมรสแต่เพียงฝ่ายเดียวเท่านั้นที่มีรายได้ นั้นหมายถึงการที่คนคนเดียวนอกจากต้อง
ทำมาหาเลี้ยงชีพของตนเองแล้วจะต้องอุปการะคู่สมรสและบุตรซึ่งไม่มีรายได้ของตนเองด้วย

หน่วยภาษีแบบคนโสดจึงขัดกับหลักความเป็นธรรม เนื่องจากไม่คำนึงถึงภาระการดำรงชีพของ คู่สมรสและสมาชิกในครอบครัวเลย

หากพิจารณาตามประมวลรัษฎากรในมาตรา 47 เงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้วยังสามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้เอง คู่สมรสและบุตรตามแต่ สถานภาพของครอบครัวได้อีก จึงแสดงได้ว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยก็มีแนวคิดไปในทาง สนับสนุนข้อโต้แย้งดังกล่าวด้วย นั่นคือ การสมรสย่อมทำให้สถานะทางรายได้แตกต่างจาก คนโสดเพราะด้วยสถานภาพสมรสย่อมทำให้สามีภรรยา มีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูกันและกัน ตามกฎหมาย จึงยอมมีค่าใช้จ่ายสูงขึ้น กฎหมายจึงกำหนดให้หักลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้เอง และลดหย่อนสำหรับสามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้อีกด้วย โดยไม่คำนึงว่าคู่สมรสจะมีเงินได้ ด้วยกันทั้งคู่หรือเป็นผู้มีเงินได้แต่เพียงฝ่ายหนึ่งเท่านั้น แม้ภรรยาจะเป็นแม่บ้าน แต่มูลค่าที่พึง คิดคำนวณได้จากการทำงานบ้านก็ไม่น่าสูงพอที่จะทำให้รายได้สุทธิหลังจากหักภาษีแล้ว เมื่อเฉลี่ยตามจำนวนสมาชิกในครอบครัวแล้วจะเท่ากับรายได้สุทธิของคนโสด

ผลของการกำหนดหน่วยภาษี การกำหนดหน่วยภาษีตามปัจเจกบุคคล (Individual Basis)⁹ หน่วยภาษีที่ยึดผู้เสียภาษีแต่ละบุคคลเป็นสำคัญในการเสียภาษีอากร รายได้ของแต่ละบุคคลไม่ว่าจะเป็นรายได้จากน้ำพักน้ำแรง (Earned income) หรือรายได้ที่ไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (unearned income) เช่น รายได้จากการออมและการลงทุนจะต้องนำมา คิดคำนวณเสียภาษีหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนส่วนตัว (ซึ่งเป็นค่าลดหย่อนประเภท เดียวที่ยินยอมให้หักได้) ออกไปแล้ว

ผลทางภาษีที่เกิดขึ้นแก่สามีภรรยาหรือครอบครัว หากพิจารณาเปรียบเทียบระหว่าง สามีภรรยาคนที่หนึ่ง สามีเป็นผู้มีเงินได้แต่เพียงฝ่ายเดียวกับสามีภรรยาคนที่สอง ที่ทั้งสามีและ ภรรยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ หากทั้งสองคู่ต่างก็มีรายได้เท่าๆ กัน การแยกคิดภาษีแบบปัจเจก บุคคลส่งผลให้สามีภรรยาคนที่สองได้รับสิทธิการหักค่าลดหย่อนส่วนตัวเป็นสองเท่าของคู่แรก และจะเสียภาษีในอัตรารายได้ส่วนเพิ่ม (Marginal Tax Rate) ที่ต่ำกว่าด้วยทำให้มีภาระภาษี โดยรวมต่ำกว่าสามีภรรยาคู่แรก

ลักษณะนี้ส่งผลต่อพฤติกรรมในการทำงานของภรรยาเพราะเป็นการส่งเสริมให้ ภรรยาหรือคู่สมรสที่อยู่กับบ้านเลือกที่จะออกทำงานเพื่อหารายได้มาจุนเจือครอบครัวและ ยิ่งกว่านั้น หากกฎหมายอนุญาตให้หักลดหย่อนแก่คู่สมรสที่ออกไปทำงานนอกบ้านเพิ่มด้วยเพื่อ

⁹ ศุภรัตน์ คุ้มมณีกุล, "หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา," *สรรพากรศาสตร์*, น. 117, (กันยายน- ตุลาคม, 2521)

ขาดเหตุผลค่าของการทำงานบ้านส่วนที่ต้องเสียไปเพราะการออกไปทำงานนอกบ้านก็จะยิ่งสนับสนุนการเข้าสู่ตลาดแรงงานยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ตาม หากรายได้ของคุณสามีภรรยาที่กล่าวมาแล้วนั้นมิใช่เป็นรายได้จากน้ำพักน้ำแรงหรือมีรายได้ประเภทอื่นนอกจากรายได้เนื่องจากแรงงานรวมอยู่ด้วย แล้วสามีเพียงแต่โอนทรัพย์สินให้แก่ภรรยาเพื่อให้ภรรยากลายเป็นผู้มีเงินได้เช่นเดียวกันเพื่อประโยชน์ในการหักลดหย่อนภาษีได้ทั้งคู่ก็อาจเกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ที่มีรายได้จากน้ำพักน้ำแรงเท่านั้น หรือคู่สมรสที่สามีหรือภรรยาฝ่ายเดียวเป็นผู้มีเงินได้ที่สามารถหักลดหย่อนส่วนตัวได้เพียงคนเดียวเพราะใช้หน่วยภาษีแบบปัจเจกบุคคล

การกำหนดหน่วยภาษีตามระบบปัจเจกบุคคลยังขยายรูปแบบออกเป็นระบบที่เรียกว่า แบบแยกรายได้บางส่วน (Partial income splitting) การกำหนดหน่วยภาษีโดยวิธีนี้ยังคงยึดแต่ละบุคคลเป็นหน่วยภาษีเช่นกัน แต่มีข้อเพิ่มเติมเล็กน้อย คือ ถือว่าเงินได้ที่ไม่ต้องใช้ น้ำพักน้ำแรง (unearned income) เกิดขึ้นแก่สามีและภรรยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

ข้อกำหนดลักษณะนี้ทำให้ครอบครัวที่มีรายได้ประเภทที่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (Earned income) ที่คู่สมรสแต่ฝ่ายเดียวเท่านั้นเป็นผู้มีรายได้อยู่ในฐานะเสียเปรียบเมื่อเทียบกับครอบครัวที่มีรายได้ชนิดที่ไม่ใช้น้ำพักน้ำแรง ซึ่งจะได้สิทธิหักค่าลดหย่อนสองเท่าโดยอัตโนมัติ โดยไม่ต้องพิจารณาเลยว่าในความจริงแล้วเฉพาะแต่คู่สมรสเพียงฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเพียงฝ่ายเดียวเท่านั้นที่มีรายได้

2.3.2.2 หน่วยคู่สมรสหรือครอบครัว (Family) เป็นหน่วยภาษี วิธีนี้ถือว่าครอบครัวซึ่งประกอบไปด้วยหลายบุคคลเป็นหน่วยภาษี รายได้ของทุกคนในหน่วยภาษีเดียวกันต้องนำมา รวมเพื่อเสียภาษีในนามของครอบครัว ภาวะภาษีจึงสูงขึ้นตามอัตราภาษีแบบก้าวหน้า การ จัดเก็บภาษีตามหน่วยครอบครัวจึงกระทบต่อการสร้างครอบครัวของประชาชนเพราะมีผลให้การ สมรสเป็นการลงโทษในทางภาษีเพื่อแก้ปัญหาจึงมีการนำระบบ เรียกว่า “ระบบส่วนหาร” ซึ่งให้ความสำคัญแก่ทุกคนในครอบครัวอย่างเท่าเทียมกันหมดไม่ว่าจะเป็นคู่สมรสหรือบุตรมาใช้ ควบคุมเพื่อให้ความเป็นธรรม

ตามระบบดังกล่าว รายได้ของครอบครัวจะถูกเฉลี่ยไปตามจำนวนสมาชิกใน หน่วยภาษี โดยไม่คำนึงว่าบุคคลใดในครอบครัวจะเป็นผู้มีรายได้แล้วคำนวณภาษีเสมือนว่า

สมาชิกทุกคนเป็นคนโสด เมื่อได้จำนวนภาษีเท่าใดก็คูณด้วยจำนวนสมาชิก ผลลัพธ์ที่ได้จะเป็นภาระภาษีสำหรับครอบครัว¹⁰

ในทางปฏิบัติทุกประเทศไม่ได้ยึดเพียงแนวคิดใดแนวคิดใดหนึ่งข้างต้น หากแต่ได้ผสมผสานระหว่างแนวคิดทั้งสองเพราะต่างก็เชื่อว่าการลดหย่อนผ่อนปรนทางภาษีอากรให้แก่บุตรและคู่สมรสเป็นเรื่องที่เหมาะสมสมควรกระทำ จะแตกต่างกันที่ขนาดของการให้สิทธิลดหย่อนผ่อนปรนซึ่งขึ้นอยู่กับนโยบายสังคมและนโยบายประชากรของประเทศเป็นสำคัญ

เมื่อบุคคลมารวมตัวเป็นหน่วยครอบครัวที่มีทั้งสามีภรรยาและบุตรเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน ตามกฎหมายสามีภรรยาและบุตรมีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูกันและกัน หากแต่แต่ละคนต่างมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ต่างกัน จำนวนไม่เท่ากันและต่างได้ใช้ไปเพื่ออุปการะครอบครัวจนไม่อาจแยกประเภทและที่มาของเงินได้ได้ กรณีเช่นนี้จึงอาจเกิดปัญหาในการคำนวณภาษีเพราะเงินได้แต่ละประเภทมีวิธีการคำนวณภาษีแตกต่างกัน ทางแก้ไขเกี่ยวกับวิธีการคำนวณภาษีดังกล่าวนี้ทำได้ด้วยการสร้างระบบที่เรียกว่า ระบบส่วนหาร (Quotient System) ซึ่งแบ่งแยกย่อยได้เป็น

(1) ระบบส่วนหารธรรมดา ระบบนี้ถือว่ารายได้ของคู่สมรสไม่ว่าจะเป็นรายได้ประเภทใดก็ตามถือว่าเกิดขึ้นแก่สามีและภรรยาฝ่ายละเท่าๆกันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีผลของแนวคิดนี้จึงลดแรงจูงใจที่จะออกไปทำงานนอกบ้านของคู่สมรส เพราะถ้าคู่สมรสต่างฝ่ายต่างมีเงินได้และถ้าสามีแต่ฝ่ายเดียวที่มีรายได้ที่สูง ค่าลดหย่อนที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้เป็นสองเท่าของคนโสด (อันเนื่องมาจากการสมรส) เมื่อหักลดหย่อนไปแล้วจะเท่ากับว่ารายได้ของฝ่ายภรรยาที่เกิดจากการทำงานนอกบ้านต้องถูกนำมาคำนวณภาษีทั้งจำนวนโดยไม่ได้รับการหักลดหย่อนแต่อย่างใด

(2) ระบบส่วนหารโดยมีข้อกำหนด (Restricted Quotient System) คือ ระบบส่วนหารที่มีข้อกำหนดเพิ่มเติมเป็นพิเศษ เช่น อาจกำหนดว่าให้นับบุตรหนึ่งคนเป็นเพียงครึ่งหน่วยย่อยของสมาชิกในครอบครัวหรืออาจกำหนดว่าค่าลดหย่อนส่วนตัวที่ภรรยาจะได้รับนั้น ยอมให้ได้เฉพาะกับเงินได้ที่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (Earned income) เท่านั้น คือหมายความว่าค่าลดหย่อนจะหักได้ต่อเมื่อฝ่ายภรรยาก็ทำงานนอกบ้านเช่นเดียวกับสามีด้วย หรืออาจกำหนด

¹⁰ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, "เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1", (มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2547), น. 137.

เป็นพิเศษในกรณีที่ครอบครัวไม่มีบุตร ซึ่งเป็นหลักที่มองว่าการอยู่ร่วมกันสองคนมีค่าใช้จ่ายน้อยกว่าการที่สองคนอยู่แยกกัน ดังนั้น คู่สามีภรรยาจึงควรเสียภาษีมากกว่าคนโสด

(3) ระบบส่วนหารบางส่วน (Partial Quotient System) คือ ระบบการแยกคิดภาษีระหว่างสามีภรรยาเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้อื่นเนื่องมาจากน้ำพักน้ำแรง ส่วนเงินได้ที่ไม่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรงต้องนำเงินได้ของคู่สมรสมารวมกันเพื่อเสียภาษี

2.3.2.3 การกำหนดหน่วยภาษีของประเทศไทย มาตรา 57 ตรีแห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า

ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้วให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

.....

การที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กันหรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราวยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน

มาตรา 57 ตรี วรรคแรก กำหนดให้เงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี เมื่อคู่สมรสอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีหรือสิ้นปีฐานเด็ดขาดว่าอยู่ร่วมกันตามที่วรรคท้ายกำหนด อาจทำให้เข้าใจว่า ภาษีอากรของไทยใช้หน่วยคู่สมรสเป็นหน่วยภาษี แต่เงินได้บางประเภทประมวลรัษฎากรก็ใช้หน่วยบุคคลเป็นหน่วยภาษีด้วย ดังที่ได้บัญญัติยกเว้นไว้ตามมาตรา 57 เบญจ สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทค่าจ้างแรงงาน ภรรยาสามารถแยกยื่นเงินได้ประเภทนี้ต่างหากจากสามีได้ ข้อกำหนดให้แยกยื่นสำหรับเงินได้ประเภทนี้จึงใช้หน่วยบุคคลเป็นหน่วยภาษี หรือกรณีบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะมีรายได้พึงประเมิน บุตรนั้นมีหน้าที่เสียภาษีถือเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากบิดามารดา โดยเพียงแต่กฎหมายกำหนดหน้าที่ผู้แทนโดยชอบธรรมมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ผู้เยาว์ได้รับและเป็นตัวแทนในการชำระภาษีตามมาตรา 57 ประกอบกับมาตรา 56 วรรคที่ 1 เว้นแต่เงินได้พึงประเมินประเภทเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรถือว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาตามมาตรา 40 (4) ข จึงเป็นการกำหนดให้ใช้หน่วยครอบครัวเป็นหน่วยภาษีสำหรับเงินได้ประเภทนี้

การกำหนดหน่วยภาษีของไทยมีส่วนคล้ายทั้งระบบส่วนหารโดยมีข้อกำหนด (Restricted Quotient System) และระบบส่วนหารบางส่วน (Partial Quotient System)

กล่าวคือ ที่ว่ามีส่วนคล้ายระบบส่วนหารโดยมีข้อกำหนดเนื่องจากมีข้อกำหนดเพิ่มเติมเป็นพิเศษสำหรับค่าลดหย่อนบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมซึ่งเด็กที่เกิดก่อนหรือรับเป็นบุตรบุญธรรมก่อนพ.ศ.2522 กฎหมายกำหนดให้หักลดหย่อนได้เท่าๆกันสำหรับบุตรทุกคน แต่เด็กที่เกิดหลังหรือรับเป็นบุตรบุญธรรมในปีหรือหลังพ.ศ.2522 กฎหมายได้จำกัดสิทธิการหักลดหย่อนเป็นพิเศษโดยสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนสำหรับบุตรได้เพียงสามคนเท่านั้นตามมาตรา 47(1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร

ที่ว่าหน่วยภาษีของไทยมีส่วนคล้ายระบบส่วนหารบางส่วน กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรของไทยมาตรา 57 เบญจ บัญญัติอนุญาตให้แยกคิดภาษีระหว่างสามีภรรยาเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้อันเนื่องมาจากน้ำพักน้ำแรง ภรรยาสิทธิหักยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีโดยมิให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามี ส่วนเงินได้ที่ไม่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรงต้องนำเงินได้ของคู่สมรสมารวมกันเพื่อเสียภาษี

2.3.3 ฐานภาษี (Tax base)

ฐานภาษีตามความหมายอย่างกว้างหมายถึง มูลเหตุให้ต้องเสียภาษีอากร เช่น การมีรายได้ ทรัพย์สินหรือการใช้จ่าย สำหรับฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้แก่ เงินได้ เงินไขที่นำเงินได้มาคำนวณภาษีอากรจำเป็นต้องปรับปรุงฐานก่อน เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องมีการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามฐานะครอบครัวจนได้เป็นเงินได้สุทธิที่ต้องนำมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ ฐานภาษีในความหมายอย่างแคบจึงหมายถึงสิ่งที่จะต้องรับอัตราภาษีอากร (ภาษีอากรที่ต้องเสีย = ฐานภาษี X อัตราภาษี) เงินได้ที่เป็นฐานภาษีสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยทั่วไปอาจแยกประเภทตามวิธีการจัดเก็บภาษีออกได้เป็น 2 ประเภท

2.3.3.1 ภาษีเงินได้รวมประเภท (Global income tax) เป็นการจัดเก็บภาษีที่นำรายได้ทุกประเภทมารวมกันแล้วค่อยคำนวณภาษีตามหลักเกณฑ์ของกฎหมายโดยไม่มีการปฏิบัติเป็นพิเศษทางภาษีอากรเกี่ยวกับรายได้ประเภทต่างๆโดยจะพิจารณาเฉพาะขนาดของรายได้หรือความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงโดยไม่คำนึงถึงแหล่งที่มาของรายได้นั้นๆ

ภาษีเงินได้รวมประเภทมีรากฐานความคิดมาจากผลงานของ Haig&Simons¹¹ ซึ่งมีอิทธิพลต่อนักเศรษฐศาสตร์ในเวลานั้นที่เห็นพ้องกันว่าเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่เป็นไปตาม

¹¹ Howell H. Zee .Personal Income Tax Reform: Concept, Issue and Comparative country Development, from <http://ideas.repec.org/p/imf/imfwpa/05-87.html> ,Retrieved February 2008.

หลักความเป็นธรรมในแนวนอน เพราะความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลถูกวัดจากรายได้ทั้งหมดโดยไม่คำนึงว่ารายได้จะได้รับมาจากแหล่งเงินได้ประเภทใด

อย่างไรก็ดี นักเศรษฐศาสตร์ได้ทบทวนแนวคิดนี้อีกครั้ง ความยึดมั่นในหลักความเป็นธรรมในแนวนอนได้ถูกพิจารณาซึ่งตรงใหม่ เพราะความแตกต่างของความมานะพยายาม (Mobility) ในการหาเงินได้ระหว่างเงินได้ประเภทใช้แรงงาน (labor) และประเภททุน (capital) สิ่งนี้ได้ชักจูงให้ประเทศจำนวนมากละทิ้งหลักดังกล่าวแล้วหันมาใช้เกณฑ์ภาษีเงินได้แยกประเภทสำหรับเงินได้ประเภทค่าจ้างแรงงานและเงินได้ประเภททุนมากขึ้น ซึ่งเงินได้ประเภทหลังจะต้องรับภาระภาษีมากกว่าเงินได้ประเภทแรก

2.3.3.2 ภาษีเงินได้แยกประเภท (Schedular income tax) การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามรูปแบบนี้จะแยกฐานภาษีตามประเภทต่างๆของรายได้ เช่น รายได้จากเงินเดือนค่าจ้าง รายได้จากการลงทุน รายได้จากทรัพย์สิน รายได้จากการให้โดยเสน่หา เป็นต้น โดยมีวิธีการคำนวณภาษีแตกต่างกันตามประเภทเงินได้และอาจรวมถึงการใช้อัตราภาษีแตกต่างกันด้วย หลักการนี้มาจากแนวคิดที่ว่า ความยากลำบากในการหารายได้แต่ละประเภทแตกต่างกัน หากจัดเก็บอัตราเท่ากันหมดจะเป็นการปฏิบัติเหมือนกันต่อสิ่งที่แตกต่างกัน อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมได้

2.3.3.3 ฐานภาษีเงินได้ที่ใช้ในประเทศไทย การจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทยโดยภาพรวมใช้ฐานภาษีเงินได้แบบรวมประเภท (Global income tax) คือ นำเงินได้พึงประเมินทุกประเภทมารวมคำนวณเสียภาษีตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ก็มีบทบัญญัติให้การจัดเก็บภาษีเงินได้แยกฐานภาษีตามประเภทต่างๆของรายได้ (Schedular income tax) ด้วย เช่น มาตรา 48 (3) สำหรับเงินได้ประเภทดอกเบี้ยในมาตรา 40 (4) ก และ 40 (4) ข ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร ฯลฯ ผู้มีเงินได้สามารถนำเงินได้ตามประเภทที่กำหนดดังกล่าวมาเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้โดยไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น

เงินได้บางประเภท ประมวลรัษฎากรยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้มีทั้งกรณีที่ถูกกฎหมายอนุญาตให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิเลือกวิธีหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ เช่น เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ และการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสถานเดียว เช่น เงินได้ประเภทเงินเดือน ค่าจ้าง บำเหน็จบำนาญและค่าลิขสิทธิ์ เป็นต้น และมีกรณีที่ถูกกฎหมายไม่ยินยอมให้หักค่าใช้จ่ายใดๆเลย

เพราะเหตุผลว่าเงินได้ประเภทดังกล่าวไม่มีต้นทุนการได้มาซึ่งเงินได้ ได้แก่ เงินได้ประเภท ดอกเบี้ยและเงินปันผล

อาจกล่าวได้ว่าประเทศไทยไม่ได้ใช้ระบบรวมเงินได้หรือแยกประเภทเงินได้任何一种อย่างหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง เงินได้พึงประเมินตามหลักจะต้องนำเงินได้ทุกประเภทมารวมคำนวณภาษี ซึ่งเป็นการใช้ฐานภาษีประเภทรวมเงินได้และมีบทบัญญัติให้เงินได้บางประเภทสามารถแยกคำนวณภาษีต่างหากได้ด้วยดังเช่นกรณีของดอกเบี้ยและเงินปันผล ทั้งบทบัญญัติการหักค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกันแยกตามแหล่งที่มาของเงินได้แต่ละประเภทเป็นลักษณะที่ยืนยันว่าประเทศไทยใช้ฐานภาษีแบบประเภทแยกเงินได้ไปพร้อมกันด้วย

2.3.4 อัตราภาษี (Tax Rate)

อัตราภาษี หมายถึง สิ่งที่น่ามาคูณกับฐานภาษีเพื่อให้ได้ผลลัพธ์เป็นหนี้ภาษีที่ต้องชำระ อาจเป็นอัตราตายตัวหรือกำหนดขึ้นตามอัตราส่วนเฉลี่ยซึ่งจะมีอัตราสูงหรือต่ำขึ้นอยู่กับยอดรวมของเงินภาษีที่ต้องการ เนื่องจากเงินภาษีอากรถูกกำหนดขึ้นโดยอัตราภาษีและฐานภาษีร่วมกัน ดังนั้น การที่จะทราบว่าคนๆหนึ่งจะต้องเสียภาษีมากน้อยเพียงใดจึงต้องทราบความสัมพันธ์ระหว่างฐานภาษีและอัตราภาษีที่เปลี่ยนแปลงไปว่าเป็นอย่างไรเสียก่อน ความสัมพันธ์ระหว่างฐานภาษีและอัตราภาษีที่เปลี่ยนแปลงไปมีอยู่ 3 ชนิดด้วยกันคือ อัตราภาษีก้าวหน้า อัตราภาษีตามส่วนและอัตราถอยหลัง

2.3.4.1 อัตราก้าวหน้า (Progressive Tax Rate) อัตราภาษีก้าวหน้าเป็นอัตราภาษีที่สูงขึ้นเมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้นหรือรายได้เพิ่มขึ้น เช่น อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยเป็นอัตราก้าวหน้า เมื่อเงินได้มากขึ้นอัตราภาษีก็จะมากขึ้นไปด้วย อัตราก้าวหน้าจะสูงขึ้นมากแค่ไหนขึ้นอยู่กับนโยบายการคลังของรัฐบาลว่าจะใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือลดความไม่เท่าเทียมกันในรายได้ของคนในประเทศมากน้อยเพียงใด ลักษณะก้าวหน้าของอัตราภาษีสามารถแบ่งได้เป็นสองชนิด คือ

(1) อัตราภาษีก้าวหน้าอย่างชัน (Steep progression) เป็นอัตราภาษีที่สูงขึ้นอย่างรวดเร็ว เช่น จัดเก็บในอัตราร้อยละ 15 และจัดเก็บในอัตรา 20, 30, 50 เป็นต้น

(2) อัตราภาษีก้าวหน้าอย่างเบี่ยงเบน (Digressive progression) เป็นอัตราภาษีที่สูงขึ้นเมื่อรายได้เพิ่มขึ้นเฉพาะระยะแรกๆ เท่านั้น แต่เมื่อรายได้เพิ่มขึ้นไปถึงระดับหนึ่งแล้วอัตราภาษีจะยังสูงขึ้นต่อไปแต่เป็นการสูงขึ้นในอัตราที่ลดลง เช่น เงินได้ 10,000 บาทแรกจัดเก็บ

ในอัตราร้อยละ 10 ระยะเวลาที่สองเงินได้ 10,000 บาท จัดเก็บในอัตราร้อยละ 20 ระยะเวลาที่สามจัดเก็บในอัตราร้อยละ 30 และระยะที่สี่จัดเก็บในอัตราร้อยละ 33 (แทนที่จะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 40)

อัตราก้าวหน้าส่วนใหญ่จะเป็นอัตราแบบเบี่ยงเบนเพราะขณะที่อัตราก้าวหน้าเพิ่มสูงขึ้นนั้นฐานของภาษีเงินได้จะกว้างออกไปเรื่อยๆ จนกว่าเงินได้จะถึงจำนวนหนึ่งที่กำหนดไว้ อัตราก้าวหน้าจึงจะคงที่ไม่เพิ่มขึ้นอีกต่อไปกลายเป็นอัตราก้าวหน้าตามส่วน

อัตราก้าวหน้าแบบก้าวหน้าเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่าให้ความเป็นธรรมได้มากกว่าอัตราก้าวหน้าประเภทอื่น เพราะสามารถกระจายภาระภาษีไปยังประชาชนอย่างเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษีและเป็นเครื่องมือที่ดีในการขจัดความเหลื่อมล้ำของรายได้ของคนในสังคม อย่างไรก็ตาม อัตราก้าวหน้าที่ขึ้นมากเกินไปอาจนำไปสู่ผลเสียได้ คือไม่สนับสนุนแรงจูงใจในการยินยอมเสียภาษี เพราะผู้เสียภาษีจะมีความรู้สึกว่ายิงหาเงินได้มากก็ยิ่งต้องเสียภาษีมากจึงหาทางที่จะหลีกเลี่ยงเพื่อให้ตนเสียภาษีน้อยลงหรือไม่เสียเลย

2.3.4.2 อัตราก้าวหน้าตามส่วน (Proportional Tax rate) อัตราก้าวหน้าตามส่วน คืออัตราก้าวหน้าคงที่ที่อยู่ในอัตราเดียวไม่ว่าเงินได้จะมีจำนวนเท่าไร อัตราก้าวหน้าตามส่วนสามารถแยกชนิดได้เป็น

(1) อัตราก้าวหน้าตามสภาพ (Specifics rate) คือกรณีพื้นฐานของภาษีแสดงไว้เป็นปริมาณหรือขนาดตามสภาพของสินค้าแต่ละชนิด เช่น ภาษีสรรพสามิต

(2) อัตราก้าวหน้าตามราคา (Advalorem rate) คือ กรณีพื้นฐานภาษีแสดงไว้เป็นราคาและอัตราก้าวหน้าจะกำหนดไว้เป็นร้อยละของราคา เช่น ภาษีศุลกากรจะเก็บภาษีจากการนำเข้าโดยเก็บภาษีเป็นร้อยละของมูลค่าสินค้านำเข้า หรือภาษีมูลค่าเพิ่มก็กำหนดอัตราไว้เป็นร้อยละหรือเปอร์เซ็นต์ของราคาสินค้า

อัตราก้าวหน้าตามส่วนนับเป็นวิธีที่สะดวกต่อการปฏิบัติจัดเก็บและการเสียภาษี แต่ให้ความเป็นธรรมแก่สังคมน้อยกว่าภาษีที่จัดเก็บในอัตราก้าวหน้าและถ้าพิจารณาตามหลักความเท่าเทียมกันในการเสียสละแล้ว การจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราก้าวหน้าจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียสละ เพราะได้กำหนดภาษีไว้ในอัตราคงที่ไม่ว่ารายได้จะเปลี่ยนแปลงไปเท่าใดก็ตาม

2.3.4.3 อัตราก้าวหน้าถอยหลัง (Regressive Tax Rates) อัตราก้าวหน้าแบบถอยหลังเป็นอัตราก้าวหน้าที่ตรงข้ามกับอัตราก้าวหน้า คือ อัตราก้าวหน้าจะลดลงตามส่วนเมื่อฐานภาษีหรือรายได้มากขึ้น อัตราก้าวหน้าชนิดนี้อาจจะคงที่ เพิ่มขึ้น ลดลงก็ได้ ในความหมายอย่างกว้าง

อาจหมายถึงภาษีใดก็ตามที่เมื่อจัดเก็บแล้วมีผลทำให้ผู้มีรายได้ต่ำต้องเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้สูงเมื่อคิดเทียบเป็นร้อยละของรายได้

ความสัมพันธ์ของฐานภาษีและอัตราภาษี ฐานภาษีและอัตราภาษีมีความสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด ถ้ามีแต่เพียงอย่างใดอย่างหนึ่งก็จะไม่สามารถคำนวณหาจำนวนเงินภาษีได้ โดยจำนวนภาษีจะเท่ากับฐานภาษีคูณด้วยอัตราภาษี เมื่อฐานภาษีมากขึ้นหรือสูงขึ้นไม่ว่าอัตราภาษีจะสูงขึ้นหรือต่ำลงก็ตาม จำนวนภาษีจะเพิ่มขึ้นเสมอ

อัตราภาษีกับความเป็นธรรม โครงสร้างอัตราภาษีมีความเกี่ยวข้องกับความเป็นธรรมโดยตรงโดยเฉพาะความเป็นธรรมในแนวตั้ง อันเป็นหลักการทางภาษีที่ยอมรับว่าผู้เสียภาษีแต่ละคนมีความสามารถที่จะรับภาระภาษีได้แตกต่างกัน ซึ่งเกิดขึ้นในภาวะที่ผู้เสียภาษีซึ่งมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าเสียภาษีในจำนวนที่สูงกว่า ดังนั้น อัตราภาษีแบบก้าวหน้าจึงสร้างความเป็นธรรมในแนวตั้งได้ ไม่ว่าจะพิจารณาจากจำนวนภาษีหรือพิจารณาจากอัตราภาษีเฉลี่ยก็ตาม

ขณะที่อัตราภาษีตามส่วนก่อให้เกิดความเป็นธรรมในแนวตั้งเช่นกัน เพราะเมื่อฐานภาษีสูงขึ้นจำนวนภาษีก็เพิ่มขึ้นตามไปด้วย แต่หากพิจารณาอัตราภาษีโดยเฉลี่ยเนื่องจากอัตราภาษีตามส่วนใช้อัตราคงที่โดยตลอดไม่ว่าฐานภาษีจะขยายอย่างไร จึงก่อให้เกิดการเสียผลประโยชน์ส่วนตัวในรูปภาษีอากรน้อยกว่า จึงให้ความเป็นธรรมในแนวตั้งน้อยกว่าเมื่อเทียบกับอัตราภาษีแบบก้าวหน้า

สำหรับอัตราภาษีถอยหลัง ฐานภาษีขยายใหญ่ขึ้นจำนวนภาษีจะผกผันกับลักษณะฐาน ยิ่งฐานภาษีเพิ่มขึ้น จำนวนภาษีที่ต้องชำระก็น้อยลง ลักษณะเช่นนี้จึงกระทบต่อความเป็นธรรมในการเสียภาษีเพราะทำให้ผู้มีรายได้น้อยรับภาระภาษีมากกว่าผู้มีรายได้มาก

3. มาตรการบรรเทาภาระภาษีในระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การหักค่าใช้จ่าย (Deduction) การหักลดหย่อน (allowances) การยกเว้นภาษี (Tax exemption) การเครดิตภาษี (tax credit) เป็นความพยายามกำหนดให้ภาษีอากรสะท้อนหลักความสามารถของผู้เสียภาษีให้สอดคล้องกับความเป็นจริงมากที่สุด ทั้งยังเป็นเครื่องมือสำหรับป้องกันผู้มีรายได้น้อยจริงๆ (low – income taxpayers) ไม่ให้ได้รับผลกระทบจากภาษีเมื่อผู้เสียภาษีผ่านการตรวจสอบตามมาตรการต่างๆ ที่กฎหมายกำหนดแล้ว ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการเสียภาษีเหมือนกันก็ควรเสียภาษีจำนวนเท่ากันตามหลักความเป็นธรรมใน

แน่นอน ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถชำระภาษีน้อยกว่าก็ควรได้รับการปฏิบัติต่างออกไปตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง มาตราการบรรเทาภาระภาษีจำแนกได้หลากหลายมาตรการ คือ

3.1 การหักค่าใช้จ่าย (Deduction)

เงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบ่งออกเป็น 8 ประเภทตามลักษณะแหล่งเงินได้ ประโยชน์ของการแบ่งเงินได้ออกเป็นประเภทดังกล่าวก็เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี เพราะการคำนวณภาษี กฎหมายกำหนดให้เงินได้แต่ละประเภทสามารถหักต้นทุนออกก่อนในรูปการหักค่าใช้จ่าย ซึ่งเงินได้แต่ละประเภทสามารถหักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกัน ประเภทของการหักค่าใช้จ่ายแบ่งตามวิธีทางภาษีออกเป็น 2 ประเภท คือ

(1) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard deduction) เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมินเป็นอัตราแน่นอน โดยไม่คำนึงว่าค่าใช้จ่ายจริงที่ผู้มีเงินได้ต้องเสียไปมีจำนวนเท่าไร

(2) การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (Necessary and Reasonable Expenses) เป็นกรณีที่กฎหมายมิได้กำหนดอัตราการหักค่าใช้จ่ายเอาไว้ แต่ให้หักค่าใช้จ่ายตามที่ผู้มีเงินได้ได้ใช้จ่ายไปจริง เนื่องจากเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทมีค่าใช้จ่ายมากน้อยต่างกัน ถ้ากำหนดค่าใช้จ่าายเป็นการเหมาตายตัวย่อมไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีบางรายที่มีค่าใช้จ่ายสูง จึงให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ โดยอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ข้อสังเกต เงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทมีวิธีการหักค่าใช้จ่ายไม่เหมือนกัน เงินได้พึงประเมินบางประเภทหักเหมาได้เพียงวิธีเดียว ได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) (2) และ (3) เฉพาะที่เป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ มาตรา 40(5) เฉพาะกรณีผลิตสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สินและการผลิตสัญญาซื้อขายเงินผ่อน และมาตรา 40(8) เฉพาะเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้จากการให้โดยสเนหา ทั้งนี้ตามมาตรา 42 ทวิ 42 ตริ 43 และ 48(4) (ก) และมาตรา 50(5) (ก)

เงินได้พึงประเมินบางประเภทหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงและสมควรได้เพียงวิธีเดียว ได้แก่ เงินได้พึงประเมินประเภทเงินได้จากธุรกิจและการพาณิชย์ตามมาตรา 40(8) เว้นแต่ที่ได้ระบุไว้ในข้อ 8 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ด้วย

เงินได้พึงประเมินบางประเภท กฎหมายอนุญาตให้เลือกหักค่าใช้จ่ายระหว่าง 2 วิธี ดังกล่าว ได้แก่ เงินได้ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือ อสังหาริมทรัพย์ที่ได้จากการให้โดยสเนหา (โปรดดู ประมวลรัษฎากรมาตรา 48(4) (ข) มาตรา 50(5) (ข) ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529) เงินได้ตามมาตรา 40(5) เฉพาะเงินที่ได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน

ความแตกต่างของวิธีการหักค่าใช้จ่าย กรณีที่กฎหมายอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงและสมควรได้เพียงวิธีเดียวหรือผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามวิธีนี้ต้องแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายตามจำนวนที่ขอหัก แต่การหักค่าใช้จ่ายเหมา ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายตามร้อยละที่กำหนดได้ตามสิทธิ จึงไม่ต้องแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายต่อเจ้าพนักงานประเมินและไม่ต้องพิสูจน์ค่าใช้จ่าย

3.2 การยกเว้นเงินได้ (Income exclusions)

โดยทั่วไปเงินได้ทุกประเภทต้องนำมารวมคำนวณภาษีแต่มีเงินได้บางประเภทได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีสาเหตุอาจเป็นเพราะเงินได้นั้นไม่เข้าลักษณะนิยามความหมายของเงินได้ที่จะพึงต้องชำระภาษีเลย เช่น เงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการกู้ยืม หรือมีกฎหมายกำหนดให้ยกเว้นไม่เก็บภาษีสำหรับเงินได้บางประเภทจากบุคคลบางกลุ่มหรือบางกิจการเนื่องจากเหตุผลบางประการ เช่น เหตุผลทางด้านเศรษฐกิจ เช่น เพิ่มพูนอำนาจซื้อของผู้บริโภค ส่งเสริมการลงทุนในธุรกิจบางประเภทหรือเป็นเหตุผลทางสังคม ศิลธรรม วัฒนธรรม และการเมือง หรือการยกเว้นเพื่อสร้างแรงจูงใจให้ผู้เสียภาษีมีพฤติกรรมที่สังคมปรารถนา การยกเว้นเพื่อบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน เป็นต้น

ความแตกต่างของการยกเว้นเงินได้และการหักค่าใช้จ่าย การยกเว้นเงินได้แตกต่างจากการหักค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้ก่อนที่จะนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ (Deduction) ตรงที่ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นเฉพาะตามที่กฎหมายบัญญัติเท่านั้น ในขณะที่การยกเว้นเงินได้อาจไม่ต้องบัญญัติไว้เลยก็ได้ เพราะในสภาพของตัวมันเองแล้วไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้อันพึงต้องชำระภาษีเลย และค่าใช้จ่ายเป็นสิ่งที่ต้องนำมาหักออกจากเงินได้พึงประเมินในการคำนวณเพื่อชำระภาษีเพื่อหาเงินได้สุทธิ แต่เงินที่ได้รับยกเว้นภาษีจะถูกกันออกไป (exclusions) ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเลย

ความสำคัญของการยกเว้นภาษี แม้การจัดเก็บภาษีเป็นเครื่องมือการหารายได้ที่สำคัญมากของรัฐบาลเพื่อนำรายได้กลับมาจัดจ่ายใช้สอยให้เกิดประโยชน์แก่ประชาชนในประเทศ แต่การหารายได้จำเป็นต้องพิจารณาถึงความสามารถในการเสียภาษีของราษฎรด้วย หากรัฐบาลมุ่งจัดเก็บภาษีแต่เพียงอย่างเดียวก็อาจส่งผลกระทบต่อในแง่ลบได้ว่ารัฐบาลและกฎหมายไม่มีความเป็นธรรม ประชาชนขาดความสมัครใจเสียภาษีและหลีกเลี่ยงไม่เสียภาษีหรือหลีกเลี่ยงเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง

การยกเว้นภาษีช่วยสนับสนุนความเป็นธรรมทางภาษี ซึ่งในบางสถานการณ์บุคคลอาจมีความจำเป็นจะต้องใช้จ่ายเงินมากกว่าผู้เสียภาษีโดยทั่วไปที่มีรายได้เท่ากันทำให้ต้นทุนในการหารายได้ของเขามากกว่าคนอื่น การยกเว้นภาษีเป็นสิ่งพิสูจน์ว่าผู้เสียภาษีแบ่งออกเป็นหลายกลุ่มหลายระดับแต่ละกลุ่มมีระดับรายได้ ความเป็นอยู่และผลประโยชน์แตกต่างกัน บุคคลหรือสถานการณ์ที่แตกต่างกันก็ควรได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกันโดยยกเว้นภาษีให้ในบางสถานการณ์ที่สมเหตุสมผลเพื่อความเหมาะสมเป็นธรรมตามความสามารถในการรับภาระภาษีมากน้อยแตกต่างกันของแต่ละบุคคล

ประเภทของการยกเว้นภาษี แบ่งตามวัตถุประสงค์ของการยกเว้นออกได้เป็น 3 ลักษณะ คือ

- การยกเว้นขั้นต้น (initial exemption) การยกเว้นภาษีเพื่อช่วยมาตรฐานการครองชีพของประชาชน สำหรับผู้เสียภาษีที่มีรายได้และทรัพย์สินน้อยเพื่อให้สามารถดำรงชีพอยู่อย่างเหมาะสมตามสภาพเศรษฐกิจ สอดคล้องกับความสามารถและความยุติธรรม เช่น การยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้สุทธิ 150,000 บาทแรก

- การยกเว้นสำหรับกิจกรรมเฉพาะอย่าง (vanishing exemption) คือ การยกเว้นภาษีให้แก่กิจการเฉพาะเจาะจงเพราะเหตุผลจากสังคมหรือเศรษฐกิจ เช่น การยกเว้นภาษีจากดอกเบี้ยพันธบัตรของรัฐบาลเพื่อส่งเสริมการออมของประชาชนหรือการยกเว้นภาษีให้แก่อุตสาหกรรมบางประเภท เช่น อุตสาหกรรมที่ผลิตสินค้าเพื่อส่งออก

- การยกเว้นด้วยการเครดิต (continuing exemption หรือ tax credit) คือ การยกเว้นภาษีอากรให้กับรายได้ ทรัพย์สิน การบริโภค โดยกำหนดยกเว้นให้เป็นร้อยละของจำนวนที่ต้องเสียภาษีอากรทั้งหมดหรือยกเว้นให้เป็นจำนวนที่กำหนดแน่นอน

ประเภทของการยกเว้นภาษี แบ่งตามวิธีการยกเว้นภาษีได้เป็น 2 ประเภทคือ

(1) การยกเว้นภาษีทั่วไป คือ การยกเว้นภาษีโดยไม่ต้องนำเงินได้บางจำนวนตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดมาคำนวณภาษี ทำให้เงินได้พึงประเมินบางประเภทหรือบางกรณีไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่สำคัญ ได้แก่

- การยกเว้นเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี (มาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากร)

- การยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทน บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายดังกล่าวไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมด้วย¹²

(2) การยกเว้นภาษีเงินได้ที่ปฏิบัติเสมือนเป็นค่าลดหย่อน คือ การยกเว้นเงินได้โดยวิธีการคำนวณเช่นเดียวกับค่าลดหย่อน กล่าวคือนำเงินได้พึงประเมินมาหักค่าใช้จ่ายและหักลดหย่อนแล้วค่อยยกเว้นภาษีเงินได้ตามจำนวนที่กฎหมายอนุญาตไว้ จึงแตกต่างกับวิธีแรกซึ่งไม่ต้องนำเงินยกเว้นมารวมคำนวณภาษีเลย ตัวอย่างการยกเว้นเงินได้ประเภทนี้ เช่น

- การยกเว้นเงินได้เท่าที่จ่ายเป็นดอกเบี้ยเงินกู้ยืมให้แก่ธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่น บริษัทประกันชีวิต สหกรณ์หรือนายจ้างสำหรับกู้ยืมเงินเพื่อซื้อ เช่าซื้อ สร้างที่อยู่อาศัย โดยจำนองอาคารที่ซื้อหรือสร้างเป็นประกันการกู้ยืมเฉพาะส่วนที่เกิน 10,000 บาทแต่ไม่เกิน 40,000 บาท¹³

- การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักลดหย่อนเท่าจำนวนเงินที่บริจาคสำหรับการบริจาคให้แก่กองทุนฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการ ตามกฎหมายว่าด้วยการฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการ กองทุนส่งเสริมการจัดสวัสดิการสังคม ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการจัดสวัสดิการสังคม กองทุนคุ้มครองเด็กตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองเด็กหรือกองทุนพัฒนากีฬาแห่งชาติที่จัดตั้งขึ้นตามมติคณะรัฐมนตรี¹⁴

¹² กฎกระทรวง (ฉบับที่ 126) พ.ศ 2509 ข้อ 18

¹³ มาตรา 42(17) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกฎกระทรวงฉบับที่ 126 พ.ศ 2509 ข้อ 2 (53)

¹⁴ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 428) พ.ศ 2548 มาตรา 4 (1)

3.3 การหักลดหย่อนภาษีเงินได้ (Tax Allowance)

ค่าลดหย่อน หมายถึง จำนวนเงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นำไปหักออกจากเงินได้พึงประเมินภายหลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้วตามลำดับ เป็นมาตรการทางภาษีวิธีหนึ่งเพื่อบรรเทาภาระภาษีเงินได้ ค่าลดหย่อนยังมีส่วนส่งเสริมให้ประชาชนมีโอกาสทางการศึกษา การสร้างคุณภาพชีวิตของครอบครัว วัฒนธรรมและการเกื้อกูลกันของคนในสังคม

ข้อสังเกต ค่าลดหย่อนแตกต่างจากค่าใช้จ่ายในสาระสำคัญตรงที่ค่าลดหย่อนไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับเงินได้และไม่ใช้ต้นทุนที่เสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ แต่ค่าลดหย่อนมีความสัมพันธ์กับสถานภาพหรือพฤติกรรมของผู้เสียภาษีเป็นสำคัญ เช่น ประมวลรัษฎากรอนุญาตให้หักลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้เอง บิดามารดา คู่สมรสและบุตรของผู้มีเงินได้

วัตถุประสงค์ของค่าลดหย่อน

(1) เพื่อแสดงถึงความสามารถในการเสียภาษี ค่าลดหย่อนตามสถานภาพของบุคคลเป็นการหักรายได้ในส่วนที่แสดงถึงจำนวนค่าใช้จ่ายพื้นฐานที่จำเป็นในการดำรงชีพของบุคคลออกไป ส่วนที่เหลือจะเป็นเงินได้ที่แสดงออกถึงความสามารถในการเสียภาษีอย่างแท้จริงเท่านั้น Kelvin E. Murphy & Mark Higgins ได้เพิ่มเติมไว้ด้วยว่า สำหรับคนที่มีรายได้สูงแล้ว ค่าลดหย่อนประเภทนี้จะต้องถูกลดจำนวนลงตามหลักความสามารถในการเสียภาษีด้วย¹⁵

(2) เพื่อให้มีการบรรเทาภาระภาษีตามสภาพและขนาดของครอบครัว

(3) เพื่อเป็นการกำหนดจำนวนผู้เสียภาษีให้อยู่ในข่ายที่เหมาะสมได้สัดส่วนกับอัตรากำลังของเจ้าหน้าที่

ประเภทของค่าลดหย่อน

(1) ค่าลดหย่อนทั่วไป (General or basic allowances)

¹⁵ Kelvin E. Murphy & Mark Higgins, "Concept in Federal Taxation", (Thomson South-Western, 1999), p.19.

คือ ค่าลดหย่อนที่มีความสัมพันธ์กับสถานะ พฤติการณ์ เศรษฐกิจของผู้มีเงินได้ แนวคิดของค่าลดหย่อนนี้¹⁶ เป็นเพราะเงินได้บางจำนวนมีความจำเป็นต่อการดำรงชีพของทุกคน และเงินจำนวนนั้น รัฐก็ไม่ควรเข้าไปจัดเก็บภาษีเป็นการทั่วไป เช่น ค่าลดหย่อนสำหรับผู้เสียภาษีเอง ค่าลดหย่อนคู่สมรส บุตรของผู้เสียภาษี ทำให้มีช่องว่างทางเงินได้ (Threshold) ที่ไม่ต้องมีภาระภาษีอันจะเป็นการกันผู้มีรายได้น้อยจากภาระภาษีและช่วยทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีง่ายขึ้นเพราะมุ่งเป้าการจัดเก็บเฉพาะผู้ที่มีความสามารถที่จะเสียภาษีเท่านั้น

(2) ค่าลดหย่อนตามวัตถุประสงค์ (Targets allowances)

คือ ค่าลดหย่อนที่อนุญาตเฉพาะแก่ผู้มีคุณสมบัติหรือลักษณะเฉพาะบางประการ แต่โดยทั่วไปมักจำแนกวัตถุประสงค์ของค่าลดหย่อนได้ 2 ลักษณะ คือ ค่าลดหย่อนเพื่อสร้างความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity concerns) เช่น ค่าลดหย่อนที่ให้แก่ผู้พิการและค่าลดหย่อนเพื่อกระตุ้นกิจกรรมบางอย่างโดยเฉพาะ (encourage certain activities) เช่น ค่าลดหย่อนสำหรับการบริจาค ความจริงแล้วค่าลดหย่อนตามวัตถุประสงค์อาจสนับสนุนเป้าหมายทั้งสองด้านไปพร้อมๆ กัน เช่น ค่าลดหย่อนการรักษาพยาบาล (A medical expenditure allowance) เป็นค่าลดหย่อนเพื่อสร้างความเป็นธรรมในแนวตั้งที่ให้แก่ผู้มีความจำเป็นต้องได้รับความช่วยเหลือจริงๆ (vertical equity concerns) ค่าลดหย่อนชนิดนี้อาจไปกระตุ้นผู้เสียภาษีที่จะทำให้เกิดรายจ่ายสำหรับการบริจาคเงินเป็นค่ารักษาพยาบาลด้วย เพราะสามารถนำเงินที่บริจาคมาหักลดหย่อนภาษีได้ด้วย (encourage certain activities)

ค่าลดหย่อนตามประมวลรัษฎากร ค่าลดหย่อนตามประมวลรัษฎากรพิจารณาตามประเภทของค่าลดหย่อนอาจแบ่งเป็นค่าลดหย่อนส่วนตัวและผู้อยู่ในอุปการะ และค่าลดหย่อนตามรายการ

ค่าลดหย่อนส่วนตัวและผู้อยู่ในอุปการะ บัญญัติไว้ในมาตรา 47 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากกฎหมายต้องการบรรเทาภาระภาษีตามภาระการครองชีพและตามขนาดของครอบครัว

¹⁶ Howell H. Zee , “Personal Income Tax Reform: Concept, Issue and Comparative country Development”, Retrieved February 2008.,from <http://ideas.repec.org/p/imf/imfwpa/05-87.html>.

มาตรา 47 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึง มาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ให้หักลดหย่อนได้อีกต่อไปนี้

(1) ลดหย่อนให้สำหรับ

(ก) ผู้มีเงินได้ 30,000 บาท

(ข) สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ 30,000 บาท

(ค) บุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ด้วย

(1) ที่เกิดก่อนหรือใน พ.ศ. 2522 หรือ ที่ได้รับเป็นบุตรบุญธรรมก่อน พ.ศ. 2522 คนละ 15,000 บาท

(2) ที่เกิดหลัง พ.ศ. 2522 หรือที่ได้รับเป็นบุตรบุญธรรมในหรือหลัง พ.ศ. 2522 คนละ 15,000 บาท แต่รวมกันต้องไม่เกินสามคน

ในกรณีผู้มีเงินได้มีบุตรทั้งตาม (1) และ (2) การหักลดหย่อนสำหรับบุตรให้นำบุตรตาม (1) ทั้งหมดมาหักก่อน แล้วจึงนำบุตรตาม (2) มาหัก เว้นแต่ในกรณีผู้มีเงินได้มีบุตรตาม (1) ที่มีชีวิตอยู่รวมเป็นจำนวนตั้งแต่สามคนขึ้นไป จะนำบุตรตาม (2) มาหักไม่ได้ แต่ถ้าบุตรตาม (1) มีจำนวนไม่ถึงสามคนให้นำบุตรตาม (2) มาหักได้โดยเมื่อรวมกับบุตรตาม (1) แล้ว ต้องไม่เกินสามคน

การนับจำนวนบุตรให้นับเฉพาะบุตรที่มีชีวิตอยู่ตามลำดับอายุสูงสุดของบุตร โดยให้นับรวมทั้งบุตรที่ไม่อยู่ในเกณฑ์ได้รับการหักลดหย่อนด้วย

การหักลดหย่อนสำหรับบุตร ให้หักได้เฉพาะบุตรซึ่งมีอายุไม่เกินยี่สิบห้าปีและยังศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษาหรือซึ่งเป็นผู้เยาว์หรือศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถอันอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูแต่มิให้หักลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าวที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตั้งแต่ 15,000 บาทขึ้นไป โดยเงินได้พึงประเมินนั้นไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 42

การหักลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าว ให้หักได้ตลอดปีภาษีไม่ว่ากรณีที่จะหักได้นั้นจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ และในกรณีบุตรบุญธรรมนั้นให้หักลดหย่อนในฐานะบุตรบุญธรรมได้แต่ฐานะเดียว

(ง) เบี้ยประกันภัยที่ผู้มีเงินได้จ่ายไปในปีภาษีสำหรับการประกันชีวิตของผู้มีเงินได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10,000 บาท ทั้งนี้เฉพาะในกรณีที่กรมธรรม์ประกันชีวิตมีกำหนดเวลาตั้งแต่สิบปีขึ้นไป และการประกันชีวิตนั้นได้เอาประกันไว้กับผู้รับประกันภัยที่ประกอบกิจการประกันชีวิตในราชอาณาจักร

ในกรณีสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้มีการประกันชีวิตและความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้หักลดหย่อนได้ด้วยสำหรับเบี้ยประกันที่จ่ายสำหรับการประกันชีวิตของสามีหรือภริยานั้นตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่ง

(ข) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ผู้มีเงินได้จ่ายให้แก่ธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่น บริษัทประกันชีวิต สหกรณ์หรือนายจ้างสำหรับการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างอาคารอยู่อาศัย โดยจำนองอาคารที่ซื้อหรือสร้างเป็นประกันการกู้ยืมนั้น ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10,000 บาท ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา อาคารดังกล่าวให้หมายความรวมถึงอาคารพร้อมที่ดินด้วย

(ค) เงินสมทบที่ผู้ประกันตนจ่ายเข้ากองทุนประกันสังคมตามกฎหมายว่าด้วยการประกันสังคมตามจำนวนที่จ่ายจริง

(ง) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้คนละสามหมื่นบาทโดยบุคคลดังกล่าวต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไป มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ค่าอุปการะเลี้ยงดูตามวรรคหนึ่ง ให้หักลดหย่อนสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ.2547 ที่จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ.2548 เป็นต้นไป”

(2) ในกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ถ้าความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี การหักลดหย่อนตาม (1) (ก) และ (ข) ให้หักลดหย่อนรวมกันได้ 60,000 บาท แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนได้ตาม (1)(ก) และสำหรับการหักลดหย่อนตาม (ค) (ง) และ (ข) ให้ต่างฝ่ายต่างหักได้กึ่งหนึ่งตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในแต่ละกรณี

ค่าลดหย่อนตามรายการ เป็นค่าลดหย่อนที่ให้สำหรับค่าใช้จ่ายในการดำรงชีวิตที่เกิดขึ้นเป็นครั้งคราวไม่แน่นอนและไม่สัมพันธ์กับจำนวนรายได้ ได้แก่

- ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต
- ค่าลดหย่อนเพื่อการศึกษาของบุตร
- ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ
- ค่าลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อการซื้อ เช่าซื้อหรือสร้างที่อยู่อาศัย
- ค่าลดหย่อนเงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม
- ค่าลดหย่อนเงินบริจาค

3.4 การเครดิตภาษี (Tax credits)

คือ มาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีทำนองเดียวกันกับการหักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อน การเครดิตทำให้ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีลดลงเช่นกัน แต่แตกต่างกับการหักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนตรงที่วิธีการคำนวณภาษีซึ่งเกิดขึ้นภายหลังจากการหักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนผ่านไปแล้ว การคำนวณภาษี ผู้เสียภาษีต้องนำเงินได้พึงประเมินมาหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน จนได้เป็นเงินสุทธิแล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ แต่การเครดิตเป็นกระบวนการคำนวณภาษีภายหลังจากนั้น คือ หลังจากที่ได้ค่าเงินได้สุทธิแล้วค่อยนำมาเครดิต โดยนำจำนวนเงินเครดิตที่กฎหมายอนุญาตมาหักออกจากเงินได้สุทธิ การเครดิตภาษีจึงเป็นกระบวนการภายหลังที่สุดก่อนที่ผู้เสียภาษีจะทราบจำนวนเงินภาษีจริง

ผลของการเครดิตภาษี ถ้าเงินสุทธิต่ำกว่าเครดิต ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีต้องชำระเท่ากับผลลัพธ์ที่หักกลับกันได้นั้น แต่หากจำนวนเงินสุทธิน้อยกว่าเครดิต ผู้เสียภาษีจะมีเงินภาษีติดลบ เครดิตที่เหลือจะสามารถขอคืนได้หรือไม่ขึ้นอยู่กับนโยบายภาษีที่แตกต่างกันของแต่ละประเทศ

ผลของการเครดิตภาษีเมื่อเปรียบเทียบกับการหักค่าใช้จ่าย Howell H.Zee เปรียบเทียบมาตรการบรรเทาภาระภาษี กรณีการเครดิตภาษีและการหักค่าใช้จ่ายภาษีไว้ ดังตารางข้างล่างนี้¹⁷ กรณีการหักค่าใช้จ่าย จำนวนเงินภาษีที่ประหยัดได้จากมาตรการหักค่าใช้จ่ายจะขึ้นอยู่กับช่วงความถี่ของบัญชีอัตราภาษี ยังมีช่วงอัตราภาษีสูงที่ยังหักค่าใช้จ่ายได้มากหรือกล่าวได้ว่ายิ่งผู้เสียภาษีมีเงินได้มากก็จะยิ่งหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าผู้เสียภาษีที่มีเงินได้น้อย ในทางกลับกัน หากใช้การเครดิตภาษี อัตราร้อยละของการเครดิตจะคงที่โดยไม่คำนึงว่าผู้เสียภาษีจะอยู่ในบัญชีอัตราภาษีช่วงใดตัวอย่างเช่น

ตารางที่ 1

¹⁷ Howell H. Zee , “Personal Income Tax Reform: Concept, Issue and Comparative country Development”, Retrieved February 2008.,from <http://ideas.repec.org/p/imf/imfwpa/05-87.html>.

ผลของการเครดิตภาษีเมื่อเปรียบเทียบกับการหักค่าใช้จ่ายโดย Howell H. Zee หากกำหนดให้บัญชีอัตราภาษีมี 2 อัตรา คือ ร้อยละ 10 สำหรับเงินได้ไม่เกิน 1,000\$ และเงินได้ต่ำกว่านั้น และอัตราร้อยละ 20 สำหรับเงินได้ที่มากกว่า 1,000\$ ขึ้นไป

เงินได้(\$)	อัตราภาษี	ความรับผิดทางภาษี(\$)		
		ไม่หักค่าใช้จ่าย	หักค่าใช้จ่าย Deduction=200	เครดิตภาษี Credit= 10
1,000	10	100	80	90
10,000	20	1,900	1,880	1,890

พบว่า กรณีการหักค่าใช้จ่ายเมื่อเปรียบเทียบกับกรณีไม่หักค่าใช้จ่ายเลย ลดจำนวนภาษีลง 20\$ สำหรับเงินได้ในช่วง 1,000\$แรก แต่ลดภาษีลงถึง 40\$¹⁸ สำหรับเงินได้ในช่วง 10,000\$ หมายถึง ยิ่งผู้เสียภาษีมีรายได้สูงมากเท่าไรก็ยิ่งหักค่าใช้จ่ายได้มากขึ้นตามระดับเงินได้ ตรงข้ามกับกรณีการเครดิตภาษี เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีไม่หักค่าใช้จ่ายเลย จำนวนภาษีที่ลดลงยังคงมีค่าเท่ากับ 10 ไม่ว่าผู้เสียเงินได้จะมีระดับเงินได้เท่าใดก็ตาม ดังนั้น หากใช้มาตรการเครดิตภาษีแทนวิธีการหักค่าใช้จ่ายก็จะเป็นการสนับสนุนความเป็นธรรมในแนวตั้งให้แก่ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การเครดิตภาษีเงินได้ในประเทศไทย

การเครดิตภาษีเงินได้สามารถพบได้ในประมวลรัษฎากรตามมาตรา 47 ทวิ ซึ่งผู้มีเงินได้ประเภทเงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไรตาม 40(4)(ข) ที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยมาเครดิตในการคำนวณภาษีเพื่อไม่ให้เงินได้จำนวนเดียวกันต้องเสียภาษี 2 ครั้ง จึงสร้างมาตรการนี้ขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขจัดหรือลดภาระภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ การเครดิตภาษียังสามารถพบได้จากอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งประเทศไทยทำความตกลงไว้กับประเทศต่างๆตั้งที่บัญญัติไว้ในข้อที่ 23 กำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่มีหน้าที่ให้การเครดิตกับผู้เสียเงินได้ ภาษีที่ผู้เสียเงินได้เสียไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้สามารถนำมาเครดิตออกจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ได้ ซึ่งเป็นมาตรการที่สร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง คือ การบรรเทาความซ้ำซ้อนของภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้จากแหล่งเงินได้

¹⁸ การหักค่าใช้จ่ายได้ 200\$ ทำให้ผู้เสียภาษีประหยัดภาษีในช่วง 1,000\$ แรกได้ 20\$ และช่วงเงินได้ 10,000\$ได้อีก 20\$ รวมเป็น 40\$

นอกประเทศ มีข้อสังเกตว่าการเครดิตภาษีที่ใช้ในประเทศไทยตามมาตรา 47 ทวิ อนุญาตเฉพาะเงินได้ประเภทที่เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไรเท่านั้น มิได้ใช้มาตรการเครดิตภาษีเป็นการทั่วไปสำหรับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ประมวลรัษฎากรมิได้อนุญาตให้มีการเครดิตแต่อย่างใดและวัตถุประสงค์ของการเครดิตแตกต่างกับมาตรการบรรเทาภาระภาษีอื่น ๆ เช่น การหักค่าใช้จ่าย การยกเว้นภาษี การหักค่าลดหย่อนเพราะการเครดิตตามมาตรา 47 ทวิ หรืออนุสัญญาฯ ล้วนเป็นมาตรการที่สร้างขึ้นเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนจากสถานการณณ์เฉพาะอย่าง แต่มิได้มุ่งผลในแง่การบรรเทาภาระภาษีเพื่อการกระจายรายได้หรือมุ่งลดความเหลื่อมล้ำไม่เป็นธรรมของสังคมแต่อย่างใด

4. มาตรการบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บจากบุคคลทั่วไปที่มีเงินได้หรือหน่วยภาษีอื่นที่มีลักษณะพิเศษ เช่น ห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งตามอัตราก้าวหน้าที่สนับสนุนความเป็นธรรมของการกระจายรายได้ ส่งเสริมความเป็นธรรมในแนวตั้งและแนวนอนโดยมีมาตรการบรรเทาภาระภาษีเป็นเครื่องมือเพิ่มรายได้ให้แก่ประชาชน ตลอดจนช่วยเหลือผู้ด้อยโอกาสทางสังคม ปัจจุบันรัฐได้ใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามากมายหลายมาตรการ โดยแต่ละมาตรการเกิดขึ้นเพื่อสนองวัตถุประสงค์เฉพาะอย่างหรือเฉพาะสถานการณ์ สามารถจำแนกมาตรการบรรเทาภาระภาษีตามวัตถุประสงค์ในด้านเศรษฐกิจและด้านสังคมหรือที่เรียกว่า ภาษีสังคม ดังนี้

4.1 มาตรการบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้านเศรษฐกิจ

รัฐบาลได้ใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือกระตุ้นและบรรเทาผลกระทบที่เกิดจากวิกฤตเศรษฐกิจให้แก่ผู้เสียภาษีหลายมาตรการ อาทิเช่น

4.1.1 มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา วัตถุประสงค์เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้และสนับสนุนการขยายตัวของเศรษฐกิจ กฎหมายได้บัญญัติเพิ่มวงเงินการยกเว้นเงินได้ให้แก่ผู้เสียภาษีตลอดมาในวงเงินที่สูงขึ้นเรื่อยๆ เพื่อให้สอดคล้องความเป็นอยู่ของประชาชนที่ต้องปรับตัวให้เข้ากับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจและภาวะเงินเฟ้อ ที่ผ่านมาได้มี

การปรับเพิ่มวงเงินได้สุทธิที่ยกเว้นภาษีเพื่อให้เหมาะสมกับมาตรฐานในการครองชีพของผู้เสียภาษีหลายครั้ง

พ.ศ. 2542 ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้สุทธิจากการคำนวณภาษีเงินได้ตามมาตรา 48 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 50,000 บาทแรก¹⁹

พ.ศ. 2545 ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้เงินสุทธิจากการคำนวณภาษีเงินได้เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 80,000 บาทแรก สำหรับปีภาษี²⁰

พ.ศ. 2547 ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้สุทธิจากการคำนวณภาษีเงินได้ตามมาตรา 48 (1) แห่งประมวลรัษฎากรในส่วนที่ไม่เกิน 100,000 บาทแรก²¹

พ.ศ. 2551 ถึงปัจจุบัน ประมวลรัษฎากรบัญญัติยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับจำนวนเงินขั้นต้นที่จำเป็นแก่การครองชีพของบุคคลธรรมดาให้ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน 150,000 บาทแรก²²

4.1.2 มาตรการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้เท่าที่จ่ายเป็นเบี้ยประกันภัยสำหรับการประกันชีวิต วัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้มีเงินได้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีมากขึ้นและเพื่อส่งเสริมให้ธุรกิจประกันชีวิตขยายตัวเพิ่มขึ้น จึงมีการปรับเพิ่มวงเงินการยกเว้นเงินได้เท่าที่ผู้มีเงินได้จ่ายเป็นเบี้ยประกันภัยในปีภาษีสำหรับการประกันชีวิตของผู้มีเงินได้เพิ่มขึ้นตามจำนวนที่จ่ายจริงเฉพาะส่วนที่เกิน 10,000 บาทแต่ไม่เกินบาท โดยกรมธรรม์ประกันชีวิตต้องมีกำหนดเวลาตั้งแต่ 10 ปี

¹⁹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร(ฉบับที่ 352) พ.ศ. 2542

²⁰ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร(ฉบับที่ 412) พ.ศ. 2545

²¹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร(ฉบับที่ 430) พ.ศ. 2548

²² พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 470) พ.ศ. 2551

ขึ้นไปและการประกันชีวิตนั้นได้เอาประกันไว้กับผู้รับประกันภัยที่ประกอบกิจการประกันชีวิตในราชอาณาจักร²³

4.1.3 มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้เท่าที่จ่ายเป็นค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาว (Long Term Equity Fund: LTF) LTF เป็นกองทุนรวมที่เน้นลงทุนในหุ้น วัตถุประสงค์หลักในการจัดตั้งเพื่อต้องการเพิ่มสัดส่วนของนักลงทุนไทยในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย อันเป็นการช่วยลดการพึ่งพาเงินลงทุนจากต่างชาติและการเพิ่มผู้ลงทุนดังกล่าวยังช่วยให้ตลาดหุ้นไทยมีเสถียรภาพมากขึ้น ทั้งนี้ ผู้ที่ลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาวที่เป็นบุคคลธรรมดาจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อเป็นแรงจูงใจในการลงทุนโดยยกเว้นภาษีเงินได้ที่เป็นค่าซื้อและเงินได้จากการขายหน่วยลงทุน แต่ไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินได้พึงประเมิน²⁴ มาตรการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้เท่าที่จ่ายเป็นค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาว กฎหมายได้มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับเพดานการยกเว้นภาษีหลายครั้ง ลำดับได้ดังนี้

- จำนวนไม่เกิน 300,000 บาทสำหรับเงินได้ในปีภาษี พ.ศ. 2547²⁵
- เพิ่มจำนวนเป็นไม่เกิน 500,000 บาทสำหรับเงินได้ในปีภาษี พ.ศ. 2551 เป็นต้นไป²⁶
- เพิ่มวงเงินยกเว้นภาษีเป็นจำนวนไม่เกิน 700,000 บาท สำหรับเงินได้จากการซื้อหน่วยลงทุนตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2551 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551²⁷

4.1.4 มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักร การฝากเงินกับธนาคาร ผู้ฝากจะได้รับดอกเบี้ยเงินฝากเป็นดอกผลตอบแทนซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่ง กระทรวงการคลังได้มีแนวคิดที่จะช่วยเหลือค่าครองชีพแก่ประชาชนจากรายได้ดอกเบี้ยเงินฝากให้ประชาชนมีรายได้จับจ่ายใช้สอยมากขึ้น โดยใช้

²³ กฎกระทรวง ฉบับที่ 266 พ.ศ. 2551 ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 172

²⁴ กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2(66) และที่แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับต่าง ๆ

²⁵ กฎกระทรวง ฉบับที่ 246 พ.ศ. 2547

²⁶ กฎกระทรวง ฉบับที่ 266 พ.ศ. 2551

²⁷ กฎกระทรวง (ฉบับที่ 267) พ.ศ. 2551 ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 175

มาตรการยกเว้นภาษีรายได้จากดอกเบี้ย ด้วยวิธีการแยกประเภทดอกเบี้ยเงินฝากเป็นประเภท ฝากประจำและฝากออมทรัพย์ และแยกการยกเว้นภาษีโดยจำแนกตามประเภทธนาคารที่รับฝาก คือ เงินฝากประจำตามประมวลรัษฎากร ผู้ที่มีรายได้จากดอกเบี้ยเงินฝากประจำทุกประเภท จะต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 15 ตามมาตรา 48 (3) (ก) และยกเว้นภาษีให้กับดอกเบี้ยเงิน ฝากประเภทออมทรัพย์ ได้แก่ ดอกเบี้ยสลากออมสินหรือดอกเบี้ยเงินฝากออมสินของรัฐบาล เฉพาะประเภทฝากเพื่อเรียก ดอกเบี้ยเงินฝากประเภทออมทรัพย์ที่ได้รับจากสหกรณ์ ดอกเบี้ยเงิน ฝากธนาคารในราชอาณาจักรที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถามประเภทออมทรัพย์ไม่เกินจำนวนที่ กฎหมายกำหนดตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 42(8)

(1) การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับดอกเบี้ยเงินฝากประเภทออมทรัพย์ธนาคารใน ราชอาณาจักร ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักรที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถามประเภทออม ทรัพย์ที่จะได้รับยกเว้นไม่นำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องมีจำนวน ดอกเบี้ยรวมกันทั้งสิ้นไม่เกิน 20,000บาท ตลอดปีภาษี²⁸

(2) การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับดอกเบี้ยเงินฝากประจำธนาคารในราชอาณาจักร เฉพาะให้แก่ผู้สูงอายุ โดยบุคคลธรรมดาที่มีอายุตั้งแต่ 55 ปีขึ้นไป มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักรประเภทดอกเบี้ยเงินฝากประจำที่มีระยะเวลา การฝากตั้งแต่หนึ่งปีขึ้นไป มีจำนวนทั้งสิ้นไม่เกิน 30,000 ตลอดปีภาษี เพื่อเป็นการช่วยเหลือ ผู้สูงอายุให้สามารถดำรงชีพอยู่ได้จากรายได้ดอกผลซึ่งส่วนใหญ่มักจะเป็นผู้ที่เกษียณอายุจาก การทำงานแล้ว²⁹ กระทรวงการคลังได้ประมาณการว่า ผู้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีดังกล่าวจะมีบัญชี เงินฝากประจำไม่เกินวงเงิน 2,000,000 บาทโดยถือว่าเป็นผู้มีฐานะปานกลางมีเงินออมไม่มาก และที่สำคัญ คนเหล่านี้จะดำรงชีพได้จากดอกเบี้ยเงินฝากเป็นส่วนใหญ่ เพราะไม่มีรายได้ประจำ หรือมีรายได้ประจำไม่มาก

ข้อสังเกต บัญชีเงินฝากของประชาชนที่มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีต้องนับรวมยอดเงิน ฝากจากทุกประเภทบัญชี เช่น บัญชีเงินฝากประเภทออมทรัพย์และอื่นๆมารวมกัน ถ้ามีรายได้จากดอกเบี้ยน้อยกว่า 30,000 บาทก็ไม่ต้องเสียภาษี แต่ถ้ารวมกันแล้วเกิน 30,000 บาทต้องเสียภาษีตามปกติซึ่งเดิมกรมสรรพากรใช้วิธีการเดิม คือ หักภาษี ณ จ่ายแล้วมาขอคืน

²⁸ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 55) และ (ฉบับที่ 177)

²⁹ กฎกระทรวงฉบับที่ 250 (พ.ศ. 2548) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษี เงินได้ (ฉบับที่ 137)

ภายหลัง ปัจจุบันถ้าผู้เสียภาษีมีเงินฝากรวมกันแล้วมีรายได้ไม่ถึง 30,000 บาท ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายซึ่งวิธีการนี้เป็นการยกประโยชน์ให้แก่ผู้ฝากเงินไม่ต้องมาขอคืนให้เกิดความยุ่งยาก

4.1.5 มาตรการยกเว้นและลดหย่อนภาษีเงินได้สำหรับการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างอาคารที่อยู่อาศัย

(1) การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้เท่าที่ได้จ่ายเป็นค่าซื้ออสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคาร อาคารพร้อมที่ดินหรือห้องชุดใน อาคารชุดเพื่อเป็นที่อยู่ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่รวมกันทั้งหมดแล้วไม่เกิน 300,000 บาท โดยต้องจ่ายไปในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2552 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2552 และต้องมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์นั้นให้แล้วเสร็จภายในช่วงเวลาดังกล่าว และผู้มีเงินได้ต้องมีชื่อเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ที่ซื้อเป็นเวลาติดต่อกันไม่น้อยกว่า 3 ปี นับแต่วันที่จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์³⁰

วิธีการยกเว้นภาษี ให้ผู้เสียภาษีนำเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีไปคำนวณหักจาก เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว³¹

(2) การหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมสำหรับการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างอาคารที่อยู่อาศัยให้ผู้มีเงินได้หักค่า ลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อ เช่าซื้อหรือสร้างอาคารที่อยู่อาศัย โดยจำนวนอาคารที่ซื้อหรือ สร้างเป็นประกันการกู้ยืมนั้นได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 100,000 บาท³²

วัตถุประสงค์ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระของผู้มีเงินได้และสนับสนุนธุรกิจ อสังหาริมทรัพย์

³⁰ กฎกระทรวง ฉบับที่ 271 (พ.ศ. 2552)

³¹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 98) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เพื่อการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ เท่าที่ได้จ่ายเป็นค่าซื้ออาคาร อาคารพร้อม ที่ดิน ห้องชุดในอาคารชุด หรือที่ดินพร้อมที่ว่างก่อสร้างอาคารในที่ดิน

³² กฎกระทรวง ฉบับที่ 264 (พ.ศ. 2550)

วิธีการยกเว้นภาษี ผู้มีเงินได้มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีตลอดปีภาษีโดยไม่คำนึงว่า กรณีที่จะได้รับยกเว้นภาษีนี้นั้นจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ โดยให้นำเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีไปคำนวณหักจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว³³

4.2 มาตรการบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในด้านสังคม

มาตรการบรรเทาภาระภาษีด้านสังคม เป็นมาตรการที่มีวัตถุประสงค์มุ่งใจให้ผู้เสียภาษีเอื้อเฟื้อเผื่อแผ่หรืออาสาช่วยเหลือสังคมหรือเรียกว่า ภาษีสังคม กระตุ้นให้ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากที่มีเงินหรือทรัพย์สินเหลือเก็บหันมาช่วยเหลือผู้ด้อยกว่าในสังคมมากขึ้นโดยนำรายได้ที่มีมาบริจาค มาตรการบรรเทาภาระภาษีเงินได้ลักษณะนี้ ได้แก่

4.2.1 การอนุญาตให้หักลดหย่อนภาษีสำหรับการบริจาค การอนุญาตให้หักลดหย่อนภาษีสำหรับการบริจาคเงินเท่าจำนวนที่บริจาคจริง แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินที่เหลือภายหลังจากหักลดหย่อนตามรายการต่างๆที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 47 แล้ว สำหรับเงินที่บริจาคแก่สถานพยาบาลและสถานศึกษาของทางราชการหรือเงินที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่องค์การหรือสถานสาธารณกุศล หรือแก่สถานพยาบาลและสถานศึกษาอื่นตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษาตามมาตรา 47(7) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 420) พ.ศ. 2547

หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข

- ผู้มีเงินได้ซึ่งบริจาคเงินเพื่อสนับสนุนการศึกษามีสิทธินำเงินที่บริจาคไปหักเป็นค่าลดหย่อนได้เป็นจำนวนสองเท่าของเงินได้ที่ได้จ่ายไปแต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนอื่น
- ค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาที่สามารถนำมาหักลดหย่อนต้องเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับการจัดหาหรือจัดสร้างอาคาร อาคารพร้อมที่ดิน หรือที่ดินให้แก่สถานศึกษาเพื่อใช้ประโยชน์ทางการศึกษาหรือจัดหาวัสดุอุปกรณ์เพื่อการศึกษา แบบเรียน ตำรา หนังสือทางวิชาการ สื่อและเทคโนโลยีเพื่อการศึกษา ตลอดจนวัสดุอุปกรณ์อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาโดยต้องเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับโครงการที่กระทรวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบ ได้แก่

³³ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 165) พ.ศ.2551

สถานศึกษาตามโครงการพระราชดำริ สถานศึกษาตามนโยบายที่จะระดมพลังเพื่อเร่งรัดปรับปรุงคุณภาพและสถานศึกษาที่รองรับพัฒนาเด็กด้อยโอกาส เด็กพิการ

- เป็นการบริจาคให้แก่สถานศึกษาตามรายชื่อสถานศึกษาที่กระทรวงศึกษาธิการประกาศกำหนด
- ผู้บริจาคต้องมีหลักฐานจากสถานศึกษาที่พิสูจน์ได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาตามโครงการที่กระทรวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบ

4.2.2 มาตรการลดหย่อนภาษีเพื่อช่วยเหลือคนพิการ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 37) พ.ศ.2552 มาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อช่วยเหลือคนพิการมีที่มาจากมติคณะรัฐมนตรีในคราวประชุมเมื่อวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ.2551 รัฐบาลมีนโยบายเสริมสร้างคุณภาพชีวิตของคนพิการหรือทุพพลภาพโดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นเครื่องมือด้วยการกำหนดให้ผู้มีเงินได้ซึ่งอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา สามีหรือภริยา บุตรชอบด้วยกฎหมาย หรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ บิดามารดาหรือบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ หรือบุคคลอื่นที่มีเงินได้เป็นผู้ดูแลตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ โดยบุคคลดังกล่าวต้องเป็นคนพิการหรือทุพพลภาพไม่สามารถช่วยเหลือตนเองได้ มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และต้องมีบัตรประจำตัวคนพิการตามพระราชบัญญัติส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการพ.ศ.2550 ผู้มีเงินได้สามารถนำค่าอุปการะเลี้ยงดูบุคคลดังกล่าวมาหักลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคนละ 30,000 บาท อันเป็นการสนับสนุนการอุปการะเลี้ยงดูคนพิการหรือทุพพลภาพ โดยพระราชบัญญัตินี้มีสาระสำคัญคือให้เพิ่มข้อความในมาตรา 3(ฎ) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีผลเป็นการเพิ่มค่าลดหย่อนภาษีสำหรับกรณีดังกล่าวขึ้น ทั้งนี้ ผู้มีเงินได้สามารถหักลดหย่อนสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ. 2551 ที่จะต้องยื่นรายการในปีพ.ศ. 2552 เป็นต้นไป

นอกจากนี้ ที่ประชุมคณะรัฐมนตรียังเห็นชอบกับมาตรการภาษีอื่นๆ ที่กระทรวงการคลังเสนอเพื่อช่วยเหลือสังคมและคนพิการเพื่อกระตุ้นจิตสำนึกของคนไทยให้หันมาเริ่มต้นดูแลสังคมมากขึ้น เช่น การลดหย่อนภาษีเงินได้สำหรับการบริจาคเงินหรือทรัพย์สินเข้ากองทุนส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการไม่เกินร้อยละ 10 ของรายได้ที่หักค่าใช้จ่ายอื่นแล้วสำหรับเงินได้บุคคลธรรมดาและไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิสำหรับเงินได้นิติบุคคล การกำหนดให้นายจ้างหรือเจ้าของสถานประกอบการซึ่งรับคนพิการเข้าทำงานหรือส่งเงินเข้ากองทุนส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ สามารถนำค่าใช้จ่ายมาหักภาษีได้ 2 เท่าของค่าใช้จ่ายจริง รวมทั้งยังให้เจ้าของอาคาร สถานที่ ยานพาหนะ บริการขนส่งหรือผู้ให้บริการ

สาธารณชนอื่นที่ได้จัดตั้งอำนวยความสะดวกโดยเฉพาะให้แก่คนพิการ สามารถนำค่าใช้จ่ายมาหักภาษีได้ 2 เท่าของค่าใช้จ่ายจริงด้วยเช่นกัน

มาตรการบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอื่นๆ เพื่อช่วยเหลือคนพิการ ได้แก่

- การเพิ่มเงื่อนไขการลดหย่อนภาษีให้กับผู้บริจาคเงินเพื่อช่วยเหลือสังคมเพื่อจูงใจให้บุคคลหันมาบริจาคเงินเพื่อพัฒนาสังคมเพิ่มมากขึ้นโดยการลดหย่อนภาษีซึ่งดูเหมือนจะเป็นมาตรการที่ครอบคลุมมากที่สุด ทั้งช่วยคนจน กลุ่มคนพิการ โรงเรียน สถานศึกษา องค์การมูลนิธิต่างๆ

- บุคคลธรรมดาได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยสามารถหักค่าลดหย่อนเงินบริจาคได้เท่าที่จ่ายจริงแต่เมื่อรวมกับเงินบริจาคอื่นแล้วไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนสำหรับการบริจาคให้แก่กองทุนฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการ ตามกฎหมายว่าด้วยการฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการ กองทุนผู้สูงอายุตามกฎหมายว่าด้วยผู้สูงอายุ สถานพักฟื้น บำบัด ฟื้นฟูเด็ก คนชราหรือผู้พิการของเอกชนที่ไม่เก็บค่าใช้จ่าย ค่าทำนุบำรุงหรือเงินสนับสนุนใดๆ หรือหน่วยงานลักษณะเดียวกันของทางราชการ³⁴

4.2.3 มาตรการลดหย่อนภาษีเพื่อสนับสนุนการศึกษา เป็นหนึ่งในมาตรการภาษีที่เอื้อต่อการให้และการอาสาช่วยเหลือสังคมที่จะเป็นการสนับสนุนส่งเสริมให้ภาคเอกชนได้เข้ามามีส่วนร่วมกับภาครัฐในการพัฒนาการศึกษาของประเทศมากยิ่งขึ้นจากเดิมที่ภาคเอกชนจะบริจาคให้กับสถานศึกษาในรูปของการซื้อวัสดุอุปกรณ์และการก่อสร้างอาคารเท่านั้น ปัจจุบันกระทรวงการคลังจึงได้มีมาตรการส่งเสริมให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมในการสร้างสรรค์สังคมในสวนการศึกษาของเยาวชนไทยให้มากขึ้น โดยอนุญาตให้ผู้บริจาคเพื่อสนับสนุนการศึกษาสามารถนำยอดบริจาคมาลดหย่อนภาษีได้ 2 เท่า ได้แก่

(1) การบริจาคเพื่อสนับสนุนการเรียนรู้ให้แก่ หอสมุด ห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ หอศิลป์ ของภาคเอกชนที่เปิดให้ใช้เป็นการสาธารณะโดยไม่เก็บค่าใช้จ่าย ค่าทำนุบำรุงหรือเงินสนับสนุนใดๆ รวมถึงหน่วยงานลักษณะเดียวกันของทางราชการ

(2) บุคคลธรรมดาบริจาคเงินเพื่อสนับสนุนด้านกีฬา หักค่าลดหย่อนเงินบริจาคได้เท่าที่จ่ายจริงแต่เมื่อรวมกับเงินบริจาคอื่นแล้วไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน

³⁴ มาตรา 47(7) ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 428 พ.ศ. 2548

วิธีการยกเว้นภาษี บุคคลธรรมดาให้ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมิน หลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนเป็นจำนวน 2 เท่าของรายจ่ายที่จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่าย เพื่อสนับสนุนการศึกษาแต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนดังกล่าวนั้น³⁵ และกรณีการบริจาคเงินให้แก่สถานศึกษากรณีอื่นๆ ผู้บริจาคมีสิทธินำไปหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 47(7) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

4.2.4 มาตรการลดหย่อนภาษีเพื่อสนับสนุนการอุปการะบิดามารดา

(1) การหักค่าลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ผู้อุปการะเลี้ยงดูบุพการี ซึ่งสูงอายุและไม่มีรายได้เพียงพอแก่การยังชีพมีสิทธิได้รับการหักลดหย่อนภาษีได้คนละ 30,000 บาท³⁶ โดยสามารถหักลดหย่อนสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปีพ.ศ.2547 ที่จะต้องยื่นรายการ ในปีพ.ศ. 2548 เป็นต้นไป

หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข³⁷

- การอุปการะเลี้ยงดูบุพการีที่ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อน บุพการี ต้องเป็นผู้สูงอายุโดยมีอายุตั้งแต่ 60 ปีขึ้นไป
- บิดามารดามีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพคือมีรายได้ไม่เกิน 30,000 บาท
- บุตรที่มีสิทธิหักค่าลดหย่อนต้องเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดา ที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู
- จำนวนบุตรที่ได้สิทธิหักลดหย่อน กรณีที่ผู้มีเงินได้หลายคนอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาให้บุตรคนใดคนหนึ่งเพียงคนเดียวเป็นผู้มีสิทธิหักลดหย่อน
- จำนวนเงินที่สามารถหักลดหย่อนให้หักลดหย่อนได้คนละ 30,000 บาทและสามารถหักลดหย่อนบุพการีของสามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้ด้วย จึงสามารถหักลดหย่อนได้สูงสุดถึง 120,000 บาทต่อคู่สมรสหนึ่งคู่
- หลักฐานในการหักลดหย่อน ผู้มีเงินได้ที่ใช้สิทธิต้องมีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดู (ล.ย.03) จากบิดามารดาในแต่ละปีภาษี

³⁵ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 420) พ.ศ. 2547 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรลงวันที่ 5 มกราคม พ.ศ. 2548

³⁶ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 36) พ.ศ. 2548

³⁷ มาตรา 47(1) (ญ) และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 136) ลงวันที่ 14 มกราคม 2548

- สามารถหักได้ตลอดปีภาษีไม่ว่ากรณีการหักลดหย่อนนั้นจะมีอยู่ตลอดปีหรือไม่
- กรณีที่สามีหรือภรรยาเป็นผู้มีเงินได้ฝ่ายเดียวให้ผู้มีเงินได้หักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของคู่สมรสของผู้มีเงินได้ได้ด้วยคนละ 30,000 บาท
- ถ้าผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยให้หักลดหย่อนได้เฉพาะบิดามารดาที่อยู่ในประเทศไทย

(2) การลดหย่อนภาษีกรณีประกันสุขภาพบิดามารดา ค่าเบี้ยประกันสุขภาพบุพการีสามารถนำมาหักลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้สูงสุดคนละ 15,000 บาท หรือสูงสุด 30,000 บาทต่อหนึ่งคู่สมรส หากคำนวณภาษีแล้ว ผู้เสียภาษีสามารถหักลดหย่อนภาษีได้ถึง 5,550 บาท (อัตราภาษีร้อยละ 37) อันเป็นมาตรการภาษีด้านสังคมที่สนับสนุนให้บุตรที่มีความกตัญญูต่อบิดามารดาที่เพิ่มจากการหักลดหย่อนตามข้อแรก

หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข³⁸

- บิดามารดามีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ คือ มีรายได้ไม่เกิน 30,000 บาท
- บุตรได้ชำระค่าเบี้ยประกันสุขภาพให้แก่บริษัทผู้รับประกันภัยที่ประกอบกิจการในประเทศไทยโดยเก็บใบเสร็จรับเงินหรือมีหนังสือรับรองไว้เป็นหลักฐาน
- บุตรต้องเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีนั้นและต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาเท่านั้น (ไม่รวมบุตรบุญธรรม)
- จำนวนบุตรที่ได้สิทธิหักลดหย่อน กรณีที่แยกกันชำระเบี้ยประกันเป็นรายการธรรมดา บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายทุกคนที่จ่ายเบี้ยประกันสุขภาพมีสิทธิได้รับลดหย่อนแม้มีบุตรหลายคนทำประกันสุขภาพแก่บิดามารดาแต่ไม่เกินคนละ 15, 000 บาท
- จำนวนเงินที่สามารถหักลดหย่อน ให้หักลดหย่อนได้ตามที่จ่ายจริงไม่เกินคนละ 15, 000 บาทหรือหักได้ไม่เกิน 30,000 บาทต่อคู่สมรสหนึ่งคู่ กรณีที่ต่างฝ่ายต่างมีเงินได้
- กรณีที่สามีหรือภรรยาเป็นผู้มีเงินได้ฝ่ายเดียว ผู้จ่ายเบี้ยประกันไม่สามารถนำสิทธิของคู่สมรสที่ไม่มีเงินได้มาหักลดหย่อนได้
- หลักฐานในการหักลดหย่อน ต้องมีใบเสร็จรับเงินหรือหนังสือรับรองจากบริษัทประกันชีวิตหรือประกันวินาศภัย
- สามารถหักได้ตลอดปีภาษีไม่ว่ากรณีการหักลดหย่อนนั้นจะมีอยู่ตลอดปีหรือไม่

³⁸ กฎกระทรวงที่ 126 ข้อ 2(76) และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 162) ลงวันที่ 1 มกราคม 2549

- ถ้าผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้หักลดหย่อนได้เฉพาะบิดามารดาที่อยู่ในประเทศไทย

4.2.5 มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้เพื่อช่วยเหลือผู้สูงอายุ วัตถุประสงค์เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้สูงอายุอันจะทำให้มีเงินเพื่อใช้ในการดำรงชีพเพิ่มขึ้น จึงมีมาตรการยกเว้นเงินได้สำหรับผู้มีอายุไม่ต่ำกว่า 65 ปีบริบูรณ์ในปีภาษีที่ได้รับสำหรับเงินได้ในส่วนที่ไม่เกิน 190,000 บาท³⁹

หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข

ผู้มีเงินได้ต้องมีอายุไม่ต่ำกว่า 65 ปีบริบูรณ์ในปีภาษีที่มีเงินได้และได้รับยกเว้นเฉพาะเงินได้ในส่วนที่ต่ำกว่า 190,000 บาท หากในปีภาษีนั้น ผู้มีเงินได้มีเงินได้ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรหลายประเภท ผู้มีเงินได้จะเลือกใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินได้ประเภทใดประเภทหนึ่งหรือจะเลือกใช้สิทธิยกเว้นจากเงินได้หลายประเภทและแต่ละประเภทจะยกเว้นเงินได้จำนวนเท่าใดก็ได้แต่เมื่อรวมกันแล้วต้องไม่เกิน 190,000 บาท

ข้อสังเกต ผู้มีเงินได้ที่ได้รับยกเว้นต้องเป็นผู้มีเงินได้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่ไม่รวมถึงหน่วยภาษีอื่นๆ คือ ห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

4.2.6 มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้ในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ (Retirement Mutual Fund: RMF) วัตถุประสงค์ของกองทุนรวม RMF เป็นการลงทุนในระยะยาวซึ่งมีจุดมุ่งหมายเพื่อส่งเสริมให้เกิดการออมเงินสำหรับใช้จ่ายเมื่อยามเกษียณอายุ นับเป็นมาตรการที่ช่วยเติมเต็มให้กับระบบสวัสดิการดูแลประชากรผู้สูงอายุ อย่างไรก็ตาม การลงทุนมีความเสี่ยงมากกว่าการฝากเงิน ดังนั้น ภาครัฐจึงให้การสนับสนุนสิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่นักลงทุนที่เป็นบุคคลธรรมดาเพื่อสร้างแรงจูงใจสำหรับการลงทุน ผู้มีเงินได้จะได้รับยกเว้นภาษีอย่างมีเงื่อนไข โดยต้องถือหน่วยลงทุนมาแล้วไม่น้อยกว่า 5 ปี นับตั้งแต่วันซื้อหน่วยลงทุนครั้งแรก และมีอายุไม่น้อยกว่า 55 ปี จึงจะได้รับยกเว้นภาษีสำหรับเงินเท่าที่ได้จ่ายเป็นค่าซื้อหน่วยลงทุนและยกเว้นเงินได้สำหรับเงินหรือผลประโยชน์ใดๆ ที่ได้รับเนื่องจากการขายหน่วยลงทุน (Capital Gain) สำหรับเงินหรือผลประโยชน์ที่คำนวณมาจากเงินได้พึงประเมินที่ซื้อหน่วยลงทุนดังกล่าวในอัตราไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินได้

หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข

³⁹ กฎกระทรวง ฉบับที่ 257 (พ.ศ. 2547)

- ผู้มีเงินได้ต้องซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพไม่น้อยกว่าปีละ 1 ครั้ง และต้องไม่ระงับการซื้อหน่วยลงทุนเป็นเวลายาวเกินกว่า 1 ปีติดต่อกันและการซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพต้องมีจำนวนรวมกันไม่น้อยกว่าร้อยละ 3 ของเงินได้ที่ได้รับในแต่ละปีหรือมีจำนวนไม่น้อยกว่า 5,000 บาทต่อปี

- กรณีการยกเว้นภาษีเงินได้เท่าที่จ่ายเป็นค่าซื้อหน่วยลงทุน ผู้มีเงินได้จะต้องถือหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปีนับตั้งแต่วันซื้อหน่วยลงทุนครั้งแรก และไถ่ถอนหน่วยลงทุนดังกล่าวเมื่อผู้มีเงินได้นั้นมีอายุไม่ต่ำกว่า 55 ปีบริบูรณ์ ทั้งนี้ สำหรับการซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ตั้งแต่วันที่ 1 มีนาคม พ.ศ. 2551 เป็นต้นไป⁴⁰

กรณีการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินหรือผลประโยชน์ใดๆ ที่ได้รับเนื่องจากการขายหน่วยลงทุนคืนให้แก่กองทุนรวมฯ (Capital Gain) จะต้องถือหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปีนับตั้งแต่วันซื้อหน่วยลงทุนครั้งแรก⁴¹

วิธีการยกเว้นเงินได้ ผู้มีเงินได้มีสิทธินำเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีไปคำนวณหักจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึง มาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว

การปรับเพิ่มจำนวนเงินยกเว้น หากผู้มีเงินได้มีการซื้อหน่วยลงทุนระหว่างวันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2551 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 ผู้มีเงินได้จะได้รับยกเว้นภาษีเพิ่มขึ้นจากเดิมเป็นจำนวน 700,000 บาท (เดิม 500,000 บาท) แต่ไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินได้พึงประเมิน⁴² หากผู้มีเงินได้ขายหน่วยลงทุนที่ได้ซื้อมาในปีภาษี 2551 และผู้มีเงินได้เริ่มซื้อหน่วยลงทุนหรือซื้อหน่วยลงทุนเพิ่มเติมระหว่างวันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2551 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 จะได้รับ

⁴⁰ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 170 และ 171)

⁴¹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 170) พ.ศ.2551

⁴² กฎกระทรวง ฉบับที่ 267 (พ.ศ. 2551)

ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินหรือผลประโยชน์ใดๆ ที่ได้รับเนื่องจากการขายหน่วยลงทุนในอัตราไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินได้แต่ไม่เกิน 700,000 บาท (เดิม 500,000บาท)⁴³

⁴³ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 170