

บทที่ 2

การทบทวนวรรณกรรม

การศึกษาครั้งนี้ เป็นการศึกษาที่เกี่ยวกับการวิเคราะห์ผลของการใช้มาตรการทางภาษีอากร ที่มีต่อวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในจังหวัดลำปาง ดังนั้นจึงมีแนวคิด เอกสารและงานวิจัย ที่เกี่ยวข้องกับการศึกษามาประกอบการพิจารณาดังต่อไปนี้

2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่ใช้ในการศึกษา

2.1.1 แนวคิดทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร

1) จุดมุ่งหมายในการจัดเก็บภาษีในการจัดเก็บภาษีของรัฐ โดยทั่วไปจะมีจุดมุ่งหมาย สำคัญ 2 ประการ

ประการแรก : เพื่อเป็นรายได้ที่จะนำไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศ

ประการที่สอง : เพื่อเป็นเครื่องมือทางด้านนโยบายการคลังในการทำหน้าที่ทางเศรษฐกิจ ด้านต่าง ๆ ซึ่งได้แก่น้ำที่เกี่ยวกับ (เกริกเกียรติ พิพัฒนเสวีธรรม, 2546: 13 – 44)

1.1) การจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคม เนื่องจากทรัพยากรที่จะใช้ในการผลิต สินค้าและบริการต่าง ๆ เพื่อตอบสนองความต้องการของสังคม เช่น ที่ดิน แรงงาน ทุน และ วิทยาการต่าง ๆ มีอยู่จำกัดทั้งด้านปริมาณ และคุณภาพ ในขณะที่ความต้องการของมนุษย์มีอย่างไม่ จำกัด รัฐบาลจึงมีความจำเป็นต้องทำหน้าที่จัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคมให้มีประสิทธิภาพ ที่สุด เพื่อให้สามารถตอบสนองความต้องการของประชาชนในสังคมได้ดีที่สุดหรือเพื่อให้สังคม ได้รับสวัสดิการสูงสุด ในการนี้ การจัดเก็บภาษีเป็นมาตรการอย่างหนึ่งที่รัฐบาลสามารถใช้เป็น เครื่องมือในการควบคุมหรือส่งเสริมการใช้ทรัพยากร ในการผลิตสินค้าบริการประเภทใดประเภท หนึ่งได้ด้วยการจัดเก็บภาษีกิจการที่ต้องการควบคุมในอัตราสูง เช่นการจัดเก็บภาษีสิ่งแวดล้อมเพื่อ ควบคุมการผลิตที่สร้างมลภาวะ หรือยกเว้นภาษีให้ในกิจการที่ต้องการส่งเสริมเพื่อเป็นสวัสดิการ ของสังคม เป็นต้น

1.2) การกระจายรายได้และความมั่นคงของสังคม เนื่องจากประชาชนแต่ละคนใน สังคมมีโอกาสที่จะได้รับรายได้มากน้อยแตกต่างกัน เนื่องจากมีปัจจัยทางเศรษฐกิจหรือสังคมที่ แตกต่างกัน จึงมีโอกาสที่จะได้บริโภคสินค้าและบริการต่าง ๆ ไม่เท่ากันด้วย หรือทำให้มีฐานะ ความเป็นอยู่ที่แตกต่างกันรัฐบาลจึงมีความจำเป็นต้องพิจารณาว่าจะจัดสรรการกระจายรายได้ของ สังคมอย่างไร เพื่อให้ประชาชนมีโอกาสได้รับรายได้ที่เท่าเทียมกัน หรือจะจำแนกแจกจ่ายสินค้า

และบริการต่าง ๆ ที่สังคมผลิตขึ้นให้แก่ประชาชนในสังคมได้มีโอกาสบริโภคอย่างทั่วถึง ได้อย่างไร
มาตรการหนึ่งที่รัฐสามารถนำมาใช้ในการกระจายรายได้ คือ มาตรการทางด้านราคาสินค้าในการหา
รายได้ของรัฐด้วยการเก็บภาษีเพื่อลดฐานะความแตกต่างทางด้านรายได้ของประชาชน โดยการเก็บ
ภาษีตามความสามารถของผู้เสียภาษีแบบอัตราก้าวหน้า หรือการเก็บภาษีแบบทั่วไปเพื่อนำเงินไป
จัดสรรบริการสาธารณะหรือบริการสำหรับผู้มีรายได้น้อยของสังคม

1.3) การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ คือ การพยายามควบคุมให้การ
เปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจของประเทศเป็นไปโดยราบรื่น เช่น ให้มีระดับการจ้างงานในอัตราสูง
ประเทศมีเสถียรภาพทั้งด้านระดับราคาสินค้าโดยทั่วไปในประเทศ และระดับอัตราแลกเปลี่ยน
เงินตราระหว่างประเทศ เพื่อให้การผลิตและการใช้จ่ายมวลรวมของประเทศมีความสมดุลไม่เกิด
ภาวะเงินเฟ้อหรือภาวะเงินฝืดที่รุนแรงจนเกิดความผันผวนทางเศรษฐกิจ กรณีนี้ ระบบการจัดเก็บ
ภาษีที่มีประสิทธิภาพก็เป็นกลไกหนึ่งที่จะช่วยทำให้เกิดการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจโดย
อัตโนมัติ

1.4) การส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ คือ การส่งเสริมให้ประเทศมี
อัตราเพิ่มของการสะสมทุนได้ส่วนสัมพันธ์กับอัตราการเพิ่มของประชากร โดยให้มีการลงทุน
ปรับปรุงพื้นฐานการผลิต การลงทุนทางด้านกำลังคนและการค้นคว้าวิจัย เพื่อให้ประเทศสามารถ
ยกระดับประสิทธิภาพการผลิตและยกมาตรฐานความเป็นอยู่ของประชาชน ซึ่งระบบการจัดเก็บ
ภาษีสามารถใช้เป็นมาตรการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจเหล่านี้ได้ด้วยการกำหนด
มาตรการต่าง ๆ ทางภาษี เพื่อให้ผลของภาษีมียผลต่อการตัดสินใจเลือกบริโภค และการเลือกลงทุน
ของสังคม หรือให้สังคมมีระดับการออมและการลงทุนที่เหมาะสม

1.5) การประสานความขัดแย้งระหว่างหน้าที่ต่างๆ กล่าวคือในการปฏิบัติหน้าที่
ต่าง ๆ ทางเศรษฐกิจของรัฐนั้นมักจะประสบปัญหาเป้าหมายที่ขัดแย้งกัน โดยอาจจะบรรลุเป้าหมาย
หนึ่งในขณะที่เกิดความเสียหายกับอีกเป้าหมายหนึ่ง เช่น ความขัดแย้งระหว่างการจัดสรรทรัพยากร
กับการกระจายรายได้ รัฐอาจจะเก็บภาษีจากผู้มีรายได้มากในอัตราที่สูงมาก ๆ เพื่อนำเงินไป
จัดระบบสวัสดิการสังคมหรือบริการเพื่อผู้มีรายได้น้อย แต่ภาระภาษีระดับสูงอาจลดทอนแรงจูงใจ
ในการลงทุนของผู้มีรายได้มาก และอาจเกิดการเบี่ยงเบนการตัดสินใจลงทุนซึ่งเป็นผลเสียต่อการ
จัดสรรการใช้ทรัพยากร ดังนั้น การจัดเก็บภาษีในระดับที่เหมาะสมก็อาจช่วยในการทำหน้าที่ทาง
เศรษฐกิจทั้งสองนี้บรรลุเป้าหมายในระดับที่ยอมรับได้

2) องค์ประกอบของระบบภาษี ประกอบด้วย (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 142

2.1) ตัวผู้เสียภาษี คือ ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งมีปัญหาสำคัญอยู่ที่ความร่วมมือ ยินยอมและสมัครใจในการเสียภาษี กล่าวคือถ้าผู้เสียภาษีมีความสมัครใจในการเสียภาษี ด้วยดีไม่พยายามหลบเลี่ยงหรือหนีภาษี รัฐก็สามารถจัดเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยด้วยต้นทุนค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำ และมีรายได้นำไปพัฒนาประเทศตามนโยบายที่วางไว้ได้อย่างเต็มที่ ปัจจัยที่จะมีส่วนสร้างความสมัครใจในการเสียภาษี ได้แก่ การเห็นความสำคัญของการเสียภาษี ประสิทธิภาพในการบริหารงานและการใช้เงินของรัฐบาล ความเป็นธรรมในการเสียภาษี และ บทลงโทษทั้งทางกฎหมายและทางสังคม

2.2) การบริหารการจัดเก็บภาษี คือ ระบบการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ นอกจากจะต้องได้รับความร่วมมือจากผู้เสียภาษีแล้ว ในด้านการบริหารจัดการเก็บภาษีจะต้องมี ประสิทธิภาพที่ดีด้วยซึ่งประกอบด้วยการมีหลักเกณฑ์ที่ดีในการเก็บภาษี ก็จะต้องมีความแน่นอน ความประหยัด ความเสมอภาค การยอมรับ การเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ การทำรายได้ และความ ยืดหยุ่น นอกจากนี้ ประสิทธิภาพของการบริหารจัดการยังขึ้นอยู่กับการมีโครงสร้างการบริหารงาน ที่เหมาะสม มีความยืดหยุ่นในการปรับตัว มีระบบควบคุมติดตามประเมินผลที่ดี เพื่อให้มีต้นทุนใน การจัดเก็บภาษีที่ต่ำที่สุด และตัวเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บจะต้องมีความซื่อสัตย์สุจริต ไม่มีการเลือกปฏิบัติ เพื่อให้มีการจัดเก็บอย่างทั่วถึงและเป็นธรรม อันเป็นการสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้ เสียภาษีด้วย

2.3) ประเภทของภาษีที่จัดเก็บ ประเภทภาษีทั้งที่เคยมีการจัดเก็บมาในอดีตและที่ จัดเก็บอยู่ในปัจจุบันมีหลายประเภท ซึ่งมีวิธีการจำแนกประเภทแตกต่างกันไปตามจุดมุ่งหมาย ดังนั้นคือ (รังสรรค์ ณะพรพันธุ์, 2527: 17 – 21)

2.3.1) จำแนกตามฐานภาษี (tax base) ฐานภาษี คือ สิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานใน การประเมินภาษีแต่ละชนิดตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้และโดยปกติแล้วสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษีมักจะ ถูกใช้เป็นเครื่องมือวัดถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลด้วย ฐานภาษีแบ่งเป็น

- ฐานที่เกี่ยวกับรายได้ (Income Base) รายได้เป็นสิ่งที่แสดงถึง อำนาจซื้อที่บุคคลได้รับในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง จึงสามารถใช้เป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการ เสียภาษีได้ดีที่สุด ภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

- ฐานการบริโภค (Consumption Base) คือ การจัดเก็บภาษีจากการใช้ จ่ายเพื่อการบริโภคหรือการซื้อขายสินค้าบริการในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง ภาษีที่จัดเก็บจากฐานนี้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต อากรแสตมป์ ภาษีสรรพสามิต ภาษีสินค้าขาเข้า

- ฐานความมั่งคั่ง (Wealth) เป็นการเก็บภาษีจากรายได้หรือประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สิน (capital – income) เนื่องจากบุคคลจะมีการสะสมรายได้ไว้ในรูปของทรัพย์สินต่าง ๆ และอาจใช้ทรัพย์สินนั้นเป็นเครื่องมือหารายได้หรือสร้างอำนาจทางเศรษฐกิจได้ ทรัพย์สินจึงเป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้ นอกเหนือไปจากการวัดความสามารถเสียภาษีในรูปของกระแส (flows) ของรายได้และการใช้จ่าย ประเภทภาษีที่จัดเก็บ เช่น ภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษียรถยนต์ นอกจากนี้ยังมีแนวคิดเสนอให้มีการจัดเก็บภาษีมรดกด้วย

- ฐานอื่น ๆ เป็นการเก็บภาษีจากการประกอบพฤติกรรมบางอย่าง หรือเพื่อเป็นเครื่องมือบรรลุดุวัตถุประสงค์บางอย่างนอกเหนือจากที่กล่าวมาแล้ว เช่น ภาษีป้าย หรือในสมัยจอมพลแปลก พิบูลย์สงคราม มีการเก็บภาษีขายโสด เป็นต้น

2.3.2) จำแนกตามประเภทของสื่อในการชำระ (media of payment) เช่น ภาษีที่ชำระในรูปของตัวเงิน ในรูปสิ่งของ ในรูปของแรงงาน

2.3.3) จำแนกตามความปกติในการจัดเก็บ (regularity of levy) เช่น ภาษีสามัญ (ordinary taxes) ภาษีวิสามัญ (extraordinary tax)

2.3.4) จำแนกตามพรมแดนแห่งอำนาจปกครอง (jurisdiction) เช่น ภาษีของรัฐบาลส่วนกลาง ภาษีขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น

2.3.5) จำแนกตามประเภทของเงินได้ เช่น ภาษีเงินเดือนและค่าจ้าง ค่าเช่า ดอกเบี้ย และกำไร

2.3.6) จำแนกตามโครงสร้างอัตราภาษี (tax rate structure) เช่น ภาษีอัตราก้าวหน้า (progressive tax) แบบตามสัดส่วน (proportional tax) และแบบถดถอย (regressive tax)

2.3.7) จำแนกเป็นประเภทภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม เป็นวิธีที่นิยมมากที่สุดแต่มีความหมายที่แตกต่างกันอย่างน้อย 3 ความหมาย คือ

ก. ความหมายในด้านการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากร

- ภาษีทางตรง คือ ภาษีที่ประเมินหรือจัดเก็บจากผู้ที่ต้องเสียภาษีโดยตรง
- ภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่มีได้ประเมินหรือจัดเก็บจากผู้ที่ต้องเสียภาษี

ข. ความหมายในด้านการวิเคราะห์ภาระภาษีอากร

- ภาษีทางตรง คือ ภาษีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้แบกรับภาระภาษีไว้ทั้งหมด หรือเป็นส่วนใหญ่ ไม่สามารถผลักภาระไปให้แก่ผู้อื่นได้

- ภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่ผู้เสียภาษีมิได้เป็นผู้แบกรับภาระภาษีไว้ทั้งหมด หรือเป็นส่วนใหญ่ สามารถผลักภาระทั้งหมดหรือโดยส่วนใหญ่ไปให้แก่ผู้อื่นได้

ค. ความหมายตามบัญชีรายได้ประชาชาติ

- ภาษีทางตรง คือ ภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้
- ภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่จัดเก็บจากรายจ่าย

ใน 3 ความหมายข้างต้นนี้ มักจะพบในความหมายด้านการวิเคราะห์ภาระภาษีดังเช่นการจำแนกประเภทภาษีของรัฐบาลในปัจจุบัน ซึ่งจำแนกไว้ดังนี้

1. ภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม
2. ภาษีทางอ้อม ได้แก่
 - ภาษีการขายทั่วไป คือ ภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์
 - ภาษีสรรพสามิต คือ ภาษียาสูบ ภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ภาษีสุรา และค่าผลประโยชน์ ภาษีเบียร์ ภาษีเครื่องคั้น ภาษีเครื่องไฟฟ้า ภาษिरถยนต์
 - อากรนำเข้า-ส่งออก คือ อากรขาเข้า อากรขาออก
 - ภาษีอื่น คือ ภาษีทรัพยากรธรรมชาติ

2.1.2 แนวคิดเกี่ยวกับผลกระทบของการเก็บภาษีอากรที่มีต่อการลงทุน

ผลกระทบของการเก็บภาษีอากรที่มีต่อการลงทุน ดังปรากฏในหนังสือการคลังสาธารณะของสุวรรรัตน์ ยิบมันตะศิริ(2546) กล่าวโดยสรุปว่า

ถึงแม้ว่าการออมจะเป็นสิ่งสำคัญต่อการสะสมทุน แต่การสะสมทุนเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อมีการลงทุนเกิดขึ้น พฤติกรรมการลงทุน โดยทั่วไปแล้ว การลงทุนขึ้นอยู่กับปัจจัยดังต่อไปนี้

- 1) ยอดขาย และความสามารถของผู้ผลิตที่จะเปลี่ยนแปลงปริมาณการผลิตเพื่อสนองตอบการเปลี่ยนแปลงในยอดขาย
- 2) อัตราผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับ
- 3) แหล่งเงินทุน ซึ่งรวมทั้งกำไรภายหลังจากหักภาษี และค่าเสื่อมราคาออกแล้ว

ถ้าการลงทุนขึ้นอยู่กับยอดขาย และการเปลี่ยนแปลงในยอดขายแล้ว ผลของการเก็บภาษีที่มีต่อการลงทุน จะเกิดขึ้นโดยผ่านการเปลี่ยนแปลงในอุปสงค์มวลรวม การเก็บภาษีประเภทใดก็ตามที่มีผลในทางลดต่ออุปสงค์มวลรวม เช่น ภาษีการขายโดยทั่วไปหรือเฉพาะอย่างซึ่งทำให้ราคาสินค้าสูงขึ้น จะมีผลในทางลดต่อการลงทุนด้วย ในทางตรงข้ามมาตรการภาษีอากรใดที่ทำให้อุปสงค์มวลรวมเพิ่มสูงขึ้น การลงทุนก็ย่อมจะสูงขึ้นด้วย แต่ทั้งนี้ผู้ผลิตมักจะต้องพิจารณาด้วยว่า

การเปลี่ยนแปลงในอุปสงค์มวลรวม หรือยอดขายนั้นเป็นการเปลี่ยนแปลงชั่วคราวหรือถาวรถ้า
 เล็งเห็นว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงชั่วคราว ผู้ผลิตอาจจะไม่ลงทุนเพิ่มขึ้นก็ได้ หรือลงทุนเพิ่มน้อยลง

ถ้าการลงทุนขึ้นอยู่กับอัตราผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับ ผู้ลงทุนจะลงทุนต่อเมื่อคาดว่าจะ
 ได้รับผลตอบแทนในอัตราที่เขาต้องการ ในกรณีเช่นนี้ การเก็บภาษีอากรจากรายได้ที่ได้รับจากการ
 ลงทุน จะมีผลโดยตรงต่อการลงทุน การเก็บภาษีที่มีผลโดยตรงต่อราคาสินค้าทุน เช่น ภาษีสินค้าขา
 เข้าที่เก็บจากเครื่องมือเครื่องจักร ที่ทำให้ราคาสินค้าทุนสูงขึ้นจะมีผลต่อการลงทุนเช่นเดียวกัน
 เพราะผู้ผลิตจะนำราคาสินค้าทุนเข้าพิจารณาในการคำนวณหาอัตราผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับ
 ด้วย

ถ้าการลงทุนขึ้นอยู่กับแหล่งเงินทุน การเก็บภาษีเงินได้จะมีความสำคัญต่อการลงทุน เพราะ
 จะมีผลกระทบโดยตรงต่อรายได้จากกำไรหลังหักภาษีแล้ว ทั้งนี้เนื่องจากกำไรหลังหักภาษีแล้วเป็น
 แหล่งเงินทุนภายในที่สำคัญของหน่วยธุรกิจ ดังนั้นการเก็บภาษีเงินได้จากกำไรอาจทำให้การเลี้ยง
 เพิ่มสูงขึ้นกว่าเดิม เพราะหน่วยธุรกิจจะต้องทำกำไรให้ได้มากกว่าเดิม เพื่อส่วนหนึ่งจะได้เสียไป
 เป็นรายได้ของรัฐบาล ถ้ารัฐบาลไม่ยอมให้มีการชดเชยส่วนที่ขาดทุน เช่น หักส่วนที่ขาดทุนออก
 จากกำไรในปีอื่น ๆ ในการประเมินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย เขาก็จะไม่กล้าเสี่ยง ทำให้การลงทุนมีไม่
 มากเท่าที่ควร

การเก็บภาษีเงินได้ จะมีผลต่อความสนใจในการลงทุนมากน้อยแค่ไหนยังขึ้นอยู่กับอัตรา
 ภาษีด้วย อัตราภาษีที่ต่ำย่อมมีผลกระทบต่อความสนใจในการลงทุนมากกว่าอัตราภาษีที่สูง ในทำนอง
 เดียวกันอัตราส่วนลดที่รัฐบาลยอมให้หน่วยธุรกิจนำมาคิดในการคำนวณหาค่าเสื่อมราคาเครื่องมือ
 เครื่องจักร จะมีผลต่อความสนใจในการลงทุนด้วย เนื่องจากการประเมินภาษีจะประเมินจากรายได้
 หลังหักค่าเสื่อมราคาออกแล้ว ดังนั้น ถ้าหน่วยธุรกิจสามารถหักค่าเสื่อมราคาออกจากกำไรได้เร็ว
 เท่าใดก็เท่ากับเขาสามารถเลื่อนระยะเวลาการเสียภาษีออกไปนานเท่านั้น ดังนั้น อัตราที่รัฐบาลยอม
 ให้หน่วยธุรกิจคิดค่าเสื่อมราคาจึงมีผลต่อการตัดสินใจการลงทุนด้วย

สรุปคือ ถ้าการลงทุนขึ้นอยู่กับแหล่งเงินทุน และกำไรคือแหล่งเงินทุนที่สำคัญแล้วสิ่งจูงใจ
 ในการลงทุนที่สำคัญคือ การลดหย่อนภาษีของหน่วยธุรกิจ การยอมให้คิดค่าเสื่อมราคาในอัตราที่
 สูงขึ้น และการให้เงินอุดหนุนหรือให้กู้ยืมซึ่งก็คือภาษีอากรทางลบนั่นเอง ระหว่าง 3 มาตรการนี้
 สองมาตรการสุดท้ายคือ การยอมให้คิดค่าเสื่อมราคาในอัตราที่เร็วขึ้น และการให้เงินอุดหนุนหรือ
 กู้ยืม จะมีประสิทธิภาพในการส่งเสริมการลงทุนมากกว่ามาตรการแรกที่กำลังกล่าวถึงเพราะสามารถ
 นำมาใช้กับการลงทุนที่เกิดขึ้นใหม่เท่านั้น ส่วนมาตรการแรกนั้น จะต้องใช้กับการลงทุนทั้งใหม่
 และเก่า แต่ที่เราจะสนใจเป็นพิเศษคือการจูงใจให้มีการลงทุนใหม่เกิดขึ้น ฉะนั้น มาตรการทั้งสอง
 มาตรการจึงมีข้อได้เปรียบเหนือมาตรการแรกคือการลดหย่อนภาษี

2.1.3 แนวคิดเกี่ยวกับผลของการเก็บภาษีอากรที่มีต่อความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี

เกี่ยวกับผลกระทบของการเก็บภาษีอากรที่มีต่อความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี ดังปรากฏในหนังสือการคลังสาธารณะ ของสุวรรัน ยิบมันตะศิริ(2546) กล่าวโดยสรุปว่า

ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี มีความสำคัญต่อความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าการสะสมทุน นโยบายภาษีอากรที่ให้สิทธิพิเศษแก่การลงทุนเพื่อการค้นคว้าประดิษฐ์สิ่งใหม่ ๆ จะช่วยสนับสนุนให้มีความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีมากยิ่งขึ้น การให้เงินช่วยเหลือและการให้กู้ยืมเงินโดยตรง จะมีผลต่อการค้นคว้า และการนำเทคโนโลยีใหม่ ๆ เข้ามาใช้ในการผลิต ทำให้ประสิทธิภาพของการผลิตและระดับผลผลิตสูงขึ้นกว่าเดิม ในประเทศที่กำลังพัฒนา ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีส่วนใหญ่ได้มาจากการนำเข้าเครื่องมือ เครื่องจักรและอุปกรณ์การผลิต และอุปกรณ์ที่ใช้ในการค้นคว้าวิจัย ดังนั้นการลดหย่อนภาษีนำเข้าเครื่องมือเครื่องจักรและอุปกรณ์ต่าง ๆ เหล่านี้จะมีผลต่อการถ่ายโอนและความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีโดยตรง

2.1.4 แนวคิดเกี่ยวกับการวางหลักเกณฑ์ วิธีการจัดเก็บภาษีที่ดีของ อדם สมิท (Adam Smith)

หลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษี อาדם สมิท ได้วางรากฐานเอาไว้เมื่อประมาณสองร้อยกว่าปีมานั้น ได้มีการวิวัฒนาการขึ้นมาตามลำดับจนถึงในปัจจุบัน ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีนั้นพอจะสรุปหลักที่สำคัญได้ดังนี้ (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546)

1) หลักความแน่นอน การบริหารการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพนั้น กฎหมายที่ใช้ในการเก็บภาษีทุกประเภทจะต้องมีความแน่นอนและเป็นที่ยึดถือแก่ผู้เสียภาษีทุกคน กล่าวคือ ในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี ตลอดจนวันเวลาและวิธีการที่จัดเก็บภาษีนั้น หากจัดเก็บบางประเภทแบบขาดความแน่นอนหรือมีความกำกวม (arviratory) แล้วจะทำให้การจัดเก็บทำได้ลำบาก และอาจเป็นช่องทางก่อให้เกิดการทุจริตและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

นอกจากความแน่นอนในเรื่องกล่าวมา ยังอาจจะใช้หลักของความแน่นอนครอบคลุมเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในเรื่องอื่น ๆ ต่อไปอีก เช่น ความแน่นอนในด้านภาระภาษี (Certainty of liability) ความแน่นอนในการทำรายได้ (fiscal of incidence) และความแน่นอนในการลดเงินได้ของเอกชน

2) หลักการประหยัด ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีนั้นภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุดด้วย ทั้งนี้เพราะว่าทั้งภาระข้อยุ่งยากในการเสียภาษีและค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บนั้น มิได้ก่ออะไรเพิ่มขึ้นแก่ผลผลิตของประเทศชาติ หากแต่เป็นการก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมไปในทางที่สูญเปล่า

3) หลักของความเสมอภาค การจัดเก็บภาษีที่ดินจะต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมหรือความเสมอภาคในหมู่ผู้เสียภาษีทุกคน หลักความยุติธรรมในการเก็บภาษีนั้นเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีที่ดี การพิจารณาความเป็นธรรมนั้น เราจะต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมเกี่ยวกับภาษีที่จัดเก็บ และความเป็นธรรมที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีนั้น

4) หลักการยอมรับ การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทจะทำได้ง่ายขึ้นถ้าหากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษีอย่างไรก็ตามการที่ประชาชนจะยินดีให้ความร่วมมือในการเสียภาษีนั้น ภาษีอากรทุกชนิดที่จะจัดเก็บจากประชาชนจะต้องได้รับการยอมรับจากประชาชนส่วนใหญ่ด้วย

5) หลักของการเป็นไปได้ ในทางปฏิบัติในระบบภาษีที่ดินนั้นภาษีอากรทุกประเภทที่จะจัดเก็บจะต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บได้ผลในทางปฏิบัติ ภาษีอากรบางอย่าง แม้จะมีเหตุผลดีในทางทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติการจัดเก็บเป็นไปได้ยาก ภาษีนั้นจะถือเป็นภาษีที่ดีไม่ได้ ตัวอย่างเช่น ภาษีการค้าปลีก (retail sales tax) หรือภาษีการใช้จ่าย (expenditure taxes) นั้น เป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎี แต่สำหรับประเทศที่ด้วยพัฒนาหรือกำลังพัฒนานั้นจะไม่สามารถเก็บภาษีดังกล่าวอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ ทั้งนี้เพราะขาดระบบการจดบันทึกและการตรวจสอบการเก็บภาษีที่ดีพอ ในกรณีเช่นนี้ภาษีดังกล่าวก็จะถือว่าเป็นภาษีที่ดีสำหรับประเทศนั้นไม่ได้

6) หลักของการทำรายได้ ภาษีที่ดีสำหรับรัฐบาลนั้นควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้ให้รัฐบาลเป็นอย่างดีด้วย กล่าวคือเป็นภาษีที่มีฐานใหญ่ และฐานของภาษีขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้จากภาษีอากรนั้นได้มาก โดยที่ไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษีนั้น

7) หลักของความยืดหยุ่น ภาษีที่ดินควรที่จะเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่นและ สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระบบก้าวหน้า ในขณะที่เศรษฐกิจกำลังขยายตัว รายได้ของประชาชนเพิ่มขึ้น แต่อัตราภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มขึ้นเร็วกว่ารายได้ที่เพิ่มขึ้น ภาษีที่จะเก็บนั้นจะไปลดอัตราการเพิ่มของรายได้ของประชาชนซึ่งจะช่วยลดแรงกดดันของเงินเพื่อได้มาก ในกรณีตรงกันข้ามในขณะที่เศรษฐกิจซบเซา รายได้ของประชาชนจะลดลง อัตราภาษีที่เก็บจะลดลงในอัตราที่เร็วกว่ารายได้ที่แสดง ซึ่งจะช่วยลดความเดือดร้อนของผู้เสียภาษี และพอจะลดความซบเซาของเศรษฐกิจได้บ้าง

2.2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

เชาวเรศ บุญจันทร์ (2535) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับความสามารถของภาษีในด้านการทำรายได้ให้แก่รัฐ ความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ตลอดจนผลของการใช้มาตรการภาษีอากรระหว่างปีงบประมาณ 2523 – 2533 ครอบคลุมตั้งแต่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า ภาษีสรรพสามิต อากรขาเข้า และภาษีอากรรวม วิธีวิเคราะห์ที่ใช้แนวคิดของกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (International Monetary Fund) ที่ว่าด้วยความลอยตัวของภาษีอากร (Tax Buoyancy) และความยืดหยุ่นของภาษี (Tax Elasticity) โดยการประมาณสมการถดถอยด้วยวิธี Ordinary Least Squares เช่นเดียวกับนพคุณ แต่การขจัดผลกระทบที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมาตรการภาษี (Discretionary Effect) ออกจากการเปลี่ยนแปลงของรายได้ภาษีอากรโดยรวม เชาวเรศ ได้เลือกวิธี Dummy Variable Method ส่วนการวิเคราะห์ผลของการใช้มาตรการภาษีอากรว่าสามารถบรรลุผลในการเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐหรือไม่นั้น ได้วิเคราะห์โดยเปรียบเทียบค่าดัชนีความลอยตัวและค่าดัชนีความยืดหยุ่น ถ้าค่าความลอยตัวมากกว่าค่าความยืดหยุ่น แสดงว่ามาตรการภาษีนั้นบรรลุผลในการทำรายได้ให้แก่รัฐเพิ่มขึ้น ถ้าค่าความลอยตัวน้อยกว่าค่าความยืดหยุ่น แสดงว่ามาตรการภาษีมิผลให้ความสามารถในการทำรายได้ให้แก่รัฐลดลง และถ้าค่าทั้งสองไม่แตกต่างกัน แสดงว่าการใช้มาตรการภาษีนั้นไม่มีผลในการทำรายได้ให้แก่รัฐ

ผลการศึกษาปรากฏว่าทุกประเภทภาษีที่ศึกษารวมทั้งภาษีอากรรวมมีค่าความลอยตัวและค่าความยืดหยุ่นมากกว่า 1 ทั้งหมด แสดงว่าระบบภาษีมีความสามารถทั้งด้านการทำรายได้ให้แก่รัฐและด้านการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ส่วนผลของการใช้มาตรการภาษีอากรของรัฐ โดยสรุปแล้วบรรลุผลในการเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐตามที่ต้องการ แต่มีผลเพียงเล็กน้อยเนื่องจากค่าสัมประสิทธิ์ความลอยตัวมากกว่าค่าสัมประสิทธิ์ความยืดหยุ่นเพียงเล็กน้อย

ทัศนีย์ สิงหนาด (2545) ได้ทำการศึกษาเรื่องบทบาทของภาษีสรรพากรต่อการทำรายได้ให้รัฐและเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ การศึกษานี้ มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างที่สำคัญของระบบภาษีสรรพากร เพื่อวิเคราะห์บทบาทของภาษีสรรพากรในด้านความสามารถในการทำรายได้ให้รัฐและเพื่อวิเคราะห์บทบาทของภาษีสรรพากรด้านความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ โดยใช้ข้อมูลทุติยภูมิ รายปีตั้งแต่ปีงบประมาณ 2530 – 2544 ได้แก่ข้อมูลการจัดเก็บภาษีและข้อมูลผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ ทำการศึกษาจากการรายได้ภาษีหลักคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพากรรวม วิธีการศึกษาโดยวิเคราะห์สัดส่วนภาษี เพื่อชี้ให้เห็นการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างของระบบภาษี

สรรพากร จากค่าสัดส่วนภาษีสรรพากรเทียบกับผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศและค่าสัดส่วนภาษีแต่ละประเภทภาษีเทียบกับภาษีสรรพากรรวม ทำการพิจารณาบทบาทภาษีสรรพากรในด้านความสามารถในการหารายได้ให้รัฐ จากค่าความไหวตัวของภาษีอากร และพิจารณาบทบาทของภาษีสรรพากรในด้านความสามารถในการหารายได้ให้รัฐ จากค่าความไหวตัวของภาษีอากร และพิจารณาบทบาทของภาษีสรรพากรในด้านความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจจากค่าความยืดหยุ่นภาษีอากร ผลการศึกษาการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างระบบภาษีสรรพากรพบว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มมีค่าสัดส่วนต่อภาษีสรรพากรรวม และค่าสัดส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อมูลค่าผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ(GDP) สูงสุด รองลงมาคือภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามลำดับ และพบว่า ค่าสัดส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นและลดลงสอดคล้องตามการเจริญเติบโตและถดถอยของเศรษฐกิจ สำหรับค่าสัดส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีแนวโน้มเพิ่มขึ้นเพียงเล็กน้อย และค่าสัดส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อภาษีสรรพากรรวมมีแนวโน้มค่อนข้างคงที่ในช่วงภาวะเศรษฐกิจมีการขยายตัว แต่กลับมีสัดส่วนที่เพิ่มขึ้นในช่วงที่เศรษฐกิจตกต่ำ สาเหตุเนื่องมาจากการใช้มาตรการภาษีของรัฐเพื่อเพิ่มรายได้ให้เพียงพอกับความจำเป็น ในการใช้จ่ายของรัฐ ผลของการศึกษาความไหวตัวของภาษีอากร พบว่าค่าสัมประสิทธิ์ความไหวตัวของภาษีอากรต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศมีค่ามากกว่า 1 ทุกประเภทภาษีรวมทั้งภาษีสรรพากรรวม แสดงว่าโครงสร้างระบบภาษีสรรพากรมีความสามารถหารายได้ดีให้รัฐได้ดี และภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีโครงสร้างที่ทำให้ระบบภาษีมีความสามารถในการหารายได้ให้รัฐได้ดีที่สุด รองลงมาคือ ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผลการศึกษาความยืดหยุ่นของภาษีพบว่า ค่าสัมประสิทธิ์ความยืดหยุ่นของภาษีอากรต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศมีค่ามากกว่า 1 ทุกประเภทภาษี รวมทั้งภาษีสรรพากรรวม แสดงว่า โครงสร้างระบบภาษีสรรพากรมีความสามารถในการช่วยรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ ได้ดี และภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีโครงสร้างที่ทำให้ระบบภาษีมีความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้ดีที่สุดรองลงมา คือ ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กัลยา ไชยมงคล (2547) ได้ทำการศึกษาเรื่อง บทบาทของมาตรการทางภาษีอากรที่มีต่อวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม โดยมีวัตถุประสงค์ 3 ประการคือ ทดสอบความรู้และความเข้าใจของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีต่อมาตรการทางภาษีอากร เพื่อทราบถึงทัศนคติเกี่ยวกับบทบาทของมาตรการทางภาษีอากรที่มีต่อวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในด้านอัตราผลตอบแทนของกิจการ ด้านการส่งเสริมการลงทุน ด้านการกระตุ้นให้เกิดการใช้

เทคโนโลยีสารสนเทศใหม่ ๆ ในการผลิตและบริหารกิจการ และ เพื่อศึกษาทัศนคติเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคของมาตรการทางภาษีอากร จากการศึกษาพบว่าผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางมีระดับความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับข้อกำหนดภาษีอากรและมาตรการทางภาษีอากรดีกว่าผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดย่อม โดยข้อกำหนดภาษีอากรและมาตรการทางภาษีอากรที่วิสาหกิจขนาดกลางส่วนใหญ่มีความรู้และความเข้าใจมากที่สุด คือ ความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับการเริ่มใช้มาตรการทางภาษีอากร บทบาทมาตรการทางภาษีอากรที่มีต่อวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในด้านอัตราผลตอบแทนของกิจการผู้ประกอบการวิสาหกิจทั้งสองกลุ่มมีทัศนคติว่ามาตรการทางภาษีอากรมีผลต่อการเพิ่มขึ้นของรายได้ของกิจการ ปริมาณผลผลิต กำไรสุทธิ และค่าใช้จ่ายของกิจการ ขณะเดียวกันก็มีผลต่อการลดลงของต้นทุนต่อหน่วยของการผลิต และภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการ ส่วนในด้านการส่งเสริมและขยายการลงทุนผู้ประกอบการวิสาหกิจทั้งสองกลุ่มมีทัศนคติว่ามาตรการทางภาษีอากรไม่มีบทบาทในการก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงสาขาหรือขยายกิจการ ส่วนในด้านการกระตุ้นให้เกิดการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศใหม่ ๆ ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางมีทัศนคติว่ามาตรการทางภาษีอากรมีผลต่อการใช้เครื่องจักรและคอมพิวเตอร์ในกระบวนการผลิตสินค้าและงานอื่น ๆ มากขึ้นกว่าเดิม ขณะที่ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดย่อมมีทัศนคติว่ามาตรการทางภาษีอากรไม่มีผลเลย ปัญหาและอุปสรรคของมาตรการทางภาษีอากรจากทัศนคติของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พบว่า ปัญหาและอุปสรรคที่สำคัญเป็นลำดับหนึ่งในแต่ละด้านมีดังนี้ ในด้านมาตรการทางภาษีอากร ได้แก่ผู้ประกอบการไม่มีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรการทางภาษีและข้อกำหนดภาษีอากรเพียงพอ ในด้านที่เกี่ยวกับเจ้าหน้าที่สรรพากร ได้แก่ ข้อมูลที่ได้รับจากเจ้าหน้าที่สรรพากรไม่ตรงกันทำให้เกิดความสับสน ในด้านข้อกำหนดภาษีอากร ได้แก่ข้อกำหนดภาษีอากรตีความยากทำให้เกิดความผิดพลาด และในด้านข่าวสารการประชาสัมพันธ์ของหน่วยสรรพากร ได้แก่ เอกสารเกี่ยวกับความรู้และข้อกำหนดเผยแพร่ให้แก่ผู้ประกอบการมีไม่เพียงพอ