

มาตรการส่งเสริมการเสียภาษี

ภาษีอากรเป็นเงินที่ราษฎรถูกบังคับให้บริจาคแก่รัฐเพื่อรัฐจะได้นำไปใช้จ่ายในกิจการของรัฐโดยราษฎรที่ถูกบังคับให้บริจาคมานั้นจะไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนจากรัฐโดยตรงเป็นส่วนตัว¹ อันจะต้องยอมรับกันประการหนึ่งว่าโดยธรรมชาติของมนุษย์แล้วไม่ต้องการที่จะเสียเงินให้แก่รัฐหรือแก่ใครโดยไม่จำเป็น โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าหากมีรายได้อีกก็ต้องเสียภาษีมากกว่าคนที่มียาขได้น้อย ตามหลักการของการจัดเก็บภาษีของรัฐด้วยแล้ว จึงเป็นเหตุให้มีความรู้สึกและมีปฏิกิริยาต่อต้านการจัดเก็บภาษี และเมื่อเกิดความรู้สึกเช่นนั้นแล้ว ก็มักจะพยายามหาทางหลีกเลี่ยง โดยพยายามหาทางเสียภาษีให้น้อยที่สุดหรือไม่เสียภาษีอีก² นอกจากนี้ยังมีสาเหตุมาจากปัจจัยอื่นอีกหลายประการ อย่างเช่น เห็นผู้อื่นไม่เสียภาษีได้ก็อยากปฏิบัติตามอย่างผิด ๆ หรือกรณีที่เห็นว่าการจัดเก็บภาษีไม่เป็นธรรม ผู้มีเงินได้มากกว่าทำไม่กลับเสียภาษีน้อยหรืออาจเป็นกรณีที่ผู้มีเงินได้บางคนใช้อิทธิพล หรืออาศัยความสัมพันธ์กับผู้ใหญ่ทำให้เสียภาษีน้อย หรืออาจเป็นเพราะความยุ่งยากซับซ้อนในขั้นตอนของการยื่นชำระภาษีการกรอกแบบฟอร์มรายการเพื่อการชำระภาษี เป็นต้น

ดังนั้นรัฐจึงมีมาตรการช่วยส่งเสริมความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี³ (Tax Voluntary Compliance) เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีความสำนึกในหน้าที่และความรับผิดชอบที่จะต้องเสียภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องเสียให้แก่รัฐอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยภายในระยะ

¹ ทจร สาธุพันธ์, การภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2513, หน้า 1.

² ปรีดี บุญยัง, "ปัญหาการบริหารงานป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร," สรรพากรศาสตร์ ปีที่ 1 ฉบับที่ 9 กันยายน 2523, หน้า 1.

³ เจริญ ธฤติมานนท์, "ความสมัครใจในการเสียภาษี," สรรพากรศาสตร์, ปีที่ 38 กันยายน 2534, หน้า 89.

เวลาที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้ รวมทั้งผู้เสียภาษีอากรจะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรด้วยความเต็มใจอีกด้วย โดยปกติการสร้างควมสมัครใจในการเสียภาษีอากรนั้นจะต้องสร้างให้เกิดขึ้นแก่บุคคลทุกคน โดยการให้การศึกษาด้านภาษีอากรตั้งแต่ระดับประถมศึกษา จนถึงชั้นอุดมศึกษา เพื่อเป็นการปลูกฝังให้เกิดความสำนึกเรื่องภาษี (Tax Consciousness) ว่าเป็นหน้าที่และความรับผิดชอบของทุกคนที่จะต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐเพื่อรัฐจะได้นำภาษีอากรไปใช้จ่ายตามโครงการต่าง ๆ ที่รัฐบาลต้องรับผิดชอบ และรัฐควรจะได้มีการชี้แจงให้ประชาชนได้ทราบถึงการใช้จ่ายเงินที่ได้จากภาษีอากรต่าง ๆ ว่าได้ใช้ไปเพื่อวัตถุประสงค์ใดและก่อให้เกิดประโยชน์อย่างไรบ้าง⁴

การที่จะให้ประชาชนยินยอมเสียภาษีให้แก่รัฐด้วยความสมัครใจมากยิ่งขึ้นนั้น รัฐจะต้องสร้างความเชื่อมั่นของประชาชนที่มีต่อระบบภาษีอากรของรัฐบาลเอง การที่ประชาชนจะเชื่อมั่นหรือมีทัศนคติที่ดีต่อการเสียภาษีอากรนั้น ศาสตราจารย์ เกริกเกียรติ นิวัฒน์เสรีธรรม ได้ชี้ให้เห็นว่า ช่อมั่นอยู่กับพฤติกรรมและการกระทำที่สำคัญของรัฐบาลและสังคมสี่ประการคือ⁵

1. การใช้จ่ายเงินของรัฐบาล เพื่อที่จะให้ประชาชนมีความเชื่อมั่นและร่วมมือกับรัฐบาลนั้น รัฐบาลจะต้องให้ประชาชนเห็นว่ารัฐบาลเป็นของประชาชนทั่วไป ไม่ใช่ส่วนตัวแทนของประชาชนกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเท่านั้น การแสดงออกของรัฐบาลนั้นจะดูได้จากการใช้จ่ายเงินของรัฐบาลว่าได้ดำเนินการไปเพื่อผลประโยชน์ของใคร ประชาชนทุกคนได้รับประโยชน์จากการดำเนินงานของรัฐบาลอย่างทั่วถึงหรือไม่ ถ้าหากการใช้จ่ายเงินของรัฐบาลมีทำที่ว่าจะส่อไปในทางที่จะเป็นการใช้จ่ายที่จะอำนวยประโยชน์ให้แก่ข้าราชการ ผู้บริหารประเทศ และพ่อค้า นักธุรกิจบางกลุ่มแล้ว ก็ยิ่งจะทำให้ความร่วมมือของประชาชนต่อการเสียภาษีอากรเป็นไปได้น้อยยิ่งขึ้น

2. ประสิทธิภาพการดำเนินการของรัฐบาล เพื่อที่จะเป็นเครื่องยืนยันว่ารัฐบาลได้นำเงินภาษีอากรของราษฎรไปใช้ในทางที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่สังคมส่วนรวมอย่าง

⁴ อริฎุ ธรรมโน, "ระบบภาษีอากรกับการพัฒนา," สรรพากรศาสตร์, ปีที่ 9, มกราคม 2505, หน้า 18.

⁵ เกริกเกียรติ นิวัฒน์เสรีธรรม, "ทำไมคนไทยไม่ยอมเสียภาษี," สรรพากรศาสตร์ ปีที่ 22 พฤษภาคม-มิถุนายน 2518, หน้า 26.



แท้จริงนั้น รัฐบาลจะต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าเงินภาษีอากรทุกบาททุกสตางค์นั้น ได้ถูกนำไปอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด ซึ่งวัดได้จากประสิทธิภาพการทำงานและการบริหารงานของรัฐบาลได้ก็ตามที่การบริหารงานของทางราชการยิ่งหย่อนประสิทธิภาพและมีการฉ้อราษฎร์บังหลวงแล้วจะทำให้ประชาชนขาดความเชื่อมั่นในรัฐบาลและระบบภาษีอากรของรัฐบาล อันจะทำให้ความยินยอมเสียภาษีให้แก่รัฐโดยสมัครใจน้อยลงด้วย

3. ความยุติธรรมในการเสียภาษีของสังคม ปัจจัยที่สำคัญอีกอย่างหนึ่งที่จะทำให้ประชาชนมีทัศนคติที่ดีและยินยอมเสียภาษีให้แก่รัฐโดยสมัครใจนั้นคือ การทำให้ประชาชนมีความรู้สึกว่าตนได้เสียภาษีอย่างยุติธรรม ถ้าหากว่าประชาชนทุกคนรู้สึกว่าตนได้รับภาระภาษีของสังคมอย่างยุติธรรมโดยต่างต้องเสียภาษีเหมือนกันตามฐานะแล้ว ก็จะทำให้ประชาชนทุกคนยินยอมที่จะเสียภาษีให้แก่รัฐบาลโดยความสมัครใจมากยิ่งขึ้น แต่ในกรณีตรงกันข้ามถ้าหากประชาชนมีความรู้สึกว่าตนต้องเสียภาษีมากกว่าคนอื่นอย่างไม่เป็นธรรมแล้วจะทำให้ความสมัครใจที่จะเสียภาษีลดลงอย่างมากมาหรืออาจจะไม่มีเหลืออยู่และทุกคนต่างก็จะพยายามหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีอากร

4. ทัศนคติของสังคมที่มีต่อการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีอากร นอกจากปัจจัยต่าง ๆ ที่กล่าวมาข้างต้น อันจะเป็นสิ่งชักนำให้ประชาชนมีความรู้สึกรับผิดชอบต่อสังคมแล้ว ทัศนคติของคนในสังคมที่มีต่อการเสียภาษีหรือต่อการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษี ก็เป็นปัจจัยสำคัญอีกประการหนึ่ง ที่จะช่วยทำให้คนยอมเสียภาษีมากขึ้นก็คือ บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรจะต้องมีบทลงโทษผู้หลบหนีภาษีอากรอย่างรุนแรง เพื่อที่จะทำให้ผู้ที่เสียภาษีที่ซื่อสัตย์สุจริตไม่เสียเปรียบผู้ที่ทุจริตในการหลบหนีภาษีอากร นอกจากบทบัญญัติตามกฎหมายแล้ว ความรู้สึกของประชาชนที่มีต่อการหลบหนีภาษีอากรก็เป็นสิ่งสำคัญที่รัฐควรจะทำให้ประชาชนมีความรู้สึกถึงหน้าที่ของการเสียภาษีและ ความสมัครใจในการเสียภาษีของสังคมอยู่ในระดับสูงรวมทั้งการแสดงความรังเกียจต่อผู้ที่กระทำความผิดหลบหนีภาษีด้วย เพื่อให้เป็นที่ไม่ยอมรับในสังคม

สำหรับประเทศไทยนั้น ผู้เขียนพบว่าหน่วยงานของรัฐไม่ได้ให้ความสำคัญของการสร้างทัศนคติที่ดีหรือชักจูงให้ผู้เสียภาษีเกิดความเชื่อมั่นต่อระบบภาษีอากรของรัฐบาลเท่าที่ควร หน่วยงานของรัฐได้แต่เน้นการปรับปรุงการบริหารการจัดเก็บภาษีเพื่อให้รัฐบาลมีรายได้เพิ่มจากภาษีอากรมากขึ้น หรือใช้วิธีการลดความยุ่งยากของหน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีเองเป็นหลัก ทั้งที่การบริหารการจัดเก็บภาษีจะเกิดประสิทธิภาพได้อยู่ที่การชักจูงใจให้ผู้เสียภาษี

มีทัศนคติที่ดีต่อภาษีอากร และทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความเชื่อมั่นว่า ตนได้รับความเป็นธรรมจากการเสียภาษีอากร เมื่อผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกเช่นนั้นแล้ว ย่อมเกิดภูมิต้านทานให้เกิดความรู้สึกอยากร่วมมือกับรัฐในการเสียภาษีมากขึ้น และพยายามที่จะให้ความร่วมมือด้วยความเต็มใจ ในบทต่อไปนี้จะนำเสนอวิธีการที่ใช้โดยหน่วยงานของรัฐเท่าที่ผ่านมา โดยจะวิเคราะห์ว่าวิธีการหรือมาตรการเหล่านั้นส่งผลให้ประชาชนยินยอมเสียภาษีให้แก่รัฐด้วยความสมัครใจในระดับใดบ้าง

วิธีการที่หน่วยงานราชการมักจะนำมาใช้มีหลายวิธี วิธีการเหล่านี้โดยส่วนใหญ่แล้วจะนำมาใช้เพื่อปรับปรุงและเพิ่มพูนประสิทธิภาพในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร และลดความยุ่งยากของหน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีโดยมุ่งเน้นที่การจัดเก็บภาษีเพื่อให้รัฐมีรายได้เพิ่มมากขึ้น โดยหน่วยงานราชการชี้แจงว่า มาตรการต่าง ๆ มีส่วนช่วยนำผู้เสียภาษีอากรเข้าสู่ระบบการเสียภาษีอากรมากขึ้นกว่าเดิม ผู้เขียนจะได้บรรยายถึงมาตรการที่หน่วยงานราชการนิยมนำมาใช้ พร้อมทั้งวิเคราะห์ผลของมาตรการดังกล่าวต่อไปนี้

1. มาตรการทางด้านการบริหารงานของกรมสรรพากร กรมสรรพากรได้มีการปรับปรุงงานด้านการบริหารจัดการเก็บภาษีแก่ผู้เสียภาษีหลายวิธี^๑ คือ
 - การจัดให้มีเจ้าหน้าที่มาอำนวยความสะดวกและชี้แจงการกรอกแบบ* การจัดส่งแบบแสดงรายการทุกประเภทไปให้ผู้เสียภาษีเป็นการล่วงหน้า การปรับปรุงแบบแสดงรายการต่าง ๆ ให้เข้าใจง่ายและสะดวกต่อการกรอกแบบยิ่งขึ้น การคืนเงินภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีที่ได้ชำระภาษีไว้เกินหรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินด้วยขั้นตอนที่รวดเร็วกว่าเดิม**

^๑สุรใจ ศิริพงษ์, "ปรัชญาและทิศทางการบริหารภาษีของกรมสรรพากร," สรรพากรสาส์น, ปีที่ 32, ฉบับที่ 4 พฤศจิกายน-ธันวาคม 2528, หน้า 20.

*คู่มือสื่อกระทรวงการคลัง ที่ 35074/2485 เรื่อง อำนวยความสะดวกให้ผู้เสียภาษีอากรและเงินช่วยเหลือ ลงวันที่ 20 กรกฎาคม 2485.

**คู่มือสื่อกรมสรรพากรด่วนที่สุด ที่ กค 0809/ว.653 เรื่องการเร่งรัดการแจ้งคืนเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ลงวันที่ 20 มกราคม 2531.

การชำระภาษีโดยผ่านธนาคารพาณิชย์ได้ทุกแห่ง* การชำระภาษีอากรเป็นเช็ค** การชำระภาษีอากรทางไปรษณีย์*** การชำระภาษีส่งหน้า⁷ การผ่อนชำระภาษีอากรเป็นงวด ๆ⁺ การนำคอมพิวเตอร์มาใช้ในการจัดเก็บภาษีอากร⁺⁺ การใช้วิธีการประชาสัมพันธ์ทางสื่อต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นสื่อทางวิทยุ หนังสือพิมพ์ โทรทัศน์ หรือการจัดทำเอกสารคู่มือการเสียภาษีประเภทต่าง ๆ ตลอดจนการบริการตอบข้อหารือในปัญหากฎหมายภาษีอากร ล้วนเป็นวิธีการที่ทำให้กรมสรรพากรมีรายได้ทางภาษีอากรเพิ่มมากขึ้นก็จริง แต่ไม่ได้สร้างทัศนคติที่ดีแก่ผู้เสียภาษีหรือทำให้ประชาชนมีความรู้สึกว่าได้รับความเป็นธรรมจากการจัดเก็บภาษี

2. มาตรการอภิโศกทางภาษีอากร เป็นมาตรการหรือวิธีการหนึ่งที่เชื่อกันว่าทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้เข้ามาอยู่ในระบบภาษีอากรมากขึ้น ทั้งยังเป็นการส่งเสริมการเสียภาษีอากรโดยการเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอากรที่ได้กระทำความผิดทางภาษีอากรทุกประเภทหรือผู้ที่หลีกเลี่ยงภาษีอากรมาชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน ภายในเวลาที่กรม

* ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการปฏิบัติของส่วนราชการสังกัดกรมสรรพากร ในการรับชำระภาษีอากรผ่านระบบธนาคารในเขตกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2528 และระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการปฏิบัติของส่วนราชการ สังกัดกรมสรรพากรในการรับชำระภาษีอากรผ่านระบบธนาคารในจังหวัดต่าง ๆ นอกเขตกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2529

** ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการรับเงินภาษีอากรเป็นเช็ค พ.ศ. 2530

*** ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทางไปรษณีย์ พ.ศ. 2519 กรณีผู้มีเงินได้มีภูมิลำเนาอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร

⁺ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วย การผ่อนผันชำระภาษีอากร พ.ศ. 2523

⁷ สมชัย ฤชุพันธ์, "ปัญหาและข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา," สรรพากรสาร ปีที่ 29 ฉบับที่ 3 พฤษภาคม-มิถุนายน 2525, หน้า 16.

⁺⁺ กรมสรรพากรได้เริ่มจัดตั้งศูนย์คอมพิวเตอร์ หรือกองกรมวิชัยแบบแสดงรายการภาษี เมื่อปี พ.ศ. 2528 เพื่อปรับปรุงการบริหารงานภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพสูงขึ้น และเพื่อแก้ปัญหาเกี่ยวกับงานด้านการจัดเก็บภาษีอากรให้มีรายได้จากภาษีอากรเพิ่มขึ้น ซึ่งปัจจุบัน พ.ศ. 2537 กรมสรรพากรได้มีการนำคอมพิวเตอร์ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรทุกจังหวัดแล้ว

สรรพากรกำหนด อันจะมีผลทำให้ได้รับการยกเว้นไม่ถูกเรียกเก็บ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และไม่ต้องถูกลงโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรทุกชนิด การใช้วิถีการอภัยโทษทางภาษีอากร จึงเป็นการทำให้รัฐมีรายได้เพิ่มมากขึ้นจากจำนวนภาษีอากร ซึ่งรัฐบาลคาดว่าจะได้รับความร่วมมือจากประชาชนโดยทั่วไป ประเทศไทยได้เคยใช้มาตรการอภัยโทษทางภาษีมาแล้วประมาณ 5 ครั้ง* และในแต่ละครั้งก็ทำให้รัฐบาลมีรายได้เพิ่มมากขึ้น ซึ่งอาจจะเรียกได้ว่า เป็นวิธีหนึ่งที่ทำให้รัฐสามารถหาเงินเข้าคลังได้อย่างรวดเร็ว สำหรับในต่างประเทศ อย่างเช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการนำวิถีการอภัยโทษทางภาษี (Tax Amnesty) มาใช้ เช่นกันโดยเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีอากรไว้ไม่ถูกต้อง มาชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด และได้รับการยกเว้นไม่ถูกลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาเช่นเดียวกับของไทย

แต่ทั้งนี้ผู้เขียนเห็นว่า การนำวิถีการอภัยโทษทางภาษีอากรมาใช้ จะมีส่วนทำให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรกันมากขึ้น เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรมีความมั่นใจว่า เมื่อมีการอภัยโทษครั้งหนึ่งแล้ว ก็อาจจะต้องมีการอภัยโทษกันอีกต่อไป เพราะรัฐจำเป็นต้องหารายได้มาชดเชยรายจ่ายที่จำเป็น^๑ และการใช้วิถีการอภัยโทษทางภาษีอากรก็เป็นวิธีหนึ่งที่ทำให้รัฐมีรายได้เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว ซึ่งการใช้วิถีการนี้จะส่งผลให้ผู้หลีกเลี่ยงภาษีอากรรอดพ้นจาก

* ครั้งที่ 1 ปี พ.ศ. 2506 สมัยรัฐบาลของ จอมพล สฤษดิ์ ธนะรัชต์ เป็น นายกรัฐมนตรี

ครั้งที่ 2 ปี พ.ศ. 2518 สมัยนายบุญชู โรจนเสถียร เป็นรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

ครั้งที่ 3 ปี พ.ศ. 2520 สมัยพลเรือเอก สัจด์ ชลอมอยู่ เป็นหัวหน้าคณะปฏิวัติ

ครั้งที่ 4 ปี พ.ศ. 2529 สมัยพลเอก เปรม ติณสูลานนท์ เป็นนายกรัฐมนตรี

ครั้งที่ 5 ปี พ.ศ. 2534 สมัยนายอานันท์ ปันยารชุน เป็นนายกรัฐมนตรี

^๑ Martinez, Leo P. "Federal Tax Amnesty : Criminal and Punishment Revisited," Virginia Tax Review, Vol.10, 1991, p.535.

^๒ บรรหาร บัณฑุกุล, "การป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีอากร," สรรพากรสาส์น ฉบับที่ 5 ปีที่ 10 (กันยายน 2523), หน้า 39.

การถูกค่าเนิ่นคตลาญา ซึ่งเป็นผลให้ความเกรงกลัวในการถูกลงโทษทางอาญาลดน้อยลงและ
ไม่เป็นกรรมต่อผู้เสียภาษีอากรที่สุจริตด้วย

3. **มาตรการให้ภาษีจูงใจ (Tax Incentive)** เป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้
ที่เข้ามาลงทุนในประเทศโดยให้ภาษีอากรเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งในการส่งเสริมทั้งทางด้าน
พาณิชย์และอุตสาหกรรมเพื่อสนับสนุนและจูงใจให้มีการลงทุนในประเทศเกิดขึ้น¹⁰ ซึ่งสิทธิ
ประโยชน์ที่ได้รับจากภาษีอากรคือการงดหรือลดภาษี การยกเว้นภาษีอากรโดยมิได้กำหนด
เวลาอันเป็นการยกเว้นชั่วคราวโดยความจำเป็นและความเหมาะสมเป็นกรณี ๆ ไปเมื่อครบ
กำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว นักลงทุนเหล่านั้นก็จะต้องเข้าสู่ระบบการจัดเก็บ
ภาษีอย่างแน่นอน ประเทศไทยได้มีการใช้มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อให้ นักลงทุนเข้ามา
ลงทุนในประเทศเช่นกัน อย่างเช่น การให้สิทธิประโยชน์แก่นักลงทุนในเขตอุตสาหกรรม
ส่งออก¹¹ ซึ่งนอกจากจะได้สิทธิประโยชน์พิเศษทางภาษีแล้ว ยังมีการบัญญัติถึงหลักเกณฑ์
การให้กรรมสิทธิ์ในที่ดินแก่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือนักลงทุน การให้สิทธิในการอยู่
อาศัยในประเทศไทย เป็นต้น

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พุทธศักราช 2520 ก็เป็นพระราชบัญญัติอีกฉบับ
หนึ่งที่กำหนดสิทธิประโยชน์แก่นักลงทุน ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของการอนุญาตให้ถือกรรมสิทธิ์
ที่ดิน การอนุญาตให้มีผู้ชำนาญการเข้ามาทำงานในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และ
การให้สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากร โดยได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรในรูปแบบ
ต่าง ๆ

การให้สิทธิประโยชน์พิเศษทางภาษีอากรนี้ อาจเรียกอีกอย่างว่า การหยุดพักภาษี
ชั่วคราว (Holiday)¹² ซึ่งหมายถึงการไม่กำหนดจัดเก็บภาษีในระยะหนึ่ง อาจเป็นปี ห้าปี

¹⁰ โทศล ฉันทิกุล, "การให้สิ่งจูงใจและปัญหาของกฎหมายสำหรับการลงทุนจาก
ต่างประเทศในประเทศไทย และประเทศที่กำลังพัฒนาอื่น ๆ," วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหาร
ศาสตรบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2518, หน้า 42.

¹¹ พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พุทธศักราช 2522.

¹² กาญจนา นิมมานเหมินทร์, "กฎหมายภาษีอากร," คำสอนชั้นปริญญาตรี
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2524, หน้า 46.

หรือสิบปีก็ยอมทำได้ ซึ่งเมื่อครบกำหนดเวลาที่สามารถดำเนินการจัดเก็บได้ เป็นปกติ เนื่องจากรัฐบาลเห็นว่าการศึกษาที่เอกชนได้เริ่มต้นกิจการมีการลงทุนมาก ยังไม่มีผลกำไรสูงนัก ในระยะแรก การหยุดพักทางภาษีหรือการให้สิทธิประโยชน์พิเศษทางภาษีจึงเป็นส่วนหนึ่งที่จะช่วยส่งเสริมให้ชาวต่างประเทศมาลงทุน หรือช่วยให้สามารถแข่งขันการขายสินค้าในตลาดโลกได้ในราคาอื่น

วิธีการในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยการยกเว้นภาษีชั่วคราวนี้ เป็นสิ่งจูงใจขั้นพื้นฐานที่สุดที่เกือบทุกประเทศได้ปฏิบัติกัน ซึ่งมีลักษณะของการใช้มาตรการจูงใจที่คล้ายกัน¹³ ไม่ว่าจะเป็นการปรับปรุงด้านการจัดเก็บภาษี การให้สิทธิประโยชน์พิเศษทางด้านภาษีแก่ผู้ลงทุน การลดอัตราภาษีทางธุรกิจประเภทต่าง ๆ หรือแม้แต่การยกเว้นภาษีชั่วคราวเพื่อส่งเสริมให้มีการลงทุนทางด้านพาณิชย์และทางด้านอุตสาหกรรมให้มากขึ้น ส่วนความแตกต่างอยู่ที่จำนวนระยะเวลาที่ยกเว้นภาษีให้หรือเงื่อนไขในการที่จะได้รับสิทธิยกเว้นภาษีมากหรือน้อยเท่านั้น ในประเทศสหรัฐอเมริกา¹⁴ ก็ใช้มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อเป็นการสนับสนุนทางด้านธุรกิจและการลงทุนในเขตการค้าของประเทศตน หรือในประเทศสิงคโปร์¹⁵ ก็ได้มีการปรับปรุงโดยการลดอัตราภาษีเพื่อจูงใจสำหรับผู้ประกอบธุรกิจประเภทต่าง ๆ รวมทั้งธุรกิจทางการเงินทั้งคนในชาติและคนต่างชาติด้วย

การใช้วิธีการจูงใจทางภาษีนี้นี้ ผู้เขียนเห็นว่า เป็นการให้สิทธิประโยชน์พิเศษทางภาษีเฉพาะกิจบางกลุ่มเท่านั้น ซึ่งทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันทางด้านรายได้ระหว่างกิจการกลุ่มต่าง ๆ และไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการกลุ่มอื่นที่ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์พิเศษทางภาษี จนบางครั้งอาจทำให้เกิดความรู้สึกว่าไม่ชอบเสียภาษีให้แก่รัฐ เพราะการให้สิทธิเช่นนี้ เป็นการเลือกปฏิบัติที่ให้ประโยชน์เฉพาะกิจการบางกิจการเท่านั้น ศาสตราจารย์ ดร.

¹³ โทศล ฉันทิกุล, อ้างแล้ว, หน้า 41.

¹⁴ Williams, David II, "The Interprise Zone Concept at the Federal Level : Are Proposed Tax Incentive the Needed Ingredient?" Virginia Tax Review, Vol.9, 1990, p.711.

¹⁵ Ahkong, Alain, "Singapore Tax Incentives for Financial and Business Firms," East Asian Executive Reports, Vo.12, 1990, p.7.

ไกรยกุล อธิระตยา คีร์ตี นักวิชาการทางด้านเศรษฐศาสตร์¹⁶ มีความเห็นว่า การใช้ภาษี
จูงใจนี้ไม่เหมาะสม เพราะเป็นการเพิ่มรายจ่ายของรัฐชนิดหนึ่ง ที่ไปเพิ่มรายได้ให้แก่กิจการ
ที่ได้รับประโยชน์จากการใช้ภาษีจูงใจอย่างชัดเจน ควรจะมีการยกเลิกภาษีจูงใจเพื่อทำให้
ระบบภาษีมียุทธศาสตร์ที่แข็งแกร่ง และเป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีโดยทั่วไป

จากมาตรการที่ได้กล่าวมาแล้ว หน่วยงานของรัฐได้พยายามปรับปรุงประสิทธิภาพ
ในการจัดเก็บภาษีอากรให้ได้มากขึ้น และพยายามทำให้มีผู้เสียภาษีเข้ามาสู่ระบบภาษีมามากขึ้น
กว่าเดิม แต่หน่วยงานของรัฐก็ไม่ได้เน้นให้ผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์ที่ดีต่อระบบภาษีอากร และทำให้
ผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์ที่ดีต่อระบบภาษีอากรได้เสียภาษีอย่างเป็นธรรมเท่าที่ควร ถึงแม้มาตรการเหล่านั้นจะ
ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรยอมมาเสียภาษีอากรมากขึ้นก็ตาม แต่ในเวลาต่อมา ผู้เสียภาษี
อาจมีความรู้สึก ว่า มาตรการต่าง ๆ นั้น ไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี เท่าใดนัก และควร
พยายามหาทางหลีกเลี่ยงหรือหลบหนีภาษีบ้าง

กรณีการใช้มาตรการต่าง ๆ เพื่อให้ประชาชนเสียภาษีนั้นแตกต่างไปจากการใช้
มาตรการลงโทษทางอาญา เพราะการใช้มาตรการทางอาญาก็เป็นวิธีการหนึ่งไม่เพียงแต่ที่
ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกว่าตนได้รับความเป็นธรรมจากการเสียภาษีเท่านั้น แต่เป็นการ
ทำให้ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีได้รับการลงโทษจากมาตรการทางอาญา ตามวัตถุประสงค์
ของการลงโทษตามกฎหมายอย่างแท้จริง คือได้รับการลงโทษทางอาญาเพื่อเป็นการชดเชย
และทดแทนที่ผู้กระทำความผิดเอาเปรียบกับผู้เสียภาษีที่สุจริตรายอื่น ๆ อย่างไม่เป็นธรรม
และเพื่อเป็นการยับยั้งหรือป้องกันให้ผู้กระทำความผิดเกิดความเกรงกลัวและเข็ดหลาบที่
จะกระทำความผิดอีก แต่ในปัจจุบันนอกจากหน่วยงานของรัฐไม่พยายามที่จะสร้างทัศนคติที่ดี
ทางภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีแล้ว ยังทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกว่า ตนไม่ได้รับความเป็น
ธรรมอีกด้วย เพราะปัจจุบันมีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเกิดขึ้นอย่างแพร่หลายและหน่วยงาน
ของรัฐก็ได้ใช้มาตรการทางอาญาเพื่อลงโทษผู้กระทำความผิดอย่างจริงจังนัก แต่กลับไปใช้
วิธีการที่เพิ่มความสะดวกต่อการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่รัฐ โดยไม่คำนึงถึงทัศนคติของผู้เสีย
ภาษีที่มีต่อระบบภาษีอากร จึงทำให้ผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์ที่ไม่ดี และขาดความเชื่อมั่นต่อระบบ
ภาษีอากรของไทย

¹⁶ ไกรยกุล อธิระตยา คีร์ตี, "แนวทางการปฏิรูปการคลังของรัฐในทศวรรษ
หน้า," คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2533, หน้า 54.