

ประเด็นจริยธรรมในการหลบหลีกภาษีอากร : การศึกษาเชิงวิเคราะห์
Ethical issue in Tax avoidance : A Critical study

ปฐมชิสา ตันติชุตติ Patamachisa Tantichuti^๑
บารมี อริยะเลิศเมตตา Baramee Ariyalertmetta^๒
ผจญ คำชูสังข์ Phajon Kamchusang^๓

บทคัดย่อ

บทความนี้เป็นส่วนหนึ่งของงานวิจัยเรื่อง "ประเด็นจริยธรรมในการหลบหลีกภาษีอากร : การศึกษาเชิงวิเคราะห์" มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของสังคม ธุรกิจและภาษีอากร เพื่อศึกษาการหลบหลีกภาษีอากรและเพื่อวิเคราะห์ประเด็นจริยธรรมในการหลบหลีกภาษีอากรตามที่เสนอของโทมัส ฮอบส์, อิมมานูเอล ค้านท์และจอห์น สจ๊วต มิลล์ โดยมีระเบียบวิธีการวิจัยคือ การวิจัยเชิงคุณภาพ ผลการวิจัยพบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างธุรกิจ สังคมและภาษีอากร แสดงให้เห็นจากหน้าที่และความรับผิดชอบตามกฎหมายในการเสียภาษีอากร แม้การหลบหลีกภาษีอากรไม่ผิดกฎหมายแต่ขัดต่อเจตนารมณ์ของภาษีอากรที่ยืนยันความเป็นธรรม ความเสมอภาคและความเป็นประโยชน์มหาชน ซึ่งเป็นการกระทำที่ไม่สามารถกระทำได้ในสังคมตามที่เสนอของโทมัส ฮอบส์ เพราะนอกจากขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายยังขัดต่อกฎศีลธรรมตามที่เสนอของอิมมานูเอล ค้านท์ เสนอว่า เป็นการกระทำที่ขัดต่อหน้าที่ร่วมกันระหว่างหน้าที่ทางกฎหมายกับหน้าที่ตามกฎศีลธรรมและสำหรับจอห์น สจ๊วต มิลล์ เป็นการกระทำที่ขัดต่อกฎประโยชน์นิยมที่ให้ผลต่อสังคมตามหลักมหัสย

คำสำคัญ: ประเด็นจริยธรรม, การหลบหลีกภาษีอากร

^๑สาขาวิชาปรัชญาและศาสนา คณะมนุษยศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

^๒สาขาวิชาปรัชญาและศาสนา คณะมนุษยศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

^๓สาขาวิชาปรัชญาและศาสนา คณะมนุษยศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์



Abstract

The objectives of this research were to study social, business, and taxation relations, to study tax avoidance, and to analyze ethical issues on tax avoidance based on Thomas Hobbes, Immanuel Kant and John Stuart Mill. This study was a qualitative research.

The results of this study were found as follows. Business has a social relationship with the duties and responsibilities based on law is taxation. Tax avoidance violate that the duties based on law that confirms justice, equality and public benefit of taxation. Thomas Hobbes presents the intention in tax avoidance is against justice and equality of the spirit of tax law and the morality. Immanuel Kant presents tax avoidance is against legal duties share the same points with moral duties. John Stuart Mill presents tax avoidance is against the utilitarianism rules that impacts the greatest happiness principle.

Keywords: Ethical Issue , Tax Avoidance

๑. บทนำ

ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้หลักของรัฐบาลที่ใช้หล่อเลี้ยง พัฒนาและปกป้องสังคม ภาษีอากรสร้างประโยชน์อันเป็นสาธารณะให้กับสมาชิกทุกคนในสังคม ธุรกิจเป็นหนึ่งในสมาชิกของสังคม ดำรงอยู่ได้ก็ด้วยความสัมพันธ์กับสมาชิกอื่นในสังคมด้วย ลักษณะของการพึ่งพาและต่างตอบแทนภายใต้บรรทัดฐานทางสังคม คือ กฎหมาย ซึ่งธุรกิจมีหน้าที่เป็น “ผู้เสียภาษีอากร” เป็นหน้าที่ที่มีสภาพบังคับ หากไม่กระทำตามย่อม

มีความผิดทั้งทางแพ่งและอาญา (ทั้งจำและปรับ)

แม้ว่ากฎหมายจะบัญญัติโทษไว้เคร่งครัดอย่างไร แต่ธรรมชาตินิสัยของมนุษย์ส่วนใหญ่ ไม่ต้องการเสียเงินให้แก่รัฐหรือแก่ใครก็ตามโดยไม่จำเป็น^๑ จึงมีคดีภาษีอากรจำนวนมากมาย จากการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

^๑ เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ, ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอันเนื่องจากระบบเครดิต. (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยรามคำแหง, พ.ศ. ๒๕๓๙), ๑๔.



(Tax Evasion) ของธุรกิจที่ฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมาย เพื่อจะไม่เสียภาษีอากรตามจำนวนที่ควรจะต้องชำระตามกฎหมาย^๕ แต่อย่างไรก็ตามการหนีภาษีไม่ใช่ทางเลือกของธุรกิจที่มุ่งหวังความเจริญมั่นคง เพราะเป็นการกระทำผิดต่อกฎหมายอย่างโจ่งแจ้ง ง่ายต่อการตรวจสอบพบและการถูกลงโทษตามกฎหมาย ธุรกิจจำนวนมากจึงใช้การลงทุนจ้างนักบัญชีและนักกฎหมายหาโอกาสจากการสร้างรายการบัญชีที่ซับซ้อน โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร ระเบียบปฏิบัติ หรือข้อวินิจฉัยของส่วนราชการที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษี มากระทำการหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) ซึ่งเป็นกระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย เพื่อลดจำนวนค่าภาษีที่จะต้องชำระให้น้อยลง^๖

ตราบใดที่เจ้าพนักงานภาครัฐยังตรวจสอบไม่พบประเด็นความผิดของธุรกิจผู้หลบหลีกภาษีอากร ธุรกิจเหล่านั้นก็ยังคงอยู่และเจริญเติบโตในสังคมด้วยการเอาเปรียบประโยชน์สาธารณะของทุกสมาชิกในสังคม จะเห็นได้ว่า แม้กฎหมายเป็นบรรทัดฐานที่เคร่งครัด แต่การนำไปใช้ก็ยังคงมีช่องโหว่ที่ไม่สามารถบังคับ ตัดสินหรือเป็นมาตรฐานที่เคร่งครัดได้อย่างแท้จริง ยังคงต้องอาศัย

บรรทัดฐานทางสังคมในระดับที่เหนือกว่ามาช่วยพิจารณา

ผู้วิจัยจึงได้นำปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรมาศึกษาเชิงวิเคราะห์ผ่านบรรทัดฐานทางสังคมในระดับจริยธรรมโดยทัศนะทางจริยศาสตร์ที่มีเกณฑ์ตัดสินทางจริยธรรมที่เป็นสากล ๓ ทัศนะ คือ จริยศาสตร์อัตนิยมของโทมัส ฮอบส์ จริยศาสตร์กรณียธรรมของอิมมานูเอล คานท์และจริยศาสตร์ประโยชน์นิยมของจอห์น สจิวต มิลล์ เพื่อเปิดมุมมองจากประเด็นทางจริยธรรมที่แต่ละทฤษฎีจริยศาสตร์ที่มีฐานคิดต่างกันพิจารณาตัดสินการกระทำหลบหลีกภาษีอากรทางจริยธรรมให้สังคมรับรู้และมองเห็นปัญหาได้ชัดเจนขึ้น

๒. วัตถุประสงค์ของการวิจัย

บทความนี้เป็นส่วนหนึ่งของงานวิจัย/วิทยานิพนธ์เรื่อง “ประเด็นจริยธรรมในการหลบหลีกภาษีอากร : การศึกษาเชิงวิเคราะห์” สำหรับวัตถุประสงค์ที่ต้องการนำเสนอในบทความนี้มี ๓ ข้อ คือ

๒.๑ เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของสังคม ธุรกิจและภาษีอากร

๒.๒ เพื่อศึกษาการหลบหลีกภาษีอากร

๒.๓ เพื่อวิเคราะห์ประเด็นจริยธรรมในการหลบหลีกภาษีอากรตามทัศนะของโทมัส ฮอบส์, อิมมานูเอล คานท์และจอห์น สจิวต มิลล์

๓. วิธีการดำเนินการวิจัย

งานวิจัยนี้ผู้วิจัยได้ใช้วิธีวิจัยเชิง

^๕ วิโรจน์ เลหาหพันธ์, การหลีกเลี่ยงและการหลบหลีกภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย. (กรุงเทพมหานคร : วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, พ.ศ. ๒๕๒๓), ๑๐.

^๖ Brown, C. V., *Taxation and the Incentive to Work*, (Oxford : Oxford University Press., 1983), 131.



เอกสาร (Documentary Research) ซึ่งเอกสารในการศึกษาแบ่งออกเป็นงานนิพนธ์ งานวิจัยและเอกสารสำคัญเกี่ยวกับสังคม ธุรกิจ เศรษฐศาสตร์ ตัวบทกฎหมายภาษีอากรและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการหลบหลีกภาษีอากรกรณีต่างๆ ได้แก่ประมวลรัษฎากรฉบับสมบูรณ์ ประมวลรัษฎากรฉบับแก้ไขเพิ่มเติม ทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ของกรมสรรพากร งานวิจัยทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการหลบหลีกภาษีอากรและงานนิพนธ์เกี่ยวกับทฤษฎีจริยศาสตร์อัตนิยมของโทมัส ฮอบส์, จริยศาสตร์กรณีธรรมของอิมมานูเอล คานท์และจริยศาสตร์ประโยชน์นิยมของจอห์น สจิวต มิลล์

๔. ประเด็นที่ค้นพบจากการวิจัย

งานวิจัยนี้ผู้วิจัยได้ค้นพบประเด็นที่ตอบวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

๔.๑ จากการศึกษาความสัมพันธ์ของธุรกิจ สังคมและภาษีอากร พบว่า ธุรกิจเป็นสถาบันทางเศรษฐกิจในโครงสร้างสังคม มีหน้าที่ในการผลิตสินค้าและให้บริการตามความต้องการของสมาชิกและคนในสังคมอื่นๆ ที่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กัน^๗ ทั้งทางเศรษฐกิจ ทางกฎหมายและทางจริยธรรม ในทุกความสัมพันธ์มาพร้อมกันหน้าที่และความรับผิดชอบที่ธุรกิจจะต้องมีต่อสังคม ในทางเศรษฐกิจธุรกิจมีหน้าที่ผลิต จำหน่ายและให้บริการสนองความต้องการสินค้าอุปโภค

บริโภคของสมาชิกในสังคม ซึ่งจะต้องกระทำหน้าที่ดังกล่าวภายใต้กฎหมายด้วยหน้าที่การเป็น “ผู้เสียภาษีอากร” ตามกิจกรรมทางธุรกิจที่เกิดขึ้นจริงด้วย หน้าที่สำคัญนี้ แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ที่พึ่งพาอาศัยและต่างตอบแทนกันระหว่างธุรกิจกับสมาชิกในสังคมได้ชัดเจน สำหรับความสัมพันธ์ทางจริยธรรมเป็นความสัมพันธ์แสดงถึงหน้าที่และความรับผิดชอบที่ธุรกิจควรกระทำต่อสังคม แม้ไม่มีกฎหมายบังคับให้กระทำ ซึ่งความสัมพันธ์ทางจริยธรรมดังกล่าว จะแสดงให้เห็นถึงความมีคุณธรรมของนักธุรกิจที่มีต่อสังคมด้วยมาตรการลงโทษธุรกิจที่กระทำผิดจริยธรรมไม่มีบัญญัติไว้ แต่เมื่อสังคมไม่ยอมรับและสนับสนุนธุรกิจดังกล่าว ความเจริญก้าวหน้าของกิจการก็ไม่อาจมีได้

๔.๒ จากการศึกษาการหลบหลีกภาษีอากร พบว่า ภาษีอากรเป็นรายจ่ายที่ไม่ได้นำมาซึ่งรายได้ ธุรกิจไม่สามารถเลี่ยงผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงจากภาษีอากรที่เกิดต่อตัวธุรกิจได้ชัดเจน จึงมีธุรกิจจำนวนมากที่พยายามทำลายความสัมพันธ์ของตัวเองกับสังคมลง ด้วยการไม่ปฏิบัติหน้าที่ “ผู้เสียภาษีอากร” ให้ถูกต้องตามกิจกรรมทางธุรกิจที่เกิดขึ้นจริงด้วยการกระทำ ๒ ประการ คือ การหนีภาษี (Tax evasion) และการหลบหลีกภาษีอากร (Tax avoidance) ทั้งสองการกระทำมีผลทำให้จำนวนเม็ดเงินภาษีอากรที่รัฐควรจัดเก็บได้ลดน้อยลงจากที่ควรจะเป็น แต่การหนีภาษีหรือการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax evasion) มีมูลเหตุจากเจตนาหรือจงใจหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยทุจริตหรือโดยผิดก

^๗ สุรพงษ์ ลือทองจักร, หลัคนามุษยวิทยาและหลักสังคมวิทยา, (อุดรธานี : คณะมนุษยศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรธานี, พ.ศ. ๒๕๕๒), ๒๒๒.



กฎหมาย^๕ ซึ่งถือได้ว่าเป็นการทำอาชญากรรมต่อสังคมโดยส่วนรวม ไม่ว่าจะอ้างว่า กระทำโดยประมาทหรือไม่รู้กฎหมายก็ตาม เมื่อการหนีภาษีหรือการกระทำหลบเลี่ยงภาษีอากรได้เกิดขึ้นจนสำเร็จแล้วก็ถือว่า มีความผิดตามบทบัญญัติของกฎหมายอย่างชัดเจน

ส่วนการหลบหลีกภาษีอากรที่เหมือนกันก็คือ การกระทำทั้งสองมาจากเจตนาที่จะทำให้ธุรกิจของตนไม่ต้องเสียภาษีหรือเพื่อให้ตนเสียภาษีอากรให้น้อยที่สุดเป็นวัตถุประสงค์หลัก ดังนั้นจึงมีการทำธุรกรรมที่โดยปกติคนทั่วไปมักไม่ทำกันหรือเป็นการกระทำที่เป็นการบิดเบือนหรืออำพรางความจริงเอาไว้ ซึ่งแตกต่างจากการวางแผนภาษีอากรที่จะใช้วิธีการทำธุรกรรมตามปกติ การหลบหลีกภาษีอากรจึงมีภาพลักษณ์ในทางลบ^๖

การหลบหลีกภาษีอากรมีสองลักษณะ คือ การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ (Acceptable tax avoidance) เป็นการกระทำที่ไม่ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย เช่น การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax incentives) และการใช้ระยะเวลาปลอดภาษี (Tax Holiday) แต่อีกลักษณะคือ การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้

^๕ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, การวางแผนภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท สุขุมและบุตร จำกัด, พ.ศ. ๒๕๔๑), ๑๒.

^๖ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่บริสุทธิ์, (กรุงเทพมหานคร : วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม, พ.ศ. ๒๕๕๒), ๘.

(Unacceptable Tax Avoidance) หรือการหลบหลีกภาษีอากรที่ไม่บริสุทธิ์ (Abusive Tax Avoidance) เป็นการกระทำที่ใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรน้อยลง เช่น การทำธุรกรรมหรือสัญญาซึ่งเป็นนิติกรรมอำพรางเพื่อหลบหลีกภาษีอากร การซื้อขายระหว่างกิจการที่มีเจ้าของคนเดียวหรือกลุ่มเดียวกันโดยสร้างรายการบัญชีหวังประโยชน์ทางภาษีจากการเงิน เป็นต้น

การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่บริสุทธิ์ เป็นปัญหาที่ทุกประเทศทั่วโลก ต่างพยายามแก้ปัญหาด้วยการอุดช่องโหว่ของกฎหมายโดยหลัก ๕ ประการ คือ หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ หลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการหลบหลีกภาษีอากร หลักผลลัพธ์สุดท้ายและหลักการไม่บังคับตามเจตนาลวงของคู่กรณี

สำหรับประเทศไทยก็นำหลัก ๕ ประการมาประกอบการพิจารณาในการตรวจสอบภาษีโดยเจ้าพนักงานภาครัฐและนอกจากนั้นยังถือว่าการหลบหลีกภาษีอากรทุกกรณีถือเป็นการหนีภาษี เมื่อตรวจสอบพบต้องได้รับการประเมินให้ชำระภาษีเพิ่มเติมและถูกดำเนินคดี ส่วนใหญ่ศาลพิพากษาให้จ่ายภาษีอากรที่ทำการหลบหลีกไปทั้งจำนวนรวมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มทั้งสิ้น

๔.๓ จากการวิเคราะห์การหลบหลีกภาษีอากรตามทัศนะของโทมัส ฮอบส์, อิมมานูเอล ค้านท์และจอห์น สจ๊วต มิลล์ ซึ่งแต่ละทฤษฎีมีฐานคติ (assumption – ข้อความที่ยอมรับว่าเป็นจริงโดยไม่ต้องการเหตุผลมาสนับสนุน) แตกต่างกัน ทำให้ข้อสรุปที่ได้คือ



คำตัดสินทางจริยธรรมแตกต่างกันออกไป^{๑๐}
ดังต่อไปนี้

จริยศาสตร์อรรถนิยมของโทมัส ฮอบส์ ซึ่งมีฐานแห่งทัศนะมาจากแนวคิดที่ว่ามนุษย์มีธรรมชาติที่เห็นแก่ตัว มุ่งแสวงหาอำนาจเพื่อตนเอง แม้จะมีอำนาจแล้วความปรารถนาในอำนาจก็ยังไม่สงบลงจนกว่าจะสิ้นชีวิต สาเหตุไม่ใช่เป็นเพราะมนุษย์คาดหวังที่จะมีความสุขมากขึ้นที่จะได้มีอำนาจยิ่งใหญ่มากขึ้นกว่าที่เขาได้รับอยู่แล้วหรือไม่ใช่เขาไม่รู้จักพอเพียงในอำนาจแต่เป็นเพราะเขาไม่สามารถมั่นใจในอำนาจที่เขาเชื่อมั่นได้ว่าจะเป็นวิธีที่ทำให้เขาใช้ชีวิตอยู่ดีมีสุขได้จริง โดยไม่ต้องแสวงหาอำนาจให้มากขึ้นอีก เราอาจสงสัยว่าเหตุใดจึงเป็นเช่นนั้น ซึ่งฮอบส์ได้อธิบายถึงเป็นความจำเป็นของการแสวงหาอำนาจว่า มนุษย์มีอำนาจดั้งเดิมและอำนาจที่เป็นเครื่องมือจะนำพาให้มนุษย์ได้รับสิ่งที่ดีที่เป็นประโยชน์ต่อตัวเขาในอนาคต^{๑๑} ด้วยเพราะมนุษย์มีสภาวะธรรมชาติ (State of nature) ของจิตใจ ๓ ประการ คือ การแข่งขัน (Competition) ความหวาดระแวง (Diffidence) ความอยากมีชื่อเสียง (Glory) ซึ่งเป็นสาเหตุทำให้มนุษย์ต้องการอำนาจเหนือกว่ามนุษย์อื่น และต้องการมีเสรีภาพในการกระทำวิธีใดก็ได้ที่จะ

ได้มาซึ่งสิ่งที่ตนต้องการ ดังนั้นตลอดชีวิตมนุษย์จึงต้องอยู่ในสภาวะของความหวาดหวั่นระแวงภัยและเตรียมพร้อมที่จะต่อสู้ล้างผลาญซึ่งกันและกันภายในภาวะธรรมชาติ (State of nature) หรือภาวะแห่งสงคราม ซึ่งเป็นสงครามที่มนุษย์ทุกคนต่อต้านมนุษย์ทุกคนด้วยกันเอง^{๑๒} แต่หากมนุษย์ใช้เหตุผลจากความรักตัวเองไตร่ตรองเพื่อแสวงหาวิธีป้องกันตนเอง มนุษย์ก็จะค้นพบกฎธรรมชาติ (Law of nature) ซึ่งเป็นกฎสากลเป็นคำสั่งห้ามการกระทำตามความอยากโดยอิสระเสรีภาพส่วนที่เป็นการละเมิดสิทธิผู้อื่นส่วนที่สละนี้จะมีค่าเท่ากับสิทธิของตนก็จะไม่ถูกผู้อื่นละเมิดด้วย หลักการแห่งกฎธรรมชาติที่แท้จริง ก็คือ กฎศีลธรรม ซึ่งมีสันติภาพเป็นเป้าหมายและมีผลเป็นความดี เมื่อการกระทำตามกฎ นอกจากนั้น ยังเป็นกฎที่เป็นสากลมีที่มาจากเหตุผลแสดงถึงความจำเป็นที่มนุษย์ต้องตกลงกันในการสละสิทธิธรรมชาติของตนให้กับผู้ปกครองรัฐ ซึ่งนำไปสู่การใช้กฎธรรมชาติเป็นบรรทัดฐานในการกระทำ กฎธรรมชาติพื้นฐานทั้ง ๓ ประการ คือ มนุษย์ทุกคนควรแสวงหาสันติภาพ มนุษย์ทุกคนจักต้องสมัครใจโอนสิทธิทางธรรมชาติและมนุษย์ทุกคนต้องปฏิบัติตามพันธะสัญญาที่มอบสิทธิไว้ร่วมกับผู้อื่น เกณฑ์ตัดสินการกระทำทางจริยศาสตร์ของฮอบส์ เป็นสัมพัทธนิยม (Relativism) ค่าของความดี ความชั่วเป็นเรื่องไม่ตายตัวแปรผันตามความพึงพอใจของมนุษย์แต่ละคนที่แตกต่างกันแต่อย่างไรก็ตาม กฎศีลธรรมและการร่วมกันมอบสิทธิธรรมชาติของมนุษย์ทุกคนเพื่อทำสัญญาประชาคมเป็น

^{๑๐} ชัชชัย คุ้มทวีพร, จริยศาสตร์ทฤษฎีวิเคราะห์ปัญหาจริยธรรม, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, พ.ศ. ๒๕๔๐), ๑๔.

^{๑๑} Hobbes Thomas. (1651), Leviathan, ed and trans by Rod Hay, (Ontario : McMaster University, 1999), 131.

^{๑๒} Ibid, 77.



พันธะทางศีลธรรม (Moral obligation) มนุษย์มีธรรมชาติที่เห็นแก่ตน จึงต้องใช้กฎหมายเป็นเครื่องมือที่มีอำนาจบังคับ เพื่อให้มนุษย์ทุกคนปฏิบัติตนด้วยความยุติธรรมต่อตนเอง ผู้อื่นและสังคม ตามทัศนะของฮอบส์ที่ว่า "ความยุติธรรมหรืออยุติธรรมจะมีขึ้นได้นั้น จะต้องมียุติธรรมบังคับบางอย่างที่จะบังคับมนุษย์ทุกคนอย่างเสมอภาคกัน" ฉะนั้น การกระทำตามกฎหมายเป็นการกระทำที่ดี ต้องกระทำตามอย่างเคร่งครัด การกระทำใดขัดแย้งกับกฎหมายคำสั่งย่อมเป็นการกระทำที่ผิดทั้งกฎหมายและผิดกฎธรรมชาติหรือกฎศีลธรรมในทัศนะของฮอบส์ด้วย

การหลบหลีกภาษีอากรของธุรกิจในทัศนะของจริยศาสตร์อรรถนียม มีสาเหตุมาจากการเห็นแก่ผลประโยชน์ส่วนตนเฉพาะหน้า (Immediate interests) ซึ่งฮอบส์ไม่สนับสนุนความเห็นแก่ตัวที่กระทบต่อการกระทำตามกฎหมายและผู้ที่รักตนเองย่อมไม่เลือกการหลบหลีกภาษีอากร เพราะมีความเสี่ยงที่ตนเองจะต้องถูกตรวจสอบภาษี อาจได้รับโทษทั้งทางอาญาและทางแพ่ง เพราะการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศไทย ถือได้ว่าเป็นการหนีภาษี หากถูกดำเนินคดีแล้วยังต้องสูญเสียโอกาสเจริญก้าวหน้าทางธุรกิจไปด้วย ส่วนปัญหาความเห็นแก่ตัวของธุรกิจไม่ใช่ประเด็นจริยธรรมที่มีนัยสำคัญในทัศนะของฮอบส์ เนื่องจากมนุษย์ล้วนแต่มีมูลเหตุในการกระทำมาจากความเห็นแก่ตนเพราะรักตัวเองโดยธรรมชาติทั้งนั้น ปัญหาเรื่องการไม่เคารพเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรในทัศนะของ ฮอบส์ ซึ่งเขาถือว่า กฎธรรมชาติเป็นกฎศีลธรรมและกฎหมายบ้านเมืองเกิดขึ้น

จากมนุษย์ตระหนักถึงกฎธรรมชาติด้วยเหตุผลและมอสิทธิของตนร่วมกันทำสัญญาประชาคม กฎหมายบ้านเมืองจึงเป็นตัวแทนอำนาจเด็ดขาดตัดสินความถูก ผิด ดี ชั่วของการกระทำ ฉะนั้น เมื่อไม่เคารพเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากร ก็คือ จงใจขัดต่ออำนาจของกฎหมายและขัดแย้งกับความมุ่งหมายในประโยชน์ที่ตนเองจะได้รับจากกฎหมายที่ตนเองมอบอำนาจไปสร้างขึ้นสำหรับวิธีแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรของธุรกิจในทัศนะจริยศาสตร์อรรถนียมของฮอบส์ คือ กฎหมายภาษีอากรจะต้องบัญญัติการลงโทษกับธุรกิจที่หลบหลีกภาษีอากรอย่างรุนแรงและเด็ดขาดที่สุด

จริยศาสตร์ของ อิมมานูเอล ค้านท์ มีพื้นฐานจากเหตุผลซึ่งเป็นธรรมชาติของมนุษย์ ทำให้มนุษย์มีสำนึกพื้นฐานทางศีลธรรมอันประกอบไปด้วยเจตจำนงดี (The Good Will) เป็นสำนึกพื้นฐานทางศีลธรรมสามัญของมนุษย์ เจตจำนงดีเป็นสิ่งดีโดยปราศจากเงื่อนไข แม้ว่าจะมีสิ่งดีหรือความดีความเจริญอื่นๆ มากมาย แต่สิ่งเหล่านั้นอาจเป็นสิ่งที่ไม่ดีเมื่อมีเจตจำนงไม่ดี สิ่งเหล่านั้นเป็นเพียงสิ่งดีภายใต้เงื่อนไขบางประการ ไม่ใช่สิ่งที่ดีได้ในตัวเองหรือดีอย่างสมบูรณ์ในทุกสถานการณ์ปราศจากเงื่อนไขเจตจำนงดี^{๑๓} การกระทำโดยเจตจำนงดีจึงเป็นการทำดีที่ไม่มุ่งในผลแห่งการกระทำและเป็นการกระทำ

^{๑๓} Immanuel Kant. (1969), Groundwork of the Metaphysics of Morals. ed. and trans. By Allen W. Wood, (New Haven , CT : Yale University Press, 2002), 7.



โดยไตร่ตรองด้วยเหตุผล ซึ่งเป็นไปตามกฎศีลธรรม เคารพซึ่งกันและกันในฐานะสัตว์ที่ต่างก็สามารถค้นพบกฎศีลธรรมสากลได้ด้วยตนเองและไตร่ตรองเหตุผลทางศีลธรรมร่วมกับผู้อื่นในการปฏิบัติตนในสังคมกฎศีลธรรมในจริยศาสตร์ของค่านิยมเป็นกฎสากลและกฎธรรมชาติ ซึ่งมนุษย์รับรู้ได้ด้วยการใช้เหตุผลบริสุทธิ์เชิงปฏิบัติ กฎศีลธรรมอยู่ในรูปแบบของคำสั่งเด็ดขาดไม่แปรผันตามบุคคล เวลา สถานที่ กฎศีลธรรมเป็นที่มาของเจตจำนงดีและการสำนึกในหน้าที่ทางศีลธรรม ซึ่งเป็นเกณฑ์ตัดสินการกระทำทางจริยธรรมในจริยศาสตร์ของค่านิยมด้วย คือการกระทำที่ดี ต้องเป็นความดีที่มีค่าทางจริยธรรมเป็นสัมบูรณ์ คือ ความดีเป็นความจริงสากลที่ไม่แปรเปลี่ยน ความดีของสิ่งใดเป็นความดีในตัวเองของสิ่งนั้น เป็นอิสระจากกาลเวลา สถานที่ และสภาพแวดล้อม โดยมีเจตจำนงดีซึ่งเป็นเจตจำนงอิสระทางศีลธรรมซึ่งมนุษย์สำนึกในหน้าที่ทางศีลธรรมได้จากเหตุผลบริสุทธิ์เชิงปฏิบัติได้ด้วยตนเอง การกระทำใดก็ตามที่ขัดต่อสำนึกในหน้าที่ กฎศีลธรรมและเจตจำนงดี ซึ่งมาจากเหตุผลทางศีลธรรมแล้ว

การหลบหลีกภาษีอากรของธุรกิจในทัศนะจริยศาสตร์กรณีธรรมของอิมมานูเอล คานท์ พิจารณาจากเจตจำนงแห่งการหลบหลีกภาษีอากรของธุรกิจ ซึ่งมีที่มาจากเจตจำนงที่มุ่งในผลประโยชน์ส่วนตัว ความต้องการลดค่าภาษี เป็นเจตจำนงที่มีได้เกิดจากการไตร่ตรองเหตุผลทางศีลธรรม จึงไม่เป็นอิสระจากประสบการณ์และผัสสะ ซึ่งมีแรงขับแห่งสัญชาตญาณ ความอยากได้ ความต้องการ ฯลฯ เป็นที่มา ดังนั้น การกระทำ

หลบหลีกภาษีอากรของธุรกิจ จึงไม่ควรกระทำ เนื่องจากเป็นการกระทำที่ไม่ถูกต้อง ไม่มีสำนึกในหน้าที่ทางศีลธรรมทั้งต่อตนเองและผู้อื่น ละเมิดคำสั่งเด็ดขาดตามกฎศีลธรรม ประเด็นปัญหาความเห็นแก่ตนการไม่เคารพเจตนาธรรมของกฎหมายและการเอาเปรียบสาธารณชนของการหลบหลีกภาษีอากรของธุรกิจ เป็นประเด็นจริยธรรมในทัศนะของจริยศาสตร์คานท์ เพราะทั้งสามประเด็นมีที่มาจากเจตจำนงที่ไม่อิสระหรือภาวะอนิสสรแห่งเจตจำนงที่มุ่งหมายอยากได้ผลประโยชน์ เอาเปรียบเบียดเบียนผู้อื่น ขัดแย้งกับกฎศีลธรรมสากลและสูตรแห่งความเป็นมนุษย์ในฐานะที่เป็นจุดหมายในตนเอง นอกจากนั้น การกระทำตามกฎหมายด้วยความเคารพนั้น เป็นการกระทำที่ดี เพราะเจตนาธรรมแห่งกฎหมายมีที่มาจากเจตจำนงดีของมนุษย์ที่บัญญัติไว้เพื่อการอยู่ร่วมกันเป็นสังคมวิธีกแก้ปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรทำได้โดยตัวของมนุษย์ผู้เป็นเจ้าของธุรกิจ ควรไตร่ตรองเหตุผลในการประกอบธุรกิจด้วยสำนึกทางศีลธรรมตามหน้าที่ต่อตนเองและสังคม

ทฤษฎีจริยศาสตร์ประโยชน์นิยมของจอห์น สจ๊วต มิลล์ เป็นประโยชน์นิยมเชิงกฎ กฏดังกล่าว คือ หลักประโยชน์สุขสูงสุด ซึ่ง มิลล์นำไปตรวจสอบและตัดสินทางจริยธรรมต่อการกระทำ นอกจากนั้นหลักประโยชน์สุขเป็นจุดหมายปลายทางของการกระทำและเป็นอุดมคติทางจริยธรรม ซึ่งเรียกว่า "หลักความสุข" (The Greatest Happiness Principle) ที่ว่า "ความสุขที่มากที่สุดของคนจำนวนมากที่สุด" ความสุขที่มนุษย์ควรเลือกเป็นหลักแห่งการกระทำที่ดี ต้องเป็นการแสวงหาความสุขที่



มีศักดิ์ศรีของความเป็นมนุษย์หรือความสุขเชิงคุณภาพ โดยมนุษย์จะต้องมีสำนึกถึงประโยชน์ส่วนรวมก่อนประโยชน์ส่วนตน ซึ่งสำนึกแห่งการเลือกกระทำหรือแสวงหาความสุขเชิงคุณภาพนั้น มิลล์เรียกว่า “มโนธรรม” (conscience) หรือการตระหนักถึงความผิดชอบชั่วดี อันประกอบไปด้วยความเห็นอกเห็นใจ (sympathy) ความรัก (love) และความกลัว (fear) ที่มนุษย์ได้รับการสั่งสมมาทำให้มนุษย์ตระหนักถึงพันธะที่มีต่อกันและกันกับหน้าที่^{๑๔} ต้องทำร่วมกันในสังคม เกณฑ์ตัดสินการกระทำทางจริยธรรมในจริยศาสตร์ประโยชน์นิยมของจอห์น สจ๊วต มิลล์ คือ การกระทำที่มีประโยชน์สุขเป็นจุดหมายหรือการกระทำที่มีแนวโน้มจะก่อให้เกิดความสุข แต่ประโยชน์สุขที่เป็นจุดหมายจะต้องเป็น “หลักมสุข” คือ ประโยชน์สุขที่มากที่สุดของจำนวนคนมากที่สุดเท่าเทียมกันทุกหน่วยความสุข นั้นหมายถึง ผลประโยชน์ส่วนตนจะเป็นผลที่ได้จากสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ส่วนรวมได้โดยเฉลี่ยต่อหน่วย ซึ่งเป็นความสุขส่วนตนที่ให้ประโยชน์ยาวนานที่สุด

การหลบหลีกภาษีอากรของธุรกิจเป็นการกระทำที่มุ่งความสุขในการลดค่าภาษีที่ต้องชำระของเจ้าของธุรกิจเท่านั้น จึงเป็นความสุขที่มีใช้หลักมสุข นอกจากนั้นยังเป็นการกระทำที่ให้ผลร้ายต่อหลักมสุขของมหาชนทั้งประเทศ ฉะนั้น การหลบหลีกภาษี

อากรจึงเป็นการกระทำที่ผิดจริยธรรมและไม่สามารถยอมรับได้ ประเด็นจริยธรรมในการหลบหลีกภาษีอากรของธุรกิจในทัศนะของมิลล์ คือ การมุ่งความสุขเชิงปริมาณของธุรกิจที่ทำให้เกิดผลร้ายต่อหลักมสุขของมหาชน ส่วนปัญหาเรื่องเจตนาในการกระทำจากความเห็นแก่ตนหรือการไม่เคารพต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายนั้น มิได้เป็นประเด็นทางจริยธรรมที่จริยศาสตร์ประโยชน์นิยมพิจารณาตัดสินการกระทำ มีเพียงปัญหาเรื่องการเอาเปรียบสาธารณชนอันเป็นผลแห่งการหลบหลีกภาษีอากรเท่านั้นที่เป็นประเด็นทางจริยธรรมสำคัญที่ขัดกับหลักมสุข อันเป็นความสุขในอุดมคติทางจริยธรรม

ประเด็นจริยธรรมในการหลบหลีกภาษีอากรที่พบจากการวิเคราะห์ตามทัศนะของโทมัส ฮอบส์, อิมมานูเอล คานท์และจอห์น สจ๊วต มิลล์ ก็คือ การกระทำที่ไม่ถูกต้องทางจริยธรรมที่ธุรกิจได้กระทำต่อสังคมส่วนรวม แต่ละทัศนะให้เหตุผลต่างกันตามฐานคติตามลำดับกล่าวคือ โทมัส ฮอบส์เสนอประเด็นเจตนารมณ์ในการบัญญัติกฎหมายและกฏศีลธรรมนั้นมีเป้าหมายให้ความเป็นธรรมและความเสมอภาค การหลบหลีกภาษีอากรขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากร ส่วนอิมมานูเอล คานท์เสนอประเด็นเหตุผลของมนุษย์เป็นรากฐานของกฎหมายและกฏศีลธรรม การกระทำหน้าที่ตามกฎหมายมีจุดร่วมเดียวกันกับหน้าที่ทางศีลธรรม การหลบหลีกภาษีอากรขัดต่อหน้าที่ตามกฎหมายและสุดท้าย จอห์น สจ๊วต มิลล์เสนอประเด็นหน้าที่ตามกฎหมายประโยชน์นิยมกับการเสียภาษีเป็นหน้าที่ทางจริยธรรมให้ผลต่อ

^{๑๔} John Stuart Mill. (1863),



สังคมตามหลักมหัสซุ การหลบหลีกภาชีอากร ผิดต่อหน้าที่ตามกฎประโยชน์นิยม

๕. บทสรุป, บทวิจารณ์และข้อเสนอแนะ

๕.๑ บทสรุป

ความสัมพันธ์ระหว่างธุรกิจ สังคมและภาชีอากร แสดงให้เห็นได้จากหน้าที่และความรับผิดชอบตามกฎหมายในการเสียภาชีอากร แต่เมื่อธุรกิจไม่รับผิดชอบต่อหน้าที่ทางกฎหมายโดยกระทำการหลบหลีกภาชีอากร แม้จะไม่มีบทบัญญัติในส่วนบทลงโทษของกฎหมายภาชีอากรโดยตรง เนื่องจากเจตนาและเพียรพยายามการหาช่องโหว่ของกฎหมายภาชีอากรนั้น เป็นเจตนาที่เป็นภัยแก่สังคมและมุ่งผลเอาเปรียบสังคม

เมื่อนำการหลบหลีกภาชีอากรมาใช้เกณฑ์ตัดสินทางจริยธรรมพิจารณาจากทัศนะจริยศาสตร์ของโทมัส ฮอบส์ อิมมานูเอล ค้านท์และจอห์น สจ๊วต มิลล์ ทั้งสามทัศนะตัดสินว่า เป็นการกระทำที่ไม่ถูกต้องทางจริยธรรมด้วยเหตุผลที่แตกต่างกัน กล่าวคือ แม้การหลบหลีกภาชีอากรไม่ผิดกฎหมายแต่ขัดต่อเจตนารมณ์ของภาชีอากรที่ยืนยันความเป็นธรรม ความเสมอภาคและความเป็นประโยชน์มหาชน จึงเป็นการกระทำที่ผิดต่อสังคมตามทัศนะของโทมัส ฮอบส์ เพราะนอกจากขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายยังขัดต่อศีลธรรม

การหลบหลีกภาชีอากรเป็นการกระทำที่ขัดต่อหน้าที่ ซึ่งเป็นหน้าที่ร่วมกันระหว่างหน้าที่ทางกฎหมายกับหน้าที่ตามศีลธรรมตามทัศนะของอิมมานูเอล ค้านท์ จึงเป็นการกระทำที่ไม่มีค่าทางจริยธรรม และใน

ทัศนะของจอห์น สจ๊วต มิลล์ การหลบหลีกภาชีอากรเป็นการกระทำที่ขัดต่อกฎประโยชน์นิยมที่ให้ผลต่อสังคมตามหลักมหัสซุ ย่อมเป็นการกระทำที่ผิดไม่ควรกระทำต่อสังคมอย่างยิ่ง

๕.๒ บทวิจารณ์และข้อเสนอแนะ

ธุรกิจมีหน้าที่สำคัญในการรับผิดชอบต่อสังคม คือ การเสียภาชีอากรตามประเภทของธุรกิจ แต่เมื่อธุรกิจไม่รับผิดชอบต่อหน้าที่ทางกฎหมายโดยกระทำการหลบหลีกภาชีอากร แม้จะไม่มีบทบัญญัติในส่วนบทลงโทษของกฎหมายภาชีอากรโดยตรง เนื่องจากเจตนาและเพียรพยายามการหาช่องโหว่ของกฎหมายภาชีอากรนั้น เป็นเจตนาที่เป็นภัยแก่สังคมและมุ่งผลเอาเปรียบสังคม แต่สมาชิกผู้บริโภคส่วนใหญ่ในสังคมยังเพิกเฉยเพราะไม่รู้ว่าเป็นการกระทำผิด นอกเสียจากจะมีความรู้ด้านการบัญชีภาชีอากรหรือด้านกฎหมาย จึงจะเข้าใจว่า ทุกคนในประเทศซึ่งเสียภาษีตามหน้าที่ภายใต้รัฐธรรมนูญที่บัญญัติหน้าที่การเสียภาษีให้พลเมือง ได้ถูกเอารัดเอาเปรียบจากกลุ่มธุรกิจหนีภาชีอากรจำนวนมากอยู่แล้ว หากแต่ธุรกิจหนีภาษีจะถูกกฎหมายดำเนินการได้ง่ายและธุรกิจเหล่านี้มิสามารถแสดงตัวเปิดเผยในสังคมได้ เพราะสังคมไม่ยอมรับ ซึ่งตรงกันข้ามกับธุรกิจที่ใช้กลวิธีจากความรู้ความสามารถที่สูงกว่าในด้านบัญชีและกฎหมายมาเพื่อดำเนินการหลบหลีกภาชีอากร ฉากหน้าเป็นธุรกิจที่เสียภาชีอากรหรืออาจแสดงตนในฐานะของธุรกิจที่มีจริยธรรม ช่วยเหลือบริจาคให้กับสังคมและสิ่งแวดล้อม หากแต่ซ่อนกลไว้ในระบบบัญชีภาชีอากรเพื่อหลบหลีกภาชีอากรได้เป็นเงินจำนวนมาก เป็นภัยเงียบที่บ่อนทำลายเศรษฐกิจและสังคมมาอย่างยาวนาน แม้นานา



ประเทศจะบัญญัติกฎหมายและมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเพียงใด ก็เป็นการวิ่งตามปัญหาที่ต้องแก้ไขด้วยการบัญญัติกฎหมายเพิ่มเติมไปทุกยุคทุกสมัย トラบเท่าที่ธุรกิจยังขาดสำนึกทางจริยธรรม

ฉะนั้น การบัญญัติกฎหมายเรื่องการหลบหลีกภาษีอากรตามประเด็นความผิดที่เคยตรวจสอบพบทั้งหมดขึ้นเป็นกฎหมาย เพื่อเปิดโลกทัศน์ให้แก่สังคมและให้ความเด็ดขาดของกฎหมายเอาผิดแก่เหล่าธุรกิจผู้เอาเปรียบสังคม ตามทัศนะของโทมัส ฮอบส์ เป็นแนวทางหนึ่งที่รัฐควรรหาหนทางแก้ไข นอกจากนั้นการสร้างภาพลักษณ์ของธุรกิจที่มีจริยธรรม ตามแนวคิดเรื่องการเป็นพลเมืองดีของธุรกิจควรได้รับการส่งเสริมจากภาครัฐ และสมาคมหรือสมาพันธ์ทางธุรกิจขนาดใหญ่ เพื่อให้เกิดค่านิยมทางธุรกิจที่ถูกต้อง โดยดำเนินธุรกิจให้มีความรับผิดชอบต่อสังคมทั้งภายในและภายนอกองค์การ สร้างความสมดุลแก่เศรษฐกิจ สังคมและสิ่งแวดล้อมเพื่อสร้างข้อได้เปรียบในการแข่งขัน และการพัฒนาอย่างยั่งยืน การดำเนินธุรกิจ CSR จะเป็นแนวทางหนึ่งที่แก้ไขปัญหาทัศนคติของเจ้าของธุรกิจที่ใช้ผลประโยชน์ส่วนตนมาตัดสินใจทางธุรกิจ

การแก้ไขปัญหาค่านิยมของธุรกิจที่หลบหลีกภาษีอากร ด้วยการแก้ที่ต้นเหตุ คือ การใช้อำนาจหาผลประโยชน์ทำให้เกิด การ

ขัดกันแห่งผลประโยชน์ (Conflict of Interest) ของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจประเมินภาษีได้มีหรือได้รับผลประโยชน์ส่วนตน ทำให้การตัดสินใจในการปฏิบัติงานตามอำนาจหน้าที่ขาดความเที่ยงธรรม เพราะการยึดผลประโยชน์ส่วนตนที่ขัดแย้งต่อผลประโยชน์ส่วนรวมที่ควรกระทำตามหน้าที่ที่ตนรับผิดชอบ

เจ้าพนักงานมีอำนาจหน้าที่จากการถือกฎหมายและใช้กฎหมายมาบังคับธุรกิจกระทำตามหน้าที่ตามกฎหมาย เมื่อใดก็ตามการใช้อำนาจบังคับอย่างไม่เท่าเทียมเกิดความเหลื่อมล้ำให้กับบางธุรกิจ ก็จะก่อค่านิยมผิดๆ ที่ธุรกิจจะพยายามหาหนทางแลกผลประโยชน์ที่จะเสียภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมายก็จะแปรเปลี่ยนไปเป็นการสนองผลประโยชน์จำนวนที่น้อยกว่าให้กับผู้ถืออำนาจแลกกับผลประโยชน์จากการหลบหลีกภาษีอากรที่จำนวนมากกว่า

ปัญหากรณีดังกล่าว ควรได้รับการแก้ปัญหาย่างเร่งด่วนจากภาครัฐ เพราะหากปล่อยไว้ การหลบหลีกภาษีอากรก็จะเป็นวงจรที่ทับซ้อนอยู่กับปัญหาการกระทำของเจ้าพนักงานภาครัฐใช้อำนาจเพื่อประโยชน์ตนขัดกันกับผลประโยชน์ส่วนรวมของประเทศอย่างไม่มีวันจบสิ้น





บรรณานุกรม

๑. คัมภีร์พระไตรปิฎกและหนังสือภาษาไทย

มหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย. **พระไตรปิฎกภาษาไทย ฉบับมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย.**

กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย, ๒๕๓๙.

เกษม ตันติผลาชีวะ และกุลยา ตันติผลาชีวะ, **การรักษาสุขภาพในวัยผู้สูงอายุ,**

กรุงเทพมหานคร : อรุณการพิมพ์, ๒๕๒๘.

จรัสวรรณ เทียนประภาสและพัชรี ตันศิริ, **การพยาบาลผู้สูงอายุ,** กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์

มหาวิทยาลัยมหิดล, ๒๕๓๖.

จุฑามาศ วารีแสงทิพย์,ดร. **การฟื้นฟูคุณภาพชีวิตของผู้ป่วยไตวายเรื้อรังระยะสุดท้ายด้วย**

ธรรมปฏิบัติ, กรุงเทพมหานคร: บริษัท เอ็ม เอ็นเตอร์ไพรส์ จำกัด, ๒๕๕๓.

ธรรมวิภาคบรรยาย สำหรับนักธรรมและธรรมศึกษา ตรี-โท-เอก, กรุงเทพมหานคร: ประยูร

สาส์นไทยการพิมพ์, ๒๕๕๘.

บุญทิพย์ สิริธรรังศรี, **ความรู้ความเข้าใจและความต้องการของผู้สูงอายุที่อยู่ตามลำพัง,**

กรุงเทพมหานคร : มูลนิธิสถาบันวิจัยและพัฒนาผู้สูงอายุไทย, ๒๕๕๓.

พระธรรมปิฎก (ป.อ. ปยุตฺโต). **พจนานุกรมพุทธศาสตร์ ฉบับประมวลศัพท์.** พิมพ์ครั้งที่ ๑๐,

กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย, ๒๕๔๖.

พระสัทธัมมโชติกะ ธัมมาจริยะ, **ปรมัตตโชติกะ ปริจเฉทที่ ๙ เล่ม ๑ สมถกัมมัฏฐานที่ปณี**

(หลักสูตรชั้นมัธยมศึกษาธรรมิกะโท), พิมพ์ครั้งที่ ๔, กรุงเทพมหานคร: มูลนิธิธัมม

โชติกะ, ๒๕๓๙.

วิจิต บุญยะโทตระ, **คู่มือเกษียณอายุ,** พิมพ์ครั้งที่ ๒, กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์สัมพันธ์ที่ ๖,

๒๕๓๗.

สำนักงานสถิติแห่งชาติ, **การสำรวจประชากรสูงอายุในประเทศไทย ๒๕๕๗,** [ออนไลน์],

แหล่งที่มา: <http://www.nso.go.th> [๐๕ ม.ค. ๒๕๕๘].

๒. หนังสือภาษาอังกฤษ

เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ. **ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอันเนื่องจากระบบเครดิต.**

กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ๒๕๓๙

ชัชชัย คุ่มทวีพร. **จริยศาสตร์ทฤษฎีวิเคราะห์ปัญหาจริยธรรม.** กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์

เคล็ดไทย, ๒๕๔๐

ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. **มาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ หรือไม่บริสุทธิ์.**

กรุงเทพมหานคร : วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม.2552

วิโรจน์ เลหาพันธ์. **การหลีกเลี่ยงและการหลบหลีกเลี่ยงเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย,**

กรุงเทพมหานคร : วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, พ.ศ. ๒๕๒๓

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. **การวางแผนภาษีอากร,** กรุงเทพมหานคร : บริษัท สุขุมและบุตร จำกัด,

2541.

สุรพงษ์ ลือทองจักร. **หลักมานุษยวิทยาและหลักสังคมวิทยา**, อุดรธานี : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัย
พ.ศ. ๒๕๔๑

๒. หนังสือภาษาอังกฤษ

Brown C. V. **Taxation and the Incentive to Work**. Second Edition. Oxford :
Oxford University Press, 1983.

Hobbes Thomas. 1651. **Leviathan**, Edited. and Translated by Rod
Hay. Ontario : McMaster University, 1999.

Immanuel Kant. 1969. **Groundwork of the Metaphysics of Morals**. Translated
by Allen Wood. Yale : Yale University Press, 2002.

John Stuart Mill. 1863. **Utilitarianism**. Kitchener, Ontario : Batoche Books
Limited. 2001.

