

ปัจจัยและแนวทางป้องกันการหนีภาษีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

พิเชษฐ์ โสภางษ์^{1*} วิชญานัน รัตนวิบูลย์สม² ฉันทนา จันทร์บรรจง³

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา 1.ปัจจัยที่ส่งผลต่อการหนีภาษีอากรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย 2.รูปแบบพฤติกรรมกรรมการหนีภาษีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และ 3.แนวทางป้องกันการหนีภาษีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้วิธีวิจัยแบบผสมผสาน (Mixed Methodology) ที่มีทั้งการวิจัยเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณ ใช้กลุ่มตัวอย่างสองกลุ่มโดยกลุ่มตัวอย่างกลุ่มแรกคือผู้จัดการบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 330 บริษัทและกลุ่มตัวอย่างที่สองคือผู้ทรงคุณวุฒิที่เป็นผู้เชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานและประกอบวิชาชีพด้านบัญชีและภาษีอากรจำนวน 8 ท่าน การวิจัยเชิงปริมาณใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูปวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐานและการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณวิเคราะห์ปัจจัยที่ส่งผลต่อการหนีภาษีส่วนการวิจัยเชิงคุณภาพใช้การสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ทรงคุณวุฒิที่มีความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานด้านบัญชีและภาษีอากร

ผลการวิจัยพบว่าปัจจัยทั้ง 5 ด้านได้แก่ 1. ความเป็นธรรมของระบบภาษี 2. การบังคับใช้กฎหมายภาษี 3. การบริหารจัดการภาครัฐ 4. ความรู้ความเข้าใจเรื่องภาษีและ 5. จรรยาบรรณของผู้เสียภาษีทุกปัจจัยส่งผลต่อการหนีภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติและพบว่ารูปแบบพฤติกรรมกรรมการหนีภาษีที่บริษัทใช้มากที่สุดได้แก่การแจ้งรายได้ไม่ครบถ้วน การทำนิติกรรมเท็จ การตั้งบริษัทย่อยและบริษัทในเครือในดินแดนเลี่ยงภาษีและการสร้างค่าใช้จ่ายเท็จตามลำดับ และพบแนวทางการป้องกันการหนีภาษีที่สำคัญได้แก่ 1. รัฐบาลต้องแยกกรมสรรพากรเป็นองค์กรอิสระ 2. รัฐบาลต้องยกเลิกมาตรการส่งเสริมการลงทุนที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีทั้งหมด 3. รัฐบาลต้องบัญญัติกฎหมายที่ป้องกันการหนีภาษีเป็นการเฉพาะ 4. รัฐบาลต้องนำหลักการบริหารตามแนวคิดเรื่องธรรมาภิบาลมาใช้อย่างจริงจังโดยเฉพาะเรื่องการทุจริตคอร์รัปชัน 5. รัฐบาลต้องจัดตั้งองค์กรทางวิชาการด้านภาษีอากรเพื่อสร้างความรู้ความเข้าใจให้แก่ผู้เสียภาษีและ 6. รัฐบาลต้องสร้างจิตสำนึกความเป็นพลเมืองให้ประชาชนตระหนักถึงคุณค่าและความสำคัญของเงินภาษีที่รัฐบาลต้องจัดเก็บเพื่อสร้างประโยชน์แก่สาธารณะ

คำสำคัญ : การภาษีอากร การหนีภาษีอากร การทุจริต

¹ นิสิตปริญญาเอกหลักสูตรบริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิต สาขาวิชาบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยนครสวรรค์

² อาจารย์ที่ปรึกษา

³ อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม

*ผู้นิพนธ์หลัก e-mail: phichet.so@spu.ac.th

FACTORS AND PREVENTION GUIDELINE OF TAX EVASION OF LISTED COMPANIES IN THE STOCK EXCHANGE OF THAILAND

Phichet Sophaphong^{1*} Vichayanon Rattanawiboonsom² Chantana Chanbanjong³

Abstract

This research explored and described casual factors and prevention guideline of tax evasion of listed companies in the Stock exchange of Thailand. The research objectives were 1. to identify influential casual factors on tax evasion and 2. to understand tax evasion patterns and 3. to study preventive guideline of tax evasion among companies listed in the Stock Exchange of Thailand. A mixed method research strategy included a qualitative and a quantitative approach. Data were collected from two groups of research participants: a group of specialists who had expertise in Professional Accounting and Tax. The quantitative research involved Accounting Managers from 330 companies listed in the Stock Exchange of Thailand and 8 specialists in Professional Accounting and Tax fields. The quantitative research deployed Statistical Package for Social Science and using the multiple regression analysis the factors that affect the tax evasion whereas the qualitative research engaged the in depth interview on the specialists who had expertise in Professional Accounting and Tax. The findings found the following five factors, namely 1. Equity of tax system 2. tax Law enforcement 3. states management 4. tax knowledge and understanding and 5. Ethical consideration of tax payer. Each factor has statistical significance on tax evasion. The findings suggest the frequent found tax evasion method most practice by the companies are incomplete reporting of revenues, making false statement, establishing subsidiary and offshore company and falsify expenses. Within the scope of research, key directions to avoid tax evasion are 1. The Revenue Department operated independently, as NGOs. 2. The government must cancel all BOI promotional investment, whereas 3. specific law must be passed as the preventive measures against tax evasion and 4. the government should actively implement Good Governance to combat corruption and 5. the government should establish Tax Academy to educate the tax payer and lastly 6. the government must raise the public awareness on the significant value of tax collection for public benefit.

Keywords : Taxation, Tax evasion, Corruption

¹D.B.A. In Business Administration, Naresuan University,

² Advisor

³ Co-Advisor

*Corresponding author, e-mail: phichet.so@spu.ac.th

บทนำ

การหนีภาษีเป็นปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นไปทั่วโลก สร้างความเสียหายให้แก่ระบบเศรษฐกิจของแต่ละประเทศ และทำให้สูญเสียระบบสวัสดิการสังคมอย่างมาก (Scheider and Enste, 2000) เพราะการหนีภาษีทำให้รัฐขาดรายได้ที่จะนำมาใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศในด้านต่างๆ ที่เป็นประโยชน์และจำเป็นการหนีภาษีมีรูปแบบพฤติกรรมที่หลากหลายและควบคุมความยากจนมีค่ากล่าวว่าการหนีภาษีเป็นเหมือนคู่แข่งของการจัดเก็บภาษีแต่รัฐก็ต้องพยายามหาทางป้องกันและปราบปรามอย่างจริงจังเพื่อให้ลดน้อยลงเพราะการหนีภาษีไม่ว่าจะเป็นรูปแบบพฤติกรรมใดก็ย่อมสร้างความเสียหายต่อการพัฒนาประเทศและระบบเศรษฐกิจในปี 2006 กรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service : IRS) ได้ประเมินมูลค่าความสูญเสียทางภาษีที่เกิดขึ้นจากการหลบหนีภาษีของประชาชน (Tax Non-Compliance) ว่ามีมูลค่าสูงถึง 300,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐ (Alm and Mckee, 2006) แต่สำหรับประเทศไทยซึ่งได้รับการจัดอันดับให้อยู่ในกลุ่มประเทศที่มีคนหนีภาษีอากรมากที่สุด 3 อันดับแรกของโลกโดยมี Tax Evasion Score สูงถึง 53.34% ของ GDP ในขณะที่ประเทศสหรัฐอเมริกา สวิตเซอร์แลนด์และออสเตรเลียมี Tax Evasion Score เพียง 8.6%, 9.13% และ 10.43% ตามลำดับ (Tsakumis, Curatola et., 2007) แต่ก็ยังไม่มีมาตรการมูลค่าความสูญเสียทางภาษีที่เกิดขึ้นจากการหนีภาษีอากรว่ามีจำนวนเล็กน้อยเพียงใดแม้แต่การนำเสนอข่าวสารเกี่ยวกับการตรวจพบและจับกุมการหนีภาษีในรูปแบบพฤติกรรมต่างๆ ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลมานำเสนอทางสื่อเพื่อให้สังคมได้รับรู้ถึงพฤติกรรมที่เกิดขึ้นของบุคคลและกลุ่มคนที่ทุจริตภาษีแต่ไม่ได้นำเสนอถึงวิธีการและแนวทางเพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นอย่างเพียงพอและเหมาะสม แม้กระทั่งเจ้าหน้าที่ในสำนักงานกรมสรรพากรต่างก็ยอมรับว่ามีคนหนีภาษีเป็นจำนวนมากเนื่องจากปัญหาของการบริหารจัดการเก็บภาษีในปัจจุบันมีจุดบกพร่องมีช่องโหว่จำนวนมากทำให้การจัดเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพประสิทธิภาพเพียงพอ สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย (ทีดีอาร์ไอ) ได้เปิดเผยผลการศึกษาวิจัยเรื่องปัญหาการทุจริตคอร์รัปชันในวงการธุรกิจเอกชนไทยพบว่าการหนีภาษีมีความรุนแรงมากขึ้นในช่วงธุรกิจขาลง บริษัททั้งหลายต่างก็มีพฤติกรรมหลบหนีภาษีสรรพากรโดยบริษัทขนาดเล็กจะมีรูปแบบการหนีภาษีที่ไม่ซับซ้อนมากนักหากเปรียบเทียบกับการหนีภาษีของธุรกิจขนาดใหญ่ งานวิจัยนี้ผู้วิจัยจึงเลือกทำการศึกษากลุ่มตัวอย่างที่เป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพราะบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่มีรายได้และกำไรมหาศาลจากการประกอบการถ้าบริษัทจ่ายชำระภาษีอย่างถูกต้องและครบถ้วนจะทำให้รัฐสามารถมีเงินไปใช้ในการพัฒนาประเทศอย่างเต็มที่ก่อให้เกิดความมั่นคงทางเศรษฐกิจและนำไปสู่ความมั่นคงของชาติโดยรวมแต่ในทางตรงกันข้ามหากบริษัทจดทะเบียนไม่ให้ความร่วมมือในการชำระภาษีให้ครบถ้วนและยังมีการหนีภาษีกันมากย่อมอาจส่งผลกระทบต่อความมั่นคงของชาติเช่นกันกล่าวคือรัฐบาลจะมีรายได้ไม่เพียงพอในการพัฒนาประเทศในด้านที่เป็นประโยชน์และจำเป็นเพราะในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมรัฐบาลต้องใช้จ่ายเงินจำนวนมากหากเก็บภาษีอากรได้ไม่เพียงพอกับรายจ่าย รัฐบาลก็ต้องหาเงินจากแหล่งอื่นมาใช้ซึ่งก็อาจมาจากการกู้เงินจากต่างประเทศมาใช้ซึ่งก็จะเกิดการผูกพันและความเสี่ยงในระยะยาว ดังนั้นรัฐบาลในฐานะผู้ปกครองประเทศจึงจำเป็นต้องหาวิธีการที่เป็นธรรมที่สุดเพื่อให้ประชาชนได้มีส่วนร่วมกันรับผิดชอบในภาระสาธารณะ การทราบถึงสาเหตุหรือเหตุผลของการหนีภาษีของภาคธุรกิจย่อมมีความสำคัญต่อการกำหนดนโยบายและการวางแผนการจัดเก็บภาษีของรัฐ ซึ่งรัฐจำเป็นต้องหาแนวทางป้องกันและแก้ไขปัญหาและข้อบกพร่องต่างๆ ที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะเกิดจากสาเหตุใด ผู้วิจัยได้เห็นความสำคัญของปัญหาการหนีภาษีอากรที่ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บจึงได้ทำการศึกษาลึกลงไปถึงปัจจัยที่ส่งผลต่อการหนีภาษีและแนวทางการป้องกันการหนีภาษีซึ่งไม่เคยมีการศึกษากันอย่างจริงจังมาก่อน โดยผลการวิจัยจะเป็นฐานข้อมูลให้รัฐบาลสามารถที่จะออกแบบนโยบายภาษีให้มีประสิทธิภาพช่วยให้สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยมีเงินไว้ใช้จ่ายใน

การบริหารประเทศอย่างเพียงพอและช่วยให้รัฐบาลได้เข้าใจปัญหาสาเหตุที่แท้จริงและลึกซึ้งของภาคธุรกิจว่าทำไมจึงต้องหนีภาษี

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อการหนีภาษีรูปแบบพฤติกรรมการหนีภาษีและแนวทางป้องกันการหนีภาษีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

การวิจัยเชิงปริมาณประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้คือนักบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยแบ่งเป็น 8 กลุ่มอุตสาหกรรมมีจำนวนทั้งสิ้น 659 บริษัทที่ใช้การสุ่มตัวอย่างแบบชั้นภูมิ(stratified random sampling) ได้กลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 330 รายการวิจัยเชิงคุณภาพประชากรในการวิจัยได้แก่ผู้ทรงคุณวุฒิที่มีความเชี่ยวชาญและเกี่ยวข้องในการปฏิบัติงานด้านบัญชีและภาษีอากรจำนวน 8 ท่าน

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัยเชิงปริมาณ เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยคือแบบสอบถามจำนวน 330 ชุดที่สอบถามนักบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ส่วนการวิจัยเชิงคุณภาพเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยคือแบบสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ทรงคุณวุฒิที่ปฏิบัติงานด้านบัญชีและภาษีอากรจำนวน 8 ท่าน

การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยเชิงปริมาณใช้สถิติเชิงพรรณนาได้แก่ การแจกแจงความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ยเลขคณิตและค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานในการวิเคราะห์ข้อมูลพื้นฐานและใช้การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณวิเคราะห์ปัจจัยที่ส่งผลต่อการหนีภาษีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

การวิจัยเชิงคุณภาพเป็นการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ทรงคุณวุฒิด้านบัญชีและภาษีอากรแล้วนำข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์มาทำการวิเคราะห์เนื้อหา สรุปประเด็นเนื้อหาโดยนำข้อมูลทั้งหมดมาตีความและนำไปสู่การสรุปรูปแบบ “ข้อสรุปทั่วไป” เพื่อตอบคำถามตามวัตถุประสงค์ของการวิจัยโดยนำเสนอในรูปแบบวิธีพรรณนา

ผลการวิจัย

ผลการศึกษาส่วนที่ 1 การศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อการหนีภาษีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ตารางที่ 1 แสดงค่าเฉลี่ยส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานปัจจัยที่ส่งผลต่อการหนีภาษีอากร

รายละเอียด	ระดับความคิดเห็น		
	\bar{X}	S.D.	ความหมาย
1) ความเป็นธรรมของระบบภาษีอากร	2.80	.69	ปานกลาง
2) การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร	2.48	.71	ปานกลาง
3) การบริหารจัดการของภาครัฐ	2.85	.69	ปานกลาง
4) ความรู้ความเข้าใจเรื่องภาษีอากร	3.37	.57	ปานกลาง
5) จรรยาบรรณของผู้เสียภาษีอากร	2.09	.78	ปานกลาง
รวม	2.72	.37	ปานกลาง

จากตารางที่ 1 ภาพรวมของปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการหนีภาษีมีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลางมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.72 เมื่อพิจารณาทีละปัจจัยพบว่าทุกปัจจัยมีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลางโดยปัจจัยที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดคือความรู้ความเข้าใจเรื่องภาษีมียค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.37 รองลงมาเป็นเรื่องการบริหารจัดการของภาครัฐ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.37 ส่วนปัจจัยที่ต่ำที่สุดคือจรรยาบรรณของผู้เสียภาษีมียค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.09

ตารางที่ 2 แสดงผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณเพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการหนีภาษี

องค์ประกอบ	สัมประสิทธิ์ของสมการถดถอย			สถิติทดสอบ t	ค่าความน่าจะเป็น (P-value)
	Unstandardized		Standardized		
	B	Std. Error	Beta		
ค่าคงที่	1.416	.072		19.577	.000
1) ความเป็นธรรมของระบบภาษี	-.659	.040	-.509	16.555	.000
2) การบังคับใช้กฎหมาย	-.175	.050	-.163	-3.495	.001
3) การบริหารจัดการของภาครัฐ	-.281	.036	-.225	-7.886	.000
4) ความรู้ความเข้าใจเรื่องภาษี	-.201	.054	-.171	-3.720	.000
5) จรรยาบรรณของผู้เสียภาษี	-.106	.047	-.100	-2.244	.026

F – test = 216.312

P-value = 0.0000

R = 0.878

R² = 0.771

ค่าความคลาดเคลื่อนมาตรฐานของการประมาณค่า = 0.257

Durbin – Watson = 1.795

จากตารางที่ 2 พบว่า ตัวแปรอิสระทั้ง 5 ตัวได้แก่ 1) ความเป็นธรรมของระบบภาษี 2) การบังคับใช้กฎหมายภาษี 3) การบริหารจัดการของภาครัฐ 4) ความรู้ความเข้าใจเรื่องภาษี และ 5)จรรยาบรรณของผู้เสียภาษีส่งผลกระทบต่อการหนีภาษีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ตัวแปรทั้ง 5 สามารถอธิบายความผันแปรของการหนีภาษีได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติมีค่า F = 216.312 มีค่า P = 0.000 ซึ่งน้อยกว่า 0.05 ตัวแปรอิสระทั้ง 5 มีความสัมพันธ์กับการหนีภาษีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยร้อยละ 87.8 และตัวแปรอิสระทั้ง 5 สามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงตัวแปรการหนีภาษีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ร้อยละ 77.1

เมื่อเปรียบเทียบระหว่างการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณพบว่าความสัมพันธ์ตัวแปรทั้ง 5 ตัวส่งผลกระทบต่อการหนีภาษีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และเมื่อวิเคราะห์อิทธิพลค่าน้ำหนักอิทธิพลพบว่าความเป็นธรรมของระบบภาษีมียน้ำหนักอิทธิพลสูงสุดมีค่าเท่ากับ -0.509 รองลงมาเป็นเรื่องการบริหารจัดการของภาครัฐ มีค่าน้ำหนักอิทธิพลเท่ากับ -0.225 ถัดมาเป็น

ความรู้ความเข้าใจเรื่องภาษีมีน้ำหนักอิทธิพลเท่ากับ -0.171 การบังคับใช้กฎหมาย -0.163 และต่ำที่สุดคือ จรรยาบรรณของผู้เสียภาษีมีค่าน้ำหนักอิทธิพลเท่ากับ -0.10

ผลการศึกษาร่วมที่ 2 เป็นการศึกษารูปแบบพฤติกรรมหนีภาษีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยใช้การสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ทรงคุณวุฒิด้านบัญชีและภาษีอากรพบรูปแบบและพฤติกรรมหนีภาษีดังต่อไปนี้

1. รูปแบบพฤติกรรมหนีภาษีโดยการตั้งบริษัทย่อยหรือบริษัทในดินแดนหนีภาษี (Tax Haven) หรือ ดินแดนปลอดเงินรูปแบบพฤติกรรมหนีภาษีวิธีนี้คือผู้เสียภาษีไปจัดตั้งบริษัทในต่างประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษีเป็นวิธีการที่บริษัทชั้นนำหรือบริษัทที่มีชื่อเสียงหลายบริษัททั่วโลกนิยมทำกันเพื่อประโยชน์ในการหนีภาษีโดยตรง ดินแดนปลอดภาษีนี้สามารถจัดตั้งบริษัทได้ง่าย มีกฎเกณฑ์การรักษาค่าความลับทางการค้าและธุรกรรมการเงินเป็นอย่างดีและไม่มีมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลต่างๆ กับประเทศอื่น จะมีนักลงทุนและบริษัทขนาดใหญ่ระดับโลกและบริษัทชั้นนำของประเทศต่างๆ หนีไปหลบซ่อนตั้งบริษัทในประเทศหรือพวกหมู่เกาะห่างไกลจำนวนมาก เพื่อประโยชน์ที่จะหนีภาษีในประเทศของตนเพื่อสร้างความมั่งคั่งร่ำรวยและเพื่อความปลอดภัยในการทำธุรกิจที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ดินแดนเลี่ยงภาษีที่มีชื่อเสียงเช่น หมู่เกาะคีย์แมนที่เป็นหมู่เกาะที่อยู่ในการปกครองของประเทศอังกฤษตั้งอยู่ในทะเลแคริบเบียนและหมู่เกาะบิซติช เวอร์จิน เป็นต้น

2. รูปแบบพฤติกรรมหนีภาษีโดยการใช้เอกสารค่าใช้จ่ายต้องห้ามทางภาษีวิธีหนีภาษีแบบนี้คือการนำค่าใช้จ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรมาหักออกจากรายได้จากการประกอบการเพื่อทำให้เสียภาษีลดลง รูปแบบพฤติกรรมที่นำมาใช้เช่นการสร้างหลักฐานอันเป็นเท็จหรือนำเอกสารที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบการมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายเพื่อลดภาระภาษี เป็นการจงใจสร้างเอกสารหลักฐานค่าใช้จ่ายเท็จเพื่อจะหนีภาษีโดยอาศัยช่องว่างของกฎหมายสร้างขึ้นหรือทำหลักฐานปลอมขึ้นมาให้ทำไรสุทธิน้อยลงทำให้จ่ายภาษีลดลง

3. รูปแบบพฤติกรรมหนีภาษีโดยการปิดบังรายได้หรือแสดงรายได้ไม่ครบถ้วนการปิดบังหรือไม่แสดงรายการที่มาของรายได้หรือการแสดงรายได้ไม่ครบถ้วนก็เป็นอีกรูปแบบหนึ่งที่บริษัทได้ทำกันเพื่อหนีภาษี โดยส่วนใหญ่ก็จะปิดบังรายได้หรือแสดงรายได้ของบริษัทต่ำกว่าความเป็นจริงและอาจใช้ช่องโหว่ของหลักการรับรู้รายได้ทางบัญชีและภาษีเข้ามาเกี่ยวข้อง

4. รูปแบบพฤติกรรมหนีภาษีโดยการใช้วิธีตั้งราคาโอน การหนีภาษिरูปแบบนี้เป็นการตั้งราคาซื้อขายที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในเครือหรือของบริษัทย่อย ซึ่งราคาไม่เป็นไปตามราคาของตลาดที่มีการซื้อขายโดยปกติทั่วไปแต่ราคามักจะถูกเลือกโดยเจตนา เพื่อลดภาระภาษีให้กับบริษัทในเครืออาจมีการกำหนดราคาสูงหรือราคาต่ำระหว่างกันโดยขึ้นอยู่กับประโยชน์ที่จะได้รับจากการหนีภาษี บริษัทในเครือในประเทศที่มีอัตราภาษีจากกำไรสูงสุด อาจบันทึกต้นทุนสูงเกินควรเพื่อสามารถโยกย้ายกำไรไปยังบริษัทในเครือในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่า

5. รูปแบบพฤติกรรมหนีภาษีโดยการใช้วิธีซื้อขายบิลปลอมหรือการใช้บิลรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริงระหว่างบริษัทในเครือหรือบริษัทย่อย รูปแบบพฤติกรรมนี้เป็นเจตนาที่จะซื้อขายบิลค่าสินค้าต่างๆ เพื่อให้ผู้ซื้อนำไปใช้ลดภาษีโดยเฉพาะ

ผลการศึกษาร่วมที่ 3 เป็นการศึกษาแนวทางป้องกันการหนีภาษีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ใช้การสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ทรงคุณวุฒิด้านบัญชีและภาษีอากรพบแนวทางป้องกันการหนีภาษีดังต่อไปนี้

แนวทางสร้างความเป็นธรรมของระบบภาษี

รัฐบาลต้องปฏิรูปหน่วยงานกรมสรรพากรที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีให้เป็นองค์กรอิสระแยกออกไปจากการเมืองไม่ต้องขึ้นตรงหรืออยู่ใต้การกำกับดูแลของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังที่เป็นนักการเมือง สาเหตุ

สำคัญที่กรมสรรพากรต้องเป็นหน่วยงานอิสระเนื่องจากปัจจุบันเจ้าหน้าที่สรรพากรที่เข้าไปจัดเก็บภาษี ตรวจสอบหรือทำคดีเกี่ยวกับการหนีภาษีมักจะถูกแทรกแซงหรือถูกอิทธิพลข่มขู่จากกลุ่มนักการเมืองทั้งระดับชาติและระดับท้องถิ่นจนทำให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมีความเกรงกลัวและไม่ปลอดภัยในการทำงาน ถ้ารัฐต้องการกำจัดอิทธิพลจากกลุ่มที่เป็นปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีและต้องการให้ระบบภาษีมีความเป็นธรรมมากขึ้นรัฐบาลต้องปฏิรูปให้กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานอิสระให้อำนาจหน้าที่อย่างเบ็ดเสร็จเด็ดขาดและรัฐบาลควรยกเลิกมาตรการหรือนโยบายเพื่อส่งเสริมการลงทุนที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เป็นการเอื้อประโยชน์ทางภาษีให้แก่ธุรกิจบางกลุ่มหรือให้กับอุตสาหกรรมบางประเภทเพราะเป็นการสร้างความไม่เป็นธรรมให้กับผู้ประกอบการที่ไม่ได้รับประโยชน์ทำให้ต้องสูญเสียความสามารถในการแข่งขัน

แนวทางการบังคับใช้กฎหมาย

รัฐบาลต้องบัญญัติกฎหมายเพื่อป้องกันการหนีภาษีเป็นการเฉพาะโดยพิจารณาหรือนำแนวทางกฎหมายป้องกันการหนีภาษีของกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว เช่น ประเทศออสเตรเลียที่มีบทกฎหมายเกี่ยวกับการป้องกันการหนีภาษีไว้เป็นการเฉพาะมาบังคับใช้กับประเทศไทยเพราะว่าพฤติกรรมการหนีภาษีของผู้เสียภาษีเกือบทุกประเทศ มีลักษณะรูปแบบพฤติกรรมที่คล้ายคลึงกันและปัจจุบันพบว่าประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายเฉพาะที่เป็นการป้องกันการหนีภาษีโดยตรงและรัฐบาลต้องเพิ่มบุคลากรด้านการจัดเก็บ ตรวจสอบและดำเนินกฎหมายภาษีให้เพียงพอเพื่อให้สามารถเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มที่

แนวทางการบริหารจัดการภาครัฐ

ผลการศึกษาพบว่าบริษัทจดทะเบียนจะหนีภาษีหรือจ่ายภาษีอย่างถูกต้องหรือไม่ขึ้นอยู่กับปัจจัยด้านการบริหารจัดการของภาครัฐเช่นการไม่คอร์รัปชันของรัฐบาลหรือนักการเมืองไม่นำเงินภาษีประชาชนไปใช้เอื้อประโยชน์ส่วนตัว ความพึงพอใจต่อคุณภาพการให้บริการของหน่วยงานรัฐ ความพึงพอใจต่อการให้บริการของหน่วยงานจัดเก็บภาษี และความพึงใจในการใช้จ่ายเงินของรัฐเป็นไปอย่างคุ้มค่าและมีประสิทธิภาพ ถ้ารัฐต้องการที่จะเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยรัฐจะต้องมีการบริหารงานที่ประชาชนผู้เสียภาษียอมรับว่ามีประสิทธิภาพไม่ทุจริตคอร์รัปชัน มีการใช้จ่ายเงินภาษีด้วยความประหยัด รมัดระวังและคุ้มค่ามีการให้บริการที่ดีประชาชนผู้เสียภาษียินยอมจ่ายภาษีด้วยความสมัครใจอย่างครบถ้วนและถูกต้องซึ่งรัฐต้องนำแนวคิดเรื่องธรรมาภิบาล (Good Governance) มาใช้ในการบริหารจัดการภาครัฐอย่างเข้มข้นเพราะแนวคิดธรรมาภิบาลในการปกครองซึ่งเป็นการเน้นบทบาทผู้บริหารของรัฐให้เป็นคนมีคุณภาพสูงและเป็นผู้มีจริยธรรมภายใต้กรอบการบริหารจัดการที่ให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วม

แนวทางการสร้างความรู้ความเข้าใจด้านภาษีอากร

รัฐบาลควรจัดตั้งสถาบันหรือองค์กรที่มีหน้าที่ด้านการให้บริการวิชาการด้านภาษีอากรโดยตรงเพื่อที่จะสร้างความรู้ความเข้าใจและส่งเสริมให้ประชาชนและภาคธุรกิจมีการจ่ายภาษีด้วยความถูกต้องและครบถ้วนรวมทั้งยินยอมจ่ายภาษีด้วยความเต็มใจรวมทั้งช่วยเผยแพร่กฎหมายหรือเรื่องราวภาษีต่างๆ ให้กับประชาชนได้รู้อย่างถ่องแท้มีการค้นคว้าวิจัยและพัฒนางานด้านภาษีเพื่อส่งเสริมสนับสนุนการจัดเก็บภาษีของรัฐให้ได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย ซึ่งปัจจุบันไม่มีหน่วยงานที่รับผิดชอบในการให้ความรู้ คำปรึกษาแนะนำเกี่ยวกับภาษีอากรโดยตรงซึ่งเนื้อหากฎหมายภาษีหรือประมวลรัษฎากรนั้นมีความซับซ้อน เข้าใจยากประชาชนและผู้เสียภาษีจำนวนมากขาดความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้องจนทำให้ผู้เสียภาษีมีความกังวลเพราะไม่แน่ใจว่าความเข้าใจของตนนั้นถูกต้องหรือไม่โดยปัญหาส่วนหนึ่งนอกจากความซับซ้อน เข้าใจยากของประมวลรัษฎากรแล้วยังเกิดจากความไม่แน่นอนของการปรับใช้ประมวลรัษฎากรของกรมสรรพากรที่มีให้เห็นประจำอีกด้วย

แนวทางสร้างจรรยาบรรณให้กับผู้เสียภาษี

รัฐบาลต้องสร้างจิตสำนึกที่ดีให้กับผู้นำนองค์กร ร่วมมือกันสร้างค่านิยมและวัฒนธรรมองค์กรในการจ่ายภาษีให้มีความถูกต้องและครบถ้วนทั้งที่เป็นภาษีขององค์กรและภาษีส่วนบุคคลของพนักงานในองค์กรต้องส่งเสริมยกย่องคนดีมีคุณธรรมและจริยธรรมให้กับบุคคลและองค์กรที่จ่ายภาษีด้วยความถูกต้องครบถ้วนโดยอาจประกาศให้เกียรติบัตรและรางวัลกับองค์กรที่จ่ายภาษีด้วยความถูกต้องและผู้นำหรือกลุ่มผู้บริหารระดับสูงของประเทศต้องเป็นตัวอย่างที่ดีในการจ่ายภาษีเพื่อสร้างความศรัทธาต่อประชาชนมีการบรรจุหลักสูตร หน้าที่พลเมืองที่ต้องจ่ายภาษีให้ทุกระดับการศึกษาได้เรียนรู้และตระหนักถึงคุณค่าและความสำคัญของเงินภาษีที่รัฐมีความจำเป็นต้องจัดเก็บตั้งแต่ระดับประถมศึกษา มัธยมศึกษา และอุดมศึกษา (ทุกศาสตร์และสาขาวิชา) โดยเขียนไว้ในหลักสูตรภาคบังคับเป็นวิชาที่ต้องเรียนอย่างต่อเนื่องทุกระดับเพื่อปลูกฝังและเสริมสร้างจิตสำนึกให้เยาวชนได้ตระหนักและเห็นความจำเป็นที่ต้องจ่ายภาษีให้กับรัฐ เป็นต้น

สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

หากรัฐบาลต้องการจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยและป้องกันการหนีภาษีของภาคธุรกิจ รัฐบาลต้องสร้างความเป็นธรรมให้ระบบภาษี สอดคล้องกับการศึกษาของ Jackson and Miliron (2006) ที่พบว่าความเป็นธรรมของระบบภาษีสัมพันธ์เชิงลบกับการหนีภาษีซึ่งหมายความว่าถ้าหากผู้เสียภาษีเข้าใจหรือมีความรู้ลึกกว่าระบบภาษีไม่มีความเป็นธรรมทั้งด้านการจัดเก็บ การตรวจสอบ การตรวจจับและการลงโทษ รวมทั้งอัตราภาษีที่สูงเกินไปจะทำให้ผู้เสียภาษีเกิดพฤติกรรมที่จะหนีภาษีมากขึ้น ส่วนด้านการบังคับใช้กฎหมายก็สอดคล้องกับแนวคิดของ Mikesell and Birskyte (2007) ที่กล่าวว่าคนที่คนจะยินยอมจ่ายภาษีนั้นขึ้นอยู่กับความพอใจสูงสุดของผู้เสียภาษีโดยผู้เสียภาษีจะตัดสินใจภายใต้ประโยชน์ที่จะได้รับจากการหนีภาษีเปรียบเทียบกับความเสียหายที่จะเกิดขึ้นจากการหนีภาษีถ้าประโยชน์ที่ได้รับจากการหนีภาษีสูงกว่าความเสียหายที่จะเกิดขึ้นจากการหนีภาษีที่อาจจะถูกจับได้ผู้เสียภาษีจะตัดสินใจหนีภาษีแต่ถ้าบทลงโทษรุนแรงกว่าผลประโยชน์ที่จะได้รับจากการหนีภาษีผู้เสียภาษีก็น่าจะยินยอมจ่ายภาษีเพราะผู้เสียภาษีเกรงกลัวต่อบทลงโทษ ดังนั้นถ้าจะป้องกันการหนีภาษีรัฐบาลจะต้องเพิ่มอัตราโทษให้มีความรุนแรงจึงจะสามารถป้องกันกันการหนีภาษีได้ สอดคล้องกับการศึกษาของ Marcelo Bergman (2009) ที่ได้ศึกษาเรื่องสังคมที่มีลักษณะของวัฒนธรรมพลเมืองที่มีการเคารพกฎหมายซึ่งพบว่าประเทศที่ประชาชนและสถาบันต่างๆ ของรัฐยึดมั่นในหลักนิติธรรมและมีการบังคับใช้กฎหมายภาษีอย่างมีประสิทธิภาพสามารถตรวจสอบและจับคนโกงภาษีมาลงโทษได้อย่างจริงจังและคนในสังคมมีการตรวจสอบกันและกันและประณามผู้ละเมิดกฎหมายภาษีก็น่าจะทำให้คนในสังคมเกรงกลัวต่อบทลงโทษและทำให้มีการหนีภาษีน้อยลง ส่วนปัจจัยการบริหารจัดการภาครัฐที่ส่งผลต่อการหนีภาษีก็น่าจะสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Oberhulizer (2008) ที่พบว่า การจ่ายภาษีนั้นเป็นสิ่งสำคัญเพราะเงินภาษีต้องนำไปสร้างประโยชน์ให้กับสังคมส่วนรวมแต่ถ้ารัฐบาลมีการทุจริตคอร์รัปชันและใช้เงินภาษีอย่างสุรุ่ยสุร่ายจะทำให้การจ่ายภาษีของประชาชนเป็นเรื่องยากและจะส่งผลให้เกิดการหนีภาษีได้ง่าย สอดคล้องกับแนวคิดของ เจริญกฤตนิมานนท์ (2534) ที่กล่าวว่าความสมัครใจในการเสียภาษีอาจเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อประชาชนผู้เสียภาษีสำนึกในเรื่องภาษีว่าเป็นหน้าที่และความรับผิดชอบของทุกคนที่จะต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐเพื่อที่รัฐจะนำเงินภาษีไปพัฒนาประเทศ ซึ่งการที่จะทำให้เกิดความสำนึกในการเสียภาษีนั้นรัฐและหน่วยงานรัฐต่างๆ จะต้องบริหารงานและการใช้จ่ายเงินงบประมาณของประเทศอย่างมีประสิทธิภาพปราศจากการฉ้อราษฎร์บังหลวงหรือประพฤติมิชอบจากคนของรัฐเอง ส่วนปัจจัยด้านความรู้ความเข้าใจเรื่องภาษีก็สอดคล้องกับแนวคิดของ Mikesell and Birskyte (2007) ที่กล่าวว่าความยินยอมจ่ายภาษีของประชาชนขึ้นอยู่กับจิตสำนึกที่มีความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีที่มี

ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับความจำเป็นของการจัดเก็บภาษีอย่างถูกต้องเห็นคุณค่าและประโยชน์ของเงินภาษีที่จะนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศ สอดคล้องกับการศึกษาของ Jackson and Miliron (2006) ที่ศึกษาพบว่าภาระหนี้ภาษีสาเหตุหนึ่งมาจากระบบภาษีมีความเข้าใจยากและซับซ้อนรวมทั้งเงื่อนไขข้อจำกัดด้านเวลาที่เป็นสาเหตุให้ผู้เสียใจต้องตัดสินใจหนีภาษี ส่วนปัจจัยด้านจรรยาบรรณของผู้เสียภาษีที่ส่งผลต่อการหนีภาษีนั้นได้สอดคล้องกับการศึกษาของ วิโรจน์ เลหาพะพันธุ์ (2533) ซึ่งพบว่าความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้หรือความสำนึกในหน้าที่ของประชาชนชาวไทยอยู่ในระดับต่ำมากหรือเกือบจะไม่มีเลยแม้แต่กลุ่มคนที่ถือว่าเป็นผู้นำสังคมหรือกลุ่มผู้นำผู้บริหารประเทศตลอดจนผู้มีปัญหาทั้งหลายเกือบทุกคนได้เคยเลี่ยงภาษีหรือมีส่วนร่วมส่งเสริมการเลี่ยงภาษีไม่ทางตรงก็ทางอ้อมและที่สำคัญที่สุดผู้นำของสังคมส่วนใหญ่มักจะละเลยหน้าที่เสียภาษีของตนเองแม้แต่ข้าราชการชั้นผู้ใหญ่บางคนที่เคยเป็นผู้รับผิดชอบในการบริหารการจัดเก็บภาษีของรัฐกลับเป็นผู้เลี่ยงภาษีเสียเองรวมทั้งเป็นผู้ชี้แนะให้ผู้อื่นเลี่ยงภาษีอีกด้วย สอดคล้องกับการศึกษาของ Macgee and Tyler (2006) ได้ศึกษาเรื่องการหนีภาษีและจรรยาบรรณของผู้เสียภาษีจำนวน 200,000 คนทั้ง 33 ประเทศพบว่าสาเหตุสำคัญที่ทำให้ผู้เสียภาษีขาดจิตสำนึกและไร้จริยธรรมซึ่งเกิดจากสาเหตุคืออัตราภาษีสูงเกินไป ระบบภาษีไม่มีความเป็นธรรม รัฐบาลนำเงินภาษีไปใช้จ่ายอย่างไม่เหมาะสมและมีการคอร์รัปชันเงินภาษีมายากทำให้มีผลต่อทัศนคติและความรับผิดชอบในการจ่ายภาษี สอดคล้องกับการศึกษาของพระประดุง ชินทนต์ (2556) ที่พบว่าหากต้องการให้ผู้เสียภาษีมีจรรยาบรรณมีเจตนาหรือทัศนคติที่ดีต่อการจ่ายภาษีก็ต้องปลูกฝังให้เกิดจากการคิดดี ตั้งใจดีโดยวิธีปรับเปลี่ยนทัศนคติที่ต้องปลูกฝังทั้งกระบวนการตั้งแต่ครอบครัว โรงเรียน และสังคมและต้องมีการควบคุมการขัดเกลาทางสังคม การสร้างความรู้ ความเข้าใจและให้เห็นถึงความจำเป็นของการเสียภาษี วิธีการที่จะสร้างทัศนคติที่ดีนั้นก็คือทำให้ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจชัดเจนในคุณค่าประโยชน์ของการเสียภาษี โทษของการหนีภาษี ตลอดจนวิธีการเสียภาษีเพื่อให้ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจถูกต้องเพราะหากเล็งเห็นประโยชน์เบื้องต้นแจ่มชัดแล้วผู้เสียภาษีจะมีความเต็มใจจ่ายภาษียิ่งขึ้น

ข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษานี้ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะแนวทางป้องกันการหนีภาษีของบริษัทฯ คือ 1) รัฐบาลควรบัญญัติกฎหมายในการป้องกันการหนีภาษีไว้เป็นการเฉพาะ 2) รัฐบาลควรปฏิรูปกรมสรรพากรให้เป็นหน่วยงานอิสระที่ไม่ต้องขึ้นตรงกับฝ่ายการเมืองหรือทำให้ฝ่ายการเมืองเข้าไปแทรกแซงได้ยาก 3) รัฐบาลควรยกเลิกมาตรการทางภาษีที่เป็นการเอื้อประโยชน์ให้กลุ่มคนบางกลุ่ม 4) รัฐบาลควรเพิ่มบุคลากรด้านการจัดเก็บภาษีให้เพียงพอทั้งด้านกฎหมาย การตรวจสอบภาษีเป็นต้น 5) รัฐบาลควรเพิ่มอัตราโทษและลงโทษผู้ขัดขวางหรือแทรกแซงการทำงานของเจ้าหน้าที่สรรพากรให้ได้รับโทษอย่างรุนแรงและรวดเร็ว 6) รัฐบาลควรนำแนวคิดธรรมาภิบาลมาบังคับใช้อย่างจริงจังโดยเฉพาะเรื่องการทุจริต 7) รัฐบาลควรตั้งองค์กรหรือสถาบันวิชาการด้านภาษีเป็นการเฉพาะเพื่อช่วยสร้างความรู้ความเข้าใจและส่งเสริมสนับสนุนนโยบายทางภาษีให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล 8) รัฐบาลควรสร้างจิตสำนึกให้ประชาชนและภาคธุรกิจมีความสำนึกในหน้าที่และความรับผิดชอบร่วมกันในการระดมภาษีและจ่ายภาษีด้วยความถูกต้องและครบถ้วนและ 9) รัฐบาลต้องตรวจสอบการจ่ายภาษีของบริษัทจดทะเบียนฯทุกบริษัทอย่างเท่าเทียมกัน

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงเป็นอย่างดียิ่งด้วยความกรุณาของผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. วิษุณัน รัตนวิบูลย์สม และรองศาสตราจารย์ ดร.ฉันทนา จันทร์บรรจง ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ในการให้คำปรึกษาและ

คำแนะนำอันเป็นประโยชน์ยิ่งต่อการดำเนินการเขียนทุกขั้นตอนผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณอย่างยิ่งไว้ ณ โอกาสนี้ด้วยและขอขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ ดร.สุทธินันท์ พรหมสุวรรณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. เกตุจันทร์ จำปาไชยศรี และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ฐิตาภรณ์ สิ้นจรรยาศักดิ์ ที่กรุณาให้ข้อเสนอแนะทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น

เอกสารอ้างอิง

- ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์. (2521). ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย. กรุงเทพฯ:สำนักพิมพ์ดวงกมล.
- เจริญ ธฤติमानนท์. (2519). ทำไมคนจึงหลีกเลี่ยงภาษี และจะแก้ไขกันอย่างไร. กรุงเทพฯ:สรรพากรสาส์น.
- เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ. (2539). ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอันเนื่องมาจากระบบเครดิต. พิมพ์ครั้งที่ 4. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- ทวี โฆษิตจรีนันท์. (2538). การบริหารการจัดเก็บภาษีอากร:วิเคราะห์การประเมินภาษีเงินได้. วิทยานิพนธ์. นิตยสารธรรมมหาดบัณฑิต (กฎหมายมหาชน). กรุงเทพฯ: บัณฑิตวิทยาลัยจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. ถ่ายเอกสาร.
- บุญรอด โบว์เสรีวงศ์. (2540). การปรับปรุงเพื่อความเป็นผู้นำในด้านบริการที่ดี. กรุงเทพฯ:สรรพากรสาส์น.
- วิทย์ ต้นตยกุล. (2515). ทฤษฎีการเลี่ยงภาษี. กรุงเทพฯ: สรรพากรสาส์น.
- วิโรจน์ เลหาพันธุ์. (2522-2523). การหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย. (เอกสารวิจัยส่วนบุคคล). กรุงเทพฯ: วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร.
- ศุภรัตน์ ควิวัฒน์กุล. (2532). เศรษฐศาสตร์สาธารณะ: การบริหารภาษีอากร. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- Alm, J., Deskins, J., & McKee, M. (2009). Do individuals comply on income not reported by their employer?. *Public Finance Review*, 37(2), 120-141.
- Alm, J., Jackson, B. R., & McKee, M. (2009). Getting the word out: Enforcement information dissemination and compliance behavior. *Journal of Public Economics*, 93, 392-402.
- Alm, J., & McKee, M. (2006). Audit certainty, audit productivity, and taxpayer compliance. *National Tax Journal*, LIX(4).
- Hanousek, J., & Palda, F. (2004). Quality of government services and the civic duty to pay taxes in the Czech and Slovak Republics, and other transition countries. *Kyklos*, 57(2), 237-252
- Levi, M. (1998). A state of trust. In V. Braithwaite & M. Levi (Eds.), *Trust and Governance*. (pp. 77-101). New York: Russell Sage Foundation.
- McGee, R. W. (2006). The ethics of tax evasion: A case study of opinion in Thailand. *Andreas School of Business Working Paper Series*, September.
- Mikesell, J., & Birskyte, L. (2007). The tax compliance puzzle: Evidence from theory and practice. *International Journal of Public Administration*, 30(10), 1045-1081.
- Sandmo, A. (2005). The theory of tax evasion: A retrospective view. *National Tax Journal*, 58(4), 643.
- Slemrod, J. (2007). Cheating ourselves: The economics of tax evasion. *Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 25-48.
- Slemrod (Ed.). *Why people pay taxes: Tax compliance and enforcement*. (pp. 311).

Togler, B. (2003). Tax morale, rule-governed behaviour, and trust. *Constitutional Political Economy*, 14(2), 119-140.

Tsakumis, G. T., Curatola, A. P., & Porcano, T. M. (2007). The relation between national cultural dimensions and tax evasion. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. (16),131-147.