

ปัญหาการอาศัยหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้ในสัญญาที่มี
วัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร

นายไตรธรรม หงษ์ทอง

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2555
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository (CUIR)
are the thesis authors' files submitted through the Graduate School.

THE PROBLEMS OF APPLICATION OF CONCEALED JURISTIC ACT PRINCIPLE UNDER CIVIL
AND COMMERCIAL CODE IN CONTRACT FOR THE PURPOSE OF TAX AVOIDANCE

Mr. Trithum Hongthong

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Law Program in Laws
Faculty of Law
Chulalongkorn University
Academic Year 2012
Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

ปัญหาการอาศัยหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวล
กฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้ในสัญญาที่มี
วัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร

โดย

นายไตรธรรม หงษ์ทอง

สาขาวิชา

นิติศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

รองศาสตราจารย์ ดร.ศนันท์ภรณ์ โสทธิพันธุ์

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม

ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล อีร์คุปต์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ

.....คณบดีคณะนิติศาสตร์
(ศาสตราจารย์ ดร.ศักดิ์ดา ธนิตกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

.....ประธานกรรมการ
(ศาสตราจารย์พิเศษไพโรจน์ วายุภาพ)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(รองศาสตราจารย์ ดร.ศนันท์ภรณ์ โสทธิพันธุ์)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม
(ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล อีร์คุปต์)

.....กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(ศาสตราจารย์พิเศษกิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์)

ไตรธรรม หงษ์ทอง : ปัญหาการอาศัยหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้ในสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร. (THE PROBLEMS OF APPLICATON OF CONCEALED JURISTIC ACT PRINCIPLE UNDER CIVIL AND COMMERCIAL CODE IN CONTRACT FOR THE PURPOSE OF TAX AVOIDANCE) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก: รศ.ดร.ศรินทร์กรณ์ โสทธิพันธ์, อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม: ศ.(พิเศษ).ดร.พล จีรคุปต์, ๒๒๕ หน้า.

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษาวิเคราะห์ถึงการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เพื่อป้องกันปัญหาการหลบหลีกภาษีอากร

จากการศึกษาพบว่า จากข้อจำกัดของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กับประเด็นการกำหนดภาระการพิสูจน์ภายใต้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้น จึงทำให้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไม่มีประสิทธิภาพที่เพียงพอที่จะนำมาใช้ในการต่อสู้กับปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรได้ รวมทั้งการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ยังส่งผลให้เกิดความไม่แน่นอนในแง่ของหลักอิสระในทางแพ่งที่คู่สัญญามีสิทธิตกลงสัญญากันอย่างไรก็ได้อีกด้วย จากผลดังที่ได้กล่าวมาในข้างต้น จึงส่งผลให้หลายๆประเทศต่างหามาตรการที่จำเป็นเพื่อแก้ไขปัญหากล่าวคือ ได้มีการรับรองหลักการเฉพาะ เช่น หลัก Sham transaction เพื่อแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากร

สาขาวิชา.....นิติศาสตร์.....ลายมือชื่อนิสิต.....
 ปีการศึกษา.....2555.....ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก.....
 ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม.....

5285975534 : MAJOR OF LAW

KEYWORDS: CONCEALED JURISTIC ACT PRINCIPLE/ ANTI-TAX AVOIDANCE RULE/ TAX AVOIDANCE / SHAM TRANSACTION PRINCIPLE

TRITHUM HONGTHONG: THE PROBLEMS OF APPLICATION OF CONCEALED JURISTIC ACT PRINCIPLE UNDER CIVIL AND COMMERCIAL CODE IN CONTRACT FOR THE PURPOSE OF TAX AVOIDANCE. ADVISOR: ASSOC. PROF.SANUNKORN SOTTHIBANDHU, Dr.Jur, CO-ADVISOR: ADJUNCT PROF.PHOL DHERAKUPT, Ph.D., 225 pp.

The objective of this thesis was to analyse the application of the concealed juristic act under the civil and commercial code to prevent tax avoidance.

The study found that, due to its limited scope and the burden of proof, the concealed juristic act is not only an inefficient tool to combat tax avoidance but also creates uncertainty against the principle of free will. As a result, several countries find it necessary to adopt specific measures such as sham transaction doctrine, to tackle tax avoidance.

Field of Study : LAW.....Student's Signature.....

Academic Year : 2012.....Advisor's Signature.....

Co-advisor's Signature.....

กิตติกรรมประกาศ

ในโอกาสที่ได้จัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้อย่างสำเร็จลุล่วง ผู้เขียนต้องขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงต่อท่านศาสตราจารย์พิเศษไพโรจน์ วายุภาพ ในโอกาสที่ท่านได้กรุณาสละเวลาอันมีค่าของท่านมาเป็นเกียรติในการเป็นประธานในการสอบวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ รวมถึงการให้คำแนะนำอันมีประโยชน์ในการปรับปรุงวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี และผู้เขียนต้องขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงต่อความกรุณาเป็นอย่างยิ่งของศาสตราจารย์ ดร.ศนันท์ภรณ์ โสทธิพันธุ์ ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลักของผู้เขียนที่ได้กรุณารับผู้เขียนเป็นนิสิตในที่ปรึกษาในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับดังกล่าวนี้ โดยตลอดระยะเวลาในการจัดทำวิทยานิพนธ์ ท่านอาจารย์ได้กรุณาให้คำปรึกษาที่เป็นประโยชน์อย่างมากในการจัดทำ ปรับปรุงและแก้ไขวิทยานิพนธ์ รวมถึงช่วยแนะนำในการค้นหาข้อมูล และเปิดโลกทัศน์ในหลักกฎหมายแพ่งที่ผู้เขียน จนวิทยานิพนธ์ฉบับดังกล่าวนี้จนสำเร็จลุล่วงไปได้ และผู้เขียนต้องขอกราบขอบพระคุณศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์ ที่กรุณารับเป็นที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม ผู้เขียนต้องขอกราบขอบพระคุณท่านเป็นอย่างมากในความกรุณาที่ท่านได้สละเวลาอันมีค่ายิ่งของท่านมาให้คำแนะนำในส่วนของกฎหมายอาชญากรรมในแง่มุมต่างๆที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนให้คำแนะนำในการปรับปรุงเนื้อหาของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จนสำเร็จลุล่วงด้วย ท้ายที่สุด ผู้เขียนต้องขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูงต่อท่านศาสตราจารย์พิเศษ กิติพงษ์ อรุณีพัฒน์พงศ์ที่ท่านได้กรุณาสละเวลาอันมีคุณค่ายิ่งมาเป็นกรรมการในการสอบวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ รวมถึงต้องขอขอบพระคุณในสิ่งที่ท่านได้เป็นแรงบันดาลใจที่ทำให้ผู้เขียนได้นำหัวข้อนี้มาศึกษา ทั้งนี้ สืบเนื่องมาจากการศึกษาในรายวิชาของท่านเมื่อคราวศึกษาในชั้นปริญญาตรีที่คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ความสำเร็จในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะสำเร็จลงไม่ได้ หากผู้เขียนไม่ได้รับความช่วยเหลือด้านข้อมูลจากต่างประเทศในหลากหลายส่วน กล่าวคือ ขอขอบคุณนางสาวชมพูนุท ตั้งถาวร เพื่อนสนิทของผู้เขียนที่กรุณาช่วยในการหาข้อมูลเกี่ยวกับกฎหมายแพ่งและกฎหมายอาชญากรรมฝรั่งเศสกลับมาให้เป็นข้อมูลในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ รวมถึงนางสาวณัฐรญา โชคดีอนันต์ เพื่อนสนิทของผู้เขียนที่กรุณาหาข้อมูลของกฎหมายอาชญากรรมในต่างประเทศมาให้ผู้เขียนในการเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ด้วย นอกจากนี้ ผู้เขียนต้องขอขอบคุณเป็นอย่างสูงต่อมลมิตรสหายและเพื่อสนิทของผู้เขียน ที่ผู้เขียนไม่อาจเอ่ยนาม ณ ที่นี้ได้หมด ที่ตลอดระยะเวลาในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ได้ให้กำลังใจ และถามไถ่ถึงความก้าวหน้าอยู่เสมอ ซึ่งเป็นสิ่งที่สำคัญและมีคุณค่าเป็นอย่างยิ่งในการจัดทำวิทยานิพนธ์ ตลอดจนขอขอบคุณเจ้าหน้าที่ห้องค้นคว้าข้อมูล เพชรรัตน คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เจ้าหน้าที่ห้องหลักสูตรนิติศาสตร์มหาบัณฑิต และผู้ติดต่อประสานงานในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ทุกท่านที่ผู้เขียนอาจจะไม่ได้เอ่ยนาม ในความกรุณาที่ช่วยเหลือผู้เขียนในการค้นคว้าหาข้อมูล และติดต่อสอบถามในเรื่องราวเกี่ยวกับการศึกษาหลายๆประการ

ท้ายที่สุดนี้ ผู้เขียนต้องขอกราบขอบพระคุณนายนพพล หงษ์ทอง และนางวรรณภา หงษ์ทอง บิดาและมารดาที่คอยเป็นกำลังใจในทุกครั้งที่ผู้เขียนรู้สึกท้อในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ และคอยกระตุ้นผู้เขียนให้มีกำลังในการเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้อยู่เสมอ จนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงลงได้

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ฅ
สารบัญภาพ.....	ฉ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 สมมติฐานของการวิจัย.....	6
1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	6
1.4 ขอบเขตของการวิจัย.....	7
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย.....	7
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	7
1.7 นิยามศัพท์.....	8
บทที่ 2 ความคิดเบื้องต้นเกี่ยวกับสัญญาเพื่อหลบหลีกภาษีอากร.....	9
2.1 ความนำ.....	9
2.2 สาเหตุ และแนวคิดเบื้องต้นต่อการหลบหลีกภาษีอากร.....	9
2.2.1 แนวความคิดเบื้องต้นของผู้จัดเก็บภาษีหรือภาครัฐ.....	9

หน้า

1. หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี.....	11
(1) หลักความเป็นธรรม (Equity).....	12
(2) หลักความแน่นอน (Certainty).....	13
(3) หลักความสะดวก (Convenience).....	14
(4) หลักความประหยัด (Economy).....	14
2. หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร.....	14
(1) หลักการตกลงยินยอมทางภาษี.....	14
(2) การควบคุมบังคับใช้กฎหมายภาษีโดยองค์กรตุลาการ.....	15
(3) ความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร.....	16
2.2.2 แนวความคิดเบื้องต้นของผู้ประกอบธุรกิจ.....	17
1. ด้านการบริหารจัดการโครงสร้างตามสัญญา.....	17
2. ด้านการลดต้นทุนในการประกอบกิจการตามสัญญา.....	18
2.3 ความหมายของการหลบหลีกภาษีอากร.....	19
2.3.1 ความหมายตามตำราของนักกฎหมายไทย.....	20
2.3.2 ความหมายตามแนวคำพิพากษาศาลไทย.....	23
2.3.3 ความหมายตามแนวคำพิพากษาศาลต่างประเทศ.....	24
2.3.4 ความหมายตามตำราของนักกฎหมายต่างประเทศ.....	27
2.3.5 ความแตกต่างระหว่างการหลบหลีกภาษีอากรกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากร.....	30
2.3.6 ความสัมพันธ์ระหว่างการหลบหลีกภาษีอากรกับการวางแผนภาษีอากร.....	31
2.4 ลักษณะทั่วไปของสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร.....	32
2.4.1 ลักษณะของสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร.....	32
2.4.2 ประเภทของสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร.....	33

หน้า

2.4.2.1	แบ่งตามลักษณะของการเปลี่ยนรูปแบบสัญญาธุรกรรมอันส่งผลต่อประเภทเงินได้.....	34
2.4.2.2	แบ่งตามลักษณะของการวางแผนในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร.....	35
2.5	ลักษณะแนวทางการเทียบเคียงบทบัญญัติกฎหมายนิติกรรมอำพรางกับการหลบหลีกภาษีอากร.....	35
2.5.1	แนวทางการพิจารณาของกรมสรรพากร.....	35
2.5.2	แนวทางการพิจารณาตามแนวคำพิพากษา.....	38
2.5.3	ความสับสนเนื่องของแนวทางการพิจารณาการเทียบเคียงหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางกับการหลบหลีกภาษีอากร.....	39
บทที่ 3	ความเป็นมา พัฒนาการ และหลักกฎหมายเกี่ยวกับนิติกรรมอำพราง.....	41
3.1	ความนำ.....	41
3.2	ข้อพิจารณาเกี่ยวกับหลักความคิดพื้นฐานในการเข้าทำสัญญา.....	41
3.2.1	หลักพื้นฐานตามรัฐธรรมนูญ.....	41
3.2.2	หลักอิสระในทางแพ่ง.....	42
3.2.3	หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา.....	43
3.2.4	หลักสุจริต.....	44
3.2.5	หลักการบังคับตามการแสดงเจตนา.....	46
3.3	ความเป็นมา และพัฒนาการทางแนวคิดเกี่ยวกับนิติกรรมอำพราง.....	50
3.4	ลักษณะของสัญญาอันพิจารณาได้ตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง.....	56
3.4.1	ลักษณะนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไทย.....	56
3.4.2	ลักษณะนิติกรรมอำพรางตามหลักกฎหมายต่างประเทศ.....	71
1.	หลักกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน.....	72

หน้า

2. หลักกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส.....	74
3. หลักกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งหุยส์เซียน่า.....	93
3.5 มาตรการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของประเทศไทยกับหลักนิติกรรม อำพรางและสภาพปัญหา.....	99
3.5.1 สภาพปัญหาเกี่ยวกับการแก้ไขปัญหาคารหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรใน ประเทศไทย.....	99
3.5.2 มาตรการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยสัญญาที่มีวัตถุประสงค์ เพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีอากร.....	101
3.6 ปัญหาการอาศัยหลักนิติกรรมอำพรางตามหลักกฎหมายในประมวลกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้ในสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบเลี่ยงภาษีอากร	102
3.6.1 ปัญหาสถานะ และขอบเขตการตีความหลักนิติกรรมอำพรางตาม หลักในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.....	103
3.6.2 ความเพียงพอในการปรับใช้หลักนิติกรรมอำพรางในการแทรกแซง และควบคุมสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบเลี่ยงภาษีอากร.....	104
บทที่ 4 มาตรการต่อต้านการหลบเลี่ยงภาษีอากรในต่างประเทศ.....	106
4.1 ความนำ.....	106
4.2 ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	107
4.3 ประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส.....	150
4.4 ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี.....	169
4.5 สรุป.....	178
บทที่ 5 วิเคราะห์และเปรียบเทียบการนำหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางการบังคับใช้ เพื่อต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยอาศัยสัญญาทางธุรกิจ.....	182
5.1 ความนำ.....	182

หน้า

5.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบสถานะ และขอบเขตการตีความหลักนิติกรรมอำพราง ในการควบคุมสัญญาทางภาษีอากร.....	182
5.3 วิเคราะห์ปัญหาความเพียงพอในการปรับใช้หลักนิติกรรมอำพรางในการแทรกแซง และควบคุมสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร.....	206
บทที่ 6 สรุปและข้อเสนอแนะ.....	213
รายการอ้างอิง.....	218
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	225

สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
1	ตาราง 1: ตารางแสดงการนำหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางมาบังคับโดยอนุโลมในการพิจารณาประเด็นการหลบหลีกภาษีอากร.....	179
2	ตาราง 2: หลักทั่วไปของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในต่างประเทศ และประเด็นที่เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง.....	180
3	เปรียบเทียบหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางกับหลัก Sham transaction principle.....	197
4	ตารางแสดงข้อดีและข้อเสียของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในต่างประเทศ.....	209

สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
1.	สาเหตุของปัญหาความไม่เพียงพอของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง.....208

บทที่ ๑

บทนำ

๑.๑ ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

สืบเนื่องจากแนวนโยบายทางเศรษฐกิจและการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจของประเทศในแถบภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ (หรืออาเซียน) หรือที่เรียกว่า Asean Economic Community (AEC) นั้นได้มีการกำหนดให้มีการรวมกลุ่มทางด้านเศรษฐกิจในกลุ่มประเทศอาเซียนนั้นมีการเคลื่อนย้ายทุน และปัจจัยที่ใช้ในการผลิตร่วมกัน เพื่อช่วยเสริมสร้างอัตราการแข่งขันในภูมิภาคดังกล่าวนี้เมื่อเปรียบเทียบกับกลุ่มประเทศทางเศรษฐกิจชั้นนำของโลก อันแนวความคิดดังกล่าวนี้มีการกำหนดให้มีการเริ่มต้นอย่างเป็นทางการเป็นรูปธรรมในปี ๒๕๕๘ หรือในอีก ๓ ปีข้างหน้า ซึ่งผลกระทบอันเกิดจากการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจดังกล่าวนี้ ย่อมส่งผลกระทบไม่ว่าจะเป็นทั้งทางตรงและทางอ้อมต่อประเทศไทยอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้น การพิจารณาปัจจัยต่างๆที่เข้ามาเกี่ยวข้องอันมีอิทธิพลเหนือการดำเนินการทางธุรกิจนั้น ไม่ว่าจะเป็นในแง่การพิจารณาของภาครัฐหรือภาคเอกชน ต่อไปย่อมจะไม่ใช้การแข่งขันในเชิงธุรกิจภายในประเทศแต่เพียงอย่างเดียวไม่ ทั้งนี้เพราะการเปิดกว้างตามแนวนโยบายทางเศรษฐกิจในการรวมกลุ่มนั้นย่อมทำให้อุปสรรคแต่เดิมที่อาจมีการกีดกันหรือการเอื้อประโยชน์ต่อธุรกิจภายในประเทศของตนนั้นทำให้ยากมากขึ้น ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ การแข่งขันในทางธุรกิจในยุคภายหลังจากการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจนั้นย่อมมีทิศทางที่เป็น การต่อสู้หรือดำเนินการภายใต้การบริหารจัดการต้นทุนของภาคเอกชนนั้นได้มากกว่ากัน โดยภาครัฐนั้นย่อมมีส่วนเพียงการควบคุมการดำเนินการทางธุรกิจดังกล่าวนี้ให้เป็นไปอย่างเสรีและเป็นธรรมในระหว่างเอกชนผู้ประกอบการด้วยกัน รวมทั้งในแง่ของความเป็นธรรมระหว่างสังคมและผู้ประกอบการด้วย ด้วยเหตุนี้ การดำเนินการทางนโยบายของทั้งในส่วนของภาครัฐและภาคเอกชนจึงต้องมีมาตรการในการดำเนินการเพื่อเตรียมรับมือต่อสถานการณ์ในทางธุรกิจและสังคมที่จะเปลี่ยนแปลงไปนั้นด้วย

อนึ่ง ด้วยในส่วนของภาคธุรกิจนั้น โดยหลักการพื้นฐานแล้ว ในการประกอบธุรกิจนั้นไม่ว่าจะเป็นการประกอบธุรกิจในรูปแบบใดๆย่อมมีความต้องการผลประโยชน์ที่ได้มาเป็นผลตอบแทนในการดำเนินกิจการที่เป็นส่วนกำไร เพื่อแบ่งปันแก่ผู้ลงทุนในกิจการ ดังนั้น การที่บริษัทหรือหน่วยทางธุรกิจจะก่อให้เกิดผลกำไร หรือผลประโยชน์ในทางธุรกิจนั้น สิ่งที่เป็นปัจจัยสำคัญที่จะต้องให้การพิจารณาเป็นอันดับเริ่มต้นแรกๆนั้น คือ ต้นทุน หรือทุนที่ใช้ในการประกอบกิจการนั่นเอง กล่าวคือ หากกิจการได้มีการบริหารจัดการต้นทุนหรือทุนที่ใช้ในการประกอบธุรกิจเป็นจำนวนมากแล้วนั้น ย่อมกล่าวต่อเนื่องในผลได้ว่า ต้นทุนดังกล่าวนี้ย่อมส่งผลกระทบต่อผลกำไรหรือผลประโยชน์ที่จะได้กลับมาตอบแทนจากการลงทุนนั้น ด้วยเหตุผลที่กล่าวไปเช่นนี้ จึงเป็นปัจจัยที่ส่งผลให้เกิดทั้งในการ

เจรจาต่อรองในทางธุรกิจ และการดำเนินการต่างๆของหน่วยทางธุรกิจในการบริหารจัดการต้นทุนของธุรกิจ ทั้งนี้ เพื่อตอบสนองให้เกิดผลกำไรสูงที่สุดในการประกอบการนั้น¹

ด้วยเหตุที่กล่าวไปข้างต้น ประกอบกับลักษณะของธุรกรรมทางพาณิชย์ในปัจจุบันได้มีการพัฒนาจนมีความสลับซับซ้อนในลักษณะของธุรกรรมที่มากขึ้น ทั้งนี้ โดยเป็นไปตามรูปแบบทางด้านพาณิชย์ที่ต่างพัฒนาขึ้นอย่างรวดเร็ว นั้น จากเหตุดังกล่าวนี้ ย่อมส่งผลโดยตรงต่อบทบัญญัติกฎหมายที่มีอยู่นั้นไม่สามารถตอบสนองวิธีการทางพาณิชย์ที่เป็นของใหม่ได้ หรือการที่ไม่สามารถปรับให้สอดคล้องกันได้ ในระหว่างเจตนารมณ์ของกฎหมายดั้งเดิมและผลทางพาณิชย์ที่มีพัฒนานั้นที่เกิดขึ้นได้² และท้ายที่สุดย่อมก่อให้เกิดช่องว่างระหว่างกฎหมายและธุรกรรมที่เกิดขึ้นใหม่ซึ่งไม่มีกฎหมายใดๆขึ้นมารองรับ ด้วยเหตุซึ่งเป็นช่องว่างดังกล่าวระหว่างบทบัญญัติกฎหมายเดิมและธุรกรรมใหม่ที่เกิดขึ้นนี้จึงเป็นเหตุสำคัญประการหนึ่งซึ่งผลให้มีการเริ่มที่จะแสวงหาช่องทางจากการที่รัฐนั้นไม่สามารถสร้างกฎหมายขึ้นมารองรับธุรกรรมนั้นได้ทั้งหมดนี้ โดยทั้งนี้ ได้มีการอาศัยการปรับใช้กฎหมายที่มีอยู่เพื่อผ่อนคลายความไม่เอื้ออำนวยของกฎหมายที่อาจตามไม่ทันนั้น เพื่อแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น

ยกตัวอย่างเช่น การพิจารณาธุรกรรมใหม่นั้นโดยอาศัยบทบัญญัติกฎหมายบนพื้นฐานของหลักเสรีภาพในการแสดงเจตนาและการเข้าทำสัญญาโดยอิสระที่ถูกรับรองไว้โดยกฎหมายมาช่วยในการพิจารณาการเกิดขึ้นของสัญญาหรือธุรกรรมนั้นๆแล้ว เป็นต้น ซึ่งจากประเด็นดังกล่าวนี้ ย่อมสะท้อนภาพประเด็นหนึ่งที่จะก่อให้เกิดประเด็นปัญหาได้ในหลากหลายกรณี โดยทั้งนี้ สืบเนื่องมาจากการก้าวตามไม่ทันของกฎหมายและนโยบายที่เป็นรูปธรรมทางภาครัฐ กล่าวคือ การที่ภาคเอกชนนั้นยิ่งที่นวัตกรรมในทางพาณิชย์มากยิ่งขึ้น และการปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวนั้น ภาคเอกชนนั้นสามารถปรับตัวได้เร็วกว่าภาครัฐซึ่งเป็นผู้ออกนโยบาย จากกรณีดังกล่าวจึงกลายเป็นที่มาของประเด็นปัญหาที่อาจตามมาอีกมากมาย ทั้งในส่วนของประเด็นความเท่าเทียมกันในเชิงรายได้ในสังคม เป็นต้น อันจากประเด็นปัญหานี้ จำเป็นที่จะต้องได้รับการตอบสนอง ทั้งนี้ เพื่อช่วยในการแก้ปัญหาดังกล่าวนี้ ซึ่งหากปล่อยปละละเลยแล้วย่อมเป็นอุปสรรคต่อภาคธุรกิจในการดำเนินการแข่งขันในโลกเสรีทางการค้าที่มีมากขึ้น

จากกรณีที่มีการแสวงหาวิธีการเพื่อปรับกฎหมายให้สอดคล้องกับเหตุผลทางพาณิชย์นั้นด้วยการอาศัยช่องทางต่าง ๆ นั้น โดยทั้งนี้ แม้จะยังไม่ต้องถึงขนาดการพิจารณาไปยังประเด็นในการพิจารณาออกกฎหมายใหม่เพื่อสอดคล้องกับธุรกรรมนั้น แต่ประเด็นในการบังคับใช้กฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบัน ก็ยังคงมีปัญหาในเรื่องของการตีความและการปรับบทบัญญัติกฎหมายนั้นเกิดขึ้นว่าธุรกรรมดังกล่าวนี้เป็นรูปแบบของธุรกรรมใด ทั้งนี้ เพราะกรณีของการกำหนดลักษณะของธุรกรรมใดธุรกรรมหนึ่งนั้น นอกเหนือไปจากประเด็นในส่วนของการกำหนดลักษณะของสิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบตามกฎหมายในลักษณะของธุรกรรมนั้นๆแล้ว ซึ่งการกำหนดลักษณะว่าเป็นธุรกรรมในประเภทใดนั้น ยังส่งผลต่อเนื่องไปสู่ประเด็นทางภาษีอากรที่เกิดขึ้นภายใต้ธุรกรรมที่กำหนดขึ้นนั้น

¹ Sally M. Jones. Principle of Taxation for Business and Investment Planning. (Maidenhead: McGraw- Hill Education , ๒๐๐๗) p. ๔๗

² Peter Holgate. Accounting principles for lawyers. (New York: Cambridge University Press , ๒๐๐๖) p. ๔๘

ด้วย ดังนั้น การกำหนดลักษณะประเภทของธุรกรรมนั้น จึงเป็นประเด็นสำคัญในการพิจารณาว่าข้อกำหนดของสัญญาที่ผู้ประกอบการให้ความสำคัญเป็นอย่างมาก แต่ทั้งนี้ ด้วยเหตุของการที่ไม่มีกฎหมายรองรับในทุกประเภทของธุรกรรม การพิจารณาดังกล่าวจึงมักจะใช้การอ้างอิงภายใต้วิธีการที่อาศัยช่องทางตามหลักการของเสรีภาพในการเข้าทำสัญญาของคู่สัญญานั้นเข้าช่วยให้ธุรกรรมนั้นสามารถเกิดขึ้นและมีผลบังคับในระหว่างคู่สัญญาได้ แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับประเด็นในเรื่องของการเกิดขึ้นของสัญญานั้น หาใช่ประเด็นที่รัฐนั้นสามารถเข้าแทรกแซงในเจตนาเข้าทำสัญญาของคู่กรณีได้โดยง่าย เว้นแต่กรณีจะเข้าข้อพิจารณาตามเหตุยกเว้นตามที่กฎหมายบัญญัติ ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ ประเด็นการเกิดขึ้นของสัญญานั้น จึงหาใช่ประเด็นหลักหนึ่งเดียวในการพิจารณาในความสำคัญเสมอไป โดยในมุมมองของภาคเอกชนที่มุ่งเจตนาในการทำสัญญาแล้วนั้น แต่ภาคเอกชนนั้นย่อมมีประเด็นทางด้านต้นทุนในการจัดการตามสัญญาที่ตนได้ทำขึ้นเข้ามาเป็นส่วนหนึ่งในการกำหนดรูปแบบของสัญญาดังกล่าวด้วย ซึ่งในประเด็นเรื่องของต้นทุนในการบริหารจัดการของสัญญานั้น ประเด็นหนึ่งที่อาจกล่าวได้ว่า เป็นประเด็นพิจารณาสำคัญประการหนึ่งในการพิจารณาต้นทุนของเอกชนดังกล่าวนี้ กล่าวคือ ต้นทุนภาวะภาษีอากรภายใต้รูปแบบของธุรกรรมดังกล่าว ซึ่งจากประเด็นที่สืบเนื่องจากต้นทุนภาวะภาษีอากรในธุรกรรมของเอกชนนี้ ได้กลายเป็นส่วนหนึ่งในกระบวนการพิจารณารูปแบบของธุรกรรมหรือสัญญาที่จะเกิดขึ้นมานั้นว่าควรออกแบบให้เป็นไปในรูปแบบใด (หรือเรียกกระบวนการดังกล่าวนี้ว่า “การวางแผนภาษีอากร (Tax planning)”) ทั้งนี้ เพื่อตอบสนองให้ภาระต้นทุนทางภาษีอากรนั้นมีจำนวนน้อยที่สุด ซึ่งจากกระบวนการวางแผนภาษีอากรในการบริหารจัดการต้นทุนทางภาษีอากรดังกล่าวนี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นที่เป็นการดำเนินการต่อรูปแบบของธุรกรรมหรือสัญญาของภาคเอกชนนั้น มักมีการพิจารณาเป็นประเด็นที่ในบางคราวถูกมองว่าเป็นการบิดเบือนลักษณะหรือรูปแบบของธุรกรรมดังกล่าวนั้นออกไป เพื่อประโยชน์ทางภาษีอากรในประการหนึ่ง ซึ่งจากประเด็นดังกล่าวนี้ เป็นช่องว่างทางกฎหมายประการหนึ่งในระบบกฎหมายของประเทศไทย รวมทั้งแนวความคิดและทัศนคติในหลักกฎหมายที่มีต่อประเด็นปัญหาดังกล่าวในประเทศไทยนั้น โดยส่วนหนึ่งอาจกล่าวได้ว่ายังขาดความชัดเจนในรูปแบบของการแก้ไขประเด็นปัญหาดังกล่าวนี้

แม้จะกล่าวถึงเหตุความจำเป็นในทางพื้นฐานข้างต้นนั้น แต่หากจะพิจารณาในมุมกลับกันนั้นกฎหมายก็มีความจำเป็นที่จะต้องพิจารณานอกเหนือไปจากกฎเกณฑ์ทางธุรกิจแล้วนั้น ยังต้องพิจารณาในส่วนของคุณธรรมภายในสังคมนั้นๆ ทั้งนี้ เพื่อให้กฎหมายสามารถตอบสนองผลของสังคมให้สามารถอยู่ร่วมกันได้ทั้งส่วนภาคธุรกิจ รวมถึงส่วนที่นอกเหนือภาคธุรกิจด้วย

จากกรณีดังกล่าวในข้างต้นนั้น ย่อมทำให้สามารถพิจารณาประเด็นปัญหาโดยส่วนใหญ่ว่า เป็นกรณีที่เกิดสืบเนื่องมาจากความสัมพันธ์ในเชิงโครงสร้างระหว่างที่เกิดขึ้นในประเภทของสัญญาหรือธุรกรรมกับประเด็นภาระต้นทุนในการประกอบกิจการอย่างเรื่องภาษีอากรที่ในการพิจารณาบางมุมของภาคเอกชนนั้น ย่อมไม่สามารถแยกการพิจารณาออกจากกันได้อย่างเป็นเอกเทศ ทั้งนี้ สืบเนื่องจากเหตุผลที่ภาคธุรกิจต้องการให้มีการประหยัดทุนที่ใช้ในการประกอบธุรกิจ ซึ่งจากเหตุนี้ก่อให้เกิดการเจรจาต่อรอง และการพัฒนาในรูปแบบของสัญญาที่มีความซับซ้อนนั้น และจึงก่อให้เกิดประเด็นปัญหาเกี่ยวกับระบบสัญญาขึ้นมา นอกจากนี้จะก่อให้เกิดปัญหาในทางด้านการปรับใช้กฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับกฎหมายลักษณะสัญญาที่เกิดขึ้นแล้ว ส่วนของธุรกรรม

ที่เกิดขึ้นนั้น ยังมีผลที่สืบเนื่องปัญหาดังกล่าวให้มีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น กล่าวคือ ปัญหาที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมต่างๆของภาคธุรกิจ อันเป็นภาระต้นทุนของธุรกิจประเด็นหนึ่ง ซึ่งปัญหาดังกล่าวนี้นี้ หากจะพิจารณาให้เห็นถึงแง่มุมของปัญหาอย่างชัดเจนนั้นย่อมจะต้องมีการพิจารณาหลักการพื้นฐานทางภาษีอากรที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเข้ามาประกอบด้วยอันจะเป็นส่วนที่จะกล่าวต่อไป ตลอดจนการพิจารณาถึงปัญหาของการตีความการใช้รูปแบบของสัญญาอันด้วย

โดยสำหรับประเด็นปัญหาอันได้กล่าวถึงในข้างต้นนั้น ได้ปรากฏมีแนวคำพิพากษาศาลฎีกาและแนวความคิดโดยนักกฎหมายภาษีอากรในประเทศไทยโดยส่วนหนึ่งนั้น โดยทั้งนี้ ได้มีการเทียบเคียงใช้หลักกฎหมายในเรื่องของ “นิติกรรมอำพราง” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อันได้บัญญัติไว้ในมาตรา ๑๕๕ วรรคสอง มาใช้ในการพิจารณา โดยใช้ในการพิจารณาโดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในประเด็นการกำหนดลักษณะประเภทของธุรกรรมของภาคเอกชนนั้นว่ามีลักษณะเป็นธรรมหรือไม่ หรือมีลักษณะของเจตนาในการอำพรางนิติกรรมอื่นหรือไม่

โดยจากเงื่อนไขในการพิจารณาภายใต้หลักการของนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าวนี้ที่มีต่อประเด็นการหลบหลีกภาษีอากรนั้น* ได้มีปรากฏในหลักการของการพิจารณาในหลักกฎหมายนั้นโดยส่วนหนึ่งตามแนวของคำพิพากษาศาลฎีกา ซึ่งปรากฏออกเป็น ๒ ช่วง กล่าวคือ ในช่วงปี พ.ศ.๒๕๓๗ เป็นคำพิพากษาที่สะท้อนให้เห็นถึงรูปแบบหนึ่งของการวางแผนภาษีอากรในสัญญาทางธุรกิจ ซึ่งตามแนวคำวินิจฉัย และหลักการภายใต้คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าวนี้เป็นกรณีศาลฎีกาไม่ยอมรับรูปแบบของการวางแผนภาษีอากรในรูปแบบดังกล่าว แต่อย่างไรก็ตาม ในคราวปี พ.ศ.๒๕๔๐ ได้มีประเด็นปัญหาที่ข้อเท็จจริงในคดีดังกล่าวนี้ซึ่งคล้ายคลึงกับกรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับที่ได้กล่าวมาในข้างต้น แต่ผลตามคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับหลังนั้น กลับเป็นกรณีที่ศาลยอมรับการวางแผนภาษีอากรดังกล่าวได้

จากกรณีของคำพิพากษาทั้ง ๒ ฉบับดังกล่าว แม้จะเป็นการพิจารณาหลักการป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรโดยอาศัยรูปแบบของการแยกสัญญาก็ตาม แต่จากแนวคำวินิจฉัยของศาลดังกล่าวที่ศาลในคดีหนึ่งนั้น ศาลได้พิจารณาอาศัยหลักการโดยอธิบายหลักในเรื่องของเจตนา

* ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาทั้ง ๒ ฉบับดังกล่าวข้างต้นนั้น แม้ว่าจะเป็นคำพิพากษาที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาในเรื่องของการหลบหลีกภาษีอากรในเรื่องของการเลือกใช้วิธีการของการแยกสัญญานั้นก็ตาม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในคำพิพากษาศาลฎีกาในคราวปี ๒๕๓๗ ซึ่งศาลฎีกาไม่เชื่อในเหตุของการแยกสัญญานั้น โดยมีคำพิพากษาให้ถือว่าเป็นสัญญาจ้างทำของเพียงฉบับเดียว แต่อย่างไรก็ตาม ภายใต้คำพิพากษาศาลฎีกาในฉบับดังกล่าวนี้ ศาลฎีกาได้มีการกล่าวอ้างถึงหลักกฎหมายโดยอันใช้เป็นหลักการในการวินิจฉัยในประเด็นแห่งคดีนั้นอย่างชัดเจนแต่อย่างไร โดยในการกล่าวอ้างหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางมาปรับใช้แก่กรณีข้อเท็จจริงเช่นว่านี้ เป็นเพียงกรณีการให้ความเห็นประกอบการพิจารณาคำพิพากษาศาลฎีกาของนักกฎหมายภาษีอากร ซึ่งเทียบเคียงหลักกฎหมายที่ศาลใช้ในการวินิจฉัยประเด็นแห่งคดีนี้กับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ตามมาตรา ๑๕๕) เท่านั้น รวมตลอดทั้งการเทียบเคียงหลักการนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นี้โดยเทียบเคียงกับหลักการในส่วนของ SHAM TRANSACTION ซึ่งเป็นหลักกฎหมายหนึ่งที่มีการปรับใช้แก่กรณีดังกล่าวนี้ในกลุ่มประเทศคอมมอนลอว์ เช่น สหรัฐอเมริกา เป็นต้น

บทประพันธ์ของคฤศณูญาในนิทานกรรมมาใช้ในการวินิจฉัยว่าประเด็นดังกล่าวเป็นการหลบหลีกภาษี* (ซึ่งจากหลักการดังกล่าวนี้ ได้มีนักวิชาการโดยส่วนหนึ่งได้มีอ้างอิงในหลักการนิทานกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยทั้งนี้อาศัยการเทียบเคียงหลักการกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย และหลักการเดียวกันนี้ในต่างประเทศ) แต่สำหรับคำพิพากษาในอีกคดีหนึ่งนั้นเห็นว่าเป็นการใช้สิทธิของคฤศณูญาภายใต้หลักศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา ซึ่งจากกรณีที่ผลคำพิพากษานั้นมีความแตกต่างกัน อาจพิจารณาโดยส่วนหนึ่งได้ว่าเป็นกรณีที่สืบเนื่องมาจากการวิเคราะห์และพิจารณาตีความผลของเจตนาของคฤศณูญาที่แตกต่างกันออกไป แต่อย่างไรก็ตาม จากผลของคำพิพากษาดังกล่าว ได้ก่อให้เกิดผลในลักษณะของการโต้แย้งถึงความเหมาะสม และด้านความเป็นธรรมที่เกิดขึ้น กล่าวคือ ในแง่ภาครัฐ ย่อมเป็นการวิจารณ์ถึงความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีของบุคคลผู้ที่ต้องชำระภาษีอากร โดยหากพิจารณาตามหลักศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา ซึ่งทำให้เสียภาษีน้อยลงนั้นอาจพิจารณาได้ว่าไม่เป็นธรรมต่อบุคคลที่ไม่มีโอกาสในการเลือกใช้สิทธิ (ตามหลักศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาของคฤศณูญา)ดังกล่าว หรือกรณีในแง่ของภาคเอกชนนั้น อาจพิจารณาถึงความเหมาะสมด้านมาตรการที่นำมาใช้ กล่าวคือ มาตรการในการปรับใช้หลักนิทานกรรมอำพรางมีการปรับใช้โดยเป็นไปตามหลักการของนิทานกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือไม่ แม้กรณีดังกล่าวจะเป็นคำพิพากษาฎีกาที่ได้วินิจฉัยออกมาแล้ว และหน่วยธุรกิจจะสามารถมีแนวทางในการปฏิบัติตามแนวคำพิพากษาฎีกาทั้ง ๒ แนวดังกล่าวได้ แต่อย่างไรก็ตาม การที่ปรากฏซึ่งแนวทางปฏิบัติที่แบ่งแยกกรณี หรือแนววินิจฉัยของคำพิพากษาฎีกาดังกล่าวได้ยาก กรณีดังกล่าวย่อมเป็นความเสี่ยงประการหนึ่งของหน่วยทางธุรกิจจะต้องเผชิญ อันผลจากความเสี่ยงนั้นเป็นกรณีที่พิจารณาอยู่บนความเสี่ยงที่เป็นต้นทุนในการประกอบธุรกิจเป็นอย่างยิ่ง กล่าวคือ หากเป็นกรณีที่ศาลไม่ยอมรับนั้นจะต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรอันเป็นการชำระภาษีย้อนหลังนั่นเอง รวมทั้งผลของการที่นิทานกรรมนั้นๆตกเป็นโมฆะด้วย

นอกเหนือจากประเด็นการปรับใช้บทบัญญัติกฎหมายในเรื่องนิทานกรรมอำพรางในการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศไทยนั้น ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้บทบัญญัติและการตีความกฎหมายดังกล่าว และส่งผลทำให้มีนักวิชาการกฎหมายภาษีอากรบางส่วนให้ข้อพิจารณาถึงการปรับใช้บทบัญญัติกฎหมายดังกล่าว ถึงความไม่เป็นปัจจุบันในการใช้หลักกฎหมายนิทานกรรมอำพรางเพื่อแก้ไขปัญหาในเชิงการหลบหลีกภาษีอากร จากกรณีเหตุผลดังกล่าว ประกอบกับการพัฒนาการของหลักกฎหมายในต่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การรับอิทธิพลทางหลักกฎหมายจากกลุ่มประเทศคอมมอนลอว์ จึงส่งผลทำให้ในปัจจุบัน แนวทางการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรในรูปแบบดังกล่าวนี้ ศาลในปัจจุบันจึงเริ่มมีการกล่าวอ้างหลักการในส่วนดังกล่าวเพิ่มมากขึ้น (ยกตัวอย่างเช่น หลัก SUBSTANCE OVER FORM เป็นต้น) แต่อย่างไรก็ตาม สืบเนื่องด้วยหลักกฎหมายดังกล่าวนี้เป็นหลักกฎหมายต่างประเทศ ดังนั้น จากกรณีดังกล่าวจึงไม่สามารถ

* ภายใต้หลักการในคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าวนี้ แม้ว่าตามเนื้อหาที่ปรากฏตามเนื้อหาแห่งคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าวนี้ จะไม่ได้มีการกล่าวอ้างถึงหลักกฎหมายนิทานกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในมาตรา ๑๕๕ ดังกล่าวนั้นโดยตรง แต่ภายใต้แนวความเห็นในเชิงวิชาการ ได้มีนักกฎหมายหลายคนพิจารณาหลักการดังกล่าวของศาลฎีกานี้เทียบเคียงกับหลักการนิทานกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

พิจารณาจากหลักการพื้นฐานของประเทศไทย อันเป็นฐานบทบัญญัติรองรับกรณีดังกล่าวได้นอกจากนี้ โดยการพื้นฐานของการพัฒนาดังกล่าว ก็มีทำที่อันเป็นการพัฒนาจากข้อเท็จจริงในคดีที่ออกจากคำพิพากษาของศาลเท่านั้น อันจากกรณีดังกล่าวนี้ ย่อมเป็นผลกระทบโดยประการหนึ่งอันอาจก่อให้เกิดอุปสรรคในการแข่งขันทางการค้าต่อภาคเอกชน จากสาเหตุของความไม่แน่นอนของหลักการดังกล่าวได้

จากประเด็นปัญหาทั้งหมดที่ได้กล่าวมาในข้างต้นที่ จะเห็นได้ว่าประเด็นหนึ่งที่สำคัญที่ก่อให้เกิดข้อขัดแย้ง คือ การพิจารณาถึงดุลยภาพระหว่างภาครัฐ และภาคของธุรกิจที่ต่างมุ่งที่จะยึดผลประโยชน์ของฝ่ายตน โดยอาศัยบทบัญญัติของกฎหมายในการแก้ไขหาทางออกในปัญหาดังกล่าวด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงมีความประสงค์ที่จะศึกษาวิจัยในประเด็นที่มีความเกี่ยวข้องกับดังกล่าว เพื่อหาแนวทางแก้ไขในประเด็นทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้ตรงกัน อันเป็นการขับเคลื่อนทั้งในส่วนผลประโยชน์โดยรวมของรัฐบาล และส่วนผลประโยชน์ของภาคเอกชน ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ร่วมกันในบริบทของประเทศไทยที่จะต้องรองรับอัตราการแข่งขันในทางด้านการค้าที่เพิ่มจำนวนขึ้นอย่างมาก ภายหลังจากการเปิดประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนอย่างแน่นอน ดังนั้น การสร้างรูปแบบบทบัญญัติกฎหมายที่มีความชัดเจนและแน่นอนในพื้นฐานของหลักการ ย่อมเป็นส่วนหนึ่งที่จะช่วยเสริมสร้างโอกาสและความสามารถในการแข่งขันในตลาดให้ประเทศไทยได้ไม่มากนักน้อย

๑.๒ สมมติฐานของการวิจัย

การใช้หลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เพื่อแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรไม่เหมาะสมกับสัญญาทางธุรกิจที่มีการวางแผนภาษีอากร

๑.๓ วัตถุประสงค์ของการวิจัย

๑. เพื่อศึกษาถึงความหมาย ลักษณะและขอบเขตของการบังคับใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

๒. เพื่อศึกษาลักษณะ สาระสำคัญ และขอบเขตในการวางแผนภาษีอากรในสัญญาทางธุรกิจที่มีลักษณะอันควรได้รับการยอมรับ

๓. เพื่อศึกษาถึงความเหมาะสม และความสอดคล้องในการที่นำหลักนิติกรรมอำพรางมาปรับใช้กับสัญญาทางธุรกิจที่ทำเพื่อประโยชน์ในการหลบหลีกภาษีอากร

๔. เพื่อศึกษาเปรียบเทียบถึงแนวทางการบังคับใช้กฎหมาย และแนวทางปฏิบัติในการแก้ไขปัญหารูปแบบของการวางแผนภาษีอากรในสัญญาที่ไม่ได้รับการยอมรับในต่างประเทศ

๑.๔ ขอบเขตของการวิจัย

การศึกษาครั้งนี้ผู้วิจัยจะได้อ่านศึกษาถึงความเหมาะสม และความชอบด้วยกระบวนการนิติวิธีทางกฎหมาย ในการดำเนินการซึ่งได้ใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (มาตรา ๑๕๕) นั้นมาใช้ปรับแก้ไขและควบคุมสัญญาทางภาษีอากร กล่าวคือ ใช้กระบวนการวิธีการวางแผนภาษีอากร เพื่อประโยชน์ในการลดภาระทางภาษีอากร รวมตลอดถึงกระบวนการพิจารณาถึงขอบเขตสัญญาในลักษณะดังกล่าว และแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวนี้ได้ อย่างถูกต้องและแม่นยำ เพื่อให้ปัญหาดังกล่าวนี้จะไม่ก่อปัญหาอื่น ๆ ตามมาเป็นผลกระทบสืบเนื่อง

๑.๕ วิธีดำเนินการวิจัย

เป็นการศึกษาวิจัยแบบเอกสาร (DOCUMENTARY RESEARCH) โดยมุ่งศึกษาเปรียบเทียบในหลักกฎหมายที่เกี่ยวกับหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กับหลักกฎหมายในเรื่องเดียวกันของต่างประเทศ โดยมุ่งยึดประเทศที่มีการใช้ระบบกฎหมายซีวิลลอว์ หรือระบบประมวลกฎหมาย เช่น สาธารณรัฐฝรั่งเศส สหพันธ์รัฐเยอรมัน และสหรัฐอเมริกา (มลรัฐหลุยส์เซียน่า) รวมตลอดถึงการศึกษา และวิเคราะห์หลักเกณฑ์ และประเด็นที่เกี่ยวข้องกับสัญญาที่มีวัตถุประสงค์ในการหลบหลีกภาษีอากรในต่างประเทศนั้นว่ามีการดำเนินการศึกษาเพื่อแก้ประเด็นดังกล่าวเช่นนี้ในต่างประเทศอย่างไร

โดยในการศึกษาดังกล่าวนี้ ผู้วิจัยจะใช้วิธีการค้นคว้า และรวบรวมข้อมูลจากประมวลกฎหมาย ตำรากฎหมาย บทความทางวิชาการทั้งภายในประเทศ และต่างประเทศ ตลอดจนคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเมื่อได้รวบรวม และเรียบเรียงข้อมูลต่างๆที่เกี่ยวข้องแล้ว ก็จะดำเนินการวิเคราะห์หลักเกณฑ์ ตลอดจนประเด็นปัญหาต่างๆที่ได้มีการโต้แย้ง พร้อมทั้งเสนอข้อเสนอนี้ และความคิดเห็นประกอบ

๑.๖ ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

๑. ทำให้ทราบและเข้าใจถึงความหมาย ลักษณะและขอบเขตของการบังคับใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

๒. ทำให้ทราบและเข้าใจ และสามารถอธิบายได้ถึงลักษณะ สาเหตุสำคัญ และขอบเขตในการวางแผนภาษีอากรในสัญญาทางธุรกิจที่มีลักษณะอันควรได้รับการยอมรับ ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการกำหนดแนวทางการตีความ และปรับบทกฎหมายที่มีต่อสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร อันจะเป็นการส่งผลไปสู่การกำหนดวิธีการแก้ไขปัญหาลบหลีกภาษีอากรได้อย่างชัดเจน

๓. ทำให้ทราบ เข้าใจ และสามารถวิเคราะห์ถึงแนวทางการบังคับใช้กฎหมายและแนวทางปฏิบัติในการแก้ไขปัญหาในรูปแบบของการวางแผนภาษีอากรในสัญญาที่ไม่ได้รับการยอมรับในต่างประเทศ ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาวางแผนปฏิบัติ และบทบัญญัติกฎหมายที่เหมาะสมในการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศไทย

๑.๗ นิยามศัพท์

๑. Tax avoidance หมายถึง การหลบหลีกภาษีอากร/การหลบหลีกภาษีอากรที่ไม่สามารถยอมรับได้
๒. Tax evasion หมายถึง การหลีกเลี่ยงภาษีอากร
๓. Tax mitigation หมายถึง การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้
๔. Tax planning หมายถึง การวางแผนภาษีอากร
๕. L'abus de droit /Abuse of law/ Fraus legis หมายถึง หลักการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต
๖. Sham transaction principle หมายถึง หลักการปฏิเสธไม่บังคับตามสัญญาที่เกิดจากเจตนาลวง
๗. นิติกรรมอำพราง หมายถึง นิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

บทที่ ๒

ความคิดเบื้องต้นเกี่ยวกับสัญญาเพื่อการหลบหลีกภาษีอากร

๑. ความนำ

ก่อนที่จะมีการศึกษาถึงประเด็นหลักนั้น ความจำเป็นประการหนึ่งที่จะต้องพิจารณาเบื้องต้นเพื่อวางหลักเกณฑ์ทั่วไปสำหรับการวิเคราะห์ดังที่กล่าวถึงต่อไปนั้น คือ ข้อพิจารณาเบื้องต้นอันเป็นลักษณะโดยทั่วไป ตลอดทั้งแนวความคิดเบื้องต้นเกี่ยวกับการหลบหลีกภาษีอากร กล่าวคือ การพิจารณาให้เห็นถึงสาเหตุทั้งในทางด้านแนวความคิดพื้นฐาน ความเป็นมา คำจำกัดความ ขอบเขต หลักพื้นฐานทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร และแนวทางพิจารณาสัญญาเพื่อการหลบหลีกภาษีอากรว่ามีลักษณะ และข้อสังเกตในประการเช่นใด ทั้งนี้ การพิจารณาเบื้องต้นอันจะได้กล่าวในส่วนนี้นั้นอาจเป็นปัจจัยที่เอื้อประโยชน์ในการพิจารณา และการวิเคราะห์หลักเกณฑ์สำคัญที่มีความเกี่ยวเนื่องกับการวางแผนภาษีอากรที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรที่จะได้กล่าวถึงในลำดับต่อไป

๒ สาเหตุ และแนวความคิดเบื้องต้นต่อการหลบหลีกภาษีอากร

ในกระบวนการศึกษาปัญหาอันสืบเนื่องมาจากการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ส่วนสำคัญที่ผู้ศึกษานั้นจำเป็นต้องเข้าใจความสำคัญในระดับเบื้องต้น เพื่อช่วยในการพิจารณาและวิเคราะห์ปัญหาในการหลบหลีกภาษีอากรได้ถูกต้องและชัดเจนนั้น ซึ่งในท้ายที่สุดการศึกษาในหัวข้อนี้ จะทำให้แก้ไขปัญหาดังกล่าวได้อย่างถูกต้องและตรงจุดในมากขึ้น จากประเด็นที่ได้กล่าวไป การพิจารณาถึงสาเหตุ และทัศนคติที่เกี่ยวข้องหรือสัมพันธ์ในการหลบหลีกภาษีอากรว่าส่งผลประการใดต่อการหลบหลีกภาษีอากร โดยทั้งนี้ ในกระบวนการศึกษาดังกล่าว จำต้องพิจารณาทั้งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาครัฐ และภาคเอกชน ซึ่งจะช่วยให้เข้าใจแนวความคิดพื้นฐานในการพิจารณาเรื่องราวต่างๆที่เกี่ยวข้องกับปัญหาหลบหลีกภาษีอากร

๒.๑ แนวความคิดที่มีต่อการประเมินการหลบหลีกภาษีอากร

๒.๑.๑ แนวความคิดของผู้จัดเก็บภาษีอากร หรือภาครัฐ

สำหรับในส่วนแรกจะกล่าวถึงแนวความคิดของรัฐอันเกี่ยวเนื่องด้วย ประเด็นการหลบหลีกภาษีอากรนั้น สามารถกล่าวได้ในประเด็นที่ว่า ก่อนพิจารณาประเด็นการหลบหลีกภาษีอากรนั้นจำเป็นต้องมีความเข้าใจในเบื้องต้นก่อนว่าการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐนั้นอยู่บนฐาน

ความคิดเช่นใด แนวความคิดที่จำต้องพิจารณาดังกล่าวนี้อาจอธิบายได้ว่า รัฐย่อมมีแนวความคิดพื้นฐานในกระบวนการอันเกี่ยวเนื่องด้วยการจัดเก็บภาษีอากร อันตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลที่ว่า การที่บุคคลในรัฐนั้นมีเงินได้ที่ก่อกำเนิดจากรัฐที่มีความเกี่ยวเนื่องหรือสัมพันธ์ในทางที่ก่อให้เกิดเงินได้ หรือที่เรียกกันโดยทั่วไปว่า “NEXUS”^{*} โดยหากสังเกตจากการจัดเก็บภาษีในรูปแบบดังกล่าวนี้ กล่าวได้โดยพื้นฐานว่า เงินได้ทุกชนิดที่บุคคลหนึ่งได้รับมานั้นย่อมมีภาระภาษีอากรที่เกิดขึ้นตามมาเสมอ โดยทั้งนี้ ภาระภาษีอากรที่เกิดขึ้นภายใต้อำนาจในการจัดเก็บของรัฐใดรัฐหนึ่งเท่านั้น โดยรัฐนั้นจะเป็นผู้มีอำนาจเหนือภาษีอากรหรือไม่ ขึ้นอยู่กับหลักการที่รัฐนั้นจะกล่าวอ้างถึงความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับบุคคลเหล่านั้น โดยในส่วนี้ บุคคลย่อมไม่มีอำนาจใดๆ ในการกำหนดว่ารัฐใดควรได้ภาษีอากรของตนหรือไม่ หรืออาจกล่าวได้ว่า หลักการภาษีอากรนั้นมีหลักพื้นฐานมาจากลักษณะแนวความคิดพื้นฐานของรัฐที่ว่าภาษีอากรนั้นมีลักษณะจัดเก็บจากประชาชนในลักษณะบังคับ¹ (Caractère forcè) นั้นเอง

จากประเด็นแนวความคิดที่ว่ารัฐจัดเก็บภาษีอากรจากบุคคลเป็นลักษณะบังคับนั้น เป็นกรณีที่พิจารณาสืบเนื่องต่อมาจากประเด็นที่ว่า การจัดเก็บภาษีนั้นสอดคล้องกับรายจ่ายสาธารณะ ซึ่งเป็นมูลเหตุสำคัญที่ทำให้ต้องมีการจัดเก็บภาษี อันจะต้องเป็นการจัดเก็บที่ครอบคลุมรายจ่าย แต่อย่างไรก็ตาม หากศึกษาทฤษฎีทางภาษีสืบย้อนไปในทางประวัติศาสตร์แล้วนั้น ได้มีการแสดงทัศนะและแนวความคิดเกี่ยวกับรัฐของนักสังคมวิทยาและมานุษยวิทยาที่ชื่อว่า OPPENHEIMER ในหนังสือชื่อ “THE STATE” ในประเด็นนี้ไว้ว่า “รัฐเป็นวิธีการทางการเมืองในการแสวงหาทรัพยากรที่พัฒนาสูงสุด” จากทัศนะดังกล่าวประกอบกับแนวความคิดของนักการคลังที่ส่วนใหญ่เห็นตรงกันว่า รูปแบบของภาษีต้องสอดคล้องกับโครงสร้างทางเศรษฐกิจ และสังคมของประเทศ ตลอดจนแนวนโยบายของประเทศในการพัฒนาเศรษฐกิจ และสังคม ด้วยเหตุนี้ ในการจัดเก็บภาษีนั้นนอกจากหลักพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีในลักษณะของการบังคับ (Caractère forcè) แล้ว รัฐหรือหน่วยงานของรัฐซึ่งมีบทบาทสำคัญในการหารายได้ของรัฐ จำต้องพิจารณาควบคุมการจัดเก็บภาษีที่ครอบคลุมรายจ่ายสาธารณะ อีกทั้งจำต้องพิจารณาในด้านการจัดเก็บให้เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจในขณะนั้นด้วย เพื่อรายได้ของรัฐในบางครั้งรัฐอาจจำต้องแสวงหาตลาดการค้า เพื่อให้ผู้ที่ต้องเสียภาษีนั้นสามารถประกอบธุรกิจได้ โดยหากรัฐไม่ดำเนินการอย่างใดๆ ทั้งในด้านการให้ความคุ้มครองหรืออำนวยความสะดวก ย่อมส่งผลกระทบต่อรายได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีและท้ายที่สุดย่อมส่งผลให้รายได้ของรัฐนั้นลดลงตามการเปลี่ยนแปลงได้² อันแนวความคิดในส่วนหลังนี้ ปัจจุบันได้กลายเป็นส่วนหนึ่งในการกำหนดนโยบายทางภาษีอากรของรัฐบาล อันเป็นการส่งเสริมหรืออำนวยความสะดวกในการประกอบธุรกิจ

^{*} การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐที่มีความสัมพันธ์กับเงินได้ที่เกิดขึ้นอันสามารถดำเนินการอ้างสิทธิเหนือในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นได้ (JURISDICTION TO TAX) นั้น มีหลักการที่เป็นสากลในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐต่างๆ คือ ๑. หลักแหล่งเงินได้ (SOURCE RULE) และ ๒. หลักถิ่นที่อยู่ (RESIDENT RULE)

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ ๓. สำนักพิมพ์วิญญูชน. กรุงเทพฯ: ๒๕๔๗ หน้า ๒๓

² เรื่องเดียวกัน. หน้า ๒๓

นอกเหนือไปจากประเด็นในส่วนของหลักการที่รัฐจำเป็นต้องเข้ามามีส่วนในการควบคุมการจัดเก็บรายได้ของรัฐในรูปแบบของภาษีอากรดังที่ได้กล่าวในข้างต้นแล้วนั้น ประเด็นที่สืบเนื่องจากหลักการที่รัฐจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีอากรให้เพียงพอในการบริหารจัดการนโยบายสาธารณะของประเทศนั้นแล้ว และการจัดเก็บภาษีอากรของภาครัฐในลักษณะบังคับดังกล่าวข้างต้นนั้น โดยเมื่อหากมีรายได้หรือเงินได้จากการประกอบกิจการงานใดๆ แล้วนั้น จำต้องเสียภาษีอากรเสียอย่างเป็นภาคบังคับนั้นไป แต่อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์ที่เกิดการหลบหลีกภาษีอากรที่เกิดขึ้นในปัจจุบันส่งผลกระทบต่อยอดการจัดเก็บภาษีอากรของภาครัฐ โดยเหตุประการดังกล่าวนั้น ภาครัฐจึงมีแนวโน้มที่จะเข้ามาควบคุมธุรกรรมที่ก่อให้เกิดซึ่งเงินได้มากขึ้น ซึ่งการดำเนินการในลักษณะเช่นว่านี้ แม้พิจารณาโดยส่วนหนึ่งนั้น จะเป็นการที่มุ่งปราบปรามดังกล่าวทำให้รายได้ของภาครัฐนั้นไม่ลดลงอย่างมาก แต่อย่างใดก็ตาม หากพิจารณาในอีกแง่มุมหนึ่งนั้น การที่ภาครัฐดำเนินการในลักษณะการเข้ามาควบคุมในบรรดาธุรกรรมในการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวแล้วนั้น หากมีการเข้ามาควบคุม (control) ที่มากเกินไปก็อาจจะส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระในทางการค้า ซึ่งภาครัฐนั้นย่อมมีพันธะหรือแนวนโยบายอีกส่วนหนึ่งที่จำเป็นต้องสนับสนุนหรือผลักดัน (facilitate) ให้แก่เอกชนนั้นสามารถประกอบกิจการไปได้ อย่างราบรื่น ด้วยเหตุข้างต้นนี้ จึงอาจดูเหมือนหนึ่งว่าเป็นพันธะหน้าที่ของภาครัฐที่ดูขัดหรือแย้งกันในสองหน้าที่ดังกล่าวแล้ว แต่อย่างไรก็ตาม เพื่อให้การดำเนินตามวัตถุประสงค์ดังกล่าวแล้วนั้นลุล่วง จึงเสมือนหนึ่งเป็นหน้าที่ของภาครัฐที่จะต้องทำหน้าที่และมีแนวความคิดในการจัดการปัญหาเพื่อการหลบหลีกภาษีอากรนั้น โดยพื้นฐานในเชิงแนวความคิดเช่นว่านี้

จากการพิจารณาหลักการพื้นฐานแนวความคิดของฝ่ายรัฐในการจัดเก็บภาษีในข้างต้นนั้น เป็นส่วนหลักการทั่วไปของการจัดเก็บภาษีอากร แต่อย่างไรก็ตาม เพื่อให้การพิจารณาประเด็นในด้านการจัดเก็บภาษีอากรของฝ่ายรัฐนั้น ได้พิจารณาอย่างรอบด้าน จึงจำเป็นต้องพิจารณาในส่วนของหลักการทางภาษีอากรที่ดีของอดัม สมิทท์ ซึ่งเป็นหลักการภาษีอากรพื้นฐาน และเป็นประเด็นหลักการทางด้านภาษีอากรที่ในฝ่ายภาครัฐที่พึงพิจารณา ทั้งนี้ เพื่อช่วยในการกำหนดนโยบายทางด้านภาษีอากรของประเทศนั้น และนอกเหนือจากการพิจารณาหลักการภาษีอากรที่ดีที่จะกล่าวต่อไปนี้ ผู้เขียนจะได้มีการนำเสนอในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรของกฎเกณฑ์ หรือพื้นฐานของกฎเกณฑ์ที่จะนำมาปรับใช้กับกฎหมายภาษีอากรอันเป็นหลักการที่ต้องพิจารณาประกอบกัน ตามแนวหลักการพื้นฐานทางภาษีอากร ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการทำความเข้าใจถึงแนวความคิดที่เกี่ยวข้องกับหลักการภาษีอากรที่ภาครัฐนั้นจำเป็นต้องใช้เป็นปัจจัยในการพิจารณาหลักการทางภาษีอากรต่อไป

๑.) หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี

สำหรับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีนี้ เป็นแนวพื้นฐานความคิดของ ADAM SMITHS ซึ่งได้กล่าวไว้ในหนังสือเรื่อง The Wealth of Nations โดยได้แบ่งสาระสำคัญของหลักการดังกล่าวออกเป็น ๔ ประการที่เกี่ยวกับการบริหารกำหนดนโยบายทางภาษีของรัฐ ซึ่งสามารถพิจารณาหลักการดังกล่าวได้ ดังนี้

(๑) หลักความเป็นธรรม (Equity)

เนื่องจากสภาพเศรษฐกิจในสังคมของรัฐฯหนึ่งที่จะมีการจัดเก็บภาษีนั้น ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากเงินได้ของตนนั้นย่อมมีสถานะทางสังคมที่แตกต่างกันไปตามความสามารถทางสังคมของบุคคลๆนั้น ซึ่งอาจมีไม่เท่ากัน ดังนั้น การที่รัฐจะกำหนดนโยบายในการจัดเก็บภาษีจึงควรพิจารณาบนพื้นฐานของความเป็นธรรมทั้งในด้านเศรษฐกิจ สังคม ความเป็นอยู่ ตลอดจนความสามารถในการเสียภาษี หรือความสามารถในการรับภาระภาษีอากรของบุคคลนั้นๆ ซึ่งหลักความเป็นธรรมนี้ต่อมาได้มีการพัฒนาแนวความคิดดังกล่าวจนได้มีการแบ่งแยกการพิจารณาด้านหลักความเป็นธรรมออกได้เป็น ๒ ประการ คือ

(๑.๑) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of absolute equity)

หมายความว่า หากรัฐมีความต้องการเงินจากประชาชน ความต้องการของรัฐเมื่อสามารถคำนวณออกมาเป็นตัวเงินที่ชัดเจนได้แล้ว รัฐก็จะนำรายได้ที่ความต้องการมาคิดอัตราส่วนต่อประชาชนหนึ่งคนว่าจะต้องรับภาระในจำนวนเงินคนละเท่าไร ประชาชนทุก ๆ คนจะต้องเสียภาษีในจำนวนเท่า ๆ กัน ซึ่งทั้งนี้ เนื่องจากหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้พิจารณาจากหลักการพื้นฐานโดยที่ว่าคุณคนทุกคนนั้นต่างได้ใช้ทรัพยากรของรัฐในการแสวงหา หรือก่อให้เกิดเงินได้ แต่หากพิจารณาจากการที่ประชาชนทุกคนนั้นต้องรับภาระภาษีที่เท่ากันแล้วนั้น โดยไม่คำนึงถึงการหารายได้ของประชากรแต่ละคน ย่อมเป็นส่วนที่ไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง ดังนั้น ในความเป็นจริง หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ไม่สามารถนำมาใช้ได้ เนื่องจากรายได้และความสามารถในการหารายได้ของประชาชนแต่ละคนไม่เท่าเทียมกัน

(๑.๒) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of relative equity)

จากที่ได้กล่าวไปข้างต้นแล้วว่าความเป็นธรรมสัมบูรณ์ไม่สามารถนำมาใช้ได้ ในความเป็นจริง ด้วยเหตุนี้จึงมีแนวคิดเกี่ยวกับหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ขึ้นมา โดยหลักการนี้ยังสามารถแยกออกได้เป็นอีกสองหลักดังต่อไปนี้

ก) การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle)

หมายความว่า ผู้ใดได้รับประโยชน์จากรัฐมากขึ้นนั้นก็จะมีหน้าที่จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐมากขึ้น ส่วนประชาชนคนใดไม่ได้รับประโยชน์ก็ไม่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ โดยหลักการนี้มีข้อดีคือ ประชาชนที่เสียภาษีมักมีความพึงพอใจในการเสียภาษี เนื่องจากได้รับประโยชน์จากรัฐตามจำนวนภาษีที่ต้องชำระให้แก่รัฐ แต่การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ก็ไม่สามารถใช้ได้ทางความเป็นจริง เนื่องจาก

- การให้บริการของรัฐบางอย่างแก่ประชาชนไม่สามารถให้แก่ประชาชนโดยตรงได้ เช่น การรักษาความสงบเรียบร้อยไม่สามารถกำหนดได้ว่าเป็นเงินเท่าใด
- ในกรณีที่สามารถกำหนดเป็นเงินได้ แต่ประโยชน์ที่ได้รับบางอย่างเป็นประโยชน์แก่สังคมเป็นอย่างมาก เช่น การให้การศึกษาของสถาบันการศึกษาของภาครัฐ ถ้าหากรัฐจะหาประโยชน์ในเชิงพาณิชย์โดยเก็บค่าเรียนตามความเป็นจริง กรณีดังกล่าวจะทำให้ประชาชนที่มีฐานะยากจนไม่สามารถเรียนหนังสือได้อย่างประชาชนที่มีฐานะดีทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันของประชาชนในสังคม

ข) การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principle) โดยความสามารถในการเสียภาษีสามารถพิจารณาได้จากทรัพย์สิน รายได้ และรายจ่าย เมื่อเปรียบเทียบแล้ว รายได้เป็นเครื่องวัด

ความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุดโดยการวัดความสามารถจากรายจ่าย บางครั้งจะมีรายจ่ายเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลที่ไม่สามารถเป็นเครื่องชี้วัดได้³

(๒) หลักความแน่นอน (Certainly)

การจัดเก็บภาษีจะต้องมีความชัดเจน และแน่นอนไม่ว่าจะเป็นในด้านฐานภาษี จำนวนภาษี อัตราภาษี รวมทั้งเทคนิคการประเมินภาษี หรือวิธีการจัดเก็บภาษี โดยความแน่นอนในการกำหนดกฎเกณฑ์เงื่อนไขเกี่ยวกับภาษีอากรดังกล่าวนั้นต้องพิจารณาตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผล หากใช้ที่จะกำหนดมาจากการกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีอากรได้ไม่⁴ ทั้งนี้ เนื่องจากการที่มีการกำหนดนโยบายทางภาษีที่มีความแน่นอน และชัดเจนนั้น ย่อมมีส่วนช่วยให้เกิดการวางแผนของภาคประชาชนผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีที่จะได้เตรียมการเพื่อที่จะชำระ หรือรับภาระภาษีอากรดังกล่าวได้อย่างเหมาะสมกับตัวประชาชนนั่นเอง และท้ายที่สุดก็จะมีส่วนในการช่วยประหยัดต้นทุนทางการประกอบการได้อีกด้วย⁵ นอกจากนี้ที่จะส่งผลต่อประชาชนแล้ว หากกรณีที่มาตราการในการจัดเก็บภาษีนั้นขาดความแน่นอนแล้วนั้น ย่อมส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรของฝ่ายรัฐ ที่ถือว่าภาษีอากรเป็นรายได้หลักของรัฐเช่นกัน กล่าวคือ หากไม่สามารถจัดเก็บได้ตามที่ได้คาดการณ์ไว้ อาจทำให้เกิดปัญหาต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ และหากการจัดเก็บภาษีขาดความแน่นอนอาจทำให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างยากลำบาก เนื่องจากการกำหนดอย่าง

³ คอนงเดช สวัสดิ์วงศ์วิชา และวราทิพย์ จตุรพัฒน์. ภาษีพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (TAXING E-COMMERCE). รายงานการฝึกอบรมจากหลักสูตรกฎหมายธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์. กองการต่างประเทศ สำนักงานศาลยุติธรรม. กรุงเทพฯ, ๒๕๕๒ หน้า ๘-๑๒

⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. หน้า ๖๒

⁵ กาญจนา นิมมานเหมินท์. เอกสารประกอบการสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร (ชุดที่ ๑). (กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย, ๒๕๕๐) หน้า ๔๓

แน่นอน รัฐก็จะคาดการณ์ล่วงหน้าได้นั่นเอง และท้ายที่สุดย่อมทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

(๓) หลักความสะดวก (Convenience)

นอกเหนือไปจาก ๒ ประการข้างต้นที่เกี่ยวกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีแล้วนั้น หลักการสำคัญอีกประการหนึ่ง คือ หลักความสะดวก กล่าวคือ ภาษีอากรที่ดีควรกำหนดไว้ในลักษณะที่เป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ที่มีภาระต้องเสียภาษีอากร รวมทั้งเป็นการสะดวกแก่การจัดเก็บ ซึ่งหลักการดังกล่าวนี้จะเป็นการพิจารณาถึงระยะเวลาที่เหมาะสม รวมทั้งวิธีการจัดเก็บภาษีที่เหมาะสมว่าลักษณะวิธีการ หรือช่วงเวลาในการจัดเก็บระยะเวลาใดจะเป็นไปโดยความสะดวกแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร เป็นต้นว่า การจัดเก็บจากเงินเดือนค่าจ้างนั้น หากจะพิจารณาแล้วการจัดเก็บภาษีโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย ณ เวลาที่มีการจ่ายเงินเดือนนั้นย่อมเป็นการสะดวกต่อการบริหารการจัดเก็บ และการเสียภาษีของผู้เสียภาษีด้วย

จากการพิจารณาตามตัวอย่างในข้างต้นนั้น ย่อมเป็นที่พิจารณาในประเด็นโดยประการหนึ่งที่ว่า หลักความสะดวกนั้นมีความจำเป็นที่จะต้องพิจารณาควบคู่ไปกับหลักความแน่นอนอันที่ได้กล่าวมาในข้างต้นนั้นด้วย ซึ่งกล่าวคือ การที่กำหนดระยะเวลาการจัดเก็บภาษีหนึ่งๆนั้น หากมีความแน่นอนในระยะเวลาที่จะจัดเก็บนั้นย่อมจะเป็นไปทั้งในความสะดวก และประชาชนนั้นจะมีความมั่นใจการการบริหารจัดการมากขึ้นด้วย

(๔) หลักความประหยัด (Economy)⁶

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีน้อยที่สุด โดยควรทำให้รายได้ภาษีที่ได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากรหักด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีของรัฐควรเท่ากับภาระของภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ ดังนั้น หากว่าค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีของรัฐมีมากจะทำให้รายได้ที่รัฐได้รับน้อยลงไปด้วย ด้วยเหตุนี้ จึงอาจพิจารณาได้ว่า การบริหารภาษีอากรที่ประหยัดค่าใช้จ่ายได้นั้นย่อมเป็นการแสดงถึงประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษีอากรได้อีกประการหนึ่ง ซึ่งการประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรได้มากเท่าใดนั้น ย่อมเป็นการช่วยส่งเสริมให้รัฐมีงบประมาณที่ช่วยในการพัฒนา หรือใช้ในการบริหารประเทศได้มากตามไปด้วย

๒.) หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร (the principle of legality)

(๒.๑) หลักการตกลงยินยอมทางภาษี*

⁶ เรื่องเดียวกัน. หน้า ๔๔

* แต่อย่างไรก็ตามได้มีผู้กล่าวว่าหลักความยินยอมทางภาษีอากรดังกล่าวนี้ ต้องเป็นไปในลักษณะที่ควบคู่กันกับการจัดเก็บภาษีอากรในลักษณะบังคับ (Caractère forcè) ด้วยนั่นเอง

สำหรับหลักการความยินยอมในทางภาษีอากรนั้นอาจกล่าวได้ว่าเป็นหลักที่มีพื้นฐานของหลักอำนาจสูงสุดเป็นของประชาชนตามหลักอำนาจอธิปไตยในการบริหารและปกครองประเทศ แต่อย่างไรก็ตามนั้น เมื่อรัฐต้องการจัดเก็บภาษีอากรอันเป็นการสร้างภาระให้แก่ประชาชน เพื่อใช้ในการบริหาร และพัฒนาด้านต่างๆของประเทศนั้น รัฐจำเป็นต้องได้รับความยินยอมจากประชาชนให้มีการจัดเก็บภาษีในลักษณะดังกล่าวได้ หรืออาจกล่าวได้ว่า การที่รัฐมีความชอบธรรมในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากร อำนาจนั้นมาจากประชาชนนั่นเอง แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อสังคมได้พัฒนามากขึ้นตามลำดับ การให้ความยินยอมดังกล่าวของประชาชนจากเดิมที่เป็นความยินยอมโดยตรงก็ได้แปรเปลี่ยนเป็นความยินยอมในลักษณะของการผ่านผู้แทนประชาชนของตน ซึ่งตามหลักการดังกล่าวนี้ได้เป็นที่ยอมรับในนานาอารยประเทศด้วยวลีที่ว่า “No Taxation without Representation” เพราะประชาชนเป็นผู้เสียผลประโยชน์ส่วนหนึ่งให้กับรัฐ ส่วนรัฐบาลเป็นผู้นำเงินภาษีของประชาชนไปใช้ในการบริหารประเทศ

ด้วยเหตุนี้ ในระบบการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศโดยส่วนใหญ่ รัฐธรรมนูญของประเทศต่างๆจึงได้กำหนดให้เป็นหน้าที่ของรัฐที่หากจะดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรใดๆต่อประชาชนในฐานะของพลเมืองนั้น รัฐจะต้องตราบทบัญญัติกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติที่อนุญาตให้รัฐนั้นใช้อำนาจและสามารถดำเนินการเพื่อจัดเก็บภาษีอากรต่อประชาชนนั้นได้ ดังที่มีคำกล่าวไว้โดยตุลาการรัฐธรรมนูญ (The French Conseil Constitutionnel) ว่าในการจัดเก็บภาษีอากรจำเป็นต้องมีบทบัญญัติกฎหมายที่ได้รับอนุมัติโดยสภานิติบัญญัติก่อน และกรณีไม่ใช่เป็นอำนาจเฉพาะของฝ่ายปกครองที่จะสามารถบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งของตนด้วย (in the nature of...tax, which was required by law to be approved by parliament, and hence could not be imposed by an administrative agency.)

(๒.๒) การควบคุมบังคับใช้กฎหมายภาษีโดยองค์กรตุลาการ

การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรที่ตราขึ้นโดยฝ่ายนิติบัญญัติต้องเป็นไปโดยเจตนารมณ์ของกฎหมาย (ทั้งนี้ เป็นไปตามลักษณะที่สอดคล้องกับหลักความยินยอมในการจัดเก็บภาษีอากรดังที่ได้กล่าวมาในข้างต้น) องค์กรตุลาการเป็นองค์กรที่มีความสำคัญในการพิจารณาข้อขัดแย้งหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างเจ้าพนักงานภาษีและผู้เสียภาษี กล่าวคือ องค์กรตุลาการเป็นผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่งอาจมีผลเป็นการยกเลิกเพิกถอนคำสั่งของเจ้าพนักงานภาษีเกี่ยวกับการประเมินภาษี⁷ แต่อย่างไรก็ตาม ในการปรับใช้ข้อกฎหมายภาษีอากรนั้น ย่อมเป็นการอาศัยการตีความกฎหมายเพื่อวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษี อันหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรนั้น เนื่องจาก

⁷ ศุภลักษณ์ พินิจวอดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. หน้า ๘๓

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่เป็นโทษต่อผู้เสียภาษีอากร ด้วยเหตุนี้ ในการตีความกฎหมายภาษีอากรจึงต้องตีความโดยเคร่งครัด โดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรนั้นๆด้วย รวมตลอดทั้งต้องพิจารณาการตีความดังกล่าวให้อยู่บนฐานที่ว่ากฎหมายภาษีอากรนั้นมีพื้นฐานกฎหมายที่เป็นเอกเทศจากกฎหมายอื่นซึ่งจะได้พิจารณาในหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรต่อไป

(๒.๓) ความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร

สำหรับประเด็นในส่วนสุดท้ายสำหรับหลักการขบด้วยกฎหมายภาษีอากรนั้น คือ ความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร กล่าวคือ หากได้พิจารณาในประเด็นเกี่ยวกับความเป็นเอกเทศนี้แล้วนั้น คำกล่าวที่น่าจะเหมาะสมที่อาจนำมาเปรียบเทียบกับหลักการดังกล่าวได้ คือ “กฎหมายภาษีอากรนั้นมีลักษณะที่เป็นลักษณะเฉพาะอันเนื่องมาจากเจตนารมณ์โดยเฉพาะของกฎหมายภาษีอากร”

อันประเด็นที่จะมีการพิจารณาถึงหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรนั้น การพิจารณาในการตีความถ้อยคำตามกฎหมายภาษีอากรในบางถ้อยคำนั้นไม่สามารถนำคำอธิบายความหมายทั่วไป หรือแม้กระทั่งความหมายตามกฎหมายฉบับอื่นมาใช้อธิบาย หรือบังคับได้ ทั้งนี้ ก็ไม่ใช่ไม่สามารถอธิบายโดยความหมายทั่วไป หรือกฎหมายอื่นได้ เพียงแต่การที่มีลักษณะเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรนั้นจะมีให้เห็นถึงในคำที่มีลักษณะจำเพาะเท่านั้น เป็นต้นว่า คำว่า “ชาย” นั้น ตามประมวลรัษฎากรมีการกำหนดค่านิยามเฉพาะของคำว่า “ชาย” ดังกล่าวไว้ว่าให้หมายความรวมถึง “ให้” ด้วย ดังนี้ จึงไม่สามารถนำความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้ได้

แม้จะได้กล่าวมาในวรรคก่อนแล้วว่า รัฐใดรัฐหนึ่งมีอำนาจเหนือในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นบนธุรกรรมที่มีขึ้นนั้น แต่อย่างไรก็ตาม แม้รัฐจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มที่ และมีการเขียนให้สอดคล้องกับหลักดังกล่าวในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยที่ว่า “บุคคลทุกคนย่อมมีหน้าที่ต่อรัฐในการเสียภาษีอากร” ก็ตาม แต่การจัดเก็บที่เกิดจากเงินได้เหล่านั้น ส่วนที่เป็นเงินได้ต้องเกิดจากการกระทำโดยความยินยอม⁸ ของบุคคลนั้นๆ ในการที่จะเสียภาษีให้แก่รัฐ อันเป็นพื้นฐานหลักและทฤษฎีในทางภาษีอากร ส่วนหากมีการหนีภาษี ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายนั้นย่อมเป็นการพิจารณาหลักความยินยอมที่รัฐต้องเข้ามาควบคุม แต่สำหรับกรณีการเกิดการหลบหลีกภาษีอากรในการจัดเก็บภาษีอากรนั้น แม้จะเป็นการทำให้รัฐนั้นสูญเสียการจัดเก็บรายได้ แต่ก็อยู่บนพื้นฐานของความยินยอมอันไม่ผิดกฎหมาย เว้นแต่กรณีจะเป็นการหลบหลีกภาษีโดยประการที่เรียกว่า “AGGRESSIVE TAX AVOIDANCE”

⁸ เรื่องเดียวกัน. หน้า ๗๗

แต่โดยปัจจุบันนั้น ประเด็นในการหลบหลีกภาษีอากร เป็นกรณีที่รัฐอาจจะต้องสูญเสียเงินที่ได้จากการจัดเก็บภาษีดังกล่าวทั้งหมด หรือแม้แต่บางส่วนไป ทั้งนี้ได้มีการใช้ทรัพยากรของรัฐนั้นเป็นปัจจัยที่ก่อให้เกิดเงินได้ ด้วยเหตุประการดังกล่าวนี้ ภาครัฐในฐานะที่เป็นผู้จัดเก็บภาษีอากรอันเป็นรายได้ของรัฐที่ใหญ่ที่สุดทางหนึ่งของประเทศ หากภาครัฐปล่อยปละละเลยให้มีการหลบหลีกภาษีอากรจำนวนมากย่อมทำให้รัฐนั้นขาดรายได้อันจะเป็นตัวนำไปสู่งบประมาณในการบริหารประเทศ และพัฒนาประเทศต่อไป

ด้วยเหตุผลประการต่างๆ ที่ได้กล่าวมาในข้างต้นมีส่วนที่ส่งผลให้ทัศนคติของผู้จัดเก็บภาษีอากร หรือภาครัฐที่มีต่อการหลบหลีกภาษีอากรที่ไม่ว่าจะมีขึ้นโดยชอบธรรมตามกฎหมายหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น รัฐต้องขัดขวางไม่ให้มีการหลบหลีกภาษีอากรในธุรกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้น ทั้งนี้ เพราะภาครัฐมีความชอบธรรมที่จะเข้าไปดำเนินการจัดเก็บภาษีในกรณีดังกล่าว แต่อย่างไรก็ตาม แม้แนวความคิดของภาครัฐนั้นจะโน้มเอียงไปในมุมมองนั้นก็ตาม แต่ประเด็นในการพิจารณาที่จะมุ่งเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรของภาครัฐนั้น ก็ต้องไม่ลืมถึงหลักการสำคัญในส่วนที่เป็นสิทธิของภาคเอกชนเช่นกัน ที่ว่าหากกฎหมายใดกำหนดถึงการที่เอกชนจำต้องเสียภาษีอากรอย่างปริมาณที่มากที่สุดไม่ รวมทั้ง ในการดำเนินธุรกรรมของภาคเอกชนนั้นควรมีส่วนที่ได้รับการรับรองโดยกฎหมายถึงความมีอิสระที่จะตัดสินใจในการทำธุรกรรมใดๆ และธุรกรรมนั้นย่อมมีผลผูกพันคู่สัญญานั้นได้เช่นเดียวกัน

๒.๑.๒ แนวความคิดของผู้ประกอบการธุรกิจ

ในกรณีทัศนคติของผู้ประกอบการทางธุรกิจที่มีต่อการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ดังที่ได้กล่าวมาแล้วนั้นในประเด็นที่ว่า ภาคเอกชนมีจุดมุ่งหมายในการประกอบธุรกิจของตน คือ ผลกำไรที่ได้จากการประกอบธุรกิจ และการปันผลกำไรจากการประกอบการเหล่านั้นไปยังผู้ลงทุน หรือผู้ถือหุ้นในกิจการ ด้วยเหตุนี้ หนทางในการเลือกที่จะได้รับการปันผล หรือผลกำไรเป็นจำนวนสูงสุดจึงได้รับการเลือกเป็นอันดับแรกของภาคธุรกิจไม่ว่าธุรกิจนั้นจะประกอบกิจการใดก็ตาม อันประเด็นในด้านทัศนคติของผู้ประกอบการทางภาคธุรกิจนั้นสามารถแยกการพิจารณาออกเป็นตัวอย่างทัศนคติของผู้ประกอบการและเหตุผลพื้นฐานของภาคธุรกิจที่มีอยู่เหนือการหลบหลีกภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในสัญญาทางธุรกิจที่เป็นส่วนที่ก่อให้เกิดเงินได้อันจะเป็นภาษีที่รัฐพึงอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีอากรเหล่านั้น กล่าวคือ

๒.๑.๒.๑ ด้านการบริหารจัดการโครงสร้างตามสัญญา

การพิจารณาถึงทัศนคติของผู้ประกอบการที่มีต่อการวางแผนภาษีอากรนั้น ประเด็นที่สำคัญที่สุดที่จะต้องมีการพิจารณา คือ เหตุปัจจัยทางด้านการบริหารจัดการตามโครงสร้างของสัญญา หรือต้นทุนตามสัญญา (Transaction cost) ซึ่งประเด็นการบริหารจัดการสัญญานั้น หากมีการพิจารณาโดยรายละเอียดแล้วย่อมเห็นได้อย่างชัดเจนว่าในการเข้าทำสัญญาทางธุรกิจแต่ละคราวนั้น หากผู้ประกอบการมีการพิจารณาเหตุปัจจัยดังกล่าวแล้วย่อมมีโอกาสที่จะ

ก่อให้เกิดผลกำไรในการประกอบธุรกิจคราวนั้นเป็นอย่างมาก เนื่องจาก การบริหารโครงสร้างสัญญาของภาคเอกชนหากมีการดำเนินการบริหารอย่างมีทิศทางย่อมชี้หรือสามารถแสดงผลในการประกอบการของภาคธุรกิจในอนาคตว่าจะมีทิศทางเป็นเช่นไรในสัญญาทางธุรกิจหนึ่งๆ

ประเด็นที่มีการพิจารณาในส่วนที่เกี่ยวกับการบริหารจัดการโครงสร้างตามสัญญานั้นมักจะมีการแบ่งออกเป็นส่วนต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นในส่วนเริ่มต้นการเจรจาเข้าทำสัญญา และการปฏิบัติตามสัญญา แต่ทั้งนี้ในส่วนต่างๆที่ได้แยกออกเป็นภาคส่วนนั้นยังคงมีการตอบสนองวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายหลัก คือ การส่งให้สัญญาทางธุรกิจสามารถบรรลุเป้าหมายได้ โดยส่วนหนึ่งของเป้าหมาย คือ ต้นทุนที่ต้องมีการพิจารณาประเด็นทางภาษีอากรที่จะมีผลกระทบในระยะยาวต่อต้นทุนในสัญญาทางธุรกิจนั้นๆว่าอยู่ภายใต้ภาวะภาษีอากรในรูปแบบใด ดังนั้น การเลือกสัญญาทางธุรกิจที่มีรูปแบบที่ตอบสนองต่อเป้าหมายในการเข้าทำสัญญาทางธุรกิจนั้น และการทำให้ภาวะภาษีอากรนั้นต่ำตามไปด้วยนั้น จึงเป็นเรื่องที่จะต้องมีการบริหารจัดการอย่างเป็นระบบ

๒.๑.๒.๒ ด้านการลดต้นทุนในการประกอบกิจการตามสัญญา

สำหรับกรณีด้านการลดต้นทุนที่เกิดจากสัญญานั้น อาจกล่าวได้ว่าเป็นประเด็นที่ต้องมีการพิจารณาอย่างต่อเนื่องจากการบริหารจัดการสัญญาทางธุรกิจที่ได้กล่าวมาในข้างต้น เนื่องจากต้นทุนในการประกอบธุรกิจนั้น นอกเหนือจากส่วนที่เกี่ยวข้องกับสัญญาอันเป็นต้นทุนที่เกิดจากการเจรจาต่อรองโดยแท้ของสัญญาเพื่อให้ได้ประโยชน์สูงสุดในการเข้าทำสัญญายกตัวอย่างเช่น สัญญาซื้อขาย ต้นทุนในการเข้าทำสัญญาโดยแท้ คือ ราคาสินค้าที่เป็นต้นทุนการผลิต ราคาขายสินค้า ค่าขนส่งอันเกี่ยวข้องกับการซื้อขายสินค้า แต่นอกเหนือไปจากต้นทุนด้านสัญญาที่เกิดจากลักษณะประการดังกล่าวแล้ว ยังคงมีลักษณะของต้นทุนอีกประการหนึ่ง ที่เรียกว่า ต้นทุนเพื่อการประกอบการให้เป็นไปตามสัญญา เช่น ต้นทุนด้านภาษีอากร ต้นทุนในการบริหารให้เป็นไปตามสัญญา หากต้นทุนในส่วนเหล่านี้มีปริมาณที่สูง ย่อมมีผลกระทบต่อค่าการเข้าทำสัญญา และรายได้ที่เกิดจากการเข้าทำธุรกรรมดังกล่าวนี้ของภาคธุรกิจ

จากกรณีดังกล่าวไปในข้างต้นนั้นทัศนคติของผู้ประกอบการธุรกิจ จะเห็นได้ว่าประเด็นสำคัญประเด็นหนึ่งที่ส่งผลให้ธุรกิจนั้นแสวงหาวิธีการใดๆในการหลบหลีกภาษีอากรนั้น โดยส่วนมากแล้ว ย่อมมีสาเหตุที่สำคัญ สืบเนื่องมาจากการพยายามลดภาระต้นทุนในการประกอบกิจการ หรือ Transaction Cost ทั้งในส่วนที่เป็นต้นทุนในการประกอบกิจการโดยตรง หรือต้นทุนโดยอ้อมซึ่งภาวะภาษีอากรนั้นย่อมถือได้ว่าเป็นต้นทุนในการประกอบกิจการอย่างหนึ่งของผู้ประกอบการเช่นกัน ด้วยเหตุนี้ จึงไม่เป็นที่น่าสงสัยว่าเหตุใดผู้ประกอบการจึงประสงค์ที่จะมีการลดภาระต้นทุนในทางภาษีอากรที่เกิดขึ้นภายใต้ธุรกรรมการค้าของตนนั้นให้น้อยที่สุด ทั้งนี้ เพื่อตอบสนองต่อความต้องการที่ได้รับกำไรจากการประกอบกิจการค่านั้นให้มากที่สุด แต่อย่างไรก็ตาม

ภายใต้ทัศนคติของผู้ประกอบการดังกล่าวนี้ แม้ว่าจะทำไปโดยลักษณะที่กฎหมายนั้นยินยอมให้ผู้ประกอบการนั้นสามารถดำเนินการดังกล่าวเพื่อลดต้นทุนในการประกอบกิจการของตน (Transaction cost) ได้ แต่การดำเนินการเพื่อลดต้นทุนดังกล่าวนี้ คงต้องกล่าวเอาไว้ ในเชิง

ข้อจำกัดทางกฎหมายว่า การดำเนินการโดยอ้างอิงถึงสิทธิประการดังกล่าว ย่อมมีข้อจำกัดทางกฎหมายในบางลักษณะมิให้ผู้ประกอบการนั้นสามารถดำเนินการใดๆโดยก่อให้เกิดผลเสียหายต่อส่วนรวมได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในประเด็นข้อจำกัดในการลดภาระภาษีอากร ซึ่งในการดำเนินการทางภาษีอากรนั้นจำเป็นต้องได้รับการดูแลให้เป็นไปโดยสมดุลระหว่างผลประโยชน์ของภาครัฐในการจัดเก็บภาษีอากร และผลประโยชน์ของเอกชนในการลดต้นทุนในการประกอบกิจการนั้น

๒.๒ ความบกพร่องของบทบัญญัติในการกำหนดการจัดเก็บภาษีอากร

เหตุและปัจจัยในการวางแผนภาษีอากรนั้น นอกเหนือไปจากเหตุทัศนคติของผู้ประกอบการทางธุรกิจอย่างที่กล่าวมาข้างต้นแล้วนั้น ในกรณีที่ไม่มีเหตุของความบกพร่องของบทบัญญัติที่ใช้ในการกำหนดการจัดเก็บภาษี อันตามกฎหมายโดยทั่วไปนั้นย่อมมีที่หลายฝ่ายเรียกว่า “ช่องว่างของกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากร” ซึ่งเป็นลักษณะของการบัญญัติกฎหมายโดยทั่วไป ที่ผู้บัญญัตินั้นย่อมไม่บัญญัติกฎหมายที่เป็นการดึงตัวมากเกินไป แต่กรณีดังกล่าวนั้น หากพิจารณาอีกมุมหนึ่ง การที่กฎหมายนั้นกลับส่งผลให้รายได้ในการจัดเก็บรายได้ของรัฐนั้นรั่วไหลออกไป กรณีนี้ย่อมกล่าวได้ว่าเป็นช่องว่างของกฎหมายอันเกิดจากความบกพร่องของกฎหมายที่เกิดจากการใช้บังคับอย่างแท้จริง โดยหาใช่กรณีที่เป็นการขบถพร่องในการบัญญัติกฎหมาย

แต่อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาในส่วนที่ผู้ร่างที่ต้องการให้มีความยืดหยุ่นในการใช้บังคับทางกฎหมาย อันจะเห็นได้จากประมวลรัษฎากรในปัจจุบันที่มุ่งกำหนดเงินได้ตามลักษณะของธุรกรรมที่คู่สัญญาได้ประกอบธุรกรรม และก่อให้เกิดเงินได้ อันธุรกรรมที่กำหนดนั้นมีความแตกต่างกันในภาระภาษีอากร ก็เป็นส่วนหนึ่งในการวางแผนภาษีอากรในรูปแบบหนึ่งได้ แต่อย่างไรนั้น การวางแผนโดยอาศัยรูปแบบดังกล่าวนี้สามารถเกิดขึ้นได้ภายใต้ระบบการจัดเก็บภาษีที่ผู้ร่างต้องการให้มีการยืดหยุ่นในการจัดเก็บ จนมีผู้เคยกล่าวไว้ว่า “ที่ใดมีอัตราภาษีที่แตกต่างกัน ที่นั้นย่อมมีช่องทางในการวางแผนภาษีเสมอ⁹”

๓. ความหมายของการหลบหลีกภาษีอากร (TAX AVOIDANCE)

กรณีที่มีการพิจารณาในประเด็นลักษณะของการหลบหลีกภาษีอากร หรือการศึกษาถึงมาตรการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร หรือที่เรียกว่า ANTI-TAX AVOIDANCE MEASURES นั้น การพิจารณาประเด็นหนึ่งที่มีความสำคัญ อันควรได้รับการพิจารณาเป็นลำดับต้นๆ เพื่อความเข้าใจที่ตรงกัน คือ ความหมายของการหลบหลีกภาษีอากร เนื่องมาจากการพิจารณาความหมายของการหลบหลีกภาษีอากรนั้นได้มีผู้พิเคราะห์และให้คำนิยามคำว่า “หลบหลีกภาษี

⁹ กิตติพงศ์ อรุณพิพัฒน์พงศ์. เอกสารประกอบการสอนวิชาสัมมนากฎหมายภาษีอากร หลักสูตรนิติศาสตรบัณฑิต. (กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ๒๕๕๐) หน้า ๒

อากร” อยู่เป็นจำนวนมากไม่ว่าทั้งในประเทศและต่างประเทศ ด้วยเหตุนี้จึงต้องมีการพิจารณาถึงความหมายของนักวิชาการ คำพิพากษาศาลที่เคยได้กล่าวถึงกรณีดังกล่าวไว้ โดยสามารถพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

๓.๑ ความหมายของการหลบหลีกภาษีอากรตามตำรากฎหมายของนักกฎหมายไทย

หากจะมีการกล่าวถึงคำนิยามของคำว่า “การหลบหลีกภาษีอากร” นั้นหรือที่ภาษาอังกฤษเรียกว่า “TAX AVOIDANCE” นั้น มีนักกฎหมายได้เคยกล่าวถึงและพอที่จะสามารถสืบค้นได้นั้น คือ ศาสตราจารย์จิตติ ดิงศภัทย์ โดยได้กล่าวไว้ว่า

“ในเรื่องการหลบหลีกหาช่องโหว่ของกฎหมายนี้ จะทำได้เรื่องเดียว คือ ภาษีอากรผู้ประกอบการจะต้องศึกษาภาระที่จะต้องเสียภาษีก่อนลงทุนเป็นธรรมดา เพื่อมิให้ผิดพลาด หรือเพื่อรู้อัตราภาษี และเสียภาษีน้อยที่สุด แต่ไม่ได้หมายความว่าให้หาทางหลบภาษีโดยวิธีที่ผิดกฎหมาย หากให้ทำโดยวิธีการเท่าที่กฎหมายเปิดช่องให้ทำได้ กฎหมายภาษีต้องตีความตามที่ปรากฏเป็นตัวอักษร ไม่ใช่มุ่งหมายที่จะเก็บภาษี นอกจากเป็นความมุ่งหมายที่ปรากฏตามตัวอักษรนั่นเอง อย่างไรก็ตาม ต้องเข้าใจว่าวิธีการเหล่านี้ต้องเป็นวิธีการตามกฎหมายเท่าที่กฎหมายเปิดช่องให้ทำได้ ไม่ใช่ใช้วิธีการแสดงข้อความเท็จปกปิดความจริง ทำบัญชี ๒ เล่ม หรือทำสัญญา ๒ ฉบับ ซึ่งผิดกฎหมาย หากลูกความประสงค์ให้ทำถึงขนาดนี้ เป็นหน้าที่ของทนายความต้องปฏิเสธชัดเจนไม่ให้ทำ¹⁰”

ศาสตราจารย์(พิเศษ)ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้ให้คำจำกัดความหรือลักษณะของคำว่า “การหลบหลีกภาษีอากร” ไว้ว่า การหลบหลีกภาษีอากร คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง การใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย (Loophole) หรือความคลุมเครือ (Ambiguity) หรือจุดบกพร่อง (Defection) ของกฎหมาย เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงก็ถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากรเช่นเดียวกัน¹¹

ดร.พนิต อธิภาวงศ์ ให้ความหมายของการหลบหลีกภาษีอากรไว้ว่า “แม้จะมีลักษณะคล้ายคลึงกับการวางแผนภาษี แต่มีความแตกต่าง คือ ความหมายของการเลี่ยงภาษี จะเป็นภาพพจน์ด้านลบ เนื่องจาก การเลี่ยงภาษี จะมีลักษณะประการหนึ่งคือการวางแผนภาษีไม่มี นั่นคือ การหาช่องว่างทางกฎหมายเพื่อดำเนินการด้วย “การบิดเบือน (Manipulation)” กล่าวอีกนัยว่า การเลี่ยงภาษีเริ่มต้นด้วยวัตถุประสงค์ของการประหยัดภาษีเป็นลำดับแรก ส่วนเรื่องความถูกต้อง จัดเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรองลงไป ดังนั้น ที่ปรึกษาทางภาษีมักจะแนะนำให้ลูกค้าของตนเชื่อว่า ต้องดำเนินการจัดทำธุรกรรมลงใดๆ (Manipulated transactions) ประกอบการทำธุรกิจการค้าของตน ธุรกรรมเหล่านี้ถูกกำหนดหรือสร้างขึ้นโดยไม่มีวัตถุประสงค์อื่นใดทางการพาณิชย์หรือธุรกิจใดๆ

¹⁰ จิตติ ดิงศภัทย์.หลักวิชาซึ่งกฎหมาย. (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๔๘) ในกิตติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์. ๑๐ ข้อคิด ฐิติภาชี ลดภาษี. (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์การเงินการธนาคาร, ๒๕๕๕) หน้า ๑๕

¹¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning). พิมพ์ครั้งที่ ๓. (กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center. กรุงเทพมหานคร, ๒๕๕๑) หน้า ๕

นอกจากกระทำเพื่อรองรับวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษีภายใต้ช่องว่างทางกฎหมายภาษีนั่น สิ่งก็ตามมา และพึงระวังให้ดี คือ ความเสี่ยงใดๆของกิจการหรือธุรกรรมลงดังกล่าวก็ย่อมเพิ่มขึ้นเป็นเงาตามตัวไปด้วย ทั้งด้วยความไม่มีตัวตนจริงทางการพาณิชย์หรือธุรกิจนั่นเองที่สร้างเงื่อนไขแห่งความเปราะบาง สภาพที่ง่ายต่อการตรวจสอบ...”¹²

กิติพงษ์ อรุณีพัฒน์พงศ์ ได้ให้คำจำกัดความเกี่ยวกับคำว่า “การหลบหลีกภาษีอากร” ไว้เป็นประการดังนี้ กล่าวคือ “การหลบหลีกภาษีอากร คือ วิธีการใดๆตามกฎหมายที่มุ่งสร้างให้เกิดผลต่อภาระภาษีของผู้เสียภาษี เพื่อที่จะได้มีภาระภาษีที่จะต้องเสียภาษิต่ำกว่าเดิม หรือไม่เสียโดยอาศัยช่องว่างทางกฎหมาย (Loophole) ภายใต้ความคลุมเครือของบทบัญญัติที่ปรากฏ, ภายใต้ข้อผิดพลาดอื่นๆ (other Deficiencies) อันเกิดมาจากกฎหมายที่เกี่ยวข้องนั้นๆเป็นสำคัญ ซึ่งหากรัฐบาลพบก็อาจพิจารณาแก้ไขกฎหมายเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายได้”¹³

สุพัตรา อนันตพงศ์ ได้คำจำกัดความคำว่า “การหลบหลีกภาษีอากร” ไว้ว่า หมายถึง การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่เสียภาษีหรือเสียน้อยกว่าที่ควรจะเสียด้วยวิธีการอาศัยช่องว่างหรือข้อบกพร่องของกฎหมาย ซึ่งเป็นการเสียภาษีอย่างถูกต้องตามกฎหมาย โดยการวางแผนภาษีอากร (Tax planning)¹⁴

จากการพิจารณาตามการให้คำจำกัดความของคำว่า “การหลบหลีกภาษีอากร (TAX AVOIDANCE)” ในข้างต้นนั้น สามารถพิจารณาสรุปคำจำกัดความได้ ดังนี้

“การหลบหลีกภาษีอากร คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการใดๆตามกฎหมายที่มุ่งสร้างให้เกิดผลต่อภาระภาษีของผู้เสียภาษีโดยที่ไม่ผิดกฎหมาย เพื่อที่จะทำให้ไม่ต้องเสียภาษี หรือทำให้เสียภาษีน้อยลง ทั้งนี้ โดยอาศัยช่องว่างทางกฎหมาย (Loophole), หรือความคลุมเครือของบทบัญญัติที่ปรากฏ หรือความบกพร่องโดยประการอื่นที่มีอยู่ในระบบการจัดเก็บภาษีอากร หรืออาจกล่าวได้ว่าการหลบหลีกภาษีอากรเป็นการกระทำที่ไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากร”

นอกเหนือไปจากการพิจารณาถึงคำจำกัดความของคำว่า “การหลบหลีกภาษีอากร” หรือ TAX AVOIDANCE ในข้างต้นแล้ว การพิจารณาถึงลักษณะเฉพาะของการหลบหลีกภาษีอากร มีลักษณะของการอาศัยช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรในการวางแผนภาษีเพื่อลดภาระภาษีอากรของตน ซึ่งการกระทำเช่นนั้นไม่ถือว่าเป็นการกระทำที่เป็นการผิดกฎหมาย หรือต้องได้รับโทษอันเป็นความผิดในทางกฎหมายอาญา (Criminal Offenses) แต่ประการใด แต่อย่างใดก็ตามนั้น ในบางมุมมองที่พิจารณาถึงหลักการของ “การหลบหลีกภาษีอากร” ของการนักวิชาการกฎหมายของไทย โดยเฉพาะอย่างยิ่ง หากสังเกตจากการให้คำนิยามในการหลบหลีกภาษีอากรในข้างต้นนั้น หากได้มีเพียงเฉพาะแต่การพิจารณาในแง่เดียวเท่านั้น กล่าวคือ ได้มีการพิจารณาลงในรายละเอียดของการ

¹² พนิท ธีรภาพวงศ์. ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation). พิมพ์ครั้งที่ ๒, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, ๒๕๕๐) หน้า ๗๔

¹³ กิติพงษ์ อรุณีพัฒน์พงศ์. เอกสารประกอบการสอนวิชาสัมมนากฎหมายภาษีอากร หลักสูตรนิติศาสตรบัณฑิต. หน้า ๖

¹⁴ สุพัตรา อนันตพงศ์. การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ (TAX AVOIDANCE OF TRANSNATIONAL CORPORATIONS). พิมพ์ครั้งที่ ๒, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, ๒๕๔๘) หน้า ๒๑

หลบหลีกภาษีอากร หรือที่เรียกว่า “TAX AVOIDANCE” ด้วยว่า การดำเนินการอันถือได้ว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรนั้น อยู่ในส่วนที่พึงจะรับได้หรือไม่ ซึ่งหากพิจารณาตามคำนิยามของท่านดร.พนิต ธีรภาพวงศ์ ที่ท่านได้กล่าวไว้ว่า

“แม้(การหลบหลีกภาษีอากร)จะมีลักษณะคล้ายคลึงกับการวางแผนภาษี แต่มีความแตกต่าง คือ ความหมายของการเลี่ยงภาษี จะเป็นภาพพจน์ด้านลบ เนื่องจาก การเลี่ยงภาษี จะมีลักษณะประการหนึ่งคือการวางแผนภาษีไม่มี นั่นคือ การหาช่องว่างทางกฎหมายเพื่อดำเนินการด้วย “การบิดเบือน (Manipulation)” กล่าวอีกนัยว่า การเลี่ยงภาษี (หลบหลีกภาษี) เริ่มต้นด้วยวัตถุประสงค์ของการประหยัดภาษีเป็นลำดับแรก ส่วนเรื่องความถูกต้อง จัดเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรองลงไป...”

ซึ่งจากกรณีของถ้อยคำในการพิจารณาการหลบหลีกภาษีอากรดังกล่าวนี้ ย่อมเป็นประเด็นที่ชี้เป็นจุดเริ่มต้นในการพิจารณาต่อไปในประเด็นในเรื่องของความถูกต้องของการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ที่แม้ว่าจะเป็นการกระทำที่ไม่ถือได้ว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายอาญา หรือเป็น Criminal Offenses ก็ตาม แต่สำหรับประเด็นในเรื่องของความถูกต้องและชอบธรรมในการหลบหลีกภาษีอากรนั้นหาได้ผูกรวมไปกับประเด็นที่การกระทำดังกล่าวนี้ไม่ผิดกฎหมายอาญาแต่อย่างใด ซึ่งประเด็นในเรื่องของความถูกต้องหรือชอบธรรมหรือไม่นี้ ได้กลายเป็นประเด็นหนึ่งในการที่จะพิจารณาว่าการหลบหลีกภาษีอากรนั้นควรจะเป็นที่ยอมรับได้หรือไม่

จากลักษณะของการหลบหลีกภาษีอากรดังที่กล่าวไปในข้างต้นนั้น ซึ่งสามารถแยกประเด็นการหลบหลีกภาษีอากรเป็นประเด็นที่ถูกต้องและชอบธรรมในการกระทำดังกล่าวนี้ได้หรือไม่นั้น จากกรณีดังกล่าวนี้ย่อมสามารถอธิบายได้โดยง่าย กล่าวคือ

“แม้ว่าการหลบหลีกภาษีอากรนั้นจะเป็นกระบวนการซึ่งผู้เสียภาษีอากรสามารถดำเนินการได้ โดยผ่านกระบวนการที่เรียกว่าการวางแผนภาษีอากรนั้นก็ตาม และการดังกล่าวนี้ไม่ได้เป็นการที่ผิดต่อกฎหมายอาญาอันเป็นกฎหมายที่มีบทกำหนดโทษในทางอาญาแต่ประการ แต่อย่างไรก็ตาม ภายใต้หลักการของการหลบหลีกภาษีอากรนั้น สามารถแบ่งแยกออกเป็นกรณีย่อยๆได้ ๒ กรณี คือ กรณีของการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ และการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้

อันกรณีการแยกประเด็นในการพิจารณาเป็นประเด็นแยกย่อยดังกล่าวนี้ ในทางการพิจารณาแนวทางปฏิบัติทางกฎหมายภาษีอากรในปัจจุบัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในชั้นกระบวนการพิจารณาของเจ้าพนักงานประเมินภาษี และชั้นพิจารณาของศาลนั้นได้มีการแยกการพิจารณาดังกล่าวออกจากกัน สำหรับการแยกย่อยดังกล่าวนี้ แม้ว่าจะถือได้ว่า กรณีทั้งสองข้างต้นนั้น ถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากร (TAX AVOIDANCE) เหมือนกันก็ตาม แต่หากพิจารณาทางด้านผลตามกฎหมายที่จะเป็นประเด็นการพิจารณาสืบต่อเนื่องกันต่อมาแล้วนั้น กรณีที่เป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ไม่ยอมรับนี้ แม้ว่าจะไม่ถือได้ว่าเป็นการผิดกฎหมาย อันจะส่งผลให้ไม่ต้องได้รับโทษทางอาญาจากผลการกระทำเช่นนั้น แต่กรณีดังกล่าวมีการพิจารณาไปถึงแง่ประการที่ว่า การกระทำในลักษณะดังกล่าวนี้ เป็นการกระทำที่ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากร และเป็นการใช้สิทธิที่มีอยู่ของตนในการเลือกการเข้าผูกพันตามสัญญาที่เป็นการใช้สิทธิโดยมิชอบด้วยกฎหมาย หรือเป็นการ ABUSE OF LAW นั้นเอง

(แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับกระบวนการพิจารณาในชั้นศาลและเจ้าพนักงานประเมินนั้น หากได้มีลักษณะการประเมินหรือพิจารณาในเชิงที่เป็นการแยกย่อยโดยรายละเอียดให้เห็นอย่างเด่นชัดเป็นประเด็นว่าการกระทำนั้นเป็นส่วนที่หลบหลีกภาษีอากรในลักษณะที่ยอมรับได้หรือไม่เช่นนั้นนี้ กล่าวคือ สำหรับกระบวนการแยกดังกล่าวนี้ เป็นเพียงกรณีการพิจารณาในเชิงวิชาการในการจัดแบ่งประเภทของการหลบหลีกภาษีอากรออกมาให้มีความชัดเจนเท่านั้น แต่ท้ายที่สุดนั้น โดยแท้จริงแล้ว หลักการดังกล่าวนี้ก็มีกระบวนการพิจารณาประกอบด้วยเช่นกัน)”

แม้ว่าในการกล่าวถึงลักษณะของการหลบหลีกภาษีอากร หรือที่เรียกว่า TAX AVOIDANCE นั้นที่ว่าแม้จะเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่บางกรณีอาจไม่ชอบธรรมในการที่จะบังคับให้เป็นไปตามรัฐธรรมนูญนั้นในข้างต้นก็ตาม แต่ด้วยลักษณะของการหลบหลีกภาษีอากรดังกล่าวนี้ คงเป็นเพียงกรณีของการพิจารณาในเชิงของวิชาการกฎหมายภาษีอากรโดยส่วนหนึ่งเท่านั้น ทำให้ในส่วนของการกำหนดความชัดเจนในการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ที่แม้จะมีการกล่าวว่าจะสามารถแยกออกได้อีก ๒ กรณีดังกล่าวนี้ การดังกล่าวนี้ก็คงเป็นกรณีที่ยังไม่ชัดเจนเช่นเดียวกัน

๓.๒ ความหมายของการหลบหลีกภาษีอากรตามแนวคำพิพากษาศาลไทย

นอกเหนือไปจากประเด็นที่กล่าวถึงความเห็นในการหลบหลีกภาษีอากรโดยนักกฎหมายภาษีอากรดังกล่าวในข้างต้นนั้นแล้ว ประเด็นอีกส่วนหนึ่งที่ใช้ในการพิจารณาและกำหนดลักษณะของการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศไทยนั้น ย่อมต้องพิจารณาในส่วนของแนวคำพิพากษาของศาลประกอบในการพิจารณาดังกล่าวนี้ด้วย

อันประเด็นในส่วนของคำพิพากษาศาลไทยที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาวางหลักการเกี่ยวกับการหลบหลีกภาษีอากรนั้น สามารถสรุปหลักการตามแนวของศาลได้ กล่าวคือ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๐๔๙/๒๕๒๘ คดีระหว่างบริษัทกระจกไทยจำกัด ผู้เป็นโจทก์ฟ้องคดี โดยมีกรมสรรพากรเป็นจำเลย โดยตามแนวคำวินิจฉัยภายใต้คำพิพากษาดังกล่าวนี้ ศาลฎีกาได้พิจารณาวางข้อพิจารณาที่น่าพิจารณาไว้ กล่าวคือ “โจทก์ย่อมมีเสรีภาพในการที่จะทำสัญญาซื้อกระจกกับบริษัท กระจกไทยอาซาฮี จำกัด ในรูปแบบเงื่อนไข และมีข้อตกลงในรายละเอียดต่างๆ ใดๆก็ได้ トラบเท่าที่สัญญานั้นไม่ต้องห้ามโดยกฎหมาย และไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชนซึ่งโจทก์ และบริษัท กระจกไทยอาซาฮี จำกัด ย่อมทำสัญญากันมีข้อตกลงในลักษณะที่ก่อให้เกิดความสะดวกในทางการค้า และได้รับผลประโยชน์มากที่สุด ทั้งในรูปของผลกำไรและภาษี”

จากกรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาในข้างต้นนั้น เป็นกรณีที่เป็นที่ยืนยันหลักการในการหลบหลีกภาษีอากรที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น ในประการที่ว่า “เอกชนนั้นย่อมมีสิทธิอย่างเป็นอิสระในการเลือกเข้าทำสัญญาในลักษณะใดประการใดก็ได้” อันจากสิทธิของเอกชนดังกล่าวนี้เอง ศาลฎีกาได้มีการพิจารณาหลักการดังกล่าวนี้ โดยยึดโยงกับหลักการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับส่วนของการหลบหลีกภาษีอากร โดยอาศัยสัญญานั้น กล่าวคือกรณีที่ผู้เสียภาษีหรือคู่สัญญานั้น ก็ยังคงมีสิทธิในการเลือกเข้าทำสัญญาอย่างเป็นอิสระเช่นเดียวกันกับกรณีของการเข้าทำสัญญาในลักษณะประการทั่วไป โดย

หากพิจารณาตามแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาดังกล่าวประกอบด้วยแล้ว ย่อมยืนยันได้ว่าศาลไทยนั้น ยังคงพิจารณาภายใต้หลักการทั่วไปดังกล่าวนี้อยู่ ดังปรากฏข้างต้น

แต่อย่างไรก็ตาม จากคำพิพากษาดังกล่าวนั้น ศาลคงได้ยึดหลักการกฎหมายที่เป็น ข้อยกเว้นหลักอิสรภาพในการเข้าทำสัญญาด้วย โดยยังคงอ้างอิงว่า แม้ว่าคู่สัญญานั้นจะมีสิทธิในการ เข้าทำสัญญาโดยประการใดก็ได้ เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ตนนั้นก็ตาม แต่ศาลฎีกายังคงได้มีการ กำหนดขอบเขตของการเลือกเข้าทำสัญญาในลักษณะดังกล่าวของคู่สัญญาหรือผู้เสียหายอากรเอาไว้ ด้วยว่า การดังกล่าวนี้ เป็นการที่สามารถกระทำลงได้ **“ตราบเท่าที่สัญญานั้นไม่ต้องห้ามโดย กฎหมาย และไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน”**

ซึ่งจากแนวดังกล่าวของศาลฎีกานี้ แม้ว่าจะกำหนดลักษณะอันเป็นข้อยกเว้นตาม หลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในเรื่องดังกล่าวนี้ (หลักอิสระในทางแพ่ง) ไว้ก็ตาม ทั้งนี้ เพื่อต้องการ กำหนดขอบเขตของธุรกรรมของภาคเอกชนไม่ให้เกินเลยออกนอกขอบเขตของกฎหมาย แต่เนื่องด้วย หลักการดังกล่าว (หลักที่ศาลฎีกาวางไว้) นี้ เป็นหลักการที่เป็นการพิจารณาเชิงอัตวิสัย หรือกล่าวคือ หากจุดกำหนดขอบเขตในการพิจารณาภายใต้หลักการดังกล่าวนี้ได้ค่อนข้างยากมาก ทั้งนี้ แม้ว่าจะเป็น ประโยชน์ในแง่การพิจารณาดีพิพาทก็ตาม แต่สำหรับในมุมมองที่กลับกันแล้วนั้น ข้อกำหนดข้อยกเว้น ในหลักการดังกล่าว (หลักที่ศาลฎีกาวางไว้) นั้น ย่อมอาจพิจารณาได้ว่าเป็นหลักการที่เป็นความเสี่ยง บนฐานของความไม่แน่นอนชัดเจนของภาคเอกชนในการเข้าทำธุรกรรม ซึ่งจากประเด็นภายใต้ฐาน ความเสี่ยงดังกล่าวนี้ ย่อมส่งผลกระทบต่อต้นทุนในธุรกรรมของภาคเอกชน หรือ Transaction cost อย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้

๓.๓ ความหมายของการหลบหลีกภาษีอากรตามแนวคำพิพากษาศาล ต่างประเทศ

ประเทศสหราชอาณาจักร

“Every man is entitled if he can to arrange his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure that result, then, however unappreciative the commissioners of Inland Revenue or his fellows’ taxpayer may be of this ingenuity, he cannot be compelled to pay any increased tax¹⁵”

¹⁵ Lord Tomlin in *Duke of Westminster V IRC case* Cited in THANASAK CHANYAPOON. A PERSPECTIVE TOWARDS THE INTRODUCTION OF THE UK GENERAL ANTI AVOIDANCE PROVISIONS. *ตุลพาท* ๔๗, ๒. (พฤษภาคม-สิงหาคม ๒๕๕๓): ๙๒

นอกเหนือไปจากกรณีที่ปรากฏตามแนวคำวินิจฉัยของศาลของประเทศสหราชอาณาจักรที่ได้วางหลักการในเรื่องของการหลบหลีกภาษีอากรดังที่ได้กล่าวไว้ในข้างต้นแล้วนั้น ยังมีส่วนที่ปรากฏแนวคำวินิจฉัยในเรื่องดังกล่าว ที่ได้รับการกล่าวอ้างอิงอย่างมากเมื่อกล่าวถึงเรื่องประเด็นการหลบหลีกภาษีอากรดังกล่าว โดยเป็นคำกล่าวของท่านลอร์ด Clyde ที่ท่านได้กล่าวไว้ในคดี *Ayrchire Pullman Motor Services & Ritche v. IRC* (๑๙๒๙)¹⁶

“No man in this country is under the smallest obligation, moral or other, so to arrange his legal relations to his business or to his property as to enable the Inland Revenue to put the largest possible shovel into his stores.”

จากแนวทางการวางหลักการในส่วนหนึ่งของคำพิพากษาของศาลของประเทศสหราชอาณาจักร ซึ่งได้มีการอธิบายในส่วนของความหมายของคำว่า “การหลบหลีกภาษีอากร” เอาไว้ทั้งในส่วนของคดี *Duke of Westminster V IRC* และคดี *Ayrchire Pullman Motor Services & Ritche v. IRC* (๑๙๒๙) ข้างต้นนั้น เป็นการยืนยันถึงหลักการของการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศสหราชอาณาจักรได้เป็นอย่างดี และเป็นที่ยืนยันหลักสำคัญได้ว่า ผู้เสียภาษีทุกคนนั้นสามารถมีสิทธิที่จะดำเนินการใดๆก็ได้ภายใต้การปฏิบัติตามกฎหมายที่เหมาะสม (หรืออาจกล่าวได้ว่า มีอิสระในการดำเนินการใดๆอันไม่เป็นการละเมิดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย) แต่อย่างไรก็ตามนั้น การที่จะดำเนินการใดๆอย่างอิสระนั้นต้องอยู่ภายใต้การความชอบธรรมของการปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าวด้วย

ประเทศสหรัฐอเมริกา

ผู้พิพากษา Hand (Judge Learned Hand) ได้กล่าววางหลักเอาไว้เกี่ยวกับการหลบหลีกภาษีอากรไว้อย่างน่าสนใจในคำพิพากษาคดี *Gregory v. Helvering* ซึ่งภายใต้คดีความดังกล่าวนี้ ท่านผู้พิพากษา Learned Hand มีการกล่าวถึงหลักการอันเกี่ยวกับการหลบหลีกภาษีอากรไว้ใน ๒ โอกาสด้วยกัน กล่าวคือ ในโอกาสแรก เมื่อคราวปี ๑๙๓๔ ซึ่งเป็นการกล่าวไว้เมื่อครั้งพิพากษาคดีในชั้นอุทธรณ์ ซึ่งในคราวชั้นอุทธรณ์คดี *Gregory v. Helvering* (๑๙๓๔) นี้ ผู้พิพากษา Hand ได้กล่าวถึงหลักการนี้เอาไว้โดยตอนหนึ่งว่า

¹⁶ Sol Picciotto, *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation*. (New York: Praeger, ๑๙๙๒) p. ๘๘

“Anyone may arrange his affairs so that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which best pays the treasury. There is not even a patriotic duty to increase one's taxes. Over and over again the Courts have said that there is nothing sinister in so arranging affairs as to keep taxes as low as possible. Everyone does it, rich and poor alike and all do right, for nobody owes any public duty to pay more than the law demands.”

ต่อมา เมื่อคราวที่มีการอุทธรณ์คดีดังกล่าวขึ้นสู่ชั้นการพิจารณาของศาลสูงแห่งสหรัฐอเมริกา¹⁷ เมื่อคราวปี ๑๙๓๕ ท่านผู้พิพากษา Hand ซึ่งเป็นหนึ่งในผู้พิพากษาในคดีความดังกล่าวนี้ ก็ได้มีการกล่าววางหลักการในเรื่องดังกล่าวไว้เฉกเช่นเดียวกันกับที่กล่าววางหลักการในชั้นอุทธรณ์ ซึ่งจากคำพิพากษาของศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกานี้ ท่านได้กล่าวไว้โดยตอนหนึ่งว่า

“The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted”

ซึ่งจากกรณีดังกล่าวว่าท่านผู้พิพากษา Learned Hand ที่ได้กล่าวถึงกรณีการหลบหลีกภาษีอากรดังกล่าวในข้างต้นนั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งคำกล่าวที่ปรากฏอยู่ตามแนวคำพิพากษาของศาลสูงสุด เมื่อคราวปี ค.ศ.๑๙๓๕ นั้น หากพิจารณาแต่เพียงเฉพาะกรณีของกรณีดังกล่าวข้างต้น อาจเข้าใจในเบื้องต้นได้เฉพาะว่า ท่านผู้พิพากษา Hand นั้นให้การสนับสนุนกรณีการหลบหลีกภาษีอากรเสียทุกกรณีไป แต่แท้ที่จริงแล้ว ถ้อยคำดังกล่าวดังกล่าวในข้างต้นนี้ เป็นส่วนหนึ่งที่ท่านผู้พิพากษา Hand ได้แสดงทัศนะของท่านที่มีต่อการหลบหลีกภาษีอากรในคดีดังกล่าวเท่านั้น ซึ่งกรณีหากได้มีการพิจารณาต่อเนื่องจากคำกล่าวนี้ต่อไปจนถึงส่วนสรุปของเนื้อหาควินิจฉัยฉบับดังกล่าวนี้ จะเห็นได้ว่าแท้ที่จริงนั้น ท่านผู้พิพากษา Hand ได้กล่าวได้โดยพอสรุปได้ว่า ในบรรดาการกระทำอันเป็นการถือว่าหลบหลีกภาษีอากรนั้น แท้จริงแล้วย่อมเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีอากรนั้นที่จะทำได้ทั้งสิ้น เพียงแต่กรณีดังกล่าวนี้ต้องอยู่ภายใต้ขอบเขตแห่งบทบัญญัติและเจตนารมณ์ของกฎหมายนั้นๆ ด้วย¹⁷

ต่อมาภายหลังในปี ค.ศ.๑๙๔๗ ท่านผู้พิพากษา Learned Hand ได้กล่าวถึงลักษณะการกระทำอันถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรอีกครั้งหนึ่ง อันได้กล่าวได้ในคราวการวินิจฉัยคดี Commissioner v. Mr. Newman ซึ่งในคดีดังกล่าวนี้ ท่านผู้พิพากษาได้กล่าวเอาไว้โดยมีสาระสำคัญในการกล่าวว่า

¹⁷MARTIN J.MCMAHON,JR. LIVING WITH (AND DYING BY) THE CODIFIED ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE. University of Florida Legal Studies Research Paper No.2012-13. University of Florida Levin College of Law. ๒๐๑๐ p. ๔

“ศาลได้มีคำพิพากษาดัดสันคดีแล้วในหลายเรื่องตลอดมาว่า ไม่ถือว่าเป็นการชั่วร้ายเลย ในการที่บุคคลใดจะทำให้กิจการของตนเสียภาษีน้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ บุคคลทุกคนมีสิทธิทำเช่นนั้นได้ ไม่ว่าเขาจะเป็นคนรวยหรือคนจน ซึ่งเป็นการกระทำที่ถูกต้อง ไม่มีใครต้องทำหน้าที่ในการเสียภาษีที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ภาษีนั้นต้องบังคับอย่างเคร่งครัดไม่ใช่เป็นการบริจาคอย่างเต็มใจ การอ้างให้บริษัทว่ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามศีลธรรมนั้นย่อมไม่สามารถกระทำได้”¹⁸

ซึ่งจากที่ปรากฏตามแนวการพิจารณาของศาลทั้งในส่วนของประเทศสหราชอาณาจักร และประเทศสหรัฐอเมริกาที่ได้กล่าวมาในข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่าจากแนวทางของคดีและบรรทัดฐานแห่งคดีที่ศาลทั้งสองประเทศได้พิจารณาวางหลักการในเรื่องของการหลบหลีกภาษีอากรว่าสามารถกระทำลงได้เพียงใดนั้น จะพบประเด็นที่ว่าแนวทางของทั้ง ๒ ประเทศนั้นต่างมีแนวทางแห่งคดีหรือคำพิพากษาของศาลที่สอดคล้องกันในหลากหลายประเด็น อันจะพบเห็นได้จากการพิจารณาจากเนื้อความของหลักการตามคำพิพากษาในข้างต้นนั้น

๓.๔ ความหมายของการหลบหลีกภาษีอากรตามตำรากฎหมายของนักกฎหมายต่างประเทศ

Charles Victor BROWN ได้กล่าวถึงความหมายคำว่า การหลบหลีกภาษีอากร หรือ Tax avoidance ไว้ในหนังสือ “Taxation and the incentive to work” ว่า หมายถึงการกระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย เพื่อลดจำนวนค่าภาษีที่จะต้องชำระให้น้อยลง¹⁹

Brian Arnold & James R. Wilson ได้กล่าวมุมมองความเห็นไว้อย่างน่าสนใจเกี่ยวกับการหลบหลีกภาษีอากรอันจะทำให้เห็นภาพอย่างครบถ้วนเอาไว้ว่า

“Tax avoidance is used (often as part of a phase such as “tax avoidance scheme”) to connote tax minimization behavior that skirts the limits of the law or that is in fact legally ineffective in reducing the taxpayer’s liability..... The unacceptable reduction of a person’s tax liability that the tax legislation was intended to cover but literally, for some reason, does not”

¹⁸ กิติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์. ๑๐ ข้อคิด รั้งภาษี ลดภาษี. (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์การเงินการธนาคาร, ๒๕๕๕) หน้า ๑๖ : Over and over again courts have said that there is nothing sinister in so arranging one’s affairs as to keep taxes as low as possible. Everybody does so, rich or poor; and all do right, for nobody owes any public duty to pay more than the law demands: taxes are enforced exactions, not voluntary contributions. To demand more in the name of morals is mere can’t.

¹⁹ Charles Victor BROWN. **Taxation and the incentive to work.** (Oxford : Oxford University Press, ๑๙๘๓) p. ๑๓๑ – “Tax avoidance is the legal rearrangement of one’s affairs to minimize one’s tax liability”

Frans Vanistendael ได้กล่าวถึงคำจำกัดความของลักษณะอันเกี่ยวข้องกับการหลบหลีกภาษีอากรของเขาเอาไว้ในหนังสือ Report of the Wine-Box Inquiry ๒:๒:๓ (๑๙๙๗)* เอาไว้ว่า “Tax avoidance is behavior by the taxpayer that is aimed at reducing tax liability, but that is found to be legally ineffective (perhaps because of an anti-abuse doctrine or by construction of the tax law), although it does not constitute a criminal offense.”

Barry Larking ได้กล่าวถึงความหมายของคำว่า หลบหลีกภาษีอากรไว้ในหนังสือ IBFD International Tax Glossary ปรากฏไว้ว่า “For tax purpose, avoidance is a term used to describe taxpayer behavior aimed at reducing tax liability which falls short of **tax evasion**. While the expression may be used to refer to “acceptable” forms of behavior, such as **tax planning**, or even abstention from consumption, it is more often used in a pejorative sense to refer to something considered “Unacceptable”, or “illegitimate”. In other words, tax avoidance is often within the letter of the law but against the spirit of law. It generally contains elements of artificiality, e.g. as to the legal form adopted, and may often vary from country to country, depending on attitudes of government, courts and public opinion. Some jurisdiction appear not to recognize the concept on the grounds either that behavior is legitimate or, if illegitimate, that it constitutes evasion.”²¹”

การพิจารณาให้คำนิยามของคำว่า “การหลบหลีกภาษีอากร” ทั้งในส่วนของการพิจารณาในส่วนของนักกฎหมายไทย และคำพิพากษาของศาลไทย รวมตลอดทั้งในการให้คำอธิบายตามกฎหมายของต่างประเทศที่ปรากฏออกมาในรูปแบบของคำวินิจฉัยพิพากษา และคำจำกัดความของนักวิชาการภาษีในต่างประเทศนั้น เป็นที่น่าสังเกตได้ว่าคำอธิบายต่างๆที่เกี่ยวข้องนั้นต่างมีความมุ่งหมายในข้อสาระสำคัญของคำว่า “การหลบหลีกภาษีอากร” นั้นสามารถกระทำได้ โดยไม่ผิดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย แต่อย่างไรก็ตามการหลบหลีกภาษีอากรนั้นก็เป็นการลดภาระภาษีอากรที่ไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ ดังนี้ ในการดำเนินการอาศัยช่องทางกฎหมายในการวางแผนภาษีเพื่อการหลบหลีกภาษีอากรนั้น (อันจะได้อ้างถึงความสัมพันธ์ของคำทั้งสองต่อไป) ในแต่ละประเทศจึงมีการกำหนดนโยบายที่แตกต่างกันไปในการจำกัดโอกาสการใช้การหลบหลีกภาษีอากรนั้น โดยทั้งนี้ เป็นการจำกัดที่อาจอาศัยบทบัญญัติทางกฎหมายที่เป็นลายลักษณ์อักษรในการกำหนดห้ามโดยตรง หรือจะเป็นการใช้มาตรการทางศาลในการปรับใช้กฎหมายที่เป็นไปในลักษณะของการหลบหลีกภาษีอากรที่ศาลยอมรับได้ (Acceptable tax avoidance หรือบางตำรา

* การพิจารณาตามหนังสือเล่มนี้ เป็นการแสดงการเปรียบเทียบระหว่างลักษณะของ tax avoidance, tax evasion และ tax minimization เอาไว้อย่างชัดเจน แต่อย่างไรก็ตาม ณ ที่นี้ จะขอกล่าวเอาไว้เฉพาะในส่วนของการ tax avoidance หรือการหลบหลีกภาษีอากรเอาไว้โดยส่วนหนึ่งก่อน เพื่อเป็นการเปรียบเทียบ แต่อย่างไรก็ตามนั้น ในส่วนที่เหลือจะได้กล่าวเอาไว้ต่อไป

²¹ Barry Larking (Editor). *IBFD International Tax Glossary*. ๕th edition revised. (Amsterdam: IBFD, ๒๐๐๕) p. ๒๙-๓๐

เรียกว่า Tax mitigation) กับในส่วนที่ไม่ยอมรับ (Unacceptable tax avoidance) โดยทั้งนี้ ในส่วนของการดำเนินนโยบายในการจำกัดไม่ให้มีการหลบหลีกภาษีที่มากเกินไปในแต่ละประเทศนั้น อาจกล่าวได้ว่าเป็นการกำหนดนโยบายทางภาษีอากรที่ขึ้นอยู่กับนโยบายทางเศรษฐกิจ สภาพทางเศรษฐกิจ และนโยบายของรัฐในด้านต่างๆที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนความมีประสิทธิภาพในการใช้มาตรการนั้นๆในประเทศของตนด้วย ดังนั้น มาตรการต่างๆที่ออกมาจึงมีความแตกต่างกันออกไปได้ แต่ทั้งนี้ นโยบายดังกล่าวนั้นต่างล้วนมีความมุ่งหมายที่สอดคล้องกัน ซึ่งในการพิจารณามาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ประเทศต่างๆเลือกคัดสรรออกมาปรับใช้กับประเทศของตนนั้น ผู้เขียนจะได้มีการกล่าวในรายละเอียดต่อไป

นอกเหนือไปจากการพิจารณาในประเด็นอันเกี่ยวกับการหลบหลีกภาษีอากร ซึ่งเป็นประเด็นที่เกี่ยวข้องกับลักษณะของการหลบหลีกภาษีอากร ที่มีประเด็นคำถามที่เริ่มจากคำว่าเหมาะสมหรือควรให้มีการกระทำในลักษณะดังกล่าวหรือไม่ อันได้พิจารณาบางส่วนหนึ่งตามแนวของคำพิพากษาของศาลในสหราชอาณาจักรโดยส่วนหนึ่งแล้วนั้น แต่อย่างไรก็ตาม ประเด็นอีกส่วนหนึ่งที่ตามสืบเนื่องมาจากประเด็นในข้างต้นนั้น ได้มีตามมาในคำถามที่คลาสสิกในอีกประเด็นที่เกี่ยวข้องกับขอบเขตของการกระทำที่เรียกว่า “การหลบหลีกภาษีอากร” ดังกล่าวนั้นว่าควรมีหรือไม่ ซึ่งภายใต้ประเด็นดังกล่าวนี้ ได้กลายเป็นประเด็นหนึ่งในจุดข้อถกเถียงกันในหลายประเทศถึงการกำหนดขอบเขต หรือประเด็นในส่วนของการเข้าควบคุมลักษณะของการหลบหลีกภาษีอากรที่อาจมากเกินไป ซึ่งภายใต้ประเด็นในเรื่องดังกล่าวนี้ได้ปรากฏคำที่อธิบายถึงลักษณะของการกระทำที่แยกออกมาได้ อีก ๓ คำ กล่าวคือ ทั้งในส่วนของ Tax Avoidance, Tax mitigation และ Tax planning เป็นต้น ซึ่งจากลักษณะที่มีการกำหนดแบ่งประเภทและลักษณะของการกระทำดังกล่าวข้างต้นนี้ แม้ว่าจะสร้างความชัดเจนในขอบเขตหรือลักษณะของการกระทำของการหลบหลีกภาษีอากรได้ชัดเจนมากขึ้นก็ตาม แต่ประเด็นในความชัดเจนดังกล่าว คงเป็นประเด็นที่มีการกล่าวเฉพาะในส่วนของการอธิบายเชิงวิชาการเสียเป็นส่วนใหญ่ แต่หากจะกล่าวถึงประเด็นในเรื่องของความชัดเจนในเชิงปฏิบัติก็ยังคงยังไม่ชัดเจนอยู่เช่นเดิม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นของการแบ่งแยกระหว่างธุรกรรมที่ถือว่าเป็น Tax Avoidance และ Tax mitigation (Tax planning) ซึ่งจากประเด็นดังกล่าวเช่นว่านี้ได้กลายเป็นประเด็นปัญหาในส่วนหนึ่งในการกำหนดขอบเขตของธุรกรรมที่สามารถกระทำลงไปได้ภายใต้ขอบเขตที่บทบัญญัติแห่งกฎหมายนั้นๆอนุญาตให้สามารถดำเนินการในลักษณะดังกล่าวเช่นว่านี้ได้ต่อไป

โดยสำหรับกรณีตามประเด็นที่กล่าวในข้างต้นนั้น ที่ได้กล่าวถึงความแตกต่างระหว่างคำว่า “Tax avoidance” และ “Tax mitigation” นั้น ได้ปรากฏแนวคำอธิบายถึงรูปแบบการดำเนินการที่แตกต่างกันในระหว่างคำทั้ง ๒ ประการนั้น โดยเป็นตามแนวคำพิพากษาของศาลในประเทศสหราชอาณาจักรซึ่งได้อธิบายคำดังกล่าวไว้อย่างน่าสนใจ กล่าวคือ

คดี IRC v. Willoughby (๑๙๙๗) STC ๙๙๕ at ๑๐๐๓

“The hallmark of *tax avoidance of tax avoidance is that the taxpayer reduces his liability to tax without incurring the economic*

consequences that Parliament intended to be suffered by any taxpayer qualifying for such reduction in his tax liability. The hallmark of tax mitigation (tax planning or tax minimization), on the other hand, is that the taxpayer takes advantage of a fiscally attractive option afforded to him by the tax legislation, and genuinely suffers the economic consequences that Parliament intended to be suffered by those taking advantage of the option”

๓.๕ ความแตกต่างระหว่างการหลบหลีกภาษีอากรกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

จากกรณีได้พิจารณาเงื่อนไขในประเด็นต่างๆของการหลบหลีกภาษีอากร ทั้งในส่วนลักษณะ คำจำกัดความของการหลบหลีกภาษีอากรทั้งในส่วนของตำราในประเทศไทย และตำรา คำพิพากษาส่วนหนึ่งของศาลในต่างประเทศดังที่ปรากฏในข้างต้นนั้น ประเด็นสำคัญประการหนึ่งที่เกิดขึ้นได้จากข้างต้นว่าเป็นประเด็นที่มีการพยายามหาขอบเขตความชัดเจนในหลักการกฎหมายในการกำหนดลักษณะทางธุรกรรมที่กฎหมายพึงยอมรับในการดำเนินการดังกล่าวนี้ได้ กล่าวคือ การพิจารณาในประเด็นความแตกต่างระหว่างถ้อยคำทางกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นส่วนหนึ่งของ Tax Evasion, Tax avoidance และ Tax mitigation (Tax planning)

ความดังกล่าวข้างต้นนั้น สำหรับการพิจารณาถึงสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ลักษณะสำคัญประการหนึ่งที่จะต้องกล่าวถึง คือ การพิจารณาถึงความแตกต่างระหว่างการหลบหลีกภาษีอากร (Tax avoidance) กับกรณีของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) โดยทั้งสองกรณีดังกล่าวนี้มีความแตกต่างกันในสาระสำคัญอันสามารถพิจารณาโดยละเอียดได้ดังต่อไปนี้

ก. กรณีการหลบหลีกภาษีอากร หรือ Tax Avoidance ดังที่ได้กล่าวมาในข้างต้นในส่วนของการให้คำนิยามของคำดังกล่าวนี้ ย่อมเป็นข้อสังเกตได้ว่า การหลบหลีกภาษีอากรเป็นการอาศัยวิธีการของการวางแผนภาษีอากร ซึ่งใช้ช่องทางที่ปรากฏอยู่ตามประมวลรัษฎากรที่มีบทบัญญัติไว้ให้ทำได้ หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นการอาศัยช่องว่างทางกฎหมายที่มีการกำหนดความแตกต่างกันในส่วนของธุรกรรมที่เข้าทำอันก่อให้เกิดเงินได้ที่ต้องมีภาระภาษีอากร

แต่อย่างไรก็ตาม ด้วยลักษณะของการดำเนินการของ Tax Avoidance นั้น เป็นวิธีการดำเนินการโดยอาศัยช่องว่างทางกฎหมายในการดำเนินการทางธุรกรรม เพื่อให้ภาระภาษีอากรในธุรกรรมเช่นว่านั้นลดน้อยลง โดยทั้งนี้ แม้จะถือว่าวิธีการดังกล่าวนี้หาได้เป็นรูปแบบการดำเนินการที่ถือว่าการกระทำที่ผิดต่อบทบัญญัติกฎหมายก็ตาม (ทั้งนี้ เพราะกรณีไม่มีกฎหมายใดห้ามมิให้ดำเนินการดังกล่าว) แต่อย่างไรก็ตาม กรณีการดำเนินการเช่นนี้ ในบางกรณีต้องถือว่าเป็นการกระทำที่ขัดต่อเจตนารมณ์ของบทบัญญัติกฎหมาย ซึ่งจากการดำเนินการที่เป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายดังกล่าวนี้ แม้ว่าการดำเนินการเช่นว่านั้นจะไม่ผิดกฎหมาย อันจะต้องได้รับผลจากการกระทำดังกล่าว เป็นโทษในทางอาญาก็ตาม แต่หากกรณีดังกล่าวนี้เป็นดำเนินการที่

เกินขอบเขต การดำเนินการเช่นว่านั้นอาจถูกภาครัฐปฏิเสธไม่บังคับตามธุรกรรมดังกล่าวเช่นว่านั้นได้ หรือที่มีการเรียกว่า Unacceptable tax planning หรือบางตำราเรียกกรณีดังกล่าวนี้ว่า Tax Avoidance แต่ในกรณีกลับกัน หากการดำเนินธุรกรรมอันเป็นการหลบหลีกภาษีอากรนั้นดำเนินการ อยู่ภายใต้ขอบเขตแล้ว กรณีดังกล่าวนี้ ภาครัฐย่อมไม่สามารถที่จะก้าวล่วงอำนาจของเอกชนในการ กระทำดังกล่าวนี้ได้ โดยทั้งนี้ ตามหลักทั่วไปในเรื่องดังกล่าวถือว่าเป็นวิธีการที่ยอมรับได้ หรือ Acceptable Tax Planning²² หรือในบางตำราเรียกกรณีนี้ว่า Tax mitigation

ข. กรณีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือ Tax Evasion* โดยวิธีการวางแผนภาษี อากรที่มีการเรียกว่า Tax Evasion นั้นอาจกล่าวในทางวัตถุประสงค์ในการดำเนินการดังกล่าวได้ว่า มี ลักษณะเดียวกับการหลบหลีกภาษีอากร หรือเพื่อเป็นการลดภาระภาษีอากรที่ตนมีภาระภาษีให้ลด น้อยลง แต่สำหรับในส่วนของวิธีการเพื่อบรรลุเป้าหมายดังกล่าวของกรณีการหลบหลีกภาษีอากรนั้น เป็นกรณีที่ดำเนินการหรือใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย ยกตัวอย่างเช่น การทำบัญชี ๒ เล่ม, การไม่รับรู้ รายได้ เป็นต้น ซึ่งผลจากการดำเนินการในลักษณะดังกล่าวนี้ อันเป็นการกระทำที่ถือว่าเป็นการ กระทำที่ผิดกฎหมาย ดังนั้น ผลจากการดำเนินการดังกล่าว กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรนั้น ต้องได้รับโทษทางอาญาในผลแห่งการกระทำเช่นว่านั้น

๓.๖ ความสัมพันธ์ระหว่างระหว่างการหลบหลีกภาษีอากร กับการวางแผนภาษี (TAX PLANNING)

จากลักษณะที่ได้กล่าวมาข้างต้น ในส่วนของความแตกต่างระหว่างการหลบหลีก ภาษีอากร และการหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้น หากพิจารณาประกอบกับคำว่า “การวางแผนภาษีอากร” นั้น อาจกล่าวได้ว่ามีความสัมพันธ์ระหว่างคำว่า “การหลบหลีกภาษีอากร” (Tax Avoidance) กับคำ ว่า “การวางแผนภาษีอากร” (Tax Planning) นั้นอาจเรียกว่าไม่สามารถแยกพิจารณาได้

ด้วยลักษณะความสัมพันธ์ของคำว่า การหลบหลีกภาษีอากร กับ การวางแผนภาษี อากร หากจะพิจารณาในด้านความแตกต่างนั้น ได้มีคำอธิบายของ ดร.พนิต ธีรภาพวงศ์ ในหนังสือ ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation) ที่ได้อธิบายถึงลักษณะความแตกต่างของ คำทั้งสองไว้ว่า “แม้ (การหลบหลีกภาษี) จะมีลักษณะคล้ายคลึงกับการวางแผนภาษี แต่มีความ แตกต่าง คือ ความหมายของการ(หลบ)เลี่ยงภาษี จะเป็นภาพพจน์ในด้านลบ เนื่องจาก การเลี่ยงภาษี จะมีลักษณะประการหนึ่งที่มีการวางแผนภาษีไม่มี นั่นคือ การหาช่องว่างทางกฎหมายเพื่อดำเนินการ ด้วย “การบิดเบือน (Manipulation)” กล่าวอีกนัยว่า การเลี่ยงภาษีเริ่มต้นด้วยวัตถุประสงค์ของการ ประหยัดภาษีเป็นลำดับแรก ส่วนเรื่องความถูกต้อง จัดเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรองลงไป ดังนี้ ที่

²² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning). หน้า ๑๐

* สำหรับกรณี ของประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้น คำว่า “EVASION FISCAL” นั้น อาจเป็นประเด็นที่สร้างความสับสน ให้แก่นักกฎหมายโดยบางส่วน กล่าวคือ สำหรับกรณีฝรั่งเศสนั้น คำว่า “EVASION FISCAL” นั้น หากมีความหมายเช่นเดียวกันกับ กรณีของคำว่า “Tax Evasion” ในภาษาอังกฤษ แต่ประการใด โดยในความหมายของคำดังกล่าวในกฎหมายของฝรั่งเศสนั้น หมายความว่าเช่นเดียวกันกับกรณีของ “Tax Avoidance” ในภาษาอังกฤษ

ปรึกษาทางภาษีมักจะแนะนำให้ลูกค้าของตนเชื่อว่า ต้องดำเนินการจัดทำธุรกรรมลงใดๆ (Manipulated transactions) ประกอบการทำธุรกิจการค้าของตน ธุรกรรมเหล่านี้ถูกกำหนดหรือสร้างขึ้นโดยไม่มีวัตถุประสงค์อื่นใดทางการพาณิชย์หรือธุรกิจใดๆ นอกจากกระทำเพื่อรองรับวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษีภายใต้ช่องว่างทางกฎหมายภาษีเท่านั้น....”²³

จากกรณีคำอธิบายความแตกต่างข้างต้นนั้น กอปรกับการที่ได้อธิบายไว้โดยส่วนหนึ่งที่ปรากฏในส่วนที่กล่าวถึงความแตกต่างระหว่างการหลบหลีกภาษีอากรและการหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้น ย่อมสามารถสรุปความสัมพันธ์ระหว่างการวางแผนภาษีอากรและการหลบหลีกภาษีอากรได้ คือ การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) นั้นถือเป็นเพียงวิธีการโดยส่วนหนึ่งของการหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) เท่านั้น ทั้งนี้ เพราะกรณีการวางแผนภาษีอากรถือเป็นการลดภาระภาษีอากรในธุรกรรมของผู้เสียภาษีอากร โดยที่ธุรกรรมเช่นว่านั้นเป็นการดำเนินการทางภาษีอากรที่อยู่ในขอบเขตที่กฎหมายยอมรับได้ หรือ Tax mitigation ด้วยเหตุเช่นว่านี้ ในบางกรณีการกล่าวถึง Tax Planning นั้นในบางตำราจะมีการกล่าวถึงประเด็นในส่วนของ Tax mitigation หรือบางครั้งอาจใช้คำว่า Tax minimization แทนนั่นเอง

๔ ลักษณะทั่วไปของสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร

จากที่กล่าวมาในข้างต้นในส่วนของความหมายของคำว่า “การหลบหลีกภาษีอากร” อันสามารถพิจารณาได้ถึงลักษณะประการสำคัญของการหลบหลีกภาษีอากรว่ามีลักษณะ และหลักเกณฑ์การพิจารณาเป็นลักษณะอย่างไร ด้วยเหตุนี้ หลังจากการพิจารณาดังกล่าวแล้ว จึงต้องมีการพิจารณาหลักการประเด็นทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรว่ามีลักษณะประการสำคัญอย่างไร รวมตลอดถึงรูปแบบโดยทั่วไปของสัญญาดังกล่าว

๔.๑ ลักษณะของสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร

จากที่กล่าวไปในข้างต้น ทั้งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความหมาย ขอบเขตการพิจารณาในแง่มุมลักษณะทั่วไปของการหลบหลีกภาษีอากร และการวางแผนภาษีอากรแล้วนั้น สำหรับในส่วนที่จะกล่าวต่อไปนี้อาจกล่าวได้ว่า จะเป็นการพิจารณาที่สืบเนื่องมาจากหลักการทั่วไปที่มีอยู่ในข้างต้นทั้งหมด อันกล่าวคือ หากสังเกตถึงรูปแบบที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนภาษีอากรเพื่อวัตถุประสงค์หลักในการหลบหลีกภาษีอากรที่กล่าวมาในข้างต้น ทั้งในส่วนที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรโดยแท้ (หรือกล่าวได้ว่ามีวัตถุประสงค์เพื่อการลดภาระภาษีอากรให้ต่ำลง หรือไม่ต้องเสียภาษีอากรในส่วนนั้นเลย) หรือมีลักษณะที่เป็นการวางแผนภาษีอากรเพื่อวัตถุประสงค์ที่

²³ พินิต ธีรภาพวงศ์. ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation). หน้า ๗๔

ต้องการลดภาระภาษีอากรให้ต่ำลงเท่านั้น (อันต่อไปจะเรียกกรณีดังกล่าวนี้ว่าเป็นการหลบหลีกภาษีไม่แท้) จากที่กล่าวถึงลักษณะวัตถุประสงค์ของการหลบหลีกภาษีอากรว่าอาจมีการแบ่งแยกออกได้เป็น ๒ ลักษณะนั้น ช่องทางหรือวิธีการที่จะนำไปสู่จุดมุ่งหมายดังกล่าวนี้ให้สำเร็จลุล่วงไป ย่อมอาจพิจารณาได้ว่า อาจมีการเลือกสรรวิธีการที่นำมาใช้ในหลากหลายวิธีการทั้งในขั้นตอนที่อาจเกี่ยวข้องกับเฉพาะคู่สัญญา โดยวิธีวางแผนภาษีในการเข้าทำสัญญา หรืออาจเป็นไปในกรณีที่เกี่ยวข้องกับบุคคลอื่นนอกเหนือไปจากคู่สัญญา แต่ทั้งนี้ อาจเป็นขั้นตอนที่อาจส่งผลเนื่องมาถึงสัญญาหลักที่จัดทำระหว่างคู่สัญญานั้นๆก็ได้ ดังจะเห็นได้ว่า การวางแผนภาษีอากรเพื่อวัตถุประสงค์ในการหลบหลีกภาษีโดยแท้ หรือเพื่อการลดภาระต้นทุนทางภาษีในการประกอบกิจการ (การหลบหลีกภาษีโดยไม่แท้) นั้น โดยประการส่วนใหญ่ของวิธีการ หรือช่องทางที่จะมีการอาศัยใช้เพื่อแสวงหาผลตามที่มีความมุ่งหมายนั้น จะเป็นการมุ่งอาศัยช่องทางของรูปแบบของสัญญาที่เป็นรูปแบบหลักในการดำเนินการนั้น

ซึ่งจากที่ได้กล่าวถึงรูปแบบการหลบหลีกภาษีอากรโดยอาศัยสัญญาเป็นช่องทางนั้นได้เป็นวิธีการได้รับความนิยมมากวิธีการหนึ่ง (ทั้งนี้ อาจพิจารณาได้จากการเข้าทำธุรกรรมอย่างใดอย่างหนึ่งในทางธุรกิจ ไม่ว่าจะธุรกรรมนั้นจะก่อให้เกิดหนี้ระหว่างบุคคลสองฝ่ายหรือไม่ก็ตาม แต่มักจะเป็นสัญญาที่จะเป็นตัวกลางในการก่อให้เกิดธุรกรรมนั้นๆขึ้น) ส่งผลให้ลักษณะของสัญญาที่มีวัตถุประสงค์ในการหลบหลีกภาษีอากรนั้นมีลักษณะที่คล้ายคลึงกันในบางลักษณะ หรือบางเงื่อนไขของสัญญา แต่อย่างไรก็ตาม การที่จะพิจารณาว่าลักษณะของสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อหลบหลีกภาษีนั้น มีลักษณะโดยทั่วไปเป็นประการเช่นใด อาจกล่าวได้ว่าเป็นการพิจารณาที่ไม่สามารถจำกัดขอบเขต หรือลักษณะในประการเช่นนั้นได้อย่างแน่นอน ทั้งนี้ อาจมองพิจารณาที่ได้ว่า สัญญาที่มุ่งตอบสนองต่อการวางแผนภาษีอากรเพื่อวัตถุประสงค์ในการหลบหลีกภาษี (Tax avoidance) นั้น ต่างมีในหลากหลายรูปแบบวิธีการ และแม้ว่าการพิจารณาถึงลักษณะโดยทั่วไปนั้นจะไม่สามารถกำหนดได้อย่างลงตัว แต่สำหรับการพิจารณาในมุมของประเภท หรือการแบ่งรูปแบบของสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรนั้นยังพอที่จะพิจารณาในแง่มุมมองการพิจารณาที่

๔.๒ ประเภทของสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร

สำหรับการพิจารณาถึงการแบ่งประเภทของสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร หรือสามารถพิจารณาได้ว่าเป็นการจัดกลุ่มประเภทของสัญญาเพื่อการหลบหลีกภาษีอากรซึ่งมีการใช้ในการหลบหลีกภาษีอากรนั้น โดยจากที่ได้กล่าวมาในช่วงต้นถึงลักษณะของสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรนั้นไม่สามารถที่จะพิจารณาได้อย่างชัดเจน ดังนั้น การพิจารณาในแง่มุมของการจัดกลุ่มแบ่งประเภทของสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ย่อมช่วยในการพิจารณาถึงลักษณะ ขอบเขต และการปรับใช้ข้อสัญญาดังกล่าวว่ามีการใช้เช่นใด อย่างไร โดยในที่นี้ สำหรับการพิจารณาการแบ่งประเภทนั้น ผู้เขียนจะได้นำเสนอซึ่งแบ่งแยกได้ออกเป็น ๒ ประเภท คือ

๔.๒.๑ แบ่งตามลักษณะของเงินได้ที่เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี

ในการพิจารณาประการแรกนั้น จะเป็นการแบ่งโดยใช้เกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ซึ่งแม้ว่าในความมุ่งหมายในการแบ่งประเภทของเงินได้ตามประมวลรัษฎากรนั้นจะหาได้มุ่งหมายถึงการแบ่งประเภทเงินได้ออกเป็นประเภทต่างๆในการเข้าจัดเก็บตามสัญญาประเภทต่างๆนั้นก็ตาม แต่เป็นการมุ่งพิจารณาในด้านการจัดเก็บภาษีอากรเป็นหลัก กล่าวคือ ไม่ว่าเงินได้ประเภทใดนั้นก็จะต้องมีการระในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นทั้งสิ้น โดยในส่วนของที่กล่าวมานั้นเป็นไปตามเจตนารมณ์ของฝ่ายรัฐผู้อยู่ในฐานะของผู้จัดเก็บภาษี แต่อย่างไรก็ตาม การที่บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรนั้น ได้มีการแบ่งแยกประเภทเงินได้ออกเป็น ๘ ประเภท ซึ่งในเงินได้ในแต่ละประเภทดังกล่าวมีลักษณะการพิจารณาความเป็นเงินได้ในประเภทนั้นๆที่มีความแตกต่างกันออกไป ซึ่งเป็นเหตุส่วนหนึ่งที่ส่งผลต่อมาให้เงื่อนไขในการหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนั้นมีความแตกต่างกันออกไปด้วย ซึ่งจากเหตุผลที่เงินได้ในแต่ละประเภทตามประมวลรัษฎากรนั้นมีความแตกต่างกันในแต่ละประเภทเงินได้ จึงเป็นที่มาส่วนหนึ่งที่มีการใช้ช่องว่างทางกฎหมายดังกล่าวในการแสวงหาช่องทางในการลดภาระภาษีอากรของตนให้ลดน้อยลง หรือที่ไม่ต้องรับภาระภาษีอากรในกิจการที่ตนทำขึ้นนั้น ซึ่งมีชื่อเรียกว่า “การหลบหลีกภาษีอากร” ดังที่กล่าวมาในข้างต้นนั่นเอง

สำหรับวิธีการวางแผนภาษีอากรโดยอาศัยความแตกต่างในการแบ่งประเภทเงินได้ที่บัญญัติรองรับไว้ในประมวลรัษฎากรนั้น เพื่อให้สามารถพิจารณาถึงข้อเท็จจริงได้มากขึ้นนั้น ผู้เขียนจึงจะยกตัวอย่างการวางแผนภาษีอากรในรูปแบบประการแรก กล่าวคือ สมมติว่า บริษัท ก. ต้องการติดตั้งเครื่องปรับอากาศใหม่ภายในบริษัทของตน จึงได้ติดต่อบริษัท ข. เพื่อให้บริษัท ข. ดำเนินการตามความต้องการของบริษัท ก. แต่ในการเข้าทำสัญญานั้น หากมีการทำสัญญาติดตั้งเครื่องปรับอากาศ (ซึ่งสัญญาดังกล่าวนั้นมอบหมายให้บริษัท ข. ติดตั้งเครื่องปรับอากาศในรูปแบบเหมาค่าแรง+ราคาเครื่องปรับอากาศในราคาเดียว) ซึ่งย่อมเป็นรูปแบบของสัญญาจ้างทำของซึ่งเป็นเงินได้ประเภทที่ ๒ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐(๒) ราคาจำตั้งดังกล่าวนี้ต้องมีการหักภาษี ณ ที่จ่ายเพื่อนำส่งกรมสรรพากร รวมทั้งต้องมีการเสียภาษีอากรแสดมภ์ในการเข้าทำสัญญาบนยอดเงินค่าจ้างดังกล่าวด้วย แต่หากมีการปรับเปลี่ยนข้อสัญญา โดยเป็นสัญญาจ้างติดตั้งเครื่องปรับอากาศ กับสัญญาซื้อขายเครื่องปรับอากาศแยกออกเป็น ๒ สัญญานั้น ย่อมทำให้ภาระภาษีในการชำระต่อกรมสรรพากรนั้นลดลง ทั้งนี้ เนื่องจากราคาซื้อขายส่วนเครื่องปรับอากาศนั้นเป็นเงินได้ ประเภทที่ ๘ ตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร อันเป็นเงินได้ประเภทที่ไม่ต้องมีการหักภาษี ณ ที่จ่าย รวมทั้งอัตราอากรแสดมภ์ที่ต้องชำระนั้นอยู่ในอัตราที่ต่ำกว่าเมื่อเทียบกับอัตราตามสัญญาจ้างทำของนั้น

๔.๒.๒ แบ่งตามลักษณะของกระบวนการจัดเก็บภาษี

นอกเหนือไปจากการแบ่งตามลักษณะเงินได้ที่มีความแตกต่างกันตามประมวลรัษฎากรดังที่ได้กล่าวในข้างต้นแล้ว สัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรยังสามารถพิจารณาบนหลักเกณฑ์การแบ่งพิจารณาอีกประการหนึ่งได้ คือ การแบ่งตามลักษณะ ขั้นตอนในการจัดเก็บภาษี ดังที่ได้กล่าวไว้ว่าลักษณะของสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ย่อมสามารถมีได้ในทุกขั้นตอนของการเข้าทำสัญญา หรือก่อนนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคลสองฝ่าย กล่าวคือ นอกเหนือไปจากการเข้าทำสัญญาที่มีลักษณะของสัญญาต่างตอบแทนทั่วไป อันจะดำเนินการใช้วิธีการตามที่กล่าวไว้ในส่วนของการพิจารณามุมมองของการแบ่งประเภทเงินได้แล้วนั้น การเข้าทำสัญญานั้นยังสามารถพิจารณาถึงเงื่อนไขก่อนเข้าทำสัญญาดังกล่าวได้ ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าเป็นการพิจารณาถึงแง่มุมของผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีอากร หรือเป็นส่วนหนึ่งของขั้นตอนการจัดเก็บภาษีนั่นเอง กล่าวคือ อาจมีการวางแผนภาษีอากรในการเลือกรูปแบบขององค์กรธุรกิจในการเข้าทำสัญญา โดยเลือกรูปแบบขององค์กรธุรกิจให้มีความเหมาะสมกับสภาพการประกอบธุรกิจของผู้ประกอบกิจการนั้น

โดยในการพิจารณาถึงประเภทของสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นทั้งสองประเภท (คือ แบ่งตามลักษณะของเงินได้ และแบ่งตามลักษณะของกระบวนการ) ผู้เขียนจะได้พิจารณาเฉพาะส่วนของรูปแบบของสัญญาในประเภทแรกเป็นหลักในการพิจารณาภายใต้วิทยานิพนธ์ฉบับดังกล่าวนี้ โดยสำหรับในส่วนสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการของการจัดเก็บภาษีอากรจะไม่ขอพิจารณาในวิทยานิพนธ์ฉบับดังกล่าว ทั้งนี้ เนื่องจากในการพิจารณาถึงสภาพปัญหาหลักอันเกี่ยวกับหลักนิติกรรมอำพราง* ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่มีการปรับใช้ในสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรนั้น มีความเกี่ยวข้องกับประเภทที่เกิดจากความต้องการปรับเปลี่ยนประเภทของเงินได้ภายใต้ประมวลรัษฎากรเป็นหลักนั่นเอง

๕. ลักษณะแนวทางการเทียบเคียงบทบัญญัติกฎหมายนิติกรรมอำพรางกับการหลบหลีกภาษีอากร

๕.๑ แนวทางการพิจารณาของกรมสรรพากร

หนังสือตอบข้อหารือที่ กค.๐๘๐๒/๙๙๐๒ ลงวันที่ ๑๓ กรกฎาคม ๒๕๓๑ มีความใจความของหนังสือข้อหารือดังกล่าวว่ากรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือฉบับนั้น มีข้อเท็จจริงที่ปรากฏว่า “บริษัท ก. มีความประสงค์จะกู้ยืมเงินจากธนาคาร A ซึ่งเป็นธนาคารของกลุ่มประเทศอิสลามที่เสนอให้

* หมายความว่านิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

กู้ยืมเงินในลักษณะของ Islamic Banking Facility การให้กู้ยืมในลักษณะดังกล่าว มีอัตราดอกเบี้ยถูกกว่าการกู้ยืมเงินจากธนาคารอื่นๆ แต่มีเงื่อนไขของการกู้ยืมเงินว่าจะต้องใช้สัญญาในลักษณะของสัญญาซื้อขายแทนที่จะเป็นสัญญากู้ยืมเงินตามประเพณีสากลของศาสนา กล่าวคือ ในกรณีที่บริษัท ก. นั้นจะสั่งซื้อสินค้าให้แก่ธนาคาร A (ในทางปฏิบัติ บริษัท ก. จะเป็นผู้ดำเนินการแทนธนาคารในการสั่งซื้อสินค้าดังกล่าว) และธนาคาร A จะเป็นผู้ที่ชำระค่าสินค้าให้แก่ผู้ขายรวมทั้งรับกรรมสิทธิ์ในการเป็นเจ้าของสินค้าที่มีการสั่งซื้อนั้น แล้วจึงมีการขายสินค้านั้นให้แก่บริษัท ก. อีกทีหนึ่ง โดยบริษัท ก. จะต้องชำระค่าสินค้านี้ให้แก่ธนาคารภายใน ๑๘๐ วัน โดยในราคาที่ชำระค่าสินค้านั้น ราคาสินค้านี้ดังกล่าวจะมีการบวกด้วยอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ระหว่างธนาคารในลอนดอน (LIBOR) ลบด้วย SPREAD ในอัตราร้อยละ ๐.๑๒๕ ต่อปี โดยบริษัท ก. จะออกตั๋วสัญญาใช้เงินในวงเงินเดียวกันนั้นให้แก่ธนาคารไว้ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงข้อบัญญัติทางศาสนาอิสลามที่ห้ามมิให้มีการคิดดอกเบี้ยเงินกู้ กรณีดังกล่าวนี้ จึงมีประเด็นที่กรมสรรพากรนั้นจะต้องพิจารณาว่า ผลประโยชน์ที่ธนาคาร A ได้รับจากธุรกรรมดังกล่าวนี้ที่สร้างขึ้นระหว่างบริษัท ก. และธนาคาร A นั้น เป็นกรณีที่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทดอกเบี้ย ตามมาตรา ๔๐ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร อันจะเป็นการที่จะส่งผลให้ บริษัท ก. ที่ส่งผลประโยชน์ตามธุรกรรมดังกล่าวนี้ออกไปให้แก่ธนาคาร A ที่อยู่ต่างประเทศนั้น ต้องมีการดำเนินการเพื่อหักภาษี ณ ที่จ่ายของผลประโยชน์ดังกล่าว ตามความในมาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร ก่อนที่จะได้มีการส่งไปยังธนาคาร A ในต่างประเทศ แต่หากกรณีเป็นผลประโยชน์ตามสัญญาซื้อขายนั้น อันเป็นเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๘) อันถือว่าเป็นกำไรจากการประกอบพาณิชย์กรรมนั้น กรณีจะแตกต่างจากกรณีตามมาตรา ๔๐ (๔) โดยสิ้นเชิง เนื่องจาก บริษัท ก. ไม่ต้องมีการดำเนินการเพื่อหักภาษี ณ ที่จ่ายก่อนส่งออกไปให้แก่ธนาคาร A แต่ประการใด

สำหรับกรณีตามปัญหาตามหนังสือขอหารือของกรมสรรพากรในเรื่องดังกล่าวนี้ กรมสรรพากรได้มีการหยิบยกนำหลักการทางกฎหมายในเรื่องของนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ตามมาตรา ๑๕๕ ขึ้นมาใช้ในการพิจารณาตอบข้อหารือนี้ กล่าวคือ กรมสรรพากรได้วินิจฉัยประเด็นปัญหาดังกล่าวนี้ว่า “เนื่องจากบริษัท ก. และธนาคาร A มีเจตนาที่แท้จริงที่จะเข้าทำสัญญาในลักษณะของสัญญาซื้อขายเพื่ออำพรางสัญญากู้ยืมเงินระหว่างกันนั้น แต่โดยข้อบัญญัติของศาสนาอิสลามห้ามคิดดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ดังนั้น เมื่อกรณีที่บริษัทได้จ่ายผลประโยชน์ดังกล่าว โดยผูกพันกับอัตราดอกเบี้ย LIBOR กรณีดังกล่าวจึงถือได้ว่า บริษัทได้ชำระดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไปให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ดังนั้น บริษัท ก. จึงมีหน้าที่ตามกฎหมายในการดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ ๑๐ ตามมาตรา ๗๐ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร”

กรณีตามหนังสือขอหารือของกรมสรรพากรดังกล่าวข้อเท็จจริงกันมาในข้างต้นนั้น แม้ว่าภายใต้หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรจะมีการใช้หลักกฎหมายในส่วนของนิติกรรมอำพรางมาปรับใช้ในการตอบข้อหารือดังกล่าวนี้ก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม ก็ยังคงเป็นที่น่าสังเกตว่าประเด็นตามข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้นนั้น เป็นการที่พิจารณาเป็นไปตามหลักการของนิติกรรมอำพรางดังที่ปรากฏตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อันกรมสรรพากรได้มีการปรับกับข้อเท็จจริงนั้นหรือไม่ โดยกล่าวคือ สำหรับความเห็นของผู้วิจัยแล้วนั้น กรณีตามข้อเท็จจริงดังปรากฏตามข้อหารือของกรมสรรพากรที่ปรากฏตามหนังสือนี้ การที่บริษัท ก. มีความมุ่งประสงค์ที่จะดำเนินการกู้ยืมเงินกับ

ธนาคาร A แต่เป็นกรณีที่ธนาคาร A นั้นไม่สามารถที่จะดำเนินการให้ตามสัญญากู้ยืมเงินได้ แต่ต้องใช้วิธีการในรูปแบบของสัญญาซื้อขายเข้ามาใช้แทนที่สัญญากู้ยืมเงินนั้น เพื่อที่จะได้สามารถคิดอัตราเงินค่าตอบแทนในจำนวนเงินที่ธนาคาร A ให้แก่บริษัท ก. นั้นได้ เพราะหากว่าทำสัญญากู้ยืมเงินแล้วธนาคาร A ย่อมไม่มีสิทธิที่จะคิดอัตราดอกเบี้ยตามสัญญากู้ยืมเงินนั้นได้ เพราะเหตุที่ว่าขัดต่อหลักการทางศาสนาอิสลามของธนาคาร A กรณีดังกล่าวนี้ หากจะมีการเปรียบเทียบให้เห็นภาพที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้นว่ามีลักษณะของนิติกรรมอำพรางหรือไม่นั้น อาจเปรียบเทียบกับกรณีของ การที่คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งต้องการที่จะจำนองที่ดินต่อเจ้าหนี้เพื่อที่จะเป็นหลักประกัน เพียงแต่เจ้าหนี้นั้นไม่ยินยอมรับการจำนองเพราะเห็นว่าจะเป็นการยุ่งยากต่อการบังคับเอาแก่ทรัพย์สินนั้น จึงได้มีการทำสัญญาขายฝากกันแทน กรณีนี้ย่อมเป็นไปในทิศทางเดียวกันที่ ธนาคาร A เลือกที่จะใช้สัญญาซื้อขายแทนสัญญากู้ยืมเงินเพื่อที่จะสามารถคิดดอกเบี้ยได้ โดยตามความเห็นของผู้วิจัยแล้ว กรณีตามข้อเท็จจริงของหนังสือข้อหาหรือดังกล่าวของกรมสรรพากรนั้น กรณีไม่ต้องด้วยบทบัญญัติที่จะถือได้ว่าข้อเท็จจริงตามหนังสือนั้น (กล่าวคือ อุดรกรรมระหว่างบริษัท ก. และธนาคาร A) นั้นเป็นนิติกรรมอำพราง โดยใช้สัญญาซื้อขายอำพรางนิติกรรมสัญญากู้ยืมเงินกันระหว่างคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายนั้น โดยกรณีเช่นนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าเป็นการที่คู่สัญญานั้นได้มีเจตนาที่แท้จริงที่จะทำสัญญาซื้อขายกันจริง (และมีการดำเนินการตามรูปแบบของสัญญาซื้อขายกันจริงด้วย) เพียงแต่การที่อาศัยสัญญาซื้อขายมาแทนที่สัญญากู้ยืมเงินเป็นไปในการเพื่อที่จะสามารถคิดอัตราค่าตอบแทนได้นั้น เป็นลักษณะของการที่คู่สัญญาแปลงรูปแบบของสัญญาอันทำให้อาจส่งผลกระทบต่อถึงภาวะภาษีอากรที่อาจจะติดตามมาจากการทำสัญญาในลักษณะดังกล่าว โดยตามความเห็นของผู้วิจัยแล้ว แม้ว่าสัญญาดังกล่าวของคู่สัญญาอันได้ทำสัญญาซื้อขายกันขึ้นมาแทนที่สัญญากู้ยืมเงินนั้น (ซึ่งเป็นการลดอุปสรรคที่เกี่ยวกับคดีทางศาสนานั้น) จะไม่ใช่รูปแบบของนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังปรากฏตามมาตรา ๑๕๕ นั้นก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม การพิจารณาตามแบบแนวข้อหาหรือของกรมสรรพากรดังกล่าวนี้ ก็มีประเด็นที่น่าขบคิดเช่นเดียวกันว่า เป็นกรณีตามความตามมาตรา ๑๕๕ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในเรื่องของนิติกรรมอำพรางนั้นหรือไม่ โดยกล่าวคือ หากมองตามมุมมองของกรมสรรพากรแล้วนั้น อาจพิจารณาได้ในประเด็นที่ว่า เดิมคู่สัญญา คือ บริษัท ก. และธนาคาร A นั้นมีความประสงค์ที่จะเข้าทำสัญญาเพื่อกู้ยืมเงินกัน แต่ท้ายที่สุดนั้น ได้ทำสัญญาซื้อขายกันแทนที่จะเป็นสัญญากู้ยืมเงิน โดยที่คู่สัญญานั้นไม่มีความประสงค์ที่จะทำสัญญาซื้อขายนั้นเลย โดยคู่สัญญานั้นเลือกที่จะทำสัญญาซื้อขายนั้นเป็นกรณีที่เพียงแค่ประสงค์ที่จะได้รับผลประโยชน์ตอบแทนจากสัญญาดังกล่าวนั้นเท่านั้น อันสัญญากู้ยืมนั้นไม่สามารถที่จะกำหนดเงื่อนไขในสัญญาเช่นนั้นได้ เพราะเหตุทางด้านศาสนาของธนาคาร A นั้นเอง เช่นนี้ การที่คู่สัญญาทำสัญญาซื้อขายจึงเป็นลักษณะของนิติกรรมอำพรางสัญญากู้ยืมเงิน เมื่อมีการอำพราง จึงต้องบังคับตามเจตนาที่แท้จริง คือ สัญญากู้ยืมเงิน ดังนั้น ผลประโยชน์ตอบแทนนั้นจึงเป็นรูปแบบของดอกเบี้ยตามสัญญาเงินกู้ อันถือเป็นเงินได้ตามมาตรา ๔๐(๔) แห่งประมวลรัษฎากร แต่สำหรับกรณีหากพิจารณาตามแนวของกรมสรรพากรแล้วนั้น ย่อมมีประเด็นที่น่าสังเกตว่า หากสัญญากู้ยืมเงินที่กรมสรรพากรนั้น เห็นว่าเป็นนิติกรรมที่ถูกอำพรางนั้น เป็นนิติกรรมที่คู่สัญญานั้นไม่ประสงค์ที่จะทำเพราะมีสาเหตุอันไม่สามารถทำได้ นอกเหนือจากประเด็นทางด้านภาษีอากรแล้ว หากใช้กรณีที่สามารถทำนิติกรรมนั้นได้เพียงแต่กรณีที่ไม่ประสงค์อยากจะทำสัญญาดังกล่าวนั้น กรณีดังกล่าวนี้สามารถพิจารณาภายใต้

หลักการของนิติกรรมอำพรางนั้นเป็นไปในทิศทางใด ทั้งนี้ ภายใต้หลักการของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

โดยหากกรณีท้ายที่สุดนั้น การดังกล่าวเป็นไปในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการที่วินิจฉัยว่าไม่เป็นนิติกรรมอำพรางแล้ว การดังกล่าวนี้จะเป็นอย่างใด กล่าวคือ การที่คู่สัญญาได้ทำการโดยเปลี่ยนแปลงรูปแบบของสัญญาเพื่อให้ได้รับผลประโยชน์จากรัฐกรรม โดยมุ่งหวังเพื่อทดแทนอัตราดอกเบี้ยที่ไม่สามารถทำสัญญากู้ยืมเงินได้นี้ และการดังกล่าวนี้ได้ส่งผลกระทบต่อไปยังภาระภาษีอากรที่มีความแตกต่างกันระหว่างสัญญาทั้งสองรูปแบบด้วยนั้น การดังกล่าวนี้ ย่อมเป็นประเด็นปัญหาที่น่าจะมีการพิจารณาเป็นลำดับต่อไปว่า รัฐควรที่จะเข้าควบคุมเพื่อแทรกแซงสัญญาในลักษณะดังกล่าว โดยมีวัตถุประสงค์เช่นนี้หรือไม่ และควรจะมีขอบเขตเช่นใด อันกรณีตามประเด็นดังกล่าวนี้ ก็จะได้มีการพิจารณาสืบต่อไปในประเด็นต่อไป

๕.๒ แนวทางการพิจารณาตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๑๓๑/๒๕๓๗ เป็นคดีระหว่างบริษัทคามาเนิ เอ็นยีเนียร์ริง จำกัด เป็นโจทก์ฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยต่อศาล เป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับประเด็นการประเมินภาระภาษีอากร ซึ่งมีประเด็นเกี่ยวกับสัญญาที่คู่สัญญานั้นได้ดำเนินการแยกสัญญาออกเป็น ๒ ส่วน กล่าวคือ สัญญาสร้างและติดตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูง ฉบับหนึ่ง และสัญญาจัดหาวัสดุอีกสัญญาหนึ่ง โดยสำหรับคดีนี้ ศาลฎีกาได้วินิจฉัยประเด็นดังกล่าวโดยปรากฏข้อเท็จจริงและหลักกฎหมายดังนี้ คือ

“สัญญาสร้างและติดตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูง แม้โจทก์จะมีการดำเนินการตั้งสาขาของบริษัท โจทก์ในประเทศไทยเพื่อดำเนินการปฏิบัติตามสัญญานั้น และแม้ภายหลังจะมีการจ่ายค่าของไปยังต่างประเทศไปแล้ว โดยโจทก์ได้ส่งมอบของดังกล่าวให้แก่การไฟฟ้าฯ เพื่อที่การไฟฟ้าฯ จะได้แจ้งต่อธนาคารโลกให้จ่ายเงินให้โจทก์ตามสัญญาจัดหาอุปกรณ์ แต่เมื่อสัญญาระหว่างโจทก์กับการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย คู่สัญญา ระบุว่าโจทก์มีหน้าที่จัดหาแรงงาน วัสดุ เครื่องมือเครื่องใช้ทั้งหมด และปฏิบัติงานทั้งสิ้น กับระบุว่า การไฟฟ้าฯ มีหน้าที่จ่ายค่าแรงงาน วัสดุ เครื่องมือเครื่องใช้และงานที่โจทก์ทำไป เช่นนี้สัญญาระหว่างโจทก์และการไฟฟ้าฯ จึงเป็นสัญญาจ้างทำของตามมาตรา ๕๘๗ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ทุกประการ หากใช้สัญญาซื้อขายรวมอยู่กับสัญญาจ้างทำของไม่....”

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๒๔/๒๕๔๐ เป็นคดีระหว่างบริษัท เบลเทเลโฟนแมนูแฟคเจอร์ริง จำกัด เป็นโจทก์ฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยต่อศาล ในคดีเกี่ยวกับการประเมินภาระภาษีอากร อันเป็นประเด็นที่สืบเนื่องมาจากปัญหาที่จะต้องพิจารณาว่า สัญญาระหว่างคู่สัญญา อันมีภาระต้องเสียภาษีอากรนั้น เป็นสัญญาเดียวกัน หรือเป็นสัญญาที่มีสาระสำคัญต้องแยกเนื้อหาสัญญาออกเป็น ๒ สัญญาด้วยกัน โดยสำหรับคดีตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกานี้ ปรากฏข้อเท็จจริงและแนวคำพิพากษาเกี่ยวกับข้อกฎหมาย อันสามารถสรุปโดยย่อได้ดังนี้ กล่าวคือ

“นิติกรรมสองฝ่ายหรือสัญญานั้นเกิดขึ้นได้จากการกระทำด้วยใจสมัครมุ่งโดยตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล ซึ่งฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาด้วยคำเสนอ อีกฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนา

ด้วยคำสนองรับที่ถูกต้องตรงกัน ดังนั้น หากคู่สัญญาแสดงเจตนาทำเอกเทศสัญญาสองลักษณะต่างกัน แม้จะทำเป็นลายลักษณ์อักษรไว้ในฉบับเดียวกันก็ย่อมกระทำได้ ไม่มีกฎหมายห้ามแต่อย่างใด
เมื่อสัญญาซื้อขาย ติดตั้งและก่อสร้างที่โจทก์ทำไว้กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย
ไทยระบุว่า การจัดหาเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์และการบริการก่อสร้างและติดตั้งเป็นสัญญาแยกต่างหากจากกัน และยังสามารถแบ่งมูลค่าของแต่ละสัญญาออกจากกัน จึงต้องตีความตามเจตนาที่แท้จริง
ของคู่สัญญาว่าโจทก์และองค์การโทรศัพท์ทำมีเจตนาที่จะทำสัญญาซื้อขายเครื่องมือวัสดุอุปกรณ์กับสัญญาจ้างทำของ (ก่อสร้างติดตั้งเครือข่ายและชุมสายโทรศัพท์) แยกต่างหากจากกันเป็นสองลักษณะ เอกเทศสัญญาและแยกราคาทรัพย์สินที่ซื้อขายออกต่างหากจากสินค้าตามสัญญาจ้างทำของ หาใช่คู่สัญญาที่แสดงเจตนาที่จะทำสัญญาจ้างทำของโดยตกลงให้โจทก์เป็นผู้จัดหาสัมภาระไม่....”

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๔๕๐/๒๕๕๒ “โจทก์ทำสัญญากับกองทัพเรือเพียงฉบับเดียวแต่ในเนื้อหาของสัญญาตามภาคผนวกแนบท้ายสัญญาได้ระบุราคาของเครื่องชุมสายโทรศัพท์ทั้งแปดชุมสายว่ามีราคาเท่าใด อุปกรณ์ประกอบมีราคาเท่าใด ค่าแรงงานติดตั้งค่าบริการติดตั้งและทดสอบและค่าฝึกอบรมคิดเป็นจำนวนเท่าใด โดยแยกชำระออกต่างหากจากกัน
ถือได้ว่าเป็นสองลักษณะสัญญาในสัญญาฉบับเดียวกัน คือ สัญญาซื้อขายในส่วนของเครื่องชุมสายโทรศัพท์และอุปกรณ์ประกอบเพราะกองทัพเรือเป็นผู้ดำเนินการนำสินค้าผ่านพิธีศุลกากรในฐานะผู้ซื้อเจ้าของสินค้าตามใบขนสินค้าต้องทดสอบเครื่องชุมสายโทรศัพท์ที่ซื้อและประกอบเสร็จตั้งแต่อยู่ที่โรงงานเอง ผู้ขายในต่างประเทศก่อนส่งมาไทย

และอีกส่วนเป็นสัญญาจ้างทำของกรณีการบริการติดตั้ง เพราะโจทก์ต้องใช้เทคนิคเฉพาะความรู้ซึ่งเป็นสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาเกี่ยวกับซอฟต์แวร์ โดยกองทัพเรือมีกรรมสิทธิ์ในเครื่องชุมสายโทรศัพท์ แต่ซอฟต์แวร์ซึ่งเป็นชุดคำสั่งที่ใช้กับเครื่องชุมสายโทรศัพท์ โจทก์ไม่ได้ขายให้เพราะต้องเก็บความลับจากการสร้างสรรค์มิให้ล่วงรู้ไปถึงผู้ประกอบการรายอื่นจึงได้ระบุไว้ในข้อ ๑๖ แห่งสัญญา.....”

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๘๓๒๗/๒๕๔๔ “ตามสัญญาซื้อขาย โจทก์และองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยมีเจตนาแยกเป็นสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์กับสัญญาจ้างทำของ และจำเลยก็ยอมรับโจทก์ได้ทำสัญญาขายวัสดุอุปกรณ์และติดตั้งชุมสายโทรศัพท์กับวางสัญญาณเดือนกุมภาพันธ์ องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย โดยมีการแยกส่วนของสัญญาซื้อขายและสัญญาจ้างก่อสร้างกับติดตั้งออกจากกัน ในส่วนสัญญาซื้อขายถือไม่ได้ว่าเกิดจากการประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรของโจทก์ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศไทย เมื่อขณะทำสัญญาโจทก์ยังไม่มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศไทย.....”

๕.๓ ความสืบเนื่องของแนวการพิจารณาการเทียบเคียงหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางกับการหลบหลีกภาษีอากร

ดังที่กล่าวมาในข้างต้นอันเป็นการชี้ให้เห็นถึงแนวการพิจารณาข้อเท็จจริงกับหลักกฎหมายเพื่อใช้ในการแก้ไขปัญหาค่าพิพากษาของศาลฎีกาในส่วนของการพิจารณาและศาลยุติธรรมนั้น จะเห็นเป็นข้อสังเกตได้โดยประการหนึ่งที่สอดคล้องกัน คือ แนวทางของการพิจารณาอันปรากฏตามหนังสือข้อหารือ และแนวคำพิพากษาของศาลฎีกานั้น การพิจารณาประเด็นปัญหาเพื่อปรับเข้ากับข้อกฎหมายของการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ทั้ง ๒ องค์การที่เกี่ยวข้องนั้นยังคงให้ความสำคัญกับข้อเท็จจริงที่เป็นประเด็นเข้าสู่การพิจารณา อันเป็นข้อเท็จจริงที่เป็นอัตวิสัยในทางคดีค่อนข้างมาก เช่น ในส่วนของการตอบข้อหารือของการสรรพากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาที่ว่าธุรกรรมของบริษัท ก. และธนาคาร A อันเป็นธนาคารอิสลามนั้นเป็นสัญญาที่อำพรางสัญญาคุ้มเงินหรือไม่ แม้ว่าการพิจารณาในเชิงข้อเท็จจริงนั้น จะทำให้เห็นในส่วนของข้อมูลที่ครบถ้วนส่วนหนึ่งอันเป็นข้อมูลในส่วนของ การตัดสินใจของคู่สัญญาในการเข้าทำสัญญานั้นก็ตาม (อันเป็นส่วนหนึ่งนี้อาจพิจารณาตามหลักการในเชิงนิติกรรมอันจะพิจารณาต่อไป) แต่อย่างไรก็ตาม ในมุมมองภายใต้ประเด็นดังกล่าวนี้ ผู้เขียนมีความเห็นเบื้องต้นเป็นสมมติฐานที่ว่า การที่มุ่งยึดถือในส่วนข้อเท็จจริงในคดีนั้น บางครั้งอาจได้มุมมอง การพิจารณาที่ไม่ครบถ้วน กล่าวคือ ในการตัดสินใจของรัฐที่ต้องยึดถือในบางครั้งอาจต้องมีการพิจารณาประเด็นที่นอกเหนือไปจากการที่คู่สัญญานั้นมุ่งยึดถือด้วยหรือไม่ว่าจะมีการตกลงกันไปในทิศทางใด เช่น มุมมองต่อประเด็นความคุ้มค่าในทางเศรษฐกิจที่หากปล่อยให้มีการทำสัญญาในลักษณะดังกล่าว หรือประเด็นทางด้านความเท่าเทียมกันระหว่างประชาชนที่มีภาระทางภาษีอากรที่ต้องเท่าเทียมกันหรือก่อให้เกิดปัจจัยที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด ด้วยเหตุนี้เอง การพิจารณาของทั้งกรมสรรพากร และของศาลยุติธรรมนั้นจึงมีความสับสนเนื่องกันในการพิจารณาแก้ไขปัญหาค่าพิพากษาของศาลฎีกา โดยอาจกล่าวได้ว่า ประเด็นการต่อสู้หรือข้อเท็จจริงในระหว่างชั้นพิจารณาของกรมสรรพากรและศาลนั้น มีข้อเท็จจริงที่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน เช่นนี้ แต่ความแตกต่างดังกล่าวที่เกิดขึ้นในคำวินิจฉัยและคำพิพากษาของศาล เป็นความแตกต่างในการพิจารณาประเด็นการปรับใช้เท่านั้น และในยุคที่ผ่านมา หลักการที่มีการยึดถือเพื่อใช้ในการแก้ไขส่วนใหญ่ มักมุ่งยึดถือในประเด็นที่ว่าข้อเท็จจริงนั้นอยู่ภายใต้หลักการอย่างนิติกรรมอำพรางนั้นหรือไม่อย่างไร หรือเป็นประเด็นที่มุ่งยึดถือหลักการในทางนิติกรรมเสียเป็นส่วนมาก อันหลักการในทางนิติกรรม หากพิจารณาแล้วย่อมเป็นการพิจารณาในลักษณะที่เป็นข้อเท็จจริงของคู่สัญญานั้นว่า มีเจตนาในการทำสัญญาอย่างไร เป็นต้น ด้วยเหตุนี้ ข้อเท็จจริงในทางคดีจึงกลายเป็นส่วนสำคัญในการพิจารณาแก้ไขปัญหาค่าพิพากษาในเรื่องประเด็นต่างๆ เหล่านี้เสียส่วนมาก หรืออาจกล่าวได้ว่ามีเพียงประเด็นเดียวที่ถูกละเลยชั้นพิจารณา ซึ่งจากการพิจารณาประเด็นต่างๆ เหล่านี้ อาจเห็นได้ว่าเป็นการพิจารณาภายใต้ข้อเท็จจริงที่อาจส่งผลให้เกิดปัญหาต่อเนื่องจากการยึดถือตามข้อเท็จจริงในคดีต่างๆ ได้

แต่อย่างไรก็ตาม แม้จะปรากฏตามแนวคำวินิจฉัยในบางคดีของศาลฎีกาในส่วนที่เริ่มที่จะมีทิศทางที่ศาลเริ่มใช้แนวทางของหลักการทางเศรษฐศาสตร์เข้ามาพิจารณาคดีในประเภทดังกล่าวนี้มากขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม การที่ศาลนั้นเพิ่งเริ่มมีการพิจารณาอ้างอิงหลักกฎหมายในส่วนหลักการทางเศรษฐศาสตร์เข้ามาใช้แก้คดีนี้ กรณีย่อมอาจกล่าวได้ว่าเป็นเรื่องที่ต้องพิจารณาในลักษณะการบังคับใช้กฎหมายในแนวทางนี้ต่อไป

บทที่ ๓

ความเป็นมา พัฒนาการ และหลักกฎหมายเกี่ยวกับนิติกรรมอำพราง*

๑. ความนำ

หลังจากที่ได้กล่าวและทำความเข้าใจถึงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการหลบหลีกภาษีอากรในข้างต้น แล้วนั้น ในส่วนนี้จะเป็นการพิจารณาในส่วนที่ต่อเนื่องซึ่งเกี่ยวกับหลักการเข้าทำสัญญาพื้นฐาน การทำความเข้าใจในหลักการพื้นฐานในการทำนิติกรรม และแนวความคิดเกี่ยวกับนิติกรรมอำพราง โดยในการศึกษาในส่วนนี้ จะเน้นพิจารณาในเรื่องของความเป็นมา พัฒนาการของหลักนิติกรรมอำพรางว่ามีเจตนารมณ์อย่างไร ขอบเขตการบังคับใช้ ลักษณะ สถานะของหลักนิติกรรมอำพรางดังกล่าว และรวมไปถึงการตีความการบังคับใช้หลักนิติกรรมอำพราง โดยทั้งนี้ เป็นการพิจารณาตามหลักในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เป็นหลักสำคัญ ในส่วนสุดท้าย จะได้เทียบเคียงและศึกษากับหลักการที่เกี่ยวข้องกับหลักนิติกรรมอำพรางที่ปรากฏในต่างประเทศด้วย ทั้งนี้ เพื่อให้จากการศึกษาและพิจารณาดังกล่าวจะช่วยผู้อ่านทำความเข้าใจในเรื่องของการปรับใช้กฎหมายของประเทศไทยได้ง่ายมากขึ้น ซึ่งการทำความเข้าใจในหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ย่อมเป็นส่วนสำคัญในการวิเคราะห์และเปรียบเทียบปัญหาในงานวิจัยฉบับนี้ต่อไป

๒ ข้อพิจารณาเกี่ยวกับหลักความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับการเข้าทำสัญญา

ก่อนที่จะกล่าวถึงหลักการพื้นฐานของ “นิติกรรมอำพราง” หรือการปรับใช้หลักนิติกรรมอำพรางในการป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรของศาลนั้น ว่าอยู่ภายใต้ขอบเขต หรือหลักการของกฎหมายในเรื่องดังกล่าวหรือไม่ ในขั้นต้นนั้นต้องพิจารณา และทำความเข้าใจหลักการพื้นฐานของการเข้าทำสัญญาก่อน โดยหลักความคิดพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับการเข้าทำสัญญานั้นสามารถพิจารณาตามหลักการต่างๆได้ ดังต่อไปนี้

๒.๑ หลักพื้นฐานตามรัฐธรรมนูญ

*คำว่า “นิติกรรมอำพราง” ที่ปรากฏในบทนี้ หมายถึงเฉพาะนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

สำหรับหลักการพื้นฐานประการแรก คือ หลักการตามรัฐธรรมนูญ ที่ถือว่าเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐ จะมีหลักการทางกฎหมายอื่นหรือการพิจารณาใดๆที่วางหลักการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่มากกว่าบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญนั้นไม่ได้ เว้นแต่มีบทบัญญัติกฎหมายในเรื่องนั้นกำหนดให้อำนาจไว้ให้ทำได้ โดยสิทธิเสรีภาพของบุคคลที่จะเข้าทำสัญญาโดยไม่มีภาครัฐเข้ามาแทรกแซงนั้นก็ย่อมเป็นหนึ่งในหลักการสำคัญที่ต้องพิจารณา สำหรับหลักการที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญในเรื่องที่เกี่ยวกับการเข้าทำสัญญานั้น อาจกล่าวได้ว่าไม่มีบทบัญญัติเอาไว้โดยชัดแจ้ง แต่อย่างไรก็ตาม การกำหนดว่าการจำกัดสิทธิเสรีภาพจะต้องมีกฎหมายในการให้อำนาจในการกระทำ เช่นว่านั้น ซึ่งหลักเสรีภาพในการเข้าทำสัญญานั้น ถือเป็นหลักการพื้นฐานของการเข้าทำสัญญาทุกประเภทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อันมีปรากฏอยู่ในหลายๆที่ดังประการซึ่งจะกล่าวในประการต่อไป

๒.๒ หลักอิสระในทางแพ่ง (PRIVATE AUTONOMY)¹

หลักอิสระในทางแพ่ง หมายถึง อำนาจของเอกชนในการตัดสินใจเกี่ยวกับขอบเขตทางกฎหมายของตนเองด้วยตนเองทั้งในทางส่วนตัวและในทางทรัพย์สิน ในทางส่วนตัวอาจเป็นเรื่องการสมรส การหย่า ในทางทรัพย์สินอาจเป็นการซื้อขาย การให้ การแลกเปลี่ยน ซึ่งสามารถจัดการโดยนิติกรรมสัญญา

ในการศึกษาเกี่ยวกับเรื่องหลักที่เกี่ยวข้องกับนิติกรรมนั้นจึงมีความจำเป็นที่ต้องเริ่มต้นจากหลักอิสระในทางแพ่ง เพราะถือว่าเป็นหลักการพื้นฐานของการทำนิติกรรมทุกชนิด หลักนี้พยายามที่จะอธิบายว่า บุคคลทุกคนในฐานะที่เป็นปัจเจกมีความเป็นอิสระหรือมีเสรีภาพที่จะกำหนดขอบเขตในทางกฎหมายตามที่บุคคลหนึ่งๆนั้นต้องการหรือตามที่บุคคลนั้นๆเห็นสมควร และเมื่อบุคคลนั้นได้เข้าใช้หลักอิสระหรือเสรีภาพนี้แล้ว กฎหมายจะรับรองในสิ่งที่บุคคลเหล่านั้นทำและเกิดเป็นผลขึ้นในทางกฎหมาย

จากที่กล่าวในข้างต้น เห็นได้ว่า หลักอิสระในทางแพ่งเป็นหลักการที่กว้างและมีความหมายที่เป็นการทั่วไปมาก จนมีผู้กล่าวว่า เป็นหลักการที่กว้างและมีความเป็นทั่วไปมากเกินไป แต่ที่ต้องเข้าใจตามมา คือ หลักอิสระในทางแพ่งมิใช่เพียงแต่เสรีภาพในการตัดสินใจอันจะผูกติดกับทฤษฎีของเจตนาภายในเท่านั้น

ถึงจะมีการกล่าวว่าหลักอิสระในทางแพ่งนั้นเป็นหลักการทั่วไปที่บางครั้งพิจารณาว่าเป็นหลักการที่กว้างเกินไปก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม อิสระและเสรีภาพที่บุคคลหนึ่งๆมีในฐานะที่เป็นปัจเจกชนนั้น แม้จะกว้างขวาง แต่ก็มักมีขอบเขตเสมอ โดยกรอบและขอบเขตดังกล่าวนี้ คือ กฎหมาย ความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน ซึ่งเป็นกรอบที่ปัจเจกชนนั้นไม่อาจก้าว

¹ ศนันทกรณ โสทธิพันธ์. คำอธิบายนิติกรรม - สัญญา: พร้อมคำอธิบายในส่วนของ พ.ร.บ. ว่าด้วยข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม พ.ศ. ๒๕๔๐ และกฎหมายใหม่ที่เกี่ยวข้อง. พิมพ์ครั้งที่ ๑๗. (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน. ๒๕๕๕) หน้า ๒๕-๒๘

ล่วงออกมาได้ เพราะเมื่อไรที่ก้าวล่วงออกมา ย่อมหมายความว่า บุคคลนั้นได้ใช้เสรีภาพของเขาก้าวล่วง รุกล้ำเสรีภาพของบุคคลอื่นหรือของประชาชนโดยส่วนรวมแล้ว

๒.๓ หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา (Principle of Autonomy of the Will)

ภายใต้หลักการกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการทำนิติกรรมหนึ่งๆนั้น ข้อพิจารณาสำคัญที่ต้องพิจารณาเสมอ คือ “เจตนา” ของคู่สัญญาในการเข้าทำสัญญานั้น กล่าวคือ นิติกรรมจะเกิดขึ้นได้ก็ด้วยการที่บุคคลทั้งสองฝ่ายแสดงเจตนาออกมา ดังนั้น เจตนาจึงเป็นเรื่องที่กฎหมายต้องให้ความสำคัญในการพิจารณา โดยหลักกฎหมายที่สะท้อนเกี่ยวกับการให้ความสำคัญกับเจตนาของคู่สัญญา คือ หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา โดยภายใต้หลักดังกล่าว บุคคลสามารถแสดงออกซึ่งเจตนาของตนได้อย่างอิสระ หรือเคลื่อนไหวในสิทธิตามที่ใจของบุคคลนั้นต้องการ โดยกฎหมายจะไม่เข้ามาเกี่ยวข้องกับการแสดงออกซึ่งเจตนาที่จะเข้าทำสัญญาดังกล่าว* แต่เมื่อมีการแสดงเจตนาออกมาแล้ว เจตนาดังกล่าวจะกลายเป็นเครื่องมือที่ผูกมัดของบุคคลผู้แสดงเจตนาขึ้นไว้² หรือกล่าวได้ว่าเป็นการกำหนดโดยผลของกฎหมาย และการแสดงเจตนาดังกล่าวนั้นเมื่อแสดงออกมาแล้วย่อมไม่มีใครที่สามารถแก้ไขหรือยกเลิกเจตนาขึ้นได้ ซึ่งรัฐย่อมต้องเคารพต่อการแสดงเจตนาขึ้นๆด้วย แต่พัฒนาการทางกฎหมายในส่วนของเคารพในเจตนาขึ้นต่อมาได้ถูกลดทอนลงไปโดยอำนาจรัฐในบางส่วน ทั้งนี้ บนเหตุผลของการรักษาความสงบเรียบร้อยในบ้านเมือง ส่งผลให้รัฐไม่สามารถที่จะบังคับตามเจตนาที่แสดงออกมามีได้หมด โดยเฉพาะในปัจจุบัน เห็นได้จากกฎหมายหลายๆ ส่วนที่รัฐเข้ามาแทรกแซงความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาของเอกชน ไม่ว่าจะเป็นส่วนของพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม พ.ศ.๒๕๔๐ รวมตลอดถึงส่วนของสัญญาที่มีการวางแผนภาษีอากร ถึงจะกล่าวไม่ได้ว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย แต่ภาครัฐจำเป็นต้องเข้ามาแทรกแซงการใช้สิทธิดังกล่าวของเอกชน³

หากต้องการพิจารณาด้านความสัมพันธ์ระหว่างหลักอิสระในทางแพ่ง กับหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาแล้วนั้น จะเห็นไปในทางเดียวกันได้ว่าหลักอิสระในทางแพ่งเป็นบทบัญญัติกฎหมายที่มีลักษณะบทบัญญัติที่กินความอย่างกว้างขวาง ซึ่งสามารถครอบคลุมหลักการของของความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาได้ ดังนั้นการพิจารณาหลักเกณฑ์ของหลักความศักดิ์สิทธิ์ใน

* โดยเหตุผลต่างๆที่ทำให้รัฐไม่เข้ามาเกี่ยวข้องเพราะมีหลักของนักนิติศาสตร์ในต่างประเทศนั้นมีความเชื่อที่ว่า “เจตนาเป็นสิ่งที่ศักดิ์สิทธิ์” กล่าวคือ เมื่อแสดงออกไปก็ไม่มีใครซึ่งอาจมาล้างหรือแก้ไขเสียได้ อ้างอิงใน ศาสตราจารย์เสริม วินิจฉัยกุล. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะนิติกรรมและหนี้. โรงพิมพ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. กรุงเทพฯ : ๒๕๑๕

² เสริม วินิจฉัยกุล. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะนิติกรรมและหนี้. (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. ๒๕๑๕) หน้า ๒๓

³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร (ANTI-TAX AVOIDANCE MEASURES). รวมบทความครบรอบ ๑๙ ปี ศาลภาษีอากรกลาง. (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์พิมพ์อักษร, ๒๕๔๘) หน้า ๘

การแสดงเจตนาอันย่อมกล่าวได้ว่าอยู่ภายใต้หลักการใหญ่ร่วมกันในส่วนของหลักอิสระในทางแพ่งนั่นเอง

ในส่วนหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา แม้ปัจจุบันรัฐเริ่มที่จะมีแนวความคิดในการเข้ามาแทรกแซงการแสดงเจตนาของเอกชน แต่การเข้ามาแทรกแซงการแสดงเจตนาอันควรมีการกำหนดขอบเขตการจำกัด และมีการพิจารณาที่ชัดเจน โดยปัจจุบันปัญหาที่เกิดขึ้นมักเกิดจากการกำหนดข้อยกเว้นในการพิจารณาการแทรกแซงการแสดงเจตนาของอำนาจรัฐ และการพิจารณาของรัฐดังกล่าวมักไม่มีการกำหนดขอบเขต และความชัดเจนในการพิจารณา ซึ่งได้กลายเป็นปัญหาที่นำความเสี่ยงไปสู่ภาคเอกชนในการเข้าทำสัญญาได้สัญญาหนึ่ง ในส่วนของผู้เขียนนั้นมีความเห็นเพิ่มเติมว่า การจำกัดการใช้สิทธิในการแสดงเจตนาของรัฐดังกล่าวนั้น หากพิจารณากันอย่างถี่ถ้วนแล้วอาจพิจารณาได้ว่าเป็นการจำกัดสิทธิของเอกชนเพื่อให้สามารถแข่งขันได้อย่างเสรีและเป็นธรรม ภายใต้แนวกำหนดที่ว่าให้เป็นหน้าที่ของรัฐที่ต้องให้การส่งเสริมการแข่งขันอย่างเสรีและเป็นธรรม โดยการที่จะบรรลุเป้าหมายดังกล่าวของรัฐ นอกเหนือจากการจำกัดการใช้สิทธิของเอกชนแล้ว ยังต้องพิจารณาต่อไปว่าควรมีมาตรการที่ชัดเจนเพื่อไม่เป็นการขัดขวางการเข้าทำสัญญาของเอกชนโดยทั่วไป อันเป็นการขัดขวางตลาดอย่างหนึ่ง

๒.๔ หลักสุจริต (Good faith principle)

การพิจารณาคำว่า “สุจริต” เป็นคำที่มีใช้มาตั้งแต่กฎหมายโรมัน ในภาษาลาตินเรียกว่า “Bona fides” หมายถึง ความซื่อสัตย์ หรือสัจจะที่ดี⁴ โดยบทบัญญัติที่รองรับหลักสุจริตตามกฎหมายไทยนั้น ปรากฏอยู่ในมาตรา ๕ และ ๖ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่อย่างไรก็ตาม แม้ว่าหลักสุจริตจะมีความหมายว่า ความซื่อสัตย์ หรือความไว้วางใจ แต่เมื่อพิจารณาตามบทบัญญัติของกฎหมายแล้วไม่มีการให้ความหมาย หรือคำจำกัดความของหลักสุจริตไว้โดยเฉพาะ ซึ่งหากพิจารณาตามตามบทบัญญัติ จะพบว่าเป็นคำที่มีความหมายกว้างๆ ไม่มีลักษณะตายตัว มีลักษณะเป็นนามธรรมสูง ซึ่งหลักสุจริตนั้นเป็นหลักกฎหมายที่เกิดขึ้นจากหลักกฎหมายที่เรียกกันว่า “กฎหมายธรรมชาติ หรือ Natural law” ซึ่งเป็นหลักกฎหมายที่มีอยู่ทั่วไปในการเข้าผูกพันกันในทางนิติสัมพันธ์นั่นเอง

จากที่กล่าวมาว่าหลักสุจริตนั้นมีลักษณะคล้ายบทบัญญัติความเป็นกฎหมายทั่วไป ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า เป็นหลักกฎหมายที่กอนิติสัมพันธ์ทางกฎหมาย ซึ่งผู้ที่เกี่ยวข้องกับนิติสัมพันธ์ดังกล่าวต้องคำนึงถึงปัจจัยในหลักสุจริตเป็นสำคัญด้วย แต่เนื่องจากนิติสัมพันธ์ที่กฎหมายรับรองในปัจจุบันนั้น (แม้ว่าโดยหลักการยังคงยึดถือตามหลักการที่เกิดขึ้นจากนิติกรรม และนิติเหตุเป็นประการสำคัญก็ตาม) มีความซับซ้อนของนิติสัมพันธ์ หรือหน้าที่มีผู้เกี่ยวข้อง หรือมีความสัมพันธ์กันมากขึ้น ทั้งนี้อาจ

⁴ สมยศ เชื้อไทย. ความรู้กฎหมายทั่วไป คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง: หลักทั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ ๑๘. (กรุงเทพฯ:สำนักพิมพ์วิญญูชน, ๒๕๕๕) หน้า ๑๕๓

เป็นผลจากการพัฒนาทางด้านการค้าและการพาณิชย์ที่มีมากขึ้น โดยจะเห็นได้จากการมีกฎหมายเฉพาะออกมาควบคุมการค้าก่อนนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคลมากขึ้น ทั้งในสาเหตุอันเนื่องมาจากการเอาเปรียบในสังคมนการค้า หรือสร้างความไม่เป็นธรรมทางการค้าในรูปแบบต่างๆ ด้วยสาเหตุที่กล่าวมาข้างต้น ได้ส่งผลโดยตรงต่อสภาพของการปรับใช้ หรือการตีความหลักสุจริตที่ต้องเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพของสังคม ซึ่งการปรับใช้หลักสุจริตในระหว่างบุคคลที่ก่อนนิติสัมพันธ์ในทางแพ่ง ย่อมมีความแตกต่างไปจากการก่อนนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในทางพาณิชย์ ฉะนั้น ในการพิจารณาถึงหลักสุจริตจึงต้องพิจารณาให้เห็นทั้งสองส่วนของหลักสุจริต และเพื่อประโยชน์ในการศึกษาหลักสุจริต จะได้แบ่งหลักสุจริตออกเป็น ๒ ประการ คือ⁵

(๑) หลักสุจริตเฉพาะเรื่อง

หลักสุจริตเฉพาะเรื่อง หมายถึง ความรู้หรือไม่รู้ข้อเท็จจริงของคู่กรณีที่เกี่ยวข้อง เช่น ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๔๑๒ บัญญัติไว้ว่า “ถ้าทรัพย์สิ่งซึ่งได้รับไว้เป็นลาภมิควรได้นั้นเป็นเงินจำนวนหนึ่ง ท่านว่าต้องคืนเต็มจำนวนนั้น เว้นแต่เมื่อบุคคลได้รับไว้โดยสุจริต จึงต้องคืนลาภมิควรได้เพียงส่วนที่ยังมีอยู่ในขณะเมื่อเรียกคืน”

ดังจะเห็นได้ว่า คำว่า “สุจริต” ในมาตรา ๔๑๒ ดังกล่าวนี้ ใช้ในความหมายในแง่ที่ว่า คู่กรณีที่เกี่ยวข้องรู้หรือไม่รู้ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของกฎหมายหรือไม่ ดังนั้น คำว่า “สุจริต” ในความหมายนี้จึงเป็นความหมายอย่างแคบ

(๒) หลักสุจริตทั่วไป

สำหรับ คำว่า “สุจริต” ที่เป็นหลักการโดยทั่วไปตามบทบัญญัติมาตรา ๕ และ ๖ นั้น เป็นไปตามความหมายอย่างกว้าง คือ หลักสุจริตเป็นมาตรฐานทั่วไปที่กฎหมายได้บัญญัติไว้ให้ใช้เป็นเครื่องวัดความประพฤติของมนุษย์ในกรณีต่างๆ การกระทำเหล่านั้นอยู่ในกรอบที่ระบบกฎหมายนั้นจะสนับสนุนหรือประณามหรือไม่ ซึ่งเมื่อพิจารณาตามหลักการของหลักสุจริตทั่วไปที่กล่าวมานั้น ย่อมกล่าวได้ว่าหลักสุจริตเป็นหลักกฎหมายทั่วไปที่ต้องอาศัยนิติวิธีตามกฎหมาย หรืออาศัยการตีความกฎหมาย ซึ่งผู้ที่ตีความหลักสุจริตนั้นจำต้องใช้วิจารณญาณและดุลยพินิจพิเคราะห์ถึงข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องทุกประการ⁶

นอกเหนือจากการตีความหลักสุจริต ที่ต้องอาศัยการพิจารณาข้อเท็จจริงที่เป็นเรื่องเฉพาะของแต่ละคดีหรือข้อเท็จจริงนั้นๆ ซึ่งมีความเป็นอัตวิสัย (Subjective) สูง เป็นการส่งให้ผู้ตีความมุ่งพิจารณาเฉพาะแต่ในข้อเท็จจริงใดข้อเท็จจริงหนึ่งโดยเฉพาะนั้น ด้วยเหตุนี้ การลดภาวะการปรับใช้หลักสุจริตที่มีความเป็นอัตวิสัย ให้มีความเป็นภาววิสัย (Objective) มากขึ้นนั้น จึงต้องพิจารณาลักษณะของสภาพเศรษฐกิจ และสังคมที่เกี่ยวข้องกับการก่อนนิติสัมพันธ์ที่เป็นจุด

⁵ ปรีดี เกษมทรัพย์. หลักสุจริตคือหลักความซื่อสัตย์และความไว้วางใจ อนุสรณ์งานพระราชทานเพลิงศพ ดร.สมศักดิ์ สิงห์พันธ์.(กรุงเทพฯ: ม.ป.ท.,๒๕๒๖.) ไม่มีปรากฏเลขหน้า

⁶ สมยศ เชื้อไทย. ความรู้กฎหมายทั่วไป คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง: หลักทั่วไป. หน้า ๑๕๔-๑๕๗

เชื่อมโยงระหว่างข้อเท็จจริงแต่ละส่วนที่มีความเฉพาะตัวนั้นให้มีความสัมพันธ์กันมากขึ้น โดยการพิจารณาดังกล่าวนั้นย่อมเป็นส่วนหนึ่งในการสร้างแนวการปรับใช้หลักสุจริตให้มีความแน่นอนและมั่นคงมากยิ่งขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม การปรับใช้หลักสุจริต* ที่กล่าวถึงในข้างต้นว่า ให้คำนึงถึงสภาพสังคม เศรษฐกิจ และแนวนโยบายแห่งรัฐนั้น ต้องคำนึงอยู่เสมอว่าการพิจารณานั้นจำต้องยึดคบนพื้นฐานที่ไม่จำกัดการใช้สิทธิของเอกชนที่มากจนเกินไป

สำหรับการพิจารณาถึงสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษี กับหลักสุจริตนั้น เป็นไปในทิศทาง การปรับใช้บทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวกับหลักสุจริต โดยอาศัยการตีความ เพื่อค้นหาความมุ่งหมายและเจตนาที่แท้จริงของบุคคลผู้เข้าเป็นคู่สัญญาในสัญญาที่มีลักษณะเพื่อหลบหลีกภาษีอากรโดยในส่วนการวิเคราะห์ภายใต้การพิจารณาในประเด็นดังกล่าวนี้ จะได้กล่าวถึงในรายละเอียดต่อไป

๒.๕ หลักเจตนาที่ใช้บังคับในสัญญา

หากพิจารณาตามหลักอิสระในทางแพ่ง และหลักศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาควบคู่กันตามที่ได้กล่าวไว้ในข้างต้น จะเห็นได้ว่ากฎหมายได้เปิดโอกาสให้บุคคลแสดงเจตนาเข้าทำนิติกรรมตามความต้องการของบุคคลเหล่านั้น และเมื่อบุคคลนั้นได้แสดงเจตนาเข้าทำนิติกรรมอย่างใดออกมาแล้ว กฎหมายจะรับรองและบังคับบัญชาให้ ตามสิทธิที่บุคคลนั้นมีอิสระในการเลือกทำสัญญา ซึ่งหากพิจารณาอย่างชัดเจนจากที่ได้กล่าวมาในข้างต้นจะพบว่า เจตนาที่จะเข้าทำสัญญาของบุคคลหนึ่งนั้นมีความหมายและมีความสำคัญ โดยการแสดงเจตนาในคราวหนึ่งๆนั้นจะต้องมีการแสดงเจตนาออกมาให้ปรากฏ ซึ่งโดยปกติแล้วในการแสดงเจตนาครั้งหนึ่งๆนั้นจึงมักจะตรงกับเจตนาภายในเสมอ

ตามความเห็นของม.ร.ว.เสนีย์ ปราโมช กล่าวว่า “การบังคับบัญชาให้ตามเจตนาของบุคคล กฎหมายย่อมมุ่งที่จะบังคับบัญชาให้ตาม “เจตนาที่แท้จริง” ไม่มีเหตุผลใดที่กฎหมายจะบังคับบัญชาในเรื่องที่มีเจตนาที่แท้จริงของบุคคล การที่กฎหมายมุ่งบังคับบัญชาให้ตามเจตนาอันแท้จริงดังกล่าวนี้เป็นที่ยึดถือกันอยู่ในกฎหมายลักษณะนิติกรรมของประเทศต่างๆทุกประเทศ”^๘ โดยการบังคับตามเจตนาที่แท้จริงนั้น หากต้องการอาศัยเหตุการพิจารณาดังกล่าวในการบังคับตาม

* หลักสุจริตในระบบกฎหมายเยอรมัน (ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่มาของมาตรา ๕ ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย) นั้นสามารถปรับใช้ได้เป็น ๓ แนวทาง คือ

- (1) ใช้เพื่อเสริมกฎหมายหรือสัญญาสมบูรณ์มากขึ้น (Esgaenzung)
- (2) ใช้ปรุงแต่งเรื่องให้สอดคล้องกับสถานการณ์ใหม่ที่เปลี่ยนแปลงไป (Anpassung)
- (3) ใช้เพื่อต่อสู้ขัดขวาง (Erkaempfung) การกระทำที่ไม่ชอบมาพากล

⁷ พวงผกา บุญโญภาส และประสาน บุญโญภาส. คำบรรยายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรม และสัญญา. พิมพ์ครั้งที่ ๔. (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ๒๕๔๔) หน้า ๙-๑๐

⁸ เสนีย์ ปราโมช,ม.ร.ว.ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้ เล่ม ๑ (ภาค๑-๒) พุทธศักราช ๒๔๗๘ แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.๒๕๐๕. (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ, ๒๕๐๕) หน้า ๖๘-๖๙

กฎหมายอาจเป็นที่พิสูจน์ได้ยากว่า “เจตนาที่แสดงออก” หรือ “เจตนาที่อยู่ภายใน” กรณีเช่นไรเป็นเจตนาที่แท้จริง หรือกฎหมายจะบังคับให้เป็นไปตามกรณีใด

จากที่กล่าวมาข้างต้นแสดงให้เห็นว่าความเป็นจริงที่ปรากฏเป็นเหตุในการแสดงเจตนา นั้น อาจจะเกิดกรณีของการแสดงออกซึ่งเจตนาภายในนั้นจะไม่ตรงตามเจตนาที่อยู่ภายในจิตใจของบุคคลนั้นได้* ยกตัวอย่างเช่น กรณีแรก คือ การมีเจตนาภายในที่ต้องการผูกพันตามนิติกรรมหนึ่ง แต่ได้แสดงออกมาเป็นอีกนิติกรรมหนึ่ง โดยสภาพของนิติกรรมนั้นบุคคลที่แสดงออกมาไม่ต้องการผูกพันด้วย หรือตามบทบัญญัติกฎหมายไทยเรียกชื่อกรณีนี้ว่า “นิติกรรมอำพราง” ส่วนกรณีที่สอง คือ การที่แสดงเจตนาที่แสดงออกมาโดยบุคคลนั้นไม่ต้องการที่จะผูกพันกับเจตนาที่แสดงออกมานั้น หรือกรณีที่กฎหมายเรียกว่า “เจตนาซ่อนเร้น” นั้น เมื่อมีการปรากฏของการที่แสดงเจตนาภายในและเจตนาที่แสดงออกมานั้นไม่ตรงกันเช่นนี้ ผลตามกฎหมายที่ออกมาจึงต้องมีการพิจารณาเพื่อให้สอดคล้องกับหลักการเพื่อเป็นการคุ้มครองสังคมที่จะต้องมีการเข้าทำสัญญา หรือความไว้เนื้อเชื่อใจกันในการเข้าทำสัญญาหนึ่งๆ โดยการพิจารณาดังกล่าว ตามหลักเกณฑ์ในทางทฤษฎีสามารถกล่าวถึงในที่นี้ ๔ ทฤษฎี⁹ คือ

(๑) ทฤษฎีเจตนาภายในสำคัญกว่าเจตนาที่แสดงออก (Theory of Will)

ทฤษฎีนี้มาจากความคิดของนักนิติศาสตร์ฝรั่งเศส ซึ่งถือองค์ประกอบสำคัญอย่างเดียว คือ เจตนาที่แท้จริงของบุคคลเป็นสำคัญ โดยเห็นว่าการแสดงเจตนาออกมานั้นเป็นเพียงวิธีการเท่านั้น (Means)¹⁰ ดังนั้น ถ้ามีการแสดงเจตนาที่ไม่ตรงกับเจตนาภายในอันเป็นเจตนาที่แท้จริงแล้ว นิติกรรมที่แสดงออกมานั้นจะไม่มีผลบังคับตามกฎหมายอย่างใดๆ เพราะการขาดเจตนาที่แท้จริงทำให้ขาดองค์ประกอบที่สำคัญของนิติกรรม แม้ในความเป็นจริง เป็นเจตนาที่จำเป็นต้องแสดงออกมาภายนอกแต่การแสดงที่ไม่สอดคล้องกับเจตนาที่แท้จริง ไม่ควรมีคุณค่าเป็นการแสดงเจตนา ซึ่งในบางกรณีกฎหมายให้ความสำคัญต่อการแสดงเจตนาที่ไม่สอดคล้องกับเจตนาที่แท้จริงนั้นเป็นเรื่องของข้อยกเว้น

(๒) ทฤษฎีที่ถือการแสดงเจตนาสำคัญกว่าเจตนาภายใน (Theory of Declaration)

ทฤษฎีนี้เป็นทฤษฎีที่ตรงกันข้ามกับทฤษฎีแรก เพราะตามทฤษฎีนี้ถือว่าสาระสำคัญมิได้อยู่ที่เจตนาที่แท้จริงภายในของบุคคลที่แสดงเจตนา เพราะเจตนาที่แท้จริงนั้นไม่มีใครสามารถจะล่วงรู้ได้ โดยเจตนาภายในที่จะมีผลนั้นอยู่ที่การแสดงเจตนาที่แสดงออกมาภายนอก ดังนั้น

* แต่อย่างไรก็ตามนั้น ในการทำสัญญาแต่ละคราวของบุคคลหนึ่งๆนั้นหากพิจารณาโดยละเอียดแล้วนั้น ย่อมเกิดขึ้นโดยกระบวนการต่างๆที่ต่างทับซ้อน และตีกรองของบุคคลนั้นมา โดยกระบวนการดังกล่าว อาจกล่าวได้คือ ๑.กระบวนการของการคิดไตร่ตรองในการจะเข้าทำสัญญา ๒. กระบวนการตัดสินใจเข้าทำสัญญา (อัน ๒ ประการดังกล่าวนี้ถือว่าเป็นเจตนาภายในในการเข้าทำสัญญาราวนั้นๆ) แล้วจึงก้าวเข้าสู่ กระบวนการที่ ๓ คือ การแสดงผลจากการคิด และตัดสินใจนั้นออกมาสู่ภายนอก (หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นเจตนาที่แสดงออกมานั่นเอง)

⁹ ศันท์กรณ โสคติพันธ์, คำอธิบายนิติกรรม - สัญญา: พร้อมคำอธิบายในส่วนขอ พ.ร.บ. ว่าด้วยข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม พ.ศ. ๒๕๕๐ และกฎหมายใหม่ที่เกี่ยวข้อง, หน้า ๑๐๔-๑๐๗

¹⁰ อักขรพร จุฬารัตน, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและสัญญา, (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๒๖) หน้า ๓๒

ทฤษฎีนี้จึงให้ความสำคัญกับการแสดงออกซึ่งเจตนาอันเป็นสำคัญ ด้วยเหตุนี้ ตามทฤษฎีนี้ นิติกรรมจึงมีคุณค่าเป็นนิติกรรมเสมอ ทั้งนี้ เพราะเจตนาที่แสดงออกมามีผลสมบูรณ์ผูกพันตามที่ได้แสดงออกมา แม้ว่าเจตนาที่แสดงออกมานั้นจะไม่ตรงกับเจตนาในใจจริงก็ตาม ทฤษฎีดังกล่าวนี้ได้เกิดจากการศึกษาของสำนัก “Pandettistica” ของเยอรมันในศตวรรษที่แล้ว ที่ศึกษาบนพื้นฐานของ “diritto commune”

จากที่กล่าวถึงหลักการภายใต้ทฤษฎีนี้ เห็นได้ว่าทฤษฎีนี้มีจุดมุ่งหมายหลักที่จะมุ่งคุ้มครองและป้องกันผลประโยชน์แต่เพียงผู้รับการแสดงเจตนาเท่านั้น โดยกำหนดให้เจตนาที่แสดงออกสำคัญกว่าเจตนาภายใน โดยสำหรับเหตุที่ทฤษฎีกฎหมายนี้ให้ความสำคัญกับผู้รับแสดงเจตนา โดยให้ถือเจตนาที่แสดงออกสำคัญกว่าเจตนาภายในที่แท้จริงของคู่สัญญานั้น กรณีดังกล่าวก็เป็นไปเพื่อต้องการคุ้มครองความไว้วางใจและความมั่นคงแน่นอนในการหมุนเวียนเปลี่ยนมือในทางการค้า ทั้งนี้ เพราะหากกฎหมายให้ความสำคัญกับเจตนาภายในเป็นหลักนั้น (ซึ่งเป็นเจตนาที่รู้ได้ยากมาก) การดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่อประกอบกิจการทางการค้าที่ผู้ประกอบการนั้นย่อมไม่มีทางทราบได้อย่างแน่ชัดว่าคู่กรณีมีเจตนาภายในอย่างไรได้อย่างแน่นอน

(๓) ทฤษฎีความรับผิดชอบในการแสดงเจตนา (Theory of Responsibility)

สำหรับทฤษฎีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการแสดงเจตนาของคู่สัญญา ที่จะกล่าวถึงในส่วนที่ ๓ นี้ อาจกล่าวได้ว่าเป็นผลผลิตทางด้านความคิดหลักของกฎหมาย ที่เกิดมาจากหลักการทฤษฎีเบื้องต้นที่ได้กล่าวถึงตาม ๒ ทฤษฎีข้างต้น หากสังเกตให้ดี จะเห็นได้ชัดเจนว่าทฤษฎี ๒ ทฤษฎีดังกล่าวข้างต้น เป็นทฤษฎีที่วางหลักทางกฎหมายไปในทางที่ขัดกันหรือตรงกันข้ามกันอย่างสิ้นเชิง ด้วยเหตุนี้ จึงเป็นเหตุส่วนหนึ่งที่ทำให้เกิดทฤษฎีที่ ๓ นี้ขึ้น และทฤษฎีที่ ๓ นี้เป็นทฤษฎีที่อาจกล่าวได้ว่า เป็นทฤษฎีที่เลือกทางสายกลางระหว่างทฤษฎี ๒ ทฤษฎีแรกนั่นเอง

ทฤษฎีความรับผิดชอบในการแสดงเจตนาอัน เป็นทฤษฎีที่มุ่งยึดถือหลักการที่ว่า หากกรณีที่เกิดภาวะการณ์ที่เจตนาที่แท้จริงภายในของคู่สัญญานั้นไม่ตรงกับเจตนาที่แสดงออกมาภายนอกแล้วนั้น ตามแนวความคิดทฤษฎีนี้ ให้ถือตามเจตนาที่แท้จริงนั้นเป็นสำคัญ โดยเจตนาที่แสดงออกมาอันขัดกับเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญานั้น ย่อมตกเป็นโมฆะไป แต่อย่างไรก็ตาม อาจกล่าวได้ในช่วงต้นว่า ทฤษฎีนี้ให้ความสำคัญกับเจตนาที่แท้จริงมากกว่าเจตนาที่แสดงออก อย่างไรก็ตามจึงกล่าวได้ว่าทฤษฎีนี้มุ่งยึดทางสายกลางอย่างแท้จริง

โดยเหตุที่กล่าวว่า ทฤษฎีดังกล่าวนี้มุ่งยึดทางสายกลางของ ๒ ทฤษฎีดังกล่าวข้างต้น สืบเนื่องมาจากแนวความคิดหลักต่อมา คือ “ทฤษฎีความรับผิดชอบในการแสดงเจตนา” โดยคำว่า “รับผิดชอบ” นี้ หมายถึงรับผิดชอบในสิ่งที่คู่สัญญานั้นได้แสดงเจตนาอันออกมาด้วย กล่าวคือ ทฤษฎีนี้คงให้ความสำคัญกับเจตนาที่แสดงออกมา กล่าวคือ หากเจตนาที่คู่สัญญานั้นได้แสดงออกมาอันไม่ตรงกับเจตนาที่แท้จริงนั้นแล้ว ส่งผลให้มีผู้ได้รับความเสียหายจากการแสดงเจตนาออกมา กรณีเช่นนี้ ทฤษฎีนี้ ได้วางหลักให้คู่สัญญานั้นต้องรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอกที่ได้รับ

ความเสียหายนั้น โดยถือว่า การนั้นต้องเป็นไปตามเจตนาที่แสดงออกนั้น แทนที่จะเป็นไปตามเจตนาที่แท้จริงข้างต้น

(๔) ทฤษฎีความไว้นือเชื่อใจ (Theory of Confidence)

สำหรับทฤษฎีนี้ เน้นพิจารณาในเรื่องความสุจริตหรือไม่ของผู้รับการแสดงเจตนาเป็นสำคัญ กล่าวคือ ถ้าผู้รับการแสดงเจตนาไม่อยู่ในฐานะที่จะตระหนักถึงความแตกต่างระหว่างเจตนาภายในและเจตนาที่แสดงออก และยังสามารถให้ความไว้นือเชื่อใจในการแสดงเจตนาได้ด้วย ก็ต้องถือว่าการแสดงเจตนาสำคัญกว่า เพราะการดำเนินชีวิตในสังคมนั้นเราไม่อาจค้นหาเจตนาที่แท้จริงภายในของบุคคลอื่น เราจึงต้องยอมรับรู้เพียงเจตนาที่เขาแสดงออกมาเท่านั้น และไม่มีความสัมพันธ์ใดๆในสังคม ไม่ว่าทางธุรกิจหรือความสัมพันธ์อันมิตรจะเกิดขึ้นได้ หากเราไม่ให้ความเชื่อใจในคำพูดที่บุคคลอื่นพูด แต่ในทางตรงกันข้าม ถ้าผู้รับการแสดงเจตนาหรือควรที่จะรู้ได้ว่าการแสดงเจตนาไม่ตรงกับเจตนาในใจจริง เจตนาภายในนั้นย่อมสำคัญกว่า

ตามหลักในเรื่องการบังคับตามเจตนาดังที่ได้กล่าวมาในข้างต้น จะเห็นได้ว่า ตามกฎหมายไทย (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) มีบทบัญญัติที่กล่าวถึงการบังคับตามเจตนาของคู่สัญญา ทั้งในส่วนของเจตนาซ่อนเร้น เจตนาหลง และนิติกรรมอำพราง ที่เป็นการพิจารณาถึงการบังคับการที่แสดงเจตนาที่ออกมาไม่ตรงกับเจตนาที่แท้จริงซึ่งอยู่ภายในใจจริง หากพิจารณาผลที่ปรากฏตามกฎหมายไทยจะเห็นได้ว่า กฎหมายไทยนั้นยึดหลักให้ผลตามที่ได้มีการแสดงออกมา ตามหลักการเดียวกับทฤษฎีที่ถือการแสดงเจตนาสำคัญกว่าเจตนาภายในอันเป็นหลักของประเทศเยอรมัน การที่ยึดหลักการดังกล่าว เนื่องมาจาก การพิจารณาที่ว่า “เมื่อคำนึงถึงว่ากิริยาอาการหรือคำพูดที่บุคคลได้แสดงออกมาเป็นเพียงสิ่งเดียวที่บุคคลอื่นซึ่งเข้ามาเกี่ยวข้องสัมพันธ์ด้วยจะรู้ว่าบุคคลนั้นมีความประสงค์หรือเจตนาอย่างไรด้วยเหตุนี้กฎหมายจึงวางหลักให้ถือเอาเจตนาที่แสดงออกเป็นสำคัญหรือตรงกับหลักกฎหมายทั่วไปที่ว่า “กรรมเป็นเครื่องชี้เจตนา¹¹” โดยหลักที่กฎหมายถือบังคับตามเจตนาที่แสดงออกมานั้นสำคัญกว่าเจตนาภายในนั้น มีเหตุผลประการหนึ่ง คือ เป็นส่วนตอบสนองที่มุ่งคุ้มครองประโยชน์ของบุคคลภายนอกซึ่งไม่ทราบเหตุของการไม่ตรงกันระหว่างเจตนาที่แสดงออกและเจตนาที่แท้จริงภายในใจของคู่สัญญาที่แสดงเจตนาขึ้น หากไม่มีการบังคับเช่นกรณีดังกล่าวนี้ ย่อมเป็นการส่งผลกระทบต่อหลักความไว้นือเชื่อใจของบุคคลในสังคมในการจะเข้าทำนิติกรรมใดๆต่อกัน และในที่สุดจะส่งผลกระทบต่อภาพรวมของสังคม โดยตามหลักเจตนาซ่อนเร้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๕๔ ได้บัญญัติรับรองแนวความคิดดังกล่าวไว้ดังนี้ “การแสดงเจตนาใดแม้ในใจจริงผู้แสดงจะมีได้เจตนาให้ตนต้องผูกพันตามที่ได้แสดงออกมาก็ตาม หาเป็นมูลเหตุให้การแสดงเจตนาขึ้นเป็นโมฆะไม่....”

¹¹ พวงผกา บุญโญภาภย์ และประสาน บุญโญภาภย์. คำบรรยายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและสัญญา. หน้า ๑๐

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าจะมีบทบัญญัติกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดให้บังคับตามเจตนาที่แสดงออกมา และไม่บังคับตามเจตนาที่แท้จริงภายในใจจริงที่ไม่ตรงกันนั้นก็ตาม แต่จุดมุ่งหมายหลักที่มุ่งบังคับให้เป็นไปตามเจตนาที่แท้จริงระหว่างคู่สัญญานั้นยังคงมีปรากฏ ทั้งนี้ เนื่องมาจากที่กล่าวมาในข้างต้นที่ว่า การที่กฎหมายได้วางหลักให้มีการบังคับตามเจตนาที่แสดงออกนั้น เนื่องมาจากการที่กฎหมายมุ่งคุ้มครองบุคคลผู้เสียประโยชน์หรือไม่รู้ซึ่งข้อเท็จจริงอันเป็นเจตนาภายในใจจริงของผู้แสดงเจตนา (คู่สัญญา) นั้น กฎหมายจึงต้องดำเนินการเพื่อสร้างความเป็นธรรมในการบังคับ แต่สำหรับกรณีที่ผู้แสดงเจตนาฝ่ายหนึ่งนั้นได้แสดงเจตนาที่ไม่ตรงกับเจตนาที่แท้จริงภายในใจจริง โดยเจตนาที่แสดงออกมานั้นคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งรู้หรือควรจะรู้ว่าเจตนาที่ไม่ตรงกับเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณี กฎหมายจึงต้องพิจารณาบังคับให้เป็นไปตามหลักเดิมซึ่งเป็นการบังคับให้เป็นไปตามเจตนาที่แท้จริงที่อยู่ภายในใจของผู้แสดงเจตนา นั้น โดยผลที่ออกมากับการแสดงเจตนาที่ปิดบังหรือไม่ตรงกับความเป็นจริงในใจจะไม่มีผลใช้บังคับหรือถูกปฏิเสธ โดยตามหลักในส่วนของ การบังคับตามเจตนาที่แท้จริงที่ได้กล่าวมาในข้างต้น มีการบัญญัติรองรับหลักการดังกล่าวไว้ กล่าวคือ มาตรา ๑๕๕ วรรคแรกแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่บัญญัติไว้ว่า “การแสดงเจตนาหลงโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นโมฆะ...”

การพิจารณาระหว่างหลักการบังคับตามเจตนาในสัญญาที่ได้กล่าวในข้างต้นกับสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร อันเป็นการพิจารณาถึงการปรับใช้หลักนิติกรรมอำพรางในการแก้ไขปัญหา นั้น อาจกล่าวได้ว่า การวิเคราะห์ถึงหลักทั้งสองประการ จำต้องมีส่วนที่ต้องพิจารณาควบคู่ไปกับหลักศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา ทั้งนี้ เพื่อเป็นการพิจารณาหาขอบเขตการปรับใช้มาตรการดังกล่าวให้มีความสอดคล้อง และเหมาะสมตามหลักในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ตลอดจนสามารถแก้ไขปัญหาจากการหลบหลีกภาษีอากรดังกล่าวได้อย่างชัดเจนมากยิ่งขึ้นต่อไป อันการพิจารณาและวิเคราะห์จะได้กล่าวถึงต่อไป

๓. ความเป็นมา และพัฒนาการทางแนวคิดเกี่ยวกับนิติกรรมอำพราง

สำหรับเรื่องนิติกรรมอำพราง ก่อนอื่นจะขอกล่าวถึงในเรื่องความเป็นมา และพัฒนาการของหลักกฎหมายนี้ เพื่อให้สามารถวิเคราะห์ พิจารณาถึงประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการตีความ และการปรับบทบัญญัติใช้กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในปัจจุบันว่ามีความเปลี่ยนแปลงหรือแตกต่างออกไปอย่างไร ประกอบกับการพิจารณาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความเป็นมา และพัฒนาการของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนี้ ยังเป็นปัจจัยหนุนนำให้สามารถวิเคราะห์ถึงประเด็นที่เกี่ยวข้องกับนิติกรรมอำพรางที่จะพิจารณาเป็นลำดับต่อไปได้ถูกต้องตามประเด็นได้อีกด้วย

โดยในประเด็นในเรื่องความเป็นมาและพัฒนาการของหลักนิติกรรมอำพรางที่จะกล่าวถึงนี้ จะแบ่งการพิจารณาออกเป็นใน ๓ ช่วงเวลา ทั้งนี้ เพื่อความเข้าใจในรายละเอียดของความเป็นมา และพัฒนาการของหลักกฎหมายนี้ได้อย่างครบถ้วน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง พัฒนาการในหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางกับการปรับใช้กฎหมายในประเทศไทย

คงไม่มีผู้ใดปฏิเสธได้ว่า ปัจจุบันหลักกฎหมายหนึ่งในเรื่องของนิติกรรมและสัญญาที่มีความสำคัญมากหลักหนึ่งที่ใช้ในการพิจารณาเจตนาของคู่สัญญา คือ หลักกฎหมาย “นิติกรรมอำพราง” แต่อย่างไรก็ตาม หากจะย้อนหลังกลับไปพิจารณาถึงประวัติศาสตร์แล้ว โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายในระบบที่เรียกว่า “ระบบซีวิลลอว์” ด้วยนั้น สำหรับหลักกฎหมายในเรื่องของหลักนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้ หากกล่าวถึงประวัติศาสตร์ของหลักกฎหมายนี้ เท่าที่สามารถค้นพบได้ คือ เป็นหลักการที่มีขึ้นคราวแรกในยุคสมัยโรมัน และได้รับการฟื้นฟูและศึกษากันอย่างแพร่หลายในช่วงยุคฟื้นฟูศิลปวิทยาการ หรือที่เรียกว่า ยุค Renaissance ในช่วงคริสต์ศตวรรษที่ ๑๔ ถึงช่วงศตวรรษที่ ๑๗¹² โดยเฉพาะในประเทศอิตาลี ในช่วงศตวรรษที่ ๑๔ เป็นช่วงที่เริ่มให้ความสำคัญในการกลับการฟื้นฟูศึกษาหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นกันอย่างจริงจัง ทั้งนี้ การศึกษาดังกล่าวได้รับอิทธิพลจากกระแสการค้าและการพาณิชย์ที่มีความเฟื่องฟูอย่างมากในช่วงระยะเวลานั้น ซึ่งผลจากการเฟื่องฟูทางด้านการค้า ส่งผลให้ธุรกรรมทางการค้าในยุคสมัยนั้นเริ่มมีการใช้เทคนิคในธุรกรรมต่างๆ เช่น การอำพรางนิติกรรม เพื่อความสะดวกในทางการค้าที่กฎหมายในยุคสมัยนั้นอาจตามกระแสทางการค้านั้นไม่เท่าทัน¹³

แม้จะกล่าวว่าหลักกฎหมายดังกล่าวนี้ได้มีการใช้ต่อกันมาตั้งแต่ในช่วงยุคสมัยของกฎหมายโรมัน (สมัยพระเจ้าจัสติเนียน) ก็ตาม อย่างไรก็ตาม หลักกฎหมายในเรื่องนิติกรรมอำพรางนี้ หากจะกล่าวถึงในช่วงของสมัยโรมัน หรือตามหลักกฎหมายโรมันนั้น ไม่ปรากฏว่านักกฎหมายโรมันได้ให้ความสำคัญหรือพิจารณาถึงอันตรายอันเนื่องมาจากการแสดงเจตนาลวง และการทำนิติกรรมอำพรางแต่อย่างใด ทั้งนี้ เนื่องมาจากกฎหมายโรมันนั้นถือหลักความศักดิ์สิทธิ์ของการแสดงเจตนา (Theorie de la liberte de la volonte) ซึ่งให้ถือตามเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณีเป็นสำคัญ จึงยอมให้กล่าวอ้างและบังคับกันตามนิติกรรมที่ตรงตามความประสงค์อันแท้จริงเท่านั้น โดยไม่คำนึงถึงนิติกรรมที่เปิดเผยที่เกิดจากเจตนาลวง หรือนิติกรรมอำพราง หรืออาจสรุปได้ว่า ตามหลักการกฎหมายของโรมันนั้น ในการบังคับตามสัญญาจะเป็นการบังคับที่มีต่อสัญญาที่เกิดจากเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาที่แสดงเจตนาออกมาตรงกันกับเจตนาภายในเท่านั้น ด้วยเหตุนี้ ผลแห่งการกระทำอันเนื่องมาจากการที่เป็นนิติกรรมอำพรางตามกฎหมายในช่วงยุคสมัยโรมันนั้น จึงไม่เป็นที่ได้รับความสนใจในหลักกฎหมายมากเท่าใด แต่จากการศึกษาในหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในช่วงยุคสมัยโรมันนั้น กฎหมายหลักดังกล่าวเป็นหลักที่ Modestin ได้วางไว้ในกฎหมายฉบับที่ ๕๔ (D.obligation et action XLIV,๗),กฎหมายฉบับที่ ๖ (D.pro danato,XLI,๖) ซึ่งรายละเอียดในกฎหมายทั้ง ๒ ประการได้กล่าวรายละเอียดไว้ในส่วนข้างต้น (ซึ่งหลักการดังกล่าวนี้เป็นหลักการในเชิงจารีต) ในส่วนของประมวลกฎหมายของพระเจ้าจัสติเนียน หัวเรื่อง ๒๒ ของเล่มที่ ๔ (le titre ๒๒ du Livre ๔)¹⁴ ได้มีการกล่าวถึงในลักษณะของหลักการและข้อควรปฏิบัติในเรื่องดังกล่าวนี้ โดยภายใต้หลักการของนิติกรรมอำพรางนี้มีสุภาษิตกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมายนี้กล่าวไว้ว่า “Plus valere (valet)

¹² Etienne Bartin.Theorie des Contre-Lettres. (Paris: Universite de France, ๑๙๘๕) p. ๘๗

¹³ Reinhard Zimmermann. The Law of Obligations: Roman Foundations of the Civilian Tradition Volume ๒.(Capetown : Juta & Co.,Ltd., ๑๙๙๐) p. ๖๔๘

¹⁴ Etienne Bartin.Theorie des Contre-Lettres. P. ๘๖

quod agitur, quam quod simulate concipitur.”* ซึ่งภายใต้หลักสัญญาตีความหมาย (Maxim) นี้ ได้มีการศึกษาโดยนักกฎหมายส่วนหนึ่งและให้คำอธิบายสัญญาตีความหมายในเรื่องนี้ว่า หลักกฎหมายอันเนื่องมาจากสัญญาตีความหมายและหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในเรื่องราวดังกล่าวนี้ ได้มีการใช้ประโยชน์ในเรื่องของการตีความสัญญา (interpretation of contract) ของคู่สัญญานั้นว่ามีการแสดงเจตนาที่แท้จริงเป็นเช่นไร และมีการบังคับตามสัญญาให้เป็นไปตามเจตนาเช่นนั้น

โดยภายใต้หลักการตามประมวลกฎหมายจัสติเนียน ได้ปรากฏการยกตัวอย่างไว้ตามกฎหมายข้อ ๒ ซึ่งได้ตั้งข้อสมมติไว้ว่า ในกรณีที่สามีซื้อสังหาริมทรัพย์แต่ได้แสดงให้เห็นว่าเป็นการซื้อเพื่อภริยาของตน ทั้งๆที่ความจริงแล้วเขาเป็นผู้ซื้อที่แท้จริง เช่นนี้กฎหมายดังกล่าวให้ถือว่าสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นของสามี ซึ่งทำให้เจ้าหน้าที่ของสามีมีสิทธิเหนือทรัพย์นั้น เจ้าหน้าที่ของภริยาหาสิทธิไม่¹⁵

โดยภายหลังจากสมัยโรมัน กฎหมายโรมันได้ถูกแบ่งแยกออกเป็น ๒ สาย คือ สายตามหลักกฎหมายฝรั่งเศส และสายตามหลักกฎหมายเยอรมัน กล่าวคือ ตามหลักกฎหมาย และพัฒนาการตามหลักกฎหมายฝรั่งเศส ซึ่งในการพิจารณาหลักนิติกรรมอำพราง หรือที่เรียกในภาษาฝรั่งเศสว่า La Simulation นั้นสามารถแบ่งแยกพัฒนาการออกได้เป็น ๒ ช่วง คือ ในช่วงแรก เป็นหลักกฎหมายของฝรั่งเศสก่อนการปฏิวัติ ซึ่งประเทศฝรั่งเศสได้ยอมรับหลักการของกฎหมายโรมันที่ให้ถือตามนิติกรรมที่สร้างขึ้นตามเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณี และได้ใช้หลักนี้เรื่อยมาจนถึงคริสต์ศตวรรษที่ ๑๗ จึงได้เกิดปฏิกิริยาต่อต้านหลักกฎหมายโรมันดังกล่าวว่าเป็นบัพัญญัติที่วางหลักไว้กว้างเกินไป คือ ได้มีคำพิพากษาของศาลกรุงปารีส ๒ ฉบับ ในเดือนพฤษภาคมและธันวาคม ค.ศ.๑๖๓๓ ที่วินิจฉัยว่า “นิติกรรมที่แท้จริงซึ่งเรียกว่านิติกรรมที่ถูกอำพราง (Contre-Lettre) นั้นไม่อาจนำมาใช้ยื่นต่อบุคคลภายนอก” จากคำพิพากษาบรทัดฐานที่วินิจฉัยไว้ดังกล่าวนี้ ต่อมาได้กลายเป็นทฤษฎีที่ผู้ร่างกฎหมายยอมรับ และนำมาบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายฝรั่งเศส มาตรา ๑๓๒๑¹⁶ ซึ่งเป็นมาตราเดียวที่กล่าวถึงผลของนิติกรรมที่ถูกอำพราง แต่ทั้งนี้ บัพัญญัติมาตรา ๑๓๒๑ นี้ไม่ได้ให้รายละเอียดถึงหลักกฎหมายดังกล่าวมากเท่าใด ฉะนั้น ตามหลักกฎหมายของฝรั่งเศสจึงอาจสรุปได้ว่า ในบรรดานิติกรรมที่ถูกอำพรางทั้งหลายนั้น ที่แต่เดิมมีผลใช้บังคับได้โดยสมบูรณ์นั้น ได้มีการเพิ่มเติมในสมัยคริสต์ศตวรรษที่ ๑๗ ตามคำพิพากษาศาลปารีสว่า “นิติกรรมที่ถูกอำพรางย่อมไม่มีผลกระทบอันจะใช้บังคับต่อบุคคลภายนอก”¹⁷

* “What has actually been done has more force than what has been simulated and expressed in words” translated by S.P. Scot or “That deeds are regarded as they are in Reality, and not according to their appearance”

¹⁵ Etienne Bartin, Theorie des Contre-Lettres, P. ๘๖ อ้างถึงใน นายไชยยศ เหมะรัชตะ, นิติกรรมอำพราง, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ๒๕๑๕ หน้า ๗

¹⁶ Etienne Bartin, Theorie des Contre-Lettres, Paris: Universite de France, ๑๙๘๕ อ้างถึงใน นายไชยยศ เหมะรัชตะ, นิติกรรมอำพราง, หน้า ๗

¹⁷ ไชยยศ เหมะรัชตะ, นิติกรรมอำพราง, หน้า ๗

ในกรณีตามหลักกฎหมายเยอรมัน หลักกฎหมายในเรื่องนิติกรรมอำพราง หรือที่ภาษาเยอรมันเรียกว่า “Scheingeschäft” นั้น ผู้ร่างกฎหมายแพ่งเยอรมันฉบับแรก ได้บัญญัติรับรองหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางไว้ในมาตรา ๑๑๗ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน ซึ่งมาตราดังกล่าวนั้นอยู่ในหมวดการแสดงเจตนา (Wille) ของลักษณะนิติกรรม ซึ่งเป็นการบัญญัติรองรับไว้เพียงมาตราเดียวเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตาม กรณีของหลักกฎหมายของเยอรมันนั้น มีความแตกต่างไปจากหลักกฎหมายของฝรั่งเศส กล่าวคือ เนื่องจากพื้นฐานของหลักนิติกรรมของกฎหมายเยอรมันมีพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับหลักสุจริตที่เป็นพื้นฐานที่สำคัญของประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน หลักการดังกล่าวนี้จึงส่งผลให้หลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันมีลักษณะที่สะท้อนตามหลักสุจริตดังกล่าวด้วย ซึ่งลักษณะเฉพาะของกฎหมายนิติกรรมอำพรางเยอรมันนั้นจะได้กล่าวถึงต่อไป

จากที่กล่าวไปข้างต้นที่ว่า หลักกฎหมายในเรื่องของนิติกรรมอำพรางนั้น เป็นหลักการทางกฎหมายที่เกิดสืบเนื่องมาจากสมัยโรมัน ก่อนที่จะได้มีการแยกแตกออกเป็น ๒ สาย คือ สายของประเทศฝรั่งเศส และสายของประเทศเยอรมัน ซึ่งทั้งสองสายแม้มีรากฐานทางกฎหมายมาจากกฎหมายของโรมันเช่นเดียวกัน แต่เนื่องด้วยหลักการทางประวัติศาสตร์และแนวความคิดพื้นฐานทางกฎหมายที่สืบต่อเนื่องมาภายหลังนั้น ส่งผลให้มีความแตกต่างกันในหลักการพื้นฐานในเรื่องนิติกรรมอำพรางนั้นในบางเรื่อง* (ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงรายละเอียดต่อไปในหลักนิติกรรมอำพรางของแต่

* จากเหตุผลที่มีการแบ่งแยกสายในหลักกฎหมายของโรมันออกเป็น ๒ ส่วน กล่าวคือ เป็นไปตามการพัฒนาของประเทศฝรั่งเศส และประเทศเยอรมันที่มีวัฒนธรรมที่แตกต่างกันออกไปในทั้งสองประเทศดังกล่าวนี้ และด้วยเหตุผลทางสังคมและวัฒนธรรมของทั้งสองประเทศดังกล่าวนี้ ได้ส่งผลโดยตรงต่อความเชื่ออันเป็นรากฐานความคิดในทางกฎหมายในทั้งสองประเทศ ที่แม้ว่าจะมีรากฐานทางกฎหมายดั้งเดิมมาจากกฎหมายในยุคสมัยโรมันที่เหมือนกันนั้น แต่ปัจจุบันนั้นหลักการบางส่วนอันเป็นรากฐานทางความคิดในระบอบกฎหมาย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องของนิติกรรมอำพรางที่ศึกษานั้นแตกต่างกันออกไปในฐานความคิดของประมวลแพ่งในทั้งสองประเทศ

โดยกล่าวคือ ด้วยลักษณะของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสนั้น (อันจะได้กล่าวต่อไป) ได้มีการบัญญัติทางกฎหมาย ที่ให้สิทธิแก่บุคคลภายนอกผู้สุจริตและไม่ทราบถึงการกระทำอันเป็นการอำพรางนิติกรรมนั้นสามารถเลือกนิติกรรมที่จะมีผลต่อตนนั้นได้ ซึ่งเป็นผลที่แตกต่างไปจากกรณีของบทบัญญัตินิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งของเยอรมัน (BGB) ที่มีการบัญญัติผลที่แตกต่างกันโดยสิ้นเชิง เนื่องจากให้มีผลตกเป็นโมฆะทั้งสิ้นไป และผลแห่งการที่นิติกรรมนั้นตกเป็นโมฆะนั้น ก็ไม่มีการบัญญัติกฎหมายในการให้สิทธิแก่บุคคลภายนอกในการใช้สิทธิของตนในการที่จะเลือกนิติกรรมที่เป็นประโยชน์ต่อบุคคลภายนอกผู้สุจริตได้ โดยจากลักษณะของบทบัญญัติกฎหมายนิติกรรมอำพรางของทั้งในประเทศเยอรมันและประเทศฝรั่งเศสที่มีผลแตกต่างกันไปดังที่ได้กล่าวมานั้น เป็นกรณีให้เห็นได้อย่างชัดเจนถึงลักษณะของแนวความคิดทางกฎหมายที่นักกฎหมายของทั้งสองประเทศนั้นต่างมีแนวความคิดในทางกฎหมายที่มีต่อหลักการกฎหมายที่เป็นพื้นฐานในเรื่องของนิติกรรมอำพรางที่แตกต่างกันออกไป

โดยหากจะกล่าวถึงแนวความคิดเบื้องต้นของบทบัญญัติดังกล่าวของกฎหมายของฝรั่งเศสและของกฎหมายเยอรมันนั้น สามารถกล่าวได้โดยสังเขปดังนี้ กล่าวคือ ในเรื่องหลักกฎหมายของฝรั่งเศสในเรื่องของนิติกรรม มีแนวความคิดในเรื่องที่เกี่ยวข้องด้วยเรื่องเรียกว่า “Causa” ซึ่งจากหลักการในเรื่องราวดังกล่าวนี้ เป็นเรื่องนี้นักกฎหมายชาวฝรั่งเศสนั้นมีแนวความคิดทางกฎหมายว่าเป็นเรื่องราวที่เกิดขึ้นระหว่างคู่สัญญาเพียง ๒ ฝ่ายเท่านั้นที่ทราบถึง causa ดังกล่าวนี้นี้ ด้วยเหตุนี้การที่จะส่งผลกระทบต่อบุคคลภายนอกผู้สุจริตนั้นจึงไม่น่าจะส่งผลกระทบต่อบุคคลนั้น แต่ในส่วนของกฎหมายเยอรมัน หลักแนวความคิดของกฎหมายเยอรมันในเรื่องดังกล่าวนี้ เป็นไปในทิศทางที่พิจารณาว่า เมื่อนิติกรรมที่เกิดขึ้นมานั้น แท้จริงแล้วหาได้เกิดจากเจตนา (Wille) ของคู่สัญญาที่แท้จริงไม่ ดังนั้น นิติกรรมที่เกิดขึ้นมานั้น แม้บุคคลภายนอกนั้นจะไม่ได้ทราบถึงความเป็นนิติกรรมอำพรางเช่นว่านั้นก็ตาม แต่เนื่องด้วยนิติกรรมนั้นขาดองค์ประกอบของความเป็นนิติกรรมตามกฎหมายแล้ว เช่นนี้ นิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้จึงมีผลตกเป็นโมฆะ และบุคคลภายนอกนั้นก็ไม่สามารถที่จะอ้างความเป็นนิติกรรมดังกล่าวขึ้นมาเพื่อใช้บังคับให้เป็นไปตามนั้นได้ด้วย (โดยในส่วนรายละเอียด

ละประเทศ) อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบัน นอกเหนือไปจากประเทศฝรั่งเศส และประเทศเยอรมัน ซึ่งเป็นประเทศที่บังคับใช้หลักการของนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งของทั้งสองประเทศแล้ว ยังมีประเทศในกลุ่มที่ใช้ระบบกฎหมายซีวิลลอว์อีกหลายประเทศ ทั้งที่อยู่ในกลุ่มประเทศยุโรปเอง หรือในส่วนของของกลุ่มประเทศนอกยุโรป ได้รับอิทธิพลของทั้งสองประเทศนั้น ไปใช้บัญญัติรับรองเป็นกฎหมายในประเทศตน ยกตัวอย่าง คือ ประเทศสหรัฐอเมริกา โดยเฉพาะในส่วนของมลรัฐหลุยส์เซียน่า เป็นมลรัฐเดียวของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่มีการใช้ระบบกฎหมายในส่วนของซีวิลลอว์ ในส่วนของการพิจารณาของหลักนิติกรรมอำพราง

จากการพิจารณาหลักนิติกรรมอำพรางที่กล่าวมาข้างต้น ทั้งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายโรมัน กฎหมายของประเทศฝรั่งเศส และกฎหมายของประเทศเยอรมัน เมื่อพิเคราะห์พิจารณาหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังกล่าว ประกอบกับความเป็นมาของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางภายใต้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของประเทศไทยนั้น หลักกฎหมายในเรื่องนิติกรรมอำพรางเป็นหลักกฎหมายที่ได้พิจารณารับแนวความคิดมาจากกฎหมายฝรั่งเศส แต่อย่างไรก็ตาม ในส่วนของหลักกฎหมายเยอรมันนั้น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย คงได้รับอิทธิพลจากหลักกฎหมายเยอรมัน สืบเนื่องกันไปประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย และในแง่ของการบังคับใช้กฎหมายด้วย (จะกล่าวถึงความสัมพันธ์ทางหลักกฎหมายที่ประเทศไทยได้รับอิทธิพลมาจากทั้งสองประเทศในส่วนของรายละเอียดต่อไป) ดังนั้น ในการพิจารณาหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นจึงจำเป็นต้องอาศัยช่องทางการวิเคราะห์และพิจารณาหลักการที่เกี่ยวข้องกับประเทศที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์รับหลักการทางกฎหมายดังกล่าว มาด้วย ซึ่งอาจมีทั้งหลักการโดยทั่วไปที่เป็นพื้นฐานเดิม และในส่วนของความปรับใช้บทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวที่เกี่ยวข้อง ซึ่งหลักกฎหมายเรื่องนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของประเทศไทย ต่อมาได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติในเรื่องของนิติกรรมอำพราง ในปี พ.ศ.๒๕๓๕ ซึ่งในการแก้ไขในครั้งนั้นเป็นการแก้ไขเพื่อให้มีความชัดเจนในบทบัญญัตินิติกรรมอำพรางในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้น นอกเหนือจากการพิจารณาในส่วนของกฎหมายนิติกรรมอำพรางของประเทศฝรั่งเศส และกฎหมายเยอรมัน เพื่อใช้ในการเทียบเคียงหลักการทางกฎหมายที่ประเทศไทยได้รับอิทธิพลทางกฎหมายมาแล้วนั้น ในการนี้ ผู้เขียนจะได้เทียบเคียงหลักกฎหมายในเรื่องเดียวกันนี้ของมลรัฐหลุยส์เซียน่า ประเทศสหรัฐอเมริกาเข้ามาเป็นส่วนเพิ่มเติมในการพิจารณาหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง เพื่อความชัดเจนในการพิจารณาหลักกฎหมายดังกล่าวได้อย่างดีมากขึ้น

สำหรับในส่วนหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส และประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันที่กล่าวถึงในข้างต้น ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงหลักกฎหมายในเรื่องนิติกรรมอำพรางของแต่ละประเทศโดยละเอียดต่อไป ทั้งนี้ เพื่อที่จะได้วิเคราะห์ถึงการปรับใช้หลักกฎหมายดังกล่าวว่ามีลักษณะแตกต่างกันอย่างไรกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย

ของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง ทั้งในส่วนหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส และหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันนั้น ผู้เขียนจะได้กล่าวในรายละเอียดในส่วนต่อไป)

ความสัมพันธ์และความเกี่ยวเนื่องระหว่างหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางและหลักกฎหมาย *Fraus legis*¹⁸

หลังจากที่ได้กล่าวถึงพัฒนาการโดยสังเขปของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตั้งแต่ยุคสมัยโรมันในข้างต้นแล้ว ข้อสังเกตประการหนึ่งที่ผู้เขียนจะขอเสริมเพื่อเพิ่มความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการกฎหมายนิติกรรมอำพราง คือ *Fraus legis* (The abuse of law) ซึ่งเป็นหลักกฎหมายที่มีการกล่าวถึงกันมากในหมู่นักกฎหมาย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกลุ่มผู้ที่ศึกษากฎหมายนิติกรรมอำพราง (ซึ่งหลักการดังกล่าวนี้จะได้รับการกล่าวอ้างเทียบเคียงกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรในหลายๆประเทศ) หลักกฎหมาย *Fraus legis* เป็นหลักกฎหมายที่มีความข้องเกี่ยวสัมพันธ์กับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในปัจจุบันเป็นอย่างมาก เนื่องจากมีการกล่าวอ้างถึงหลักการนี้ เมื่อกล่าวถึงหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในหลากหลายครั้ง ตลอดจนมีการนำหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางมาปรับใช้เทียบเคียงกับหลักกฎหมายนี้ด้วย

เมื่อศึกษาภายใต้หลักการ *Fraus legis* ในอดีต หลักกฎหมายนี้มักได้รับการศึกษาควบคู่ไปกับหลักการนิติกรรมอำพรางอยู่เสมอ จนบางครั้งมีผู้กล่าวไว้ว่า หลักการกฎหมายทั้งสองส่วนนี้เป็นหลักการเดียวกัน จากกรณีนี้ หากจะศึกษาหลักการของ *Fraus legis* ย้อนหลัง จะพบว่าหลักการนี้ได้ถูกอ้างอิงจากนักวิชาการกฎหมายโดยส่วนใหญ่ ในช่วงคริสต์ศตวรรษที่ ๑๔ ที่เป็นช่วงการค้าทางพาณิชย์เจริญรุ่งเรือง หลังจากยุโรปตกอยู่ในช่วงยุคมืดแห่งศาสนามาเป็นระยะเวลาหนึ่ง จากผลของการเจริญเติบโตทางการค้า และธรรมเนียมทางการค้าต่างๆ ส่งผลทำให้บรรดาธุรกรรมทางพาณิชย์นั้นมีความเจริญไปอย่างรวดเร็ว เกินกว่ากฎหมายในช่วงเวลานั้นจะปรับเปลี่ยนได้ทัน และในมุมมองของพ่อค้าพาณิชย์เห็นว่าหลักกฎหมายไม่อำนวยความสะดวกต่อการค้าที่มีอยู่ จึงทำให้ธุรกรรมต่างๆ ที่มีขึ้นในช่วงแรกๆ นั้น มีลักษณะเป็นการใช้เทคนิคในธุรกรรม ที่เป็นการอำพรางนิติกรรมอื่นขึ้นเพื่อให้ลดความไม่สะดวกในประเด็นกฎหมายที่อาจจะเกิดขึ้น จากการเกิดนิติกรรมเช่นว่านี้ นักกฎหมายจึงให้ข้อสรุปว่า ธุรกรรมที่มีลักษณะเช่นว่านี้ ถึงแม้จะเป็นธุรกรรมที่เป็นไปตามรูปแบบลายลักษณ์อักษรของกฎหมายก็ตาม แต่หากพิจารณาแล้ว ภายใต้ธุรกรรมนี้มีลักษณะที่ออกแบบเพื่อต่อต้านวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ที่แท้จริงของกฎหมายในเรื่องดังกล่าว กรณีย่อมถือได้ว่า ธุรกรรมนั้นได้ทำลงโดยเกินขอบเขตอำนาจ หรือเป็นนิติกรรมอำพรางนั่นเอง (*Fraus enim legi fit, ubi quod fieri noluit, fieri autem non vertuit, id fit*)

ผลจากคำอธิบายภายใต้หลักกฎหมายในเรื่องของ *Fraus legis* ในลักษณะดังกล่าว ได้ส่งผลกระทบต่อในทางปฏิบัติ ทำให้เป็นการยากต่อการแยกประเด็นภายใต้ธุรกรรมเดียวกันที่เกิดขึ้นนั้นว่า เป็นลักษณะของข้อเท็จจริงที่เป็นไปตามหลักนิติกรรมอำพราง (*Simulated*) หรือเป็น *Fraus legis* (*Fraudem legis*) ซึ่งจากกรณีนี้เอง ที่เป็นผลทำให้หลักการทั้งสองมีลักษณะใกล้เคียง และมีประเด็นร่วมกันในเชิงประวัติศาสตร์ของ *Ius commune* และผลจากลักษณะที่ว่านี้ ยังทำให้ *Commentator* หลายนายในช่วงยุคนั้น พัฒนาหลักเกณฑ์การในการพิจารณาหลักกฎหมายทั้งสอง

¹⁸ Reinhard Zimmermann. *The Law of Obligations: Roman Foundations of the Civilian Tradition* Volume ๒, P. ๖๔๘-๖๕๐

ส่วนนี้ออกมาในประเด็นเดียวกัน ซึ่งมีสรุปไว้ว่า “tot modis committitur simulation quot modis committitur fraus”

แม้ว่าหลักการกฎหมายทั้งสองส่วนนี้ จะมีลักษณะคล้ายกัน แต่หากพิจารณาโดยรายละเอียดแล้ว ภายใต้หลักการกฎหมายทั้งสอง ตามหลักทฤษฎีนั้น ย่อมมีความแตกต่างกันในประเด็นต่างๆ ซึ่งสามารถพิจารณาได้ คือ การกระทำอันเป็นนิติกรรมอำพราง (Simulated) นั้น ตามทฤษฎีแล้วแม้ว่าการกระทำที่เปิดเผยนั้น คู่สัญญาจะไม่ได้มีเจตนาที่แท้จริงในธุรกรรมนั้น แต่การกระทำดังกล่าวนั้น ถือว่ายังไม่มีการกระทำใดๆ ที่เป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย (Actus verus) แต่ในหลักการกฎหมาย Fraus legis เป็นลักษณะการกระทำที่คู่สัญญาที่มีความประสงค์ที่จะให้นิติกรรมที่ตนได้ทำนั้นมีผลบังคับใช้ แต่ภายใต้ผลดังกล่าว หากพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่า มีการกระทำนั้นเป็นไปเพื่อให้เป็นการต่อต้านในหลักการกฎหมายดังกล่าวนี้โดยตรง (in order to achieve their aim of defeating the law) การกระทำนี้ ตามทฤษฎีย่อมถือว่าเป็นลักษณะการกระทำความผิด หรือมี Actus verus แล้ว

แม้ว่าลักษณะของหลักกฎหมายทั้งสอง ในอดีตจะมีลักษณะทางหลักกฎหมายที่มีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างจากกัน แต่จากพัฒนาการของหลักกฎหมายที่ผ่านมา หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นได้รับการให้ความสนใจในการพิจารณาที่มากกว่าในส่วนของ Fraus legis จึงส่งผลให้บรรดาการกระทำต่างๆ ที่ได้รับการกล่าวอ้างนั้น ได้รับการพิจารณาไปในทางหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางเสียเป็นประเด็นส่วนใหญ่ไป และหลักการ Fraus legis ก็เริ่มที่จะเลือนหายไป

๔. ลักษณะของสัญญาอันพิจารณาได้ตามหลักกฎหมายเกี่ยวกับนิติกรรมอำพราง

๔.๑ ลักษณะของสัญญาอันมีลักษณะนิติกรรมอำพรางตามหลักกฎหมายไทย

๔.๑.๑ ความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

การที่จะพิจารณาถึงลักษณะหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับ “นิติกรรมอำพราง” ที่มีการบัญญัติรับรองไว้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และเป็นบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องเนื่องกับหลักการแสดงเจตนาในการเข้าทำสัญญาของคู่สัญญานั้น โดยทั่วไปการเข้าทำสัญญาของคู่สัญญาหนึ่งๆ เพื่อให้สัญญานั้นมีผลบังคับใช้ในทางกฎหมาย องค์ประกอบหนึ่งที่สำคัญของสัญญา คือ การแสดงเจตนาที่ต้องตรงตามเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาในการเข้าทำสัญญาผูกพันตน โดยกรณีหากเจตนาที่แสดงออกไม่ตรงกับเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ย่อมมีผลกระทบต่อความสมบูรณ์หรือผลบังคับของสัญญานั้นๆ ตามมาด้วย ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัติถึงลักษณะ และผลของสัญญาที่เกิดขึ้น ในกรณีที่เจตนาที่แสดงออกกับเจตนาที่แท้จริงนั้นไม่ตรงกันไว้ในหลายกรณี อย่างเช่น กรณีที่กฎหมายบัญญัติรับรองไว้ในมาตรา ๑๕๕ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ การแสดงเจตนาหลง และ นิติกรรมอำพราง นั้นเอง ซึ่งตามมาตรา ๑๕๕ ได้ปรากฏถึงการบัญญัติหลักกฎหมายทั้งสองประการข้างต้น ดังนี้

มาตรา ๑๕๕ บัญญัติว่า “การแสดงเจตนาหลงโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นโมฆะ แต่จะยกเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกโดยสุจริตและต้องเสียหายจากการแสดงเจตนาหลงนั้นมิได้

ถ้าการแสดงเจตนาหลงตามวรรคหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอื่น ให้นำบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับนิติกรรมที่ถูกอำพรางมาใช้บังคับ”

โดยตามบทบัญญัติตามมาตรา ๑๕๕ วรรคสองนี้ หากพิจารณาตามหลักเกณฑ์ใน ส่วนที่เกี่ยวกับหลักกฎหมาย “นิติกรรมอำพราง” สามารถแยกประเด็นพิจารณาในองค์ประกอบตาม บทบัญญัติของกฎหมายได้ดังนี้ คือ

(๑) คู่สัญญามีการทำนิติกรรมขึ้นสองนิติกรรม

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๕๕ วรรคสองซึ่งบัญญัติไว้ว่า “ถ้าการแสดงเจตนาหลงตามวรรคหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอื่น ให้นำบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับนิติกรรมที่ถูกอำพรางมาใช้บังคับ” จากคำว่า “การแสดงเจตนา...ที่^๑ทำขึ้นเพื่ออำพราง (ปกปิด)นิติกรรมอื่น” นั้น เป็นการแสดงให้เห็นว่า นิติกรรมอำพรางนี้เป็นลักษณะของนิติกรรมที่มีเจตนาเพื่ออำพรางหรือซ่อนเร้นนิติกรรมที่คู่กรณีเจตนาทำอย่างแท้จริง กล่าวคือ การที่นิติกรรมหนึ่ง จะปกปิด หรืออำพรางได้นั้นต้องปรากฏว่า สภาพโดยทั่วไปของนิติกรรมอำพรางต้องเป็นลักษณะที่มีนิติกรรม ๒ รายซ้อนกัน ซึ่งคำว่า “นิติกรรมที่มีสภาพ ๒ รายซ้อนกัน” นี้ ลักษณะของนิติกรรมอาจเป็นได้ทั้งรูปแบบที่เป็นนิติกรรมอำพรางที่เป็นสองฝ่าย หรือนิติกรรมอำพรางที่เป็นนิติกรรมฝ่ายเดียว ซึ่งมีผู้รับการแสดงเจตนาได้*

ซึ่งการพิจารณาในส่วนองค์ประกอบประการแรก หากพิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ฉบับก่อนมีการแก้ไขในปี พ.ศ.๒๕๓๕ ซึ่ง หลักกฎหมายในเรื่องนิติกรรมอำพราง บัญญัติไว้ในมาตรา ๑๑๘ ที่ว่า “ถ้า^๒นิติกรรมอันหนึ่ง

* กล่าวคือ ลักษณะของนิติสัมพันธ์ของนิติกรรมอำพรางนั้นที่มีนิติกรรมสองรายซ้อนกันอยู่ นิติกรรมสองรายดังกล่าวอาจเป็นลักษณะนิติกรรมสองฝ่าย หรือมีลักษณะของสัญญาที่เป็นไปตามลักษณะตามคำนิยามของนิติกรรมตามมาตรา ๑๔๙ หรืออาจเป็นนิติกรรมฝ่ายเดียว ซึ่งมีผู้รับการแสดงเจตนา นั้น คือ มีลักษณะการแสดงเจตนา นั้นจะมีผลต่อเมื่อได้กระทำต่อบุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะ หรืออาจกล่าวได้ว่าต้องการบุคคลรับทราบการแสดงเจตนาดังกล่าวที่แสดงเจตนาออกมานั้นเอง เช่น การปลดหนี้, การหักกลบลบหนี้ เป็นต้น

ส่วนที่เกี่ยวกับการอำพรางนั้น นิติกรรมอำพรางอาจมีลักษณะของการอำพรางที่สามารถเกิดขึ้นได้ ๒ กรณี กล่าวคือ

- (1) นิติกรรมอำพรางที่เกี่ยวกับบุคคล คือ ลักษณะนิติกรรมที่คู่กรณีแสดงเจตนาหลงบุคคลภายนอก อันทำให้บุคคลหนึ่งปรากฏเหมือนเป็นคู่สัญญาในขณะที่คู่สัญญาที่แท้จริงเป็นอีกคนหนึ่ง
- (2) นิติกรรมอำพรางที่เกี่ยวกับนิติกรรม ซึ่งลักษณะของนิติกรรมอำพรางที่เกี่ยวข้องกับลักษณะของนิติกรรมนี้สามารถแยกพิจารณาได้เป็น ๒ กรณี คือ
 - (ก) อำพรางเกี่ยวกับลักษณะของนิติกรรม กล่าวคือ เป็นลักษณะนิติกรรมอำพรางที่มีลักษณะของการอำพรางในรูปแบบของนิติกรรม เช่น แสดงออกเป็นสัญญาซื้อขาย แต่เจตนาที่แท้จริงเป็นสัญญาให้โดยเสนหา เป็นต้น หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นลักษณะอำพรางนิติกรรมทั้งหมด
 - (ข) อำพรางเกี่ยวกับองค์ประกอบของนิติกรรม เช่น การอำพรางราคาของสัญญา วัตถุประสงค์ของสัญญา อันการอำพรางในส่วนนั้นนั้นต้องเป็นองค์ประกอบที่เป็นสาระสำคัญของนิติกรรมนั้น หรืออาจกล่าวได้ว่า เป็นการอำพรางบางส่วนของนิติกรรม

ทำด้วยเจตนาจะอำพรางนิติกรรมอีกอันหนึ่งไซ้ร มาบให้บังคับตามบทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยนิติกรรมอำพราง” ซึ่งจากบทบัญญัติดังกล่าวนี้ แสดงให้เห็นหลักการนิติกรรมอำพรางในประการแรกนี้อย่างชัดเจนที่ว่า นิติกรรมอำพรางนั้นต้องประกอบด้วยนิติกรรมอย่างน้อยสองรายซ้อนกัน

- (๒) นิติกรรมอันหนึ่งทำขึ้นโดยเปิดเผยต่อบุคคลภายนอก แต่เกิดขึ้นจากการแสดงเจตนาลวง โดยสมรู้กันระหว่างคู่กรณีเพื่อปิดบังนิติกรรมอีกอันหนึ่ง แต่ไม่ประสงค์จะเข้าผูกพันตามนิติกรรมนั้น

เนื่องจากในเรื่องนิติกรรมอำพรางนี้ มีลักษณะสำคัญ คือ เป็นลักษณะการแสดงเจตนาที่แท้จริงนั้นไม่ตรงกับเจตนาที่คู่สัญญาที่จะเข้าทำสัญญา ซึ่งลักษณะการแสดงเจตนาที่ไม่ตรงกับเจตนาที่แท้จริงนี้ กฎหมายจึงได้วางบทกฎหมายที่จะไม่บังคับตามเจตนาของคู่กรณีที่ตรงตามเจตนาที่แท้จริง หรือเป็นการบังคับตามผลในนิติกรรมเฉพาะที่คู่กรณีมุ่งประสงค์จะให้ผลผูกพันกัน

ด้วยเหตุนี้ นิติกรรมส่วนที่เปิดเผยต่อบุคคลภายนอก จึงอยู่ในลักษณะที่คู่สัญญานั้นไม่ประสงค์จะทำนิติกรรมดังกล่าวอย่างแท้จริง ดังนั้น การทำนิติกรรมที่เปิดเผยแต่ไม่ประสงค์ที่จะผูกพันตามนิติกรรมที่แสดงออกนั้น จึงมีลักษณะเป็นการแสดงเจตนาที่เรียกว่า “นิติกรรมลวง” ซึ่งส่งผลให้นิติกรรมในส่วนแรกนี้ตกอยู่ภายใต้บทบัญญัติของ “การแสดงเจตนาลวง” ตามมาตรา ๑๕๕ วรรคแรก ซึ่งทำให้นิติกรรมในส่วนที่เปิดเผยนี้ตกเป็นโมฆะไป ซึ่งผลจากส่วนที่เกี่ยวเนื่องกับการตกเป็นโมฆะไปนี้ อาจส่งผลกระทบต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องกับนิติกรรมได้ในหลายกรณี ซึ่งจะได้กล่าวโดยรายละเอียดในส่วนต่อไป

- (๓) นิติกรรมอีกอันหนึ่ง หรือนิติกรรมที่ถูกปกปิด (นิติกรรมที่ถูกอำพราง) เป็นนิติกรรมที่ทำขึ้นตามเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณี โดยสงวนไว้เป็นความลับ แต่นิติกรรมที่ถูกอำพรางนี้ คู่สัญญาประสงค์จะเข้าผูกพัน

นอกเหนือจากนิติกรรมที่เปิดเผย ที่คู่สัญญาไม่ประสงค์จะผูกพันแล้วนั้น นิติกรรมอีกส่วนหนึ่ง เป็นนิติกรรมที่ถูกปกปิด หรือถูกอำพรางไว้เป็นความลับระหว่างคู่สัญญา ภายใต้บทบัญญัติกฎหมายในมาตรา ๑๕๕ วรรคสองนี้ได้บัญญัติไว้ว่า “ถ้าการแสดงเจตนาลวงตามวรรคหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอื่น ให้นำบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับนิติกรรมที่ถูกอำพรางมาใช้บังคับ” การนำขึ้นมามีผลบังคับนั้น ย่อมเป็นไปตามเหตุผลที่กฎหมายมีความมุ่งประสงค์ที่จะบังคับตามหรือให้มีผลตามเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาเท่านั้น หรือเป็นลักษณะที่กฎหมายมุ่งยึดถือเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาเป็นสำคัญนั่นเอง

สิ่งสำคัญประการหนึ่งสำหรับหลักเกณฑ์ในหัวข้อของหลักกฎหมายเรื่อง “นิติกรรมอำพราง” คือ นิติกรรมที่ถูกอำพรางนั้นจะต้องมีลักษณะที่เป็นความลับระหว่างคู่สัญญา หรือถูกสงวนไว้เฉพาะคู่สัญญาเท่านั้น มีลักษณะที่ทำให้บุคคลภายนอกเชื่อว่านิติกรรมที่เปิดเผยนั้นเป็นเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาที่จะเข้าทำสัญญา โดยหากนิติกรรมที่ถูกอำพรางดังกล่าวนี้ ไม่เป็นความลับระหว่างคู่สัญญาแล้วนั้น ย่อมไม่อาจมีกรณีที่เกิดขึ้นเป็นการลวงบุคคลภายนอกให้เชื่อดังกล่าวได้ กรณีย่อมไม่ใช่นิติกรรมอำพราง

จากที่ได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์ลักษณะโดยทั่วไป ที่เป็นองค์ประกอบข้อสำคัญที่จะส่งผลให้นิติกรรมที่คู่สัญญาได้ทำขึ้นนั้น เป็นนิติกรรมอำพรางหรือไม่ ดังนั้น เมื่อได้กล่าวถึงลักษณะของนิติกรรมอำพรางแล้ว ประการต่อไป สิ่งที่ต้องกล่าวควบคู่ไปกับลักษณะของนิติกรรมอำพราง คือ ผลของนิติกรรมอำพรางที่มีต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องกับนิติกรรมนั้น

ผลของนิติกรรมอำพราง สามารถพิจารณาได้ดังนี้

สำหรับบทบัญญัติที่กล่าวถึงผลที่เกิดจากการที่คู่กรณีแสดงเจตนาที่ไม่ตรงกับเจตนาที่แท้จริง หรือ “นิติกรรมอำพราง” นั้น ตามบทบัญญัติในมาตรา ๑๕๕ วรรคสอง แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไม่ได้การกล่าวถึงผลที่เกิดขึ้นตามมาจากการที่คู่สัญญานั้นได้ทำนิติกรรมอำพรางแต่อย่างใด โดยในมาตรา ๑๕๕ วรรคสอง กล่าวเพียงแต่ให้นิติกรรมที่ถูกอำพรางนั้นมีผลใช้บังคับเท่านั้น ดังนั้น เมื่อจะพิจารณาถึงผลที่เกิดขึ้นจากนิติกรรมอำพราง จึงเป็นลักษณะที่จะต้องอาศัยการตีความ และปรับใช้บทบัญญัติกฎหมายของนักกฎหมายที่เป็นลักษณะการสนองตอบหลักการทางกฎหมายที่บังคับตามเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาเท่านั้น

ในการพิจารณาถึงผลในที่นี่ จะพิจารณาแบ่งแยกตามลักษณะผู้ที่ได้รับผลกระทบจากนิติกรรมอำพราง โดยแบ่งออกเป็น ๒ กรณี คือ (ก) คู่สัญญา และ (ข) บุคคลภายนอก

(ก) ผลที่มีระหว่างคู่สัญญา

สำหรับผลที่มีต่อคู่สัญญาที่แสดงเจตนาไม่ตรงกับเจตนาที่แท้จริงนั้น จากที่กล่าวถึงข้างต้นว่า นิติกรรมอำพรางนั้นประกอบขึ้นด้วยนิติกรรมสองส่วน คือ นิติกรรมที่เปิดเผย แต่ไม่ต้องการผูกพัน กับนิติกรรมที่ถูกอำพราง (ปกปิดไว้ระหว่างคู่สัญญา) ซึ่งเป็นนิติกรรมที่คู่สัญญาประสงค์จะผูกพันตามนิติกรรมที่ถูกอำพรางนั้น ด้วยเหตุนี้ ผลที่เกิดขึ้นระหว่างคู่สัญญาที่มีในการทำนิติกรรมอำพราง จึงสามารถแยกพิจารณาผลได้เป็น ๒ กรณี คือ

i) **กรณีนิติกรรมที่เปิดเผย** เนื่องจากนิติกรรมนี้ คู่สัญญาไม่ต้องการให้มีผลบังคับระหว่างกัน โดยเป็นนิติกรรมที่คู่สัญญาสร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในการลวงให้บุคคลภายนอกเชื่อว่า คู่สัญญานั้นได้ทำนิติกรรมผูกพันกันตามรูปแบบหรือลักษณะของนิติกรรมนั้น ดังนี้ การที่นิติกรรมส่วนที่เปิดเผยนั้นมีลักษณะที่แสดงเจตนาลวง อันสอดคล้องกับบทบัญญัติมาตรา ๑๕๕ วรรคสอง ในตอนต้นที่บัญญัติไว้ว่า “ถ้าการแสดงเจตนาลวงตามวรรคหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอื่น” ด้วยเหตุนี้ ผลที่เกิดตามมากับนิติกรรมที่เปิดเผย จึงต้องบังคับผลเป็นไปตามลักษณะของนิติกรรมที่มีการแสดงเจตนาลวง (มาตรา ๑๕๕ วรรคแรก) ซึ่งกำหนดให้นิติกรรมนั้นตกเป็นโมฆะ

ii) **กรณีนิติกรรมที่ถูกอำพราง** แม้ว่าผลที่เกิดระหว่างคู่สัญญาในกรณีนิติกรรมที่ถูกอำพรางนี้ จะไม่มีการกล่าวถึงอย่างชัดแจ้งถึงผล แต่ตามมาตรา ๑๕๕ วรรคสอง ตอนท้าย บัญญัติไว้ว่า “...ให้นำบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับนิติกรรมที่ถูกอำพรางมาใช้บังคับ” เท่านั้น โดยไม่ได้กล่าวถึงลักษณะ หรือรายละเอียดที่กำหนดให้นำนิติกรรมที่ถูกอำพรางนั้นมาใช้บังคับอย่างไร อย่างไรก็ตาม ได้มีการตีความปรับใช้ลักษณะของหลักกฎหมายที่กำหนดให้นำเอานิติกรรมที่ถูกอำพรางดังกล่าวมาใช้ โดยพิจารณาว่า แม้กฎหมายจะกำหนดให้นำมาใช้ได้ แต่นิติกรรมนั้นยังต้องเป็นไปตามหลักการทั่วไปของนิติกรรมที่จะมีผลบังคับได้ประการอื่นด้วย คือต้องไม่เป็นการต้องห้ามชัดแจ้งโดยกฎหมาย (มาตรา ๑๕๐) หรือเป็นกรณีที่ต้องทำตามแบบแห่งนิติกรรม (ตามมาตรา ๑๕๒) เช่น กรณีนิติกรรมที่ถูกอำพรางเป็นสัญญาจำนองที่กฎหมายบัญญัติให้ผู้จำนองต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ มิฉะนั้นย่อมตกเป็นโมฆะ เช่นนี้เป็นบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดให้สัญญาจำนองต้องทำตามแบบ หากผู้จำนองไม่ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในขณะที่ทำสัญญา เช่นนี้ สัญญาจำนองย่อมตกเป็นโมฆะไปเช่นเดียวกัน

(ข) ผลของนิติกรรมอำพรางที่มีต่อบุคคลภายนอก

สำหรับผลของนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่มีผลต่อบุคคลภายนอกนั้น เนื่องจากการที่นิติกรรมที่อำพรางนั้นมีผลตกเป็นโมฆะ (ผลของการตกเป็นโมฆะถูกต้องตามกฎหมายว่าไม่มีนิติกรรมนั้นขึ้นเลย) และหากนิติกรรมที่ถูกอำพรางนั้นก็ตกเป็นโมฆะด้วยนั้น เช่นนี้แล้ว หากมีนิติสัมพันธ์เฉพาะบุคคลที่เป็นเฉพาะคู่สัญญาที่ก่อนนิติกรรมอำพรางเกิดขึ้นเท่านั้น ผลกระทบของการเป็นโมฆะของนิติกรรมนั้นย่อมอยู่ในวงจำกัด หรือสามารถพิจารณาประเมินการได้คืนกันอย่างลวกคร่าวได้ตามบทบัญญัติของกฎหมายได้ไม่ยากมากนัก

แต่กรณีที่หากนิติสัมพันธ์ของการเข้าทำนิติกรรมที่เป็นนิติกรรมอำพรางระหว่างคู่สัญญานั้น ได้ส่งผลต่อให้เกิดขึ้นซึ่งนิติสัมพันธ์ในรูปแบบอื่นๆต่อไป ไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบที่จะความซับซ้อนหรือไม่ก็ตาม อย่างกรณีการซื้อขายสินค้านั้นต่อไปให้แก่บุคคลภายนอก เป็นต้น การคั่นกันอย่างลางมิดควรได้นั้น ก็อาจเป็นปัญหาระหว่างคู่สัญญาที่จะต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์ในเรื่องลางมิดควรได้ต่อไป แต่ในส่วนของบุคคลภายนอก กรณีย่อมไม่ส่งผลกระทบต่อบุคคลภายนอกตามหลักกฎหมายลางมิดควรได้แต่ประการใด

นอกเหนือจากผลกระทบที่มีต่อบุคคลภายนอกที่กล่าวมาในข้างต้นแล้ว ผลกระทบที่มีต่อบุคคลภายนอกประการต่อมา คือ ผลตามหลักกฎหมายนิติกรรม กล่าวคือ ตามบทบัญญัติในเรื่อง “นิติกรรมอำพราง” ที่บัญญัติรับรองไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๕๕ วรรคสองนั้น ไม่มีการพิจารณาถึงผลกระทบที่มีต่อบุคคลภายนอกแต่ประการใดว่าจะให้มีผลบังคับตามนิติกรรมส่วนที่เป็นนิติกรรมอำพราง หรือนิติกรรมที่ถูกอำพราง แต่อย่างใดก็ตาม ในการพิจารณาถึงผลของนิติกรรมอำพรางที่มีต่อบุคคลภายนอกนั้น มีลักษณะการพิจารณาตีความจากบทบัญญัติของมาตรา ๑๕๕ วรรคสองที่ปรากฏบทบัญญัติว่า “ถ้าการแสดงเจตนาลวงตามวรรคหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอื่น” คือ นิติกรรมอำพรางนั้นมีลักษณะของการเป็นเจตนาลวงตามมาตรา ๑๕๕ วรรคแรก ด้วยเหตุนี้ ผลที่มีต่อบุคคลภายนอกในส่วนที่เกี่ยวกับนิติกรรมอำพรางจึงเป็นกรณีที่มีการตีความปรับใช้ผลตามบทบัญญัติมาตรา ๑๕๕ วรรคแรก คือ “...จะยกเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกโดยสุจริตและต้องเสียหาย* จากการแสดงเจตนาลวงนั้นมิได้” นั้นเอง

อย่างใดก็ตาม มีความเห็นของนักกฎหมายอีกฝ่ายหนึ่ง¹⁹ ที่พิจารณาว่า ถึงบทบัญญัติที่มีการตีความให้ใช้แก่กรณีนิติกรรมอำพรางนั้นจะเป็นไปตามบทบัญญัติตามมาตรา ๑๕๕ วรรคแรก ที่จะเป็นผลให้คู่กรณีไม่สามารถยกความเป็นโมฆะของนิติกรรมอำพรางขึ้นต่อสู้บุคคลภายนอกผู้สุจริต และเสียค่าตอบแทนก็ตาม แต่ก็ไม่เป็นการตัดสิทธิที่บุคคลภายนอกที่จะถือเอาประโยชน์จากนิติกรรมที่ถูกอำพราง กล่าวคือ เมื่อบุคคลภายนอกภายหลังรู้ความจริงแล้ว ย่อมมีสิทธิที่จะอ้างเอาประโยชน์จากความสมบูรณ์ของนิติกรรมที่ถูกอำพรางได้

นอกจากนี้ ยังมีผลของนิติกรรมอำพรางที่มีต่อบุคคลภายนอกที่เป็นปัญหาในการพิจารณาถึงข้อกฎหมาย คือ กรณีที่บุคคลภายนอกมีหลายฝ่าย ซึ่งมีผลประโยชน์ในการอ้างผลของนิติกรรมที่ต่างกัน ยกตัวอย่างเช่น ก. ทำสัญญาขายรถยนต์ให้แก่ ข. อำพราง

* กล่าวคือ ในคำว่า “..โดยสุจริตและเสียค่าตอบแทน” นั้น คือ ได้รับความเสียหายอย่างใดอย่างหนึ่งจากนิติกรรมที่เปิดเผยออกมาโดยคู่กรณีแสดงเจตนาลวง อันบุคคลภายนอกต้องเสียหายจากการที่ไม่ทราบถึงเจตนาลวงเช่นว่านั้น รวมทั้งต้องมีลักษณะที่เสียค่าตอบแทนเพื่อการนั้นด้วย ..ซึ่งม.ร.ว.เสนีย์ ปราโมช ได้ให้ความเห็นกับคำว่า “เสียค่าตอบแทน” ไว้ในประการที่ว่า ไม่จำเป็นต้องมีลักษณะเป็นสัญญาต่างตอบแทนที่บุคคลภายนอกต้องเสียค่าตอบแทนตามสัญญาต่างตอบแทนนั้น โดยเพียงแต่เป็นลักษณะที่ต้องเสียค่าตอบแทน โดยอาจเป็นสัญญาที่ไม่จำเป็นต้องเป็นสัญญาต่างตอบแทนก็ได้ เช่น สัญญาให้โดยเสนหา เป็นต้น

¹⁹ จี๊ด เศรษฐบุตร. หลักกฎหมายแพ่งลักษณะนิติกรรมและสัญญา. พิมพ์ครั้งที่ ๔ .โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. กรุงเทพฯ : ๒๕๕๑ หน้า ๙๙

สัญญาให้รถยนต์แก่ ข. ต่อมา ข. ขายรถยนต์คันดังกล่าวให้ ค. บุคคลภายนอกซึ่งรับซื้อไว้โดยสุจริต และปรากฏอีกว่า ก. เป็นลูกหนี้ ง. จำนวนมาก ดังนี้ จึงมีบุคคลภายนอกคือ ค. ซึ่งยอมได้ประโยชน์จากการที่นิติกรรมอำพรางนั้นมีผลบังคับ และ ง. ซึ่งยอมได้ประโยชน์ที่จะให้นิติกรรมที่ถูกอำพรางใช้บังคับ ทั้งนี้ เพราะผลตามมาตรา ๒๓๗²⁰ โดยตามปัญหาดังกล่าว ศาลฎีกาในคดีที่ ๓๗๔/๒๕๗๖ ได้วางหลักให้ บุคคลภายนอกนั้นจะอ้างความสมบูรณ์แห่งนิติกรรมที่เปิดเผยตามมาตรา ๑๕๕ วรรคแรก ไม่ได้

๔.๑.๒ ลักษณะการตีความและการปรับใช้หลักนิติกรรมอำพรางตามแนวคำพิพากษาของศาลไทย

นอกเหนือจากที่กล่าวมาข้างต้น ในส่วนเกี่ยวกับหลักกฎหมายเรื่อง “นิติกรรมอำพราง” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ทั้งในส่วนหลักการทั่วไป และการพิจารณาตีความหลักกฎหมายภายใต้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น ยังมีส่วนการพิจารณาหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนี้ ตามแนวคำพิพากษาของศาล ซึ่งได้พิจารณาวางหลักกฎหมาย ที่เป็นข้อพิจารณาเพิ่มเติมขึ้น นอกเหนือจากที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นนั้น ซึ่งการพิจารณาในหลักกฎหมายจากแนวคำพิพากษาศาลนี้จะได้มีการพิจารณาในประเด็นที่ศาลวินิจฉัยว่า กรณีไม่ใช่เรื่องนิติกรรมอำพราง ซึ่งแนวบรรทัดฐานของศาลนี้สามารถแบ่งออกได้เป็น ๒ กรณี คือ

(๑) กรณีที่คู่สัญญาตกลงกันอย่างหนึ่ง แต่ท้ายที่สุดในขณะที่เข้าทำสัญญานั้นกลับตกลงกันในอีกสัญญาหนึ่ง เช่นนี้ข้อตกลงกรณีหลังสามารถบังคับใช้ได้ ไม่ตกอยู่ภายใต้บทบัญญัติเรื่องนิติกรรมอำพราง กล่าวคือ ตามหลักกฎหมายในเรื่อง “นิติกรรมอำพราง” ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่า เป็นกรณีที่อยู่ภายใต้หลักกฎหมายพื้นฐานที่ว่า กฎหมายจะบังคับแก่กรณีที่เป็นเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาเท่านั้น หรืออาจกล่าวได้ว่า นิติกรรมอำพรางนั้นเป็นลักษณะที่คู่สัญญานั้นแสดงเจตนาไม่ตรงกับเจตนาที่แท้จริงนั่นเอง แต่อย่างไรก็ตาม ตามแนวบรรทัดฐานคำวินิจฉัยของศาล มิใช่กรณีที่คู่กรณีแสดงเจตนาที่ตรงกับเจตนาที่แท้จริงไม่ แต่เป็นช่วงระหว่างที่คู่กรณีตกลงกัน ซึ่งยังไม่มีลักษณะของการผูกมัดระหว่างคู่สัญญาในการแสดงเจตนาเข้าทำสัญญาประเภทใดประเภทหนึ่ง ดังนั้น แม้ภายหลังจะมีการตกลงกันใหม่ ก็ไม่ทำให้ตกเป็นนิติกรรมอำพรางแต่อย่างใด ทั้งนี้ เนื่องจากคู่กรณีได้เปลี่ยนแปลงเจตนาในการเข้าทำสัญญา ซึ่งมีผลทำให้เจตนาเดิมนั้นสิ้นไป

ยกตัวอย่างเช่น ก.มีความประสงค์จะจำนองที่ดินของตนประกันหนี้เงินกู้ที่ตนกู้ยืมจาก ข. จำนวน ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท แต่ ข. นั้นไม่ประสงค์จะรับจำนองที่ดิน จึงได้บอกกล่าวแก่ ก. ว่าตนต้องการให้ ก. ขายฝากที่ดินแปลงดังกล่าวไว้โดยกำหนดระยะเวลาไถ่ถอนโดยให้ ก. ไปไต่รตรงก่อนจึงมาบอกตน โดยที่ ข. จะยึดถือโฉนดที่ดิน

²⁰ เรื่องเดียวกัน. หน้า ๑๐๐

แปลงดังกล่าวไว้ก่อน ต่อมา ก. มาตกลงทำสัญญาขายฝากที่ดินแปลงดังกล่าวกับ ข. เช่นนี้ สัญญาขายฝากย่อมบังคับใช้ได้ ไม่เป็นการอำพรางสัญญาจำนองแต่อย่างใด

(๒) กรณีที่ทำนิติกรรมอันหลังขึ้นเพื่อแก้ไขเปลี่ยนแปลงข้อความในนิติกรรมอันแรก²¹ คือ จากลักษณะ หรือหลักเกณฑ์ในการพิจารณานิติกรรมอำพรางที่ได้กล่าวมาในข้างต้นนั้น มีลักษณะประการหนึ่งที่ว่า คู่กรณีต้องมีเจตนาในขณะเข้าทำนิติกรรมทั้งสองเป็นสำคัญ ในประการที่ว่าให้นิติกรรมอันหนึ่งนั้นอำพราง หรือปกปิดนิติกรรมอีกอันหนึ่ง แต่กรณีนี้ เป็นลักษณะของการที่คู่สัญญาแสดงเจตนาที่แท้จริงโดยเปิดเผยเข้าทำสัญญาหนึ่งนั้น ต่อมาคู่สัญญาดังกล่าวได้ตกลงเข้าทำนิติกรรมอีกอันหนึ่ง โดยมีเจตนาที่จะแก้ไขเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขหรือข้อความในนิติกรรมอันแรกเท่านั้น จึงไม่ใช่เรื่องที่จะถือว่านิติกรรมอันหลังนั้นเป็นนิติกรรมอำพรางแต่อย่างใด

๔.๑.๓ ลักษณะตีความและการปรับใช้หลักนิติกรรมอำพรางตามแนวความคิดของนักกฎหมายไทย

จากที่ได้กล่าวมาในสองส่วนข้างต้น ทั้งหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และหลักกฎหมายตามแนวบรรทัดฐานในคำพิพากษาของศาล เป็นที่น่าสังเกตว่าหลักกฎหมายในเรื่อง “นิติกรรมอำพราง” ส่วนหนึ่งที่ปรากฏในหลักกฎหมายนั้น แท้จริงแล้วคงเป็นการตีความและปรับใช้ที่มีที่มาจาก การตีความของนักกฎหมาย ทั้งนี้ อาจเนื่องมาจากเหตุที่บทบัญญัติมาตรา ๑๕๕ วรรคสอง นั้นหาได้มีลักษณะที่เป็นการอธิบายในหลักการโดยทั่วไปไม่ รวมถึงหาได้กล่าวถึงผลของนิติกรรมอำพรางที่ขัดแย้งแต่อย่างใด ตลอดจนแนวคำพิพากษาของศาลที่เป็นบรรทัดฐานอันเกิดจากการปรับใช้ข้อกฎหมายกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นนั้น ต่างก็เป็นส่วนหนึ่งในการพัฒนาหลักกฎหมายเกี่ยวกับนิติกรรมอำพรางทั้งสิ้น

นอกเหนือจากที่กล่าวถึงการพัฒนาหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางจากการตีความและปรับใช้บทบัญญัติกฎหมายของนักกฎหมายที่กล่าวมาแล้วนั้น ยังจะได้มีการพิจารณาถึงลักษณะการตีความและบังคับใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามแนวความคิดของนักกฎหมายไทยเพิ่มเติม คือ ในการตีความว่านิติกรรมใดมีข้อเท็จจริงอันมีลักษณะสำคัญเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่สามารถพิจารณาได้ตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางหรือไม่นั้น ตามแนวคำวินิจฉัยตามคำพิพากษานั้นสามารถสรุปได้ว่า เป็นการพิจารณาในลักษณะของการอาศัยวิธีการตีความสัญญาฉบับบังคับใช้ ซึ่งในการตีความสัญญาตามแนวกฎหมายไทยนั้น เป็นกรณีตีความบทพื้นฐานที่อาศัยข้อเท็จจริงที่ปรากฏโดยชัดแจ้งตามข้อเท็จจริง หรือข้อความในสัญญานั้นๆ

²¹ ไชยยศ เหมะรัชตะ. นิติกรรมอำพราง, หน้า ๓๔

ตัวอย่างที่แสดงให้เห็นถึงการตีความและการปรับใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่สำคัญ คือ การพิจารณาถึงแนวทางการตีความตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๙๕๖/๒๕๑๙ จำเลยต้องการจะกู้เงินโจทก์โดยจะนำที่ดินและบ้านมาจำนองเป็นประกันเงินกู้แต่โจทก์ไม่ยอม โจทก์ขอให้ทำสัญญาขายฝาก จำเลยก็ยอมทำสัญญาขายฝากที่ดินและบ้านโจทก์ ซึ่งจำเลยก็ได้เงินมาตามที่ต้องการ ปัญหาว่ามีว่า สัญญาขายฝากเป็นนิติกรรมอำพรางการกู้ยืมโดยมีที่ดินและบ้านจำนองเป็นประกันหรือไม่ ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า สัญญาขายฝากที่ทำกันนั้นไม่ใช่นิติกรรมอำพราง แม้ว่าเดิมจำเลยจะตั้งใจเอาที่ดินและบ้านไปจำนองเป็นประกันเงินกู้ แต่เมื่อโจทก์ไม่ตกลงด้วย โจทก์จะให้เงินก็ต่อเมื่อจำเลยยอมทำสัญญาขายฝาก ซึ่งจำเลยก็ยอมทำสัญญาขายฝาก เท่ากับว่าจำเลยเปลี่ยนเจตนาจากการทำสัญญากู้ยืมโดยเอาที่ดินและบ้านจำนองเป็นประกัน มาเป็นการทำสัญญาขายฝากแทน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๔๔๑/๒๕๔๕ เป็นเรื่องที่คู่กรณีเจตนาจะผูกพันในนิติกรรมการกู้ยืมเงิน แต่ได้ทำสัญญาขายฝากขึ้นอำพรางการกู้ยืมเงิน ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าสัญญาขายฝากย่อมตกเป็นโมฆะตามมาตรา ๑๑๘ วรรคหนึ่งเดิม (ปัจจุบันคือ มาตรา ๑๕๕ วรรคหนึ่ง) โดยต้องบังคับตามสัญญากู้ยืมเงินที่ถูกอำพรางไว้ตามวรรคสอง โดยถือว่าการที่ผู้กู้มอบโฉนดที่ดินและบ้านพิพาทให้ผู้กู้ยืมถือไว้เป็นเพียงการประกันหนี้กู้ยืมเท่านั้น (หาได้เป็นการเปลี่ยนเจตนาเป็นสัญญาขายฝากแต่ประการใด)

ซึ่งหากพิจารณาประเด็นปัญหาจากที่ได้กล่าวถึงคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๙๕๖/๒๕๑๙ และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๔๔๑/๒๕๔๕ นั้น จะเห็นได้ว่า ประเด็นที่ใช้พิจารณาในคำพิพากษาศาลฎีกาทั้งสองนั้น ต่างมุ่งไปในประเด็นการพิจารณาที่สอดคล้องกัน คือ เป็นการพิจารณาสัญญาขายฝากนั้นมีลักษณะเป็นนิติกรรมอำพรางสัญญากู้ยืมเงินที่มีที่ดินเป็นประกันหรือไม่ ซึ่งคำพิพากษาศาลฎีกาทั้งสองฉบับ มีคำวินิจฉัยที่ผลท้ายที่สุดนั้นออกมาในลักษณะที่ตรงกันข้ามกัน ซึ่งประเด็นหนึ่งที่ได้จากการพิจารณาคำพิพากษาศาลฎีกาทั้งสองฉบับที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการตีความ และปรับใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้น เป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้แนวคำวินิจฉัยดังกล่าวออกผลที่ตรงกันข้ามกัน คือ การที่ข้อเท็จจริงในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๙๕๖/๒๕๑๙ นั้นมีข้อเท็จจริงที่แสดงถึงการเปลี่ยนเจตนาในการเข้าทำสัญญาของคู่กรณีอย่างชัดเจน ส่วนคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๔๔๑/๒๕๔๕ นั้นหาได้ปรากฏข้อเท็จจริงในส่วนของการเปลี่ยนเจตนาขึ้นแต่อย่างใด ด้วยเหตุนี้ จึงอาจกล่าวได้ว่า หลักการตีความและการปรับใช้หลักกฎหมาย “นิติกรรมอำพราง” กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นนั้นจำเป็นต้องพิจารณาบนพื้นฐานอันยึดถือตามข้อเท็จจริงในสัญญานั้นๆเป็นปัจจัยประกอบด้วย

จากการพิจารณาถึงหลักกฎหมาย “นิติกรรมอำพราง” ข้างต้น ย่อมกล่าวได้ว่า ลักษณะของนิติกรรมทั้งสองรูปแบบมีความแตกต่างกันในลักษณะโครงสร้างของการเกิดขึ้นของนิติกรรม และผลของนิติกรรมดังกล่าวอย่างมีนัยสำคัญ กล่าวคือ ตามหลักนิติกรรมอำพรางนั้น เป็นการที่คู่กรณีทำนิติกรรมสองราย โดยมีนิติกรรมอันหนึ่งเป็นการอำพรางนิติกรรมอีกอันหนึ่ง ซึ่งคู่กรณีมีความมุ่งประสงค์ที่จะให้มีผลบังคับเฉพาะนิติกรรมอันหลังเท่านั้น ซึ่งย่อมส่งผลให้นิติกรรมอันแรกนั้น

ตกเป็นโมฆะไป แต่สำหรับกรณีของนิติกรรมที่มีวัตถุประสงค์แบบผสมนั้น เป็นการที่คู่กรณีเข้าก่อนนิติสัมพันธ์ระหว่างกันซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการเข้าทำสัญญานั้นมากกว่าหนึ่งอย่าง อันคู่กรณีนั้นมีความประสงค์ที่จะให้มีผลบังคับในวัตถุประสงค์ของนิติกรรมที่ตนทำขึ้นนั้น

๔.๑.๔ ภาระการพิสูจน์ของคู่กรณีตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในประเทศไทย

กรณีการที่จะกล่าวถึงภาระการพิสูจน์ในส่วนของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้น อาจกล่าวได้ว่า โดยส่วนใหญ่แล้วมักจะมีการกล่าวถึงในประเด็นภาระการพิสูจน์นี้ เมื่อได้มีการดำเนินการฟ้องร้องบังคับตามสัญญาที่ได้มีการจัดทำขึ้นในระหว่างคู่สัญญานั้น กล่าวคือ สำหรับสัญญาที่ได้มีการฟ้องร้องเรียกร้องบังคับให้ปฏิบัติตามสัญญาระหว่างผู้เป็นคู่สัญญาด้วยกันนี้ กรณีดังกล่าวย่อมจะต้องเป็นสัญญาที่มีลักษณะที่ต้องด้วยเหตุที่เป็นนิติกรรมอำพรางนั้นด้วย และด้วยสาเหตุนี้เอง หากได้มีการพิจารณาควบคุมไปกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว การดังกล่าวมานั้น ย่อมจะพิจารณาได้ถึงหลักการของนิติกรรมอำพรางที่เป็นเหตุที่จะเป็นตัวให้เกิดการกำหนดซึ่งภาระการพิสูจน์ของตัวบุคคล ผู้ที่มีหน้าที่ในการนำสืบประเด็นดังกล่าวนี้

สำหรับประเด็นภาระการพิสูจน์ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับนิติกรรมอำพรางในคดีที่มีการฟ้องร้องกันนั้น กฎหมายจะกำหนดให้จำเลยหรือผู้ที่กล่าวอ้างเอาประโยชน์จากเหตุนิติกรรมอำพรางนั้นเป็นผู้ที่มีภาระการพิสูจน์ประเด็นนั้นให้ได้ โดยสำหรับเหตุที่กฎหมายในส่วนที่ว่าด้วยนิติกรรมอำพรางนั้นต้องกำหนดให้จำเลยมีภาระการพิสูจน์ในเรื่องดังกล่าวมานั้น เป็นเรื่องสืบเนื่องมาจากหลักกฎหมายที่ว่าด้วยนิติกรรมอำพรางนี้ เป็นหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับนิติกรรมที่ได้ทำขึ้นนั้น อาจจะถูกกล่าวอ้างในความไม่สมบูรณ์ของนิติกรรมดังกล่าวได้ และด้วยเหตุที่เนื่องจากกรณีที่เกิดเหตุของการที่นิติกรรมนั้นเป็นนิติกรรมอำพรางนิติกรรมอื่น กฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับนิติกรรมอำพรางได้มีการกำหนดผลทำให้ต้องตกเป็นโมฆะไปนี้ การที่ผลเป็นโมฆะไป ย่อมเป็นการที่ทำให้บุคคลที่กล่าวอ้างมานั้นได้รับประโยชน์จากการที่ฝ่ายตนนั้นอาจจะไม่ต้องดำเนินการให้เป็นไปตามสัญญาดังกล่าวนี้

ด้วยเหตุผลในประการที่เป็นการอ้างเหตุข้างต้นที่ว่า นิติกรรมที่มีขึ้นนั้นเป็นนิติกรรมอำพรางตามเหตุกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น มีผลในการที่ทำให้นิติกรรมสูญสิ้นไป (หรือถือว่าไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อนเลย) และถือเป็นประโยชน์ต่อฝ่ายที่กล่าวอ้างหรือยกเอาเหตุนั้นขึ้นมาแต่ฝ่ายเดียวนั้น ซึ่งในทางตรงกันข้ามนั้น ฝ่ายที่ไม่ได้ยกข้อต่อสู้ขึ้นขึ้น ตามปกติแล้วจะเป็นโจทก์ผู้เป็นเจ้าของหนี้ตามสัญญา ย่อมจะต้องตกเป็นฝ่ายที่เสียประโยชน์หากว่ามีการกล่าวอ้างเอาผลของนิติกรรมอำพรางนั้นขึ้นมาเป็นประโยชน์ และด้วยเหตุนี้ การที่ฝ่ายผู้กล่าวอ้างนั้นได้รับผลประโยชน์จากสิ่งที่ตนนั้นกล่าวอ้าง ซึ่งหากทำยี่สิบนั้นแล้วบุคคลนั้นสามารถพิสูจน์ให้เป็นไปตามข้อกล่าวอ้างของตนนั้นได้ ผลก็จะไปในลักษณะที่ตกเป็นโมฆะ ด้วยเหตุทั้งหมดที่กล่าวไปนี้ จึงเป็นต้นเหตุที่ว่าเหตุใดกฎหมายจึงต้องกำหนดหน้าที่ที่จะต้องมีการพิสูจน์ในเรื่องดังกล่าวมานั้น ให้แก่ฝ่ายผู้กล่าวอ้างไป

แต่อย่างไรก็ตาม แม้จะได้กล่าวในข้างต้นแล้วว่า ภาระการพิสูจน์ในประเด็นเรื่องของนิติกรรมอำพรางในคดีที่มีการฟ้องร้องบังคับสัญญาในชั้นของศาลนั้น จะเป็นภาระของจำเลยหรือผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการกล่าวอ้างนั้นต้องนำสืบซึ่งการเช่นนั้นให้ศาลเห็นตามที่ตนนั้นอ้างให้ได้ โดยสำหรับกรณีส่วนของหลักการกำหนดภาระการพิสูจน์ดังกล่าวข้างต้นนั้น หากจะพิจารณาหลักการดังกล่าวนี้แล้ว ย่อมกล่าวได้ว่ามีที่มาจากการที่กำหนดให้เป็นไปตามหลักการของกฎหมายที่ใช้ในการกำหนดภาระการพิสูจน์ ซึ่งกล่าวได้ว่า หลักการกฎหมายในส่วนนี้ เป็นหลักการที่ใช้กำหนดภาระการพิสูจน์กันอย่างเป็นสากล โดยหลักการดังกล่าวนี้มีอยู่ว่า “เมื่อผู้ใดกล่าวอ้างข้อเท็จจริงใดขึ้นมา ผู้นั้นย่อมจะต้องมีภาระการพิสูจน์ให้ศาลเห็นถึงข้อเท็จจริงเช่นว่านั้นว่าการดังกล่าวนี้มีอยู่จริง” ซึ่งสำหรับหลักการนี้ ก็ได้มีการบัญญัติรองรับไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๘๔/๑ กล่าวคือ

มาตรา ๘๔/๑ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง บัญญัติว่า “คู่ความฝ่ายใดกล่าวอ้างข้อเท็จจริงเพื่อสนับสนุนคำคู่ความของตนให้คู่ความฝ่ายนั้นมีภาระการพิสูจน์ข้อเท็จจริงนั้น...”

ซึ่งจากหลักการตามมาตรานี้ กอปรกับหลักการที่ได้กล่าวมาข้างต้นนั้น หากกรณีจำเลยหรือผู้ที่ได้รับประโยชน์ ได้มีการกล่าวอ้างข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับนิติกรรมอำพรางขึ้นมาแล้ว การดังกล่าว จำเลยหรือผู้ที่ได้รับประโยชน์ฯ ย่อมจะต้องมีภาระหน้าที่ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงเช่นนั้น ให้ปรากฏต่อศาล โดยในการพิสูจน์ให้ปรากฏต่อศาลนั้น จำเลยย่อมสามารถที่จะอ้างเอาบรรดาพยานหลักฐานใดๆ เพื่อพิสูจน์ซึ่งเหตุเช่นว่านั้นก็ได้อีก แม้ว่าจะสัญญาที่ได้มีการฟ้องร้องกันนั้นจะเป็นสัญญาที่กฎหมายบังคับให้ต้องมีการทำเป็นลายลักษณ์อักษร หรือทำเป็นหนังสือตามเงื่อนไขของกฎหมายก็ตาม ซึ่งตามปกตินั้น ในการที่จะทำการพิสูจน์ซึ่งสัญญาดังกล่าวนั้น วิธีการจะต้องด้วยความในมาตรา ๘๔ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งผลตามความในมาตรา ๘๔ นั้นจะทำให้ไม่สามารถสืบพยานบุคคลได้เลย โดยกฎหมายจะอนุญาตให้สืบเฉพาะพยานเอกสารที่เป็นหลักฐานที่กฎหมายบังคับให้คู่สัญญาทำไว้เท่านั้น แต่อย่างไรก็ตาม ในกรณีของการพิสูจน์ในหลักนิติกรรมอำพรางนั้น เข้าเงื่อนไขในข้อยกเว้นของมาตรา ๘๔ กล่าวคือ หากจำเลยกล่าวอ้างเหตุนิติกรรมอำพรางนั้น เพื่อลบล้างผลบังคับของสัญญานั้นในระหว่างคู่กรณี จำเลยหรือผู้ที่ได้รับประโยชน์สามารถสืบด้วยพยานอื่นที่นอกเหนือไปจากพยานเอกสารได้ แต่เหตุในการที่จะกล่าวอ้างนิติกรรมอำพรางนั้น ต้องด้วยข้อยกเว้นตามมาตรา ๘๔ วรรคสองเท่านั้น (ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับประเด็นส่วนความสมบูรณ์ของสัญญา) ด้วยเหตุเช่นนี้ จึงอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า ในการนำสืบพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ประเด็นนิติกรรมอำพรางนั้น ผู้ที่มีหน้าที่นำสืบนั้นสามารถนำพยานเข้าสืบได้ทุกประเภท

หากพิจารณากรณีที่ได้กล่าวในข้างต้นแล้วนั้น แม้ว่าการพิสูจน์เรื่องนิติกรรมอำพรางนั้นจะเป็นภาระของฝ่ายที่กล่าวอ้างข้อเท็จจริงที่ว่าสัญญาระหว่างคู่สัญญานั้นเป็นส่วนเหตุนิติกรรมอำพรางเช่นนั้นก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องมาจากการพิจารณาในเหตุของความเป็นนิติกรรมอำพรางดังกล่าว เกิดจากการพิจารณาเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงในคดีต่าง ๆ นั้นเป็นประการสำคัญในการพิจารณาว่าเป็นนิติกรรมอำพรางหรือไม่ หรืออาจกล่าวได้ว่า หากจำเลยผู้ที่กล่าวอ้างนั้นสามารถพิสูจน์ข้อเท็จจริงต่อศาลได้จนเป็นที่เพียงพอแล้ว การดังกล่าวย่อมเป็นไปตามส่วนของนิติ

กรรมอำพรางนั้น และด้วยเหตุที่การพิจารณาดังกล่าวนั้นขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและภาวะที่เป็นอัตวิสัย ในแต่ละคดีเท่านั้น ดังนั้น หากพิจารณาว่าประเด็นดังกล่าวนี้ สืบเนื่องไปในสัญญาทางธุรกิจที่มีมูลค่าสูงและมีความเสี่ยงที่สูงด้วยแล้ว การดังกล่าวย่อมเป็นความเสี่ยงในการทำธุรกิจการค้าที่จะต้องคอยระมัดระวังในการเข้าทำสัญญาลักษณะใดที่ถือว่าเป็นการเข้ากรณีที่เคยได้รับการวินิจฉัยในแต่ละคดี

นอกเหนือไปจากภาระการพิสูจน์ที่กล่าวในข้างต้น ที่เป็นไปตามหลักการในเรื่องของ “ผู้ใดกล่าวอ้างข้อเท็จจริง ผู้นั้นย่อมมีภาระการพิสูจน์ในข้อเท็จจริงเช่นนั้นแล้ว” ซึ่งภาระการพิสูจน์นั้นย่อมเป็นไปตามหลักการพื้นฐานของลักษณะของสัญญาที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมหรือสัญญาใดๆ แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับกรณีสัญญาที่ถูกกล่าวอ้างว่าเป็นนิติกรรมอำพรางนั้น นอกเหนือไปจากกรณีที่สามารถกล่าวอ้างโดยคู่สัญญา หรือบุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้องกับสัญญานั้นด้วยแล้ว ผู้รับโอนสิทธิเรียกร้องหรือทรัพย์สินแล้วแต่กรณี ก็เป็นบุคคลผู้ที่มีกฎหมายกำหนดให้สิทธิเป็นอีกบุคคลหนึ่งตามที่กฎหมายกำหนด ให้สามารถยกอ้างความเป็นนิติกรรมอำพรางนั้นขึ้นกล่าวอ้างได้ด้วย กล่าวคือ ผู้รับโอนนั้น ถือได้ว่าเป็น “ผู้มีส่วนได้เสีย” ซึ่งความในมาตรา ๑๗๒ วรรคแรก ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้บัญญัติรับรองในหลักการดังกล่าวไว้ว่า “โมฆะกรรมนั้นไม่อาจให้สัตยาบันได้ และผู้มีส่วนได้เสียคนหนึ่งคนใดจะยกความเสียเปล่าแห่งโมฆะกรรมขึ้นกล่าวอ้างก็ได้” ซึ่งจากคำว่า “ผู้มีส่วนได้เสีย” ที่สามารถยกเหตุความเป็นโมฆะอันสืบเนื่องมาจากความเป็นนิติกรรมอำพรางได้นี้ ได้ปรากฏแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๐๗๒/๒๕๓๖ ซึ่งได้อธิบายคำว่า “ผู้มีส่วนได้เสีย” เอาไว้ว่า หมายถึงความถึง ผู้ที่ได้ประโยชน์หรือเสียประโยชน์หากนิติกรรมที่กล่าวอ้างว่าเป็นโมฆะเป็นผลหรือไม่เป็นผลหรือกลับกัน

ซึ่งจากกรณีแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาในคดีดังกล่าวนี้ ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้ให้ความเห็นในเรื่องของหลักการการกล่าวอ้าง และการพิสูจน์ตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในคดีที่เกี่ยวข้องกับการหลบหลีกภาษีอากรไว้ไว้ว่า “เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรย่อมเป็นผู้เสียประโยชน์หากนิติกรรมที่เกิดจากการแสดงเจตนาหลงหรือนิติกรรมอำพรางนั้นเป็นผลหรือกลับกัน หากการแสดงเจตนาหลงหรือนิติกรรมอำพรางนั้นไม่เป็นผล เจ้าพนักงานประเมินย่อมได้รับประโยชน์ ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินจึงถือเป็นผู้มีส่วนได้เสียที่จะยกความเป็นโมฆะของการแสดงเจตนาหลง หรือนิติกรรมอำพรางขึ้นกล่าวอ้างได้”²²

ในการกล่าวถึงหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามหลักในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา ๑๕๕ ตามข้างต้นนั้น ผู้เขียนมีความมุ่งหวังในเบื้องต้นที่จะชี้ให้เห็นหลักการเพียงส่วนต้น อันเป็นหลักโดยทั่วไปของหลักกฎหมายในส่วนของนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้น โดยในส่วนต่อไปที่จะกล่าวถึงนั้น จะเป็นการพิจารณาถึงจุดเกาะเกี่ยวในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหลักสุจริตตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และในส่วนของการบัญญัติหลัก

²² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คู่มือการศึกษาวิชา กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ ๔. (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, ๒๕๕๐) หน้า ๕๗๕

กฎหมายในส่วนของนิติกรรมอำพรางในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในช่วงต้นก่อนที่จะมีการปรับแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในปี พ.ศ.๒๕๓๕

หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางกับหลักสุจริตตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ในกรณีที่กำลังกล่าวถึงประเด็นความสัมพันธ์ระหว่างหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น กับหลักสุจริตนั้น ภายใต้ประเด็นดังกล่าว อาจพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างหลักกฎหมายทั้งสองประการได้ว่า สืบเนื่องจากหลักสุจริตนั้นแท้จริงแล้วเป็นหลักกฎหมายธรรมชาติ หรือที่เรียกว่า “Natural law” และจากลักษณะที่เป็นกฎหมายธรรมชาติของหลักสุจริตนี้เอง ทำให้นักกฎหมายสำนักกฎหมายธรรมชาติ ซึ่งต่างมีทัศนะในเรื่องหลักกฎหมายธรรมชาตินี้ว่า แท้จริงแล้วเป็นหลักการกฎหมายที่มีอยู่แล้ว หากต้องมีการบัญญัติรับรองเอาไว้แต่อย่างใด เพราะเป็นหลักกฎหมายที่บริสุทธิ์และมีอยู่เป็นหลักกฎหมายที่รัฐแต่ละประเทศได้บัญญัติไว้เป็นกฎหมายไว้แล้ว แม้ว่าจะไม่มีการกล่าวถึงหลักกฎหมายธรรมชาติเหล่านี้โดยตรงก็ตาม ซึ่งจากทัศนะตามแนวสำนักกฎหมายธรรมชาติดังกล่าวนี้ ตลอดจนการพิจารณาได้ว่า หลักสุจริตตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นี้แท้จริงแล้วเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายธรรมชาตินั้น ดังนั้น จึงเป็นที่อุปนัยได้ว่าการปรับบังคับใช้กฎหมาย จึงน่าจะพิจารณาหลักการของหลักสุจริตนี้ ภายใต้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางได้ด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่จะกล่าวถึงประเด็นความสัมพันธ์ระหว่างหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางและหลักสุจริต ซึ่งเป็นการพิจารณาตามหลักกฎหมายในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของประเทศไทยนั้น มีจุดที่น่าสังเกตว่า ตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของประเทศไทย หลักกฎหมายในเรื่องของหลักสุจริต และหลักกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของประเทศไทยนั้น ต่างเป็นหลักกฎหมายที่ได้รับอิทธิพลภายใต้หลักตามประมวลกฎหมายที่แตกต่างกัน กล่าวคือ หลักนิติกรรมอำพรางนั้นได้รับอิทธิพลมาจากหลักกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งของฝรั่งเศส แต่ในส่วนของหลักสุจริตนั้นได้รับอิทธิพลหลักกฎหมายมาจากหลักในประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน

แม้ลักษณะของหลักกฎหมายทั้งในส่วนของหลักนิติกรรมอำพรางและหลักสุจริตตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของประเทศไทยนั้น จะได้รับอิทธิพลในการบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษรนั้นมาจากประเทศที่แตกต่างกันออกไป คือ ทั้งในส่วนของประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันก็ตาม แต่หากพิจารณาภายใต้บทบัญญัติของทั้ง ๒ ประเทศ ทั้งในประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส และประมวลกฎหมายแพ่งของเยอรมัน (BGB) ให้ดีแล้ว จะพบว่าแม้ว่าหลักกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งของฝรั่งเศสนั้น (อันเป็นรากฐานบทบัญญัติกฎหมายนิติกรรมอำพรางในประเทศไทย) จะไม่มีบทบัญญัติที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่แสดงถึงหลักการในส่วนของหลักสุจริตเอาไว้ในประมวลกฎหมายแพ่ง รวมทั้งไม่มีการพิจารณาให้ความสำคัญในหลักกฎหมายดังกล่าว

เหมือนอย่างเช่นในกฎหมายแพ่งเยอรมันก็ตาม แต่หากพิจารณาให้ดีแล้ว จะเห็นได้ว่าหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามกฎหมายแพ่งของฝรั่งเศส ก็มีบทบัญญัติและหลักกฎหมาย ซึ่งแสดงถึงหลักการสุจริต ที่ได้นำมาปรับใช้เพื่อคุ้มครองบุคคลภายนอกอยู่เช่นกัน ดังนั้น ตามหลักกฎหมายของฝรั่งเศสในเรื่องของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง แม้ว่าหลักสุจริตนั้นจะไม่ได้มีการบัญญัติรับรองไว้อย่างชัดเจน แต่ก็อาจพิจารณาได้ว่าหลักสุจริตกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางมีความสัมพันธ์กันตามลักษณะของหลักกฎหมายดังกล่าว

สำหรับส่วนความสัมพันธ์ในเรื่องราวของหลักกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน (BGB) นั้น กล่าวคือ แม้ว่าภายใต้หลักกฎหมายในเรื่องของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันนั้นจะไม่ได้กล่าวถึงหลักการในส่วนของหลักสุจริต รวมทั้งในคำอธิบายหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของเยอรมันนั้นจะไม่ได้กล่าวถึงหลักสุจริตเอาไว้เป็นเหตุผลในการพิจารณาความเป็นโมฆะของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางก็ตาม เพราะเหตุที่อธิบายไว้ในเรื่องของความเป็นโมฆะของนิติกรรมอำพรางตามหลักกฎหมายเยอรมันนั้น เป็นการอธิบายไว้เพียงว่า นิติกรรมดังกล่าวนั้นย่อมไม่มีผลใช้บังคับต่อกันได้เพราะเหตุที่นิติกรรมหรือสัญญานั้นไม่มีพื้นฐานของการเกิดขึ้นของสัญญานั้นเอาไว้แต่ประการใด ดังนั้น จึงไม่สามารถบังคับตามนิติกรรมที่อำพรางเหล่านั้นได้ แต่อย่างไรก็ตาม มีผู้ให้ความเห็นในอีกมุมหนึ่งว่า ในการก่อให้เกิดนิติกรรมอำพราง คู่สัญญานั้นไม่ได้มีการแสดงเจตนาในการก่อให้เกิดนิติกรรมโดยสุจริต ดังนั้น นิติกรรมอำพรางนั้นจึงไม่สมควรที่บังคับตามสัญญานั้นได้ แม้ว่าจะเป็นนิติกรรมที่ถูกอำพรางไว้ ซึ่งเป็นเจตนาที่แท้จริงก็ตาม

จากลักษณะความสัมพันธ์ในหลักการของกฎหมายนิติกรรมอำพรางและหลักสุจริตที่ได้กล่าวข้างต้นนั้น ย่อมแสดงให้เห็นความสัมพันธ์ของลักษณะหลักกฎหมายดังกล่าว ดังนั้น ในการพิจารณาตีความสัญญาที่เกี่ยวข้องด้วยหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามหลักกฎหมายในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงเป็นประเด็นที่สามารถนำเอาหลักการกฎหมายในส่วนของหลักสุจริตนั้นมาช่วยในการตีความและปรับบังคับใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นได้ เพื่อให้สามารถบังคับใช้หลักกฎหมายนี้ได้อย่างสมบูรณ์และมีประสิทธิภาพได้

ความสืบเนื่องของหลักนิติกรรมอำพรางช่วงก่อนและภายหลังปี พ.ศ.๒๕๓๕

ในการยกร่างประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๑๘ ซึ่งอยู่ในบรรพ ๑ หลักทั่วไปนั้น เมื่อครั้งเริ่มต้นได้มีการยกร่างเป็นภาษาอังกฤษก่อนแล้วจึงให้มีการแปลเป็นภาษาไทยในภายหลัง ต้นความของร่างที่เป็นภาษาอังกฤษนั้นมีความดังนี้

Section ๑๑๘ : The declaration of intention made with the connivance of the other party which is factitious is void; but its invalidity cannot be set up against third persons injured by the fictitious declaration of intention and acting in good faith

If a juristic act is intended to conceal another juristic act, the provisions of law relating to concealed act shall apply.

คำแปลภาษาไทยโดยกรมร่างกฎหมาย มีข้อความดังต่อไปนี้

มาตรา ๑๑๘ การแสดงเจตนาลงด้วยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่ง ท่านว่าเป็นโมฆะ แต่ข้อไม่สมบูรณ์อันนี้ ท่านมิให้ยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกผู้ทำการโดยสุจริต และต้องเสียหายแต่การแสดงเจตนาลงนั้น

ถ้านิติกรรมอันหนึ่ง ทำด้วยเจตนาจะอำพรางนิติกรรมอีกอันหนึ่งไซ้ ท่านให้บังคับตามบทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยนิติกรรมอำพราง

จากที่กล่าวข้างต้นในส่วนของบทบัญญัติกฎหมายแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๑๘ อันเป็นบทบัญญัติมาตรากฎหมายก่อนที่จะได้มีการแก้ไขปรับปรุงประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในปี พ.ศ.๒๕๓๕ นั้น ซึ่งจากบทบัญญัตินี้ได้กล่าว ผู้เขียนประสงค์ที่จะศึกษาย้อนกลับไปให้เห็นถึงที่มาแห่งบทบัญญัติ รวมทั้งความมุ่งหมายของบทบัญญัติในมาตราดังกล่าว เมื่อคราวที่ได้มีการบัญญัติขึ้นเป็นร่างกฎหมายครั้งแรก โดยเมื่อคราวเป็นต้นร่างนั้น บทบัญญัติกฎหมายในมาตรานี้ ถือเป็นต้นร่างที่ได้รับอิทธิพลมาจากความของบทบัญญัติกฎหมายของหลายประเทศ ไม่ว่าจะเป็นประมวลกฎหมายแพ่งญี่ปุ่น มาตรา ๙๔ ประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันมาตรา ๑๑๗ และประมวลกฎหมายแพ่งบราซิล มาตรา ๑๐๕ นอกจากนี้ยังปรากฏที่มาของร่างมาตรา ๑๑๘ อีกว่ามีที่มาจากหนังสือกฎหมายอีก ๒ เล่ม คือ หนังสือ The principles of German Civil law ที่เรียบเรียงโดย Ernest J. Schuster และหนังสือ Jenkes' English Civil law ข้อ ๗๙

จากที่กล่าวมาในข้างต้น หากพิจารณาประเด็นที่ปรากฏตามต้นร่างของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในมาตรา ๑๑๘ แล้ว ย่อมพิจารณาในลักษณะสังเกตได้ว่า ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในเรื่องนิติกรรมอำพรางนั้น เมื่อกรณีได้รับอิทธิพลส่วนหนึ่งมาจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของเยอรมันอย่างแน่ชัด การดังกล่าวย่อมส่งผลสืบเนื่องไปยังการปรับใช้บทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวที่ควรเป็นไปอย่างกฎหมายเยอรมันด้วย แต่อย่างไรก็ตาม การดังกล่าวหาได้เป็นเช่นนั้นไม่ โดยในปัจจุบันนี้ หลักกฎหมายของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในเรื่องนิติกรรมอำพรางนั้น ได้มีการบังคับปรับใช้หลักกฎหมายภายใต้อิทธิพลของประเทศฝรั่งเศส

แม้กฎหมายนิติกรรมอำพรางของไทยนั้นได้รับอิทธิพลการปรับใช้กฎหมายดังกล่าวมาจากประเทศฝรั่งเศสก็ตาม แต่การศึกษาหรือคำอธิบายส่วนหนึ่งของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของไทยนั้น ก็ยังคงเป็นที่น่าเคลือบเคลือบใจในหลายกรณี คือ หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางโดยพื้นฐานที่ปรากฏตามคำอธิบายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในปัจจุบันนั้นมีการใช้ที่ตกหล่นไปในบางส่วนเกี่ยวกับหลักกฎหมายซึ่งเป็นเรื่องเดียวกันในประเทศฝรั่งเศส แต่อย่างไรก็ตาม ประเด็นในส่วนนี้สำคัญทางกฎหมายนั้น กฎหมายไทยในเรื่องนิติกรรมอำพรางนั้นคงมีครบถ้วนแล้ว

สำหรับเหตุที่กฎหมายไทยในเรื่องนิติกรรมอำพรางนั้นแตกต่างหรือตกลงไปในบางประเด็น เมื่อเทียบกับกฎหมายในเรื่องเดียวกันของประเทศฝรั่งเศสนั้น ในประเด็นนี้ สำหรับความเห็นของผู้เขียน เห็นว่าอาจทำให้ประเด็นในการพิจารณาข้อเท็จจริงในทางกฎหมายในเรื่องนิติกรรมอำพรางของไทยนั้นตกลงไปในบางประเด็น ซึ่งส่งผลทำให้ประเด็นการพิจารณาหลักกฎหมายในส่วนดังกล่าวนี้ (ที่มีประเด็นปัญหาทางด้านข้อเท็จจริงตลอดจนข้อกฎหมายนั้นในปัจจุบัน) มีส่วนที่ทำให้เกิดการพิจารณาในที่ขาดไป โดยกล่าวคือ ในส่วนของคำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยเรื่องนิติกรรมอำพรางของไทยนั้น เท่าที่ผู้เขียนได้ค้นคว้ากลับไปนั้นมีเพียง คำอธิบายว่าด้วยเรื่องของนิติกรรมอำพรางของท่านอาจารย์ปรีดี พนมยงค์ หรือหลวงประดิษฐมนูธรรมเพียงท่านเดียวเท่านั้น ที่ได้อธิบายหลักกฎหมายตามมาตรา ๑๘๘ ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (เดิม) ตามหลักการที่สอดคล้องกับหลักการในเรื่องเดียวกันในส่วนของกฎหมายฝรั่งเศส

จากกรณีนี้ทำให้น่าสังเกตได้ว่า หลักกฎหมายในเรื่องของนิติกรรมอำพรางในปัจจุบันที่ใช้บังคับกันอยู่ทั่วไปนั้น มีความสืบเนื่องกันไปตามหลักการกฎหมายดังที่ควรจะเป็นหรือไม่ ซึ่งในส่วนนี้อาจมีแนวความเห็นที่ให้ความเห็นว่า เป็นความเฉพาะตัวของบทบัญญัติกฎหมายในเรื่องของนิติกรรมอำพรางของประเทศไทยเอง ที่มีลักษณะบางประการไม่เหมือนกับหลักกฎหมายของฝรั่งเศส แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับกรณีส่วนที่แตกต่างระหว่างกฎหมายฝรั่งเศสและกฎหมายไทยในปัจจุบันนั้น ผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไปในส่วนที่เกี่ยวกับกฎหมายฝรั่งเศส ซึ่งอาจทำให้เห็นภาพได้ชัดเจนมากขึ้น

๔.๒ ลักษณะของสัญญาอันมีลักษณะนิติกรรมอำพรางตามหลักกฎหมายต่างประเทศ

จากที่ได้กล่าวถึงประเด็นปัญหาในการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางเพื่อแก้ไขหรือต่อต้านไม่ให้มีการหลบหลีกภาษีอากรภายใต้เงื่อนไขของสัญญาในข้างต้นนั้น กอปรกับหลักการของนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กรณีจึงมีเป็นประเด็นที่จะต้องศึกษาต่อเนื่องในส่วนของกฎหมายภายใต้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางว่า หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่ได้มีการใช้เพื่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรดังกล่าวนี้มีส่วนที่สอดคล้องเป็นไปตามหลักพื้นฐานของหลักกฎหมายดังกล่าวหรือไม่ รวมทั้งหากกรณีที่สามารถใช้ได้แล้ว หลักนิติกรรมอำพรางนั้นควรใช้ภายใต้ขอบเขตใดหรือไม่ และจากกรณีนี้เอง ทำให้การศึกษาถึงหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นว่ามีหลักการโดยพื้นฐานเป็นอย่างไรจึงเป็นเรื่องที่สำคัญอย่างยิ่ง

จากกรณีที่สืบเนื่องจากเหตุดังกล่าว เพื่อให้สอดคล้องกับการพิจารณาให้ต้องกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่ได้กล่าวถึงในข้างต้นนั้น ในที่นี้จึงจะได้กล่าวอ้างถึงประเด็นหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งของต่างประเทศที่มีการกล่าวอ้างถึงหลักการกฎหมายในส่วนนี้ โดยในการศึกษา จะเป็นการศึกษาหลักกฎหมายนิติ

กรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งของประเทศเยอรมันและประเทศฝรั่งเศส ตามลำดับ โดย
 ทั้งนี้ สำหรับเหตุการณ์ที่ผู้เขียนจะได้มุ่งศึกษาหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในสองประเทศดังกล่าว
 จะเป็นการศึกษาที่สืบเนื่องมาจากหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของประเทศไทยนั้นที่มีส่วนพื้นฐาน
 การบัญญัติมาจากประมวลกฎหมายในประเทศฝรั่งเศส ด้วยเหตุนี้ การศึกษาหลักกฎหมายในส่วนของ
 ประเทศฝรั่งเศส รวมทั้งหลักกฎหมายของประเทศเยอรมันที่อาจกล่าวได้ว่ามีลักษณะที่สืบ
 เนื่องมาจากฐานรากเดียวกันนั้น ย่อมจะเห็นเป็นประโยชน์ในการพิจารณาหลักการพื้นฐานของหลัก
 นิติกรรมอำพรางนี้ต่อไป

๔.๒.๑ ลักษณะของสัญญาอันมีลักษณะนิติกรรมอำพรางตามหลัก กฎหมายแพ่งเยอรมัน

๔.๒.๑.๑ ความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน

ในการพิจารณาหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามกฎหมาย
 เยอรมัน หรือที่ภาษาเยอรมันเรียกหลักกฎหมายดังกล่าวว่า “Scheingeschaft” นั้น ประมวล
 กฎหมายแพ่งเยอรมัน หรือ BGB ได้มีการบัญญัติรับรองหลักกฎหมายในเรื่องดังกล่าวไว้ ในมาตรา
 ๑๑๗ โดยภายใต้บทบัญญัติมาตรา ๑๑๗ นั้น มีความปรากฏ ดังต่อไปนี้

“ถ้าการแสดงเจตนาได้กระทำโดยสมรู้กันกับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งว่าเป็นเพียงการลวง
 การแสดงเจตนาลวง (Simulierte Geschäft) นั้นย่อมตกเป็นโมฆะ

ถ้านิติกรรมที่เกิดขึ้นจากการแสดงเจตนาลวงที่สร้างขึ้นเพื่อปกปิดนิติกรรมที่แท้จริง ให้
 บังคับตามบทบัญญัติของนิติกรรมที่ถูกปกปิด (Verdeckte Geschäft) นั้น”

ลักษณะทั่วไปของนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน

(๑) นิติกรรมอันจะเป็นนิติอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันนั้นต้อง
 เป็นนิติกรรมที่ต้องมีผู้รับการแสดงเจตนาเท่านั้น โดยจะเป็นสัญญาต่างตอบแทนหรือไม่ก็ได้ ทั้งนี้
 เนื่องมาจากความในบทบัญญัติมาตรา ๑๑๗ วรรคแรกแห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันนั้น ได้
 บัญญัติไว้ว่า “ถ้าการแสดงเจตนาได้กระทำโดยสมรู้กันกับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่ง....” กรณีจาก
 บทบัญญัตินี้ เห็นได้ชัดแจ้งว่า ต้องเป็นนิติกรรมที่มีผู้รับการแสดงเจตนาเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตาม
 อาจมีบางกรณีที่เป็นการแสดงเจตนาโดยฝ่ายเดียวได้ แต่ทั้งนี้ การแสดงเจตนาดังกล่าวจะต้อง

เป็นการแสดงเจตนาต่อเจ้าพนักงาน ตัวอย่างเช่น การรับรองความเป็นบิดา หรือการปฏิเสธการรับมรดกต่อเจ้าพนักงาน เป็นต้น²³

(๒) คู่สัญญาภายใต้หลักนิติกรรมอำพรางนั้นต้องเป็นคู่เดียวกันเสมอ ทั้งในส่วนที่เป็นนิติกรรมที่อำพราง (Simulierte Geschäft) และนิติกรรมที่ถูกอำพรางหรือถูกปกปิดไว้ (Verdeckt Geschäft)

ผลระหว่างคู่สัญญาในหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง

ตามหลักแห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันนั้น นิติกรรมอำพรางหรือนิติกรรมที่เกิดจากเจตนาลวงระหว่างคู่สัญญานั้น กฎหมายแพ่งเยอรมันได้กำหนดให้มีผลโดยตกเป็นโมฆะไป ทั้งนี้ การที่ประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันมีการกำหนดให้ตกเป็นโมฆะนั้น สืบเนื่องมาจากแนวคิดที่ว่า การที่คู่สัญญานั้นได้มีการแสดงเจตนาลวงในการเข้าทำนิติกรรมหรือสัญญาระหว่างกันนั้น ย่อมถือได้ว่าคู่สัญญานั้นไม่มีความประสงค์อันแท้จริงที่จะผูกพันหรือให้มีผลเป็นไปตามที่คู่สัญญานั้นต้องการ โดยการดำเนินการอย่างหลักนิติกรรมอำพรางที่เกิดขึ้นระหว่างคู่สัญญานี้ อาจกล่าวได้ว่าเป็นสิ่งที่คู่สัญญานั้นจงใจร่วมมือเพื่อปกปิดเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญานั้น มิให้บุคคลภายนอกได้ทราบถึงเจตนาที่แท้จริง

อย่างไรก็ตาม ตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันนั้น ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับนิติกรรมที่ถูกอำพรางหรือนิติกรรมที่ถูกปกปิดนั้น หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางภายใต้มาตรา ๑๑๗ วรรคสอง ได้กำหนดให้นิติกรรมที่ถูกปกปิดไว้ในระหว่างคู่สัญญานั้นยังคงมีผลบังคับใช้ได้ระหว่างคู่สัญญา หรือกล่าวได้ว่าคู่สัญญานั้นยังคงมีสิทธิและหน้าที่ตามสัญญาที่คู่สัญญานั้นได้ปกปิดเอาไว้ โดยสำหรับสาเหตุที่กฎหมายยังคงให้นิติกรรมอำพรางนั้นมีผลในระหว่างคู่สัญญาที่จะต้องปฏิบัติตามนั้น เป็นกรณีที่สืบเนื่องมาจากสัญญาที่ถูกอำพรางหรือถูกปกปิดไว้โดยคู่สัญญานั้น แม้ว่าสัญญาดังกล่าวนั้นบุคคลภายนอกจะไม่มีส่วนได้ทราบถึงความมีอยู่นั้นก็ตาม แต่สำหรับคู่กรณีแล้วนั้น สัญญาที่ถูกอำพรางไว้หรือสัญญาที่ถูกปกปิดเอาไว้ นั้น คงเป็นไปตามเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญานั้นอยู่ ดังนั้น สัญญาดังกล่าวนี้ กฎหมายจึงบัญญัติกำหนดให้ยังคงมีผลใช้บังคับระหว่างคู่สัญญานั้นได้อยู่ รวมทั้งกรณีดังกล่าวคู่สัญญาย่อมสามารถกล่าวอ้างในบรรดาสิทธิต่างๆของตนที่เกิดจากสัญญานั้นได้ด้วย

ผลของนิติกรรมอำพรางที่มีต่อบุคคลภายนอก

²³ หยุด แสงอุทัย. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน ชั้นปริญญาโททางนิติศาสตร์. (กรุงเทพฯ: เอกสารพิมพ์โรเนียว คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๑๒) หน้า ๔

สำหรับผลของบุคคลภายนอกที่มีต่อนิติอำนาจตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันนั้น กรณีนี้ ประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันไม่ได้มีบทบัญญัติอันบัญญัติถึงกรณีของบุคคลภายนอกเอาไว้เป็นการเฉพาะ

สำหรับผลทางกฎหมายในส่วนของนิติกรรมอำพรางที่มีต่อบุคคลภายนอกนั้น กรณีนี้จะขอกกล่าวถึงเฉพาะส่วนของบุคคลภายนอกผู้เป็นผู้สุจริตเท่านั้น กล่าวคือ เป็นบุคคลภายนอกผู้ไม่ทราบถึงเหตุของความป็นนิติกรรมอำพรางนั้น ประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันได้ให้ความคุ้มครองบุคคลภายนอกผู้สุจริตเพียงเท่าที่บุคคลภายนอกนั้นจะไม่ได้รับผลกระทบกระเทือนจากผลของนิติกรรมที่ถูกอำพรางหรือนิติกรรมที่ถูกปกปิดเอาไว้ โดยคู่สัญญาในนิติกรรมที่อำพรางนั้นไม่สามารถยกสัญญาที่อำพรางดังกล่าว เพื่อให้มีผลเสียหายต่อบุคคลภายนอกได้

อย่างไรก็ตาม สำหรับผลต่อบุคคลภายนอกนี้ กฎหมายแพ่งเยอรมันเพียงแต่กำหนดให้ความคุ้มครองบุคคลภายนอกเอาไว้ แต่เฉพาะไม่ได้รับผลกระทบจากผลของนิติกรรมที่ถูกอำพรางเท่านั้น ดังนั้น หากนิติกรรมที่ถูกอำพรางนั้นเป็นประโยชน์ต่อบุคคลภายนอกหรือผู้มีส่วนได้เสียนอกจากคู่สัญญาแล้ว การดังกล่าวนั้น ประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันได้กำหนดห้ามมิให้บุคคลภายนอกนั้นยกเอานิติกรรมที่ถูกอำพรางนั้นขึ้นเพื่อประโยชน์ของฝ่ายบุคคลภายนอกหรือกล่าวได้ว่าบุคคลภายนอกนั้นไม่มีสิทธิเลือกนิติกรรมที่จะทำให้ตนได้ประโยชน์จากผลของนิติกรรมนั้นได้ ซึ่งสำหรับสาเหตุที่กฎหมายห้ามมิให้บุคคลภายนอกนั้นเลือกนิติกรรมอำพรางนั้นเพื่อเป็นประโยชน์แก่บุคคลภายนอกได้นั้น เพราะกฎหมายแพ่งเยอรมันนั้นถือว่านิติกรรมอำพรางนั้นมีผลตกเป็นโมฆะเสมอ ด้วยเหตุนี้ คู่สัญญาจึงไม่สามารถที่จะเลือกสัญญาดังกล่าวเพื่อจะเป็นประโยชน์แก่ฝ่ายของตนได้²⁴

๔.๒.๒ ลักษณะของสัญญาอันมีลักษณะนิติกรรมอำพรางตามหลักกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส

สำหรับการพิจารณาในส่วนของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสในที่นี้ จะได้พิจารณาถึงรายละเอียดหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง โดยจะแยกการพิจารณาหลักกฎหมายดังกล่าวออกเป็นประเด็นต่างๆดังต่อไปนี้ คือ

๔.๒.๒.๑ ความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส

²⁴ Dr. Alfred Rieg. Le Role de la Volonte dans L'Acte Juridique En Droit Civil Francais et Allemand. Librairie Generale de Droit et de Jurisprudence. (Paris: n.p., ๑๙๖๑) p. ๕๑๕ อ้างถึงใน ไชยยศ เหมะรัชตะ. นิติกรรมอำพราง. วิทยานพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. ๒๕๑๕ หน้า ๒๔

สำหรับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งของประเทศฝรั่งเศสนั้น ประเทศฝรั่งเศสได้มีการบัญญัติหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางไว้ในบทบัญญัติมาตรา ๑๑๓๑ และผลของนิติกรรมอำพรางไว้ในมาตรา ๑๓๒๑ ของประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส

สำหรับความในมาตรา ๑๑๓๑ ตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสนั้นได้บัญญัติวางหลักการสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความเป็นนิติกรรมอำพรางไว้ ดังนี้ คือ

“บรรดามูลหนี้ที่เกิดขึ้นโดยไม่ปรากฏซึ่งมูลเหตุจงใจในการทำนิติกรรมนั้น (sans cause) หรือกรณีเป็นนิติกรรมที่ขึ้นโดยพื้นฐานแห่งเจตนาลวง (une fausse cause) หรือกรณีที่เกิดจากมูลเหตุจงใจที่ผิดต่อบทบัญญัติกฎหมายนั้น (une cause illicite) ผลนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้ย่อมตกเป็นโมฆะ หรือไม่มีผลในการนั้นเลย (ne peut avoir aucun effet) * ”

จากบทบัญญัติดังกล่าวในมาตรา ๑๑๓๑ นั้น แม้ว่าจะไม่ได้กล่าวอ้างอิงถึงคำว่า “นิติกรรมอำพราง หรือ La contre-lettre” โดยตรงเหมือนกับมาตรา ๑๓๒๑ ที่จะได้กล่าวต่อนั้นก็ตาม แต่การที่บทบัญญัติในมาตรา ๑๑๓๑ นั้นได้บัญญัติรองรับหลักการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการแสดงเจตนาลวงในการทำนิติกรรมระหว่างคู่สัญญานั้น จากกรณีนี้ จึงทำให้มีกรณีที่เกี่ยวข้องด้วยเรื่องของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามหลักกฎหมายฝรั่งเศสในมาตรา ๑๑๓๑ นั้น (ที่พอพิจารณาได้) โดยในกรณีที่สามารเทียบเคียงได้นั้นเกิดจาก เพราะในการทำนิติกรรมอำพราง (la simulation) ของคู่สัญญานั้น เป็นลักษณะการแสดงเจตนาของคู่สัญญาเพื่อให้มีการเชื่อถือว่านิติกรรมที่ปรากฏ (L'acte apparent ou simule) นั้นเป็นนิติกรรมที่แท้จริง ซึ่งการดำเนินการของคู่สัญญานั้นแท้จริงแล้วเป็นไปเพื่อการปกปิดหรือซ่อนเร้นนิติกรรมที่แท้จริงเอาไว้เท่านั้น หรือปกปิดนิติกรรมที่ถูกอำพราง (la contre-lettre) เอาไว้อีกทีหนึ่งนั่นเอง²⁵ และด้วยเหตุที่คู่สัญญานั้นดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะปกปิดนิติกรรมหรืออำพรางนิติกรรมที่แท้จริง โดยการแสดงนิติกรรมอีกอันหนึ่งเพื่ออำพรางนั้น โดยหาได้ประสงค์ที่จะให้นิติกรรมอำพรางนั้นผูกพันแต่ประการใดด้วยเหตุเช่นนี้เอง กรณีนิติกรรมอำพรางดังกล่าว จึงต้องด้วยกรณีเป็นนิติกรรมที่เกิดขึ้นโดยเหตุที่มีการแสดงเจตนาลวง ตามที่บัญญัติเอาไว้ในมาตรา ๑๑๓๑ นั้นได้ แต่อย่างไรก็ตาม ตามบทบัญญัติในส่วนของมาตรา ๑๑๓๑ นี้ คงเป็นบทบัญญัติที่กล่าวถึงผลของนิติกรรมที่เกิดขึ้นโดยการแสดงเจตนาลวงเท่านั้น โดยสำหรับผลประการอื่น คือ ผลระหว่างคู่สัญญา หรือผลที่อาจกระทบต่อ

* ARTICLE ๑๑๓๑ FORMULE QUE “L'obligation sans cause, ou sur une fausse cause, ou sur une cause illicite, ne peut avoir aucun effet.”

(Article ๑๑๓๑ An obligation without cause or with a false cause, or with an unlawful cause, may not have any effect.)

²⁵ ธนกฤต วรณัชชากุล. การแสดงเจตนาลวงและนิติกรรมอำพราง. วารสารอัยการ ปีที่ ๕๖ เล่มที่ ๕๙๖ (เมษายน-กรกฎาคม ๒๕๕๔) หน้า ๑๐๑

บุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้องกับนิติกรรมอำพราง ในการพิจารณาซึ่งผลในประเด็นดังกล่าวนี้ ย่อมเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา ๑๓๒๑ ที่จะได้กล่าวดังต่อไปนี้ คือ

ในกรณีความตามมาตรา ๑๓๒๑ ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่วางหลักการเกี่ยวกับผลของนิติกรรมอำพรางนั้น มีใจความอันสามารถแปลความได้ ดังนี้

“นิติกรรมที่ถูกอำพรางนั้นย่อมจะมีผลผูกพันเพียงเฉพาะแก่บุคคลผู้เป็นคู่สัญญาในการจัดให้มีนิติกรรมดังกล่าวขึ้นเท่านั้น โดยกรณีนิติกรรมที่ถูกอำพรางดังกล่าวย่อมไม่มีผลผูกพันไปยังบุคคลภายนอกไม่”*

จากกรณีตามบทบัญญัตินี้ดังกล่าว ทั้งในส่วนตามความมาตรา ๑๓๑๑ และมาตรา ๑๓๒๑ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสนั้น ในส่วนต่อไปจะกล่าวถึงลักษณะทั่วไป และผลของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางภายใต้ความแห่งมาตราเหล่านี้ โดยผู้เขียนจะได้มีการอธิบายหลักการดังกล่าวโดยสามารถแบ่งประเด็นในการพิจารณาได้ ดังนี้ กล่าวคือ

(๑) ลักษณะทั่วไปของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส (La Simulation)

ในการทำสัญญาที่จะถูกเรียกได้ว่าเป็นนิติกรรมอำพรางนั้น ต้องมีลักษณะประการสำคัญ คือ ต้องเป็นสัญญาที่มีลักษณะต้องด้วยหลักเกณฑ์นิติกรรมอำพรางตามกฎหมายฝรั่งเศส ซึ่งกรณีนั้นจะต้องประกอบไปด้วยการกระทำภายใต้การแสดงเจตนาในการทำสัญญา ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็น ๒ กรณีด้วยกัน คือ

(๑.๑) การกระทำที่คู่กรณีนั้นได้มีเจตนาตกลงทำสัญญากันโดยมุ่งให้มีการเปิดเผยออกมา (L'acte ostensible) และ

(๑.๒) เป็นลักษณะของการกระทำที่คู่สัญญานั้นมีความมุ่งประสงค์ที่จะอำพรางหรือปกปิดซึ่งการกระทำอีกส่วนหนึ่งไว้ (L'acte secret) หรือสามารถเรียกได้อีกชื่อหนึ่งว่า “CONTRE-LETTRES”

สำหรับการตกลงให้กระทำได้สองประการที่กล่าวในข้างต้นนั้น ถือได้ว่าเป็นองค์ประกอบหลักตามกฎหมายนิติกรรมอำพรางของประเทศฝรั่งเศส โดยการกระทำที่จะถือได้ว่าเป็นนิติกรรมอำพรางนั้นจะต้องปรากฏว่า การแสดงออกซึ่งเจตนาในการกระทำได้กล่าวของ

* ARTICLE ๑๓๒๑ FORMULE QUE “LES CONTRE-LETTRES NE PEUVENT AVOIR LEUR EFFET QU'ENTRE LES PARTIES CONTRACTANTES; ELLE N'ONT POINT D'EFFET CONTRE LES TIERS”

(Article ๑๓๒๑ Counter letters may be effective only between the contracting parties; they may not be effective against third parties.)

คู่สัญญานั้น เป็นไปในลักษณะที่คู่สัญญาได้แสดงออกซึ่งเจตนาในการกระทำที่มีลักษณะเป็นการอำพรางก่อนการกระทำที่เป็นส่วนที่มีการเปิดเผยนั้น แต่อย่างไรก็ตาม หากไม่ได้เป็นไปตามลักษณะข้างต้นแล้ว อย่างช้าที่สุด ตามหลักกฎหมายของประเทศฝรั่งเศสได้กำหนดว่า จะต้องมีการแสดงเจตนาในลักษณะการกระทำดังกล่าวนั้นพร้อมกัน ดังนั้น หากการแสดงเจตนาไม่เป็นไปตามลักษณะของการกระทำดังกล่าวแล้ว การกระทำที่ถือว่าเป็นนิติกรรมอำพรางตามกฎหมายฝรั่งเศสย่อมจะไม่เกิดขึ้น

นอกจากกรณีที่ได้กล่าวในข้างต้นแล้ว หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส ได้มีการพิจารณาลักษณะสำคัญของนิติกรรมอำพรางฝรั่งเศสเอาไว้ โดยสามารถแบ่งแยกการพิจารณาปัจจัยต่างๆทางกฎหมายดังกล่าวออกเป็น ๒ ส่วน คือ

ก. ปัจจัยในส่วนของเจตนาเข้าทำสัญญาของคู่สัญญา (L'element intentionel)

อันการแสดงเจตนาของคู่สัญญาในการเข้าทำสัญญาระหว่างกันที่จะส่งผลให้นิติกรรมที่ได้ทำระหว่างคู่สัญญานั้น มีลักษณะเป็นนิติกรรมอำพราง กฎหมายแพ่งฝรั่งเศสได้พิจารณาบนพื้นฐานของหลักการของกฎหมายแพ่งที่ว่า คู่สัญญาที่จะทำสัญญานั้นจะต้องมีการแสดงเจตนาที่เป็นเจตนาที่แท้จริง หรือกล่าวได้ว่าเจตนาที่แสดงออกมานั้นต้องตรงกับเจตนาภายในของคู่สัญญาเสมอ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเป็นการเข้าทำสัญญาในลักษณะประการใดก็ตาม ด้วยเหตุนี้ หากการแสดงเจตนาเข้าทำสัญญาของคู่สัญญานั้น มีลักษณะเป็นการซ่อนเจตนาที่แท้จริงเอาไว้ การดังกล่าวย่อมเป็นลักษณะของนิติกรรมอำพราง (C'est la volonte de cacher l'realite sous une apparence trompeuse)

อย่างไรก็ตาม แม้สิ่งที่คู่สัญญาแสดงออกมานั้นจะเป็นไปในลักษณะที่ซ่อนเจตนาที่แท้จริงเอาไว้ และไม่เปิดเผยออกมาก็ตาม และคู่สัญญานั้นได้มีการเปิดเผยนิติกรรมอีกส่วนหนึ่งนั้น แต่สิ่งที่แสดงออกมดังกล่าวนั้น คู่สัญญาไม่ต้องการที่จะผูกพันตามสัญญาที่เปิดเผย แต่อย่างไรก็ตาม การพิจารณาผลตามหลักกฎหมายของฝรั่งเศส การแสดงเจตนาหรือนิติกรรมดังกล่าวนั้น อาจไม่จำเป็นต้องเป็นไปในลักษณะที่เป็นเจตนาหลงทั้งหมดก็ได้ กล่าวคือ คู่สัญญาอาจจะมีการแสดงเจตนากันอย่างแท้จริงในการเข้าทำสัญญาในส่วนที่เปิดเผยนั้นออกมาก็ได้ (อำพรางบางส่วน) ดังนั้น ในส่วนของหลักกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส จึงมีการกล่าวไว้ในส่วนหนึ่งของหลักการพื้นฐานที่ว่า “หลักนิติกรรมอำพรางนั้นไม่ได้เป็นหลักการที่ต้องถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายเสมอไปไม่” (La Simulation n'est pas illicite en principe)

จากการพิจารณาหลักการเบื้องต้นของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสนี้ เป็นการพิจารณาให้เห็นในหลักการส่วนหนึ่งของปัจจัยในส่วนนี้เท่านั้น โดยในส่วนที่เป็นรายละเอียดการพิจารณาหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้น จะได้มีการแยกพิจารณาในส่วนของรายละเอียดออกเป็น ๒ ส่วน คือ

i) นิติกรรมอำพรางที่มีผลถูกต้องตามกฎหมาย (LA SIMULATION LICITE)

สำหรับกรณีของนิติกรรมอำพรางที่ถูกต้องตามกฎหมายนี้ เป็นลักษณะที่คู่สัญญานั้นมุ่งผูกพันกันตามเจตนาที่แสดงออกมา โดยทำสัญญาเช่นนั้นจริง แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับเนื้อหาหรือข้อความตามสัญญาบางส่วนนั้น อาจมีลักษณะเป็นการอำพรางข้อความที่เป็นจริงบางส่วนอยู่ก็ได้ ดังนั้น ในส่วนนี้ หากพิจารณาตามเงื่อนไขตามกฎหมายฝรั่งเศส ยังถือว่านิติกรรมในส่วนนี้ยังถูกต้องตามกฎหมายอยู่ เพราะสัญญาที่เปิดเผยออกมานั้นตรงตามเจตนาของคู่สัญญานั้นจริง ดังนั้น จึงส่งผลให้เนื้อหาของสัญญาในส่วนที่ไม่อำพรางนั้น ยังสามารถบังคับให้เป็นไปตามสัญญานั้นได้ กล่าวคือ คู่สัญญานั้นยังคงสามารถบังคับผลให้เป็นไปตามที่คู่สัญญานั้นตกลงกันได้อยู่ ทั้งนี้ สำหรับเหตุผลที่กฎหมายฝรั่งเศส ยังคงให้นิติกรรมในส่วนดังกล่าวนี้มีผลบังคับได้อยู่ เป็นผลมาจากการแสดงเจตนาของคู่สัญญานั้นไม่มีการปกปิดอำพรางสัญญาในส่วนของสัญญา และสัญญานั้นเกิดขึ้นจากเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญานั้นอยู่ด้วย (สำหรับการกล่าวถึงเนื้อหาของสัญญาที่มีลักษณะเป็นนิติกรรมอำพรางในส่วนนี้ จะได้กล่าวถึงในส่วนขององค์ประกอบในส่วนของเนื้อหาต่อไป)

ii) นิติกรรมอำพรางที่มีผลขัดต่อกฎหมาย (LA SIMULATION ILLICITE)

แม้จะกล่าวมาในข้างต้นนั้นว่า การกระทำที่มีลักษณะเป็นนิติกรรมอำพรางตามกฎหมายฝรั่งเศสนั้น สามารถมีบางส่วนที่สามารถบังคับได้ เพราะกรณีของนิติกรรมนั้นยังเกิดจากเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญานั้นอยู่ แต่อย่างไรก็ดี สำหรับกรณีนี้ อาจกล่าวได้ว่า เป็นลักษณะที่ตรงกันข้ามกับลักษณะของนิติกรรมอำพรางในส่วนแรก คือ เป็นลักษณะที่คู่สัญญานั้นได้แสดงเจตนาทำสัญญาที่เปิดเผยนั้นเพื่อปกปิดสัญญาหลักที่เป็นเจตนาที่แท้จริงของตน อันการแสดงเจตนาดังกล่าวนี้ คู่สัญญาไม่มีความประสงค์ที่จะให้มีผลผูกพันซึ่งสัญญาที่เปิดเผยนั้นในระหว่างคู่สัญญาแต่ประการใด หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นกรณีที่คู่สัญญานั้นได้มีการแสดงเจตนาเข้าทำสัญญาที่เปิดเผยนั้นเพื่อลวงบุคคลภายนอกให้เข้าใจผิดว่าคู่สัญญานั้นประสงค์ที่จะทำสัญญาดังกล่าวนี้จริง และมีผลผูกพันตามผลของสัญญานั้น แต่ในความเป็นจริงแล้ว คู่สัญญานั้นไม่ประสงค์ที่จะมีผลผูกพันแต่ประการใด

ข. ปัจจัยในส่วนของเนื้อหาหรือสาระสำคัญของสัญญา (L'element materiel)

สำหรับปัจจัยในส่วนเนื้อหาของสัญญาที่จะกล่าวถึงในส่วนนี้ นั้น อาจกล่าวได้ว่า ในการพิจารณาลักษณะของนิติกรรมอำพรางนั้น การมุ่งพิจารณาเนื้อหาของสัญญาที่คู่สัญญาได้ตกลงกัน ที่ไม่ว่าจะเป็นการตกลงกันโดยเขียนเป็นหนังสือหรือตกลงกันด้วยวาจาก็ตาม ใจความหรือเนื้อหาตามข้อตกลงในสัญญาของคู่สัญญานั้น ย่อมเป็นจุดที่แสดงออกได้อย่างชัดเจนมากที่สุด ด้วยเหตุนี้ ในการที่จะพิจารณาว่าสัญญาดังกล่าวมีลักษณะที่เป็นนิติกรรมอำพรางหรือไม่ หากการพิจารณาดังกล่าวนั้น เป็นการพิจารณาในประเด็นที่เปรียบเทียบกับองค์ประกอบในส่วนของเจตนาของคู่สัญญาด้วยแล้ว โดยในการพิจารณาตามประเด็นดังกล่าว หากพิจารณาให้ชัดเจนและถี่ถ้วน ทั้งเนื้อหาที่แสดงให้เห็นถึงเจตนาของบางส่วนของคู่สัญญา และเจตนาอีกส่วนหนึ่งที่อาจปรากฏออกมาจากการอื่น ๆ นั้น การพิจารณาในลักษณะดังกล่าว ย่อมปรากฏแสดงให้เห็นถึงส่วนที่ขัดแย้งกันในระหว่างเนื้อหาของสัญญานั้นเอง หรือเห็นได้ถึง ความขัดแย้งระหว่างส่วนที่ได้เปิดเผยออกมา และส่วนที่เป็นเจตนาที่แท้จริงได้ชัดเจน

สำหรับองค์ประกอบในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเนื้อหาของสัญญาที่จะกล่าวถึงในส่วนนี้ นั้น มีส่วนที่ต้องกล่าวถึงก่อน คือ ในส่วนที่สัมพันธ์กันกับส่วนของเจตนาของคู่สัญญาที่ได้กล่าวไปในข้างต้นนั้น โดยในความสัมพันธ์ทั้ง ๒ ส่วนดังกล่าวนี้ อาจกล่าวได้ว่า ไม่สามารถแยก การพิจารณาไม่ให้สืบเนื่องไปด้วยกันได้แต่ประการใด ด้วยเหตุนี้ จึงต้องมีการกล่าวไว้ก่อนว่า ในส่วนของการพิจารณาในเรื่องของเนื้อหาของสัญญาในส่วนนี้ มีความจำเป็นที่จะต้องกล่าวถึง ลักษณะของนิติกรรมอำพรางที่แบ่งแยกตามเจตนาดังที่กล่าวไปแล้วข้างต้นเป็นส่วนหนึ่งในการพิจารณาด้วย

สำหรับรูปแบบเนื้อหาของสัญญาที่เป็นลักษณะสำคัญของการดำเนินการทำสัญญา ที่มีลักษณะเป็นนิติกรรมอำพรางนั้น สามารถแบ่งออกได้เป็น ๒ กรณี คือ

i) กรณีรูปแบบเนื้อหาของสัญญาที่เป็นการอำพรางภายใต้สัญญานั้น ทั้งหมด หรือเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า การอำพรางแบบสมบูรณ์ (La simulation absolue)

กล่าวคือ เป็นการที่คู่สัญญานั้นได้ทำสัญญาอันหนึ่งขึ้นมาเพื่อลวงบุคคลภายนอก โดยแท้จริงแล้วนิติกรรมนี้มีเพียงวัตถุประสงค์เพื่อลวงบุคคลอื่นให้เข้าใจผิดในนิติกรรมสัญญาระหว่างคู่สัญญา โดยคู่สัญญานั้นมิได้มีเจตนาที่จะมุ่งผูกพันต่อกันตามสัญญานั้นแต่ประการใด ซึ่งหากได้มีการเปรียบเทียบกับองค์ประกอบข้างต้นแล้ว นิติกรรมดังกล่าวอาจเปรียบเทียบกับนิติกรรมที่มีเจตนาที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายที่คู่สัญญานั้นมีวัตถุประสงค์ลวงบุคคลภายนอก ซึ่งการดังกล่าวนี้เอง ย่อมทำให้ผลของการทำนิติกรรมที่สร้างขึ้นในระหว่างคู่สัญญามีผลตกเป็นโมฆะ ทั้งนี้ สืบเนื่องจากการที่กฎหมายย่อมไม่บังคับตามเจตนาลวงนั่นเอง

ii) กรณีที่มีการอำพรางเนื้อหาของสัญญาที่แท้จริงนั้นบางส่วนของข้อตกลงในสัญญานั้น (La simulation relative)

กล่าวคือ เป็นการที่คู่สัญญานั้นได้ทำสัญญาอันหนึ่งขึ้นมาเพื่ออำพรางนิติกรรมที่เป็นเจตนาที่แท้จริงอีกอันหนึ่ง โดยนิติกรรมที่อำพรางดังกล่าวที่ได้ทำขึ้นมานั้น มีเพียงวัตถุประสงค์ที่สร้างขึ้นเพื่อลวงบุคคลอื่นให้เข้าใจผิดในนิติกรรมสัญญาระหว่างคู่สัญญา ที่คู่สัญญานั้นมุ่งผูกพันต่อกันเท่านั้น หรือหากมีการเปรียบเทียบนิติกรรมที่อำพรางดังกล่าวกับองค์ประกอบข้างต้นแล้ว การดังกล่าวนั้น อาจเปรียบเทียบกับกรณีนิติกรรมที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายข้างต้นนั่นเอง ซึ่งการดังกล่าว ย่อมทำให้ผลของการทำนิติกรรมที่อำพรางนิติกรรมอื่นของคู่สัญญาในกรณีนี้นั้น กฎหมายย่อมไม่บังคับตามเจตนาลวงเช่นนั้น

ตัวอย่างเช่น การที่บุคคลหรือคู่สัญญานั้นได้ตกลงเข้าทำสัญญาซื้อขายทรัพย์สินกัน แต่ความเป็นจริงแล้วนิติกรรมที่เป็นการซื้อขายในระหว่างคู่สัญญานี้ มีวัตถุประสงค์เพื่ออำพรางนิติกรรมการยกโอนซึ่งทรัพย์สินนั้นให้คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง ดังนี้แล้ว กฎหมายย่อมไม่บังคับตามสัญญาซื้อขายนั้น เพราะการดังกล่าวขาดเจตนาในการทำสัญญาซื้อขายนั้น เพราะกฎหมายย่อมบังคับให้เฉพาะแต่เจตนาที่แท้จริงเท่านั้น (Le donné déguisé)

ประเภทของนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส

(ก) กรณีที่นิติกรรมที่เปิดเผยนั้นเป็นการอำพรางเหตุที่แท้จริงของนิติกรรมนั้น โดยสืบเนื่องมาจากหากปล่อยให้มีการบังคับตามสัญญาที่ได้ปกปิดเอาไว้แล้วนั้น สัญญาดังกล่าวย่อมไม่สามารถบังคับได้ หรือเป็นกรณีที่เหตุที่แท้จริงนั้นเป็นการละเมิดต่อบทบัญญัติกฎหมาย (La simulation par acte fictif)

ตัวอย่างเช่น กรณีที่มีการทำสัญญาเช่ากันในระหว่างคู่สัญญา เพื่อป้องกันมิให้บุคคลอื่นนั้นเข้าครอบครองอาคารที่ให้เช่านั้นได้ หรือการจัดตั้งบริษัทจำกัดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหลบหลีกกฎหมายภาษีอากร เป็นต้น

(ข) กรณีที่นิติกรรมที่เปิดเผยนั้นมีลักษณะเป็นการซ่อนเร้นนิติกรรมที่ถูกปิดบังเอาไว้ (La simulation par acte déguisé) สำหรับนิติกรรมอำพรางในประเภทที่ ๒ หรือ La simulation par acte déguisé นี้ สามารถแยกพิจารณาออกได้ ๒ กรณี กล่าวคือ

i) อำพรางซ่อนเร้นทั้งหมด (Le déguisement total)

กรณีการอำพรางซ่อนเร้นสัญญาทั้งหมดนี้ เป็นลักษณะที่คู่สัญญามุ่งประสงค์ที่จะมีการเปลี่ยนแปลงลักษณะของสัญญาที่คู่สัญญานั้นประสงค์จะทำสัญญาเท่านั้น หรือที่เรียกว่า “Le type du contrat” โดยการซ่อนเร้นอำพรางแตกต่างไป

จากกรณีของการลวงข้างต้น กล่าวคือ กรณีดังกล่าวนี้คู่สัญญาเพียงมุ่งหวังที่จะทำให้บุคคลอื่นนั้นเข้าใจผิดหรือหลงผิดในสาระสำคัญของนิติกรรมเท่านั้น หาใช่ลักษณะของการลวงอันคู่สัญญานั้นไม่มีเจตนาที่จะทำสัญญาเช่นใดเลย

ตัวอย่างเช่น กรณีที่คู่สัญญามุ่งประสงค์จะทำสัญญาซื้อขายกัน แต่มีการอำพรางซ่อนเร้นสัญญาซื้อขายนั้น โดยการทำสัญญาให้ขึ้นมาอำพรางซ่อนเร้นซื้อขายไว้ กรณีนี้ กฎหมายฝรั่งเศสเรียกว่าเป็นการอำพรางซ่อนเร้นเสียทั้งหมดนั่นเอง

ii) อำพรางซ่อนเร้นเพียงบางส่วน (Le deguiselement partiel)

กรณีนี้อาจจะเป็นการที่คู่สัญญานั้นได้ตกลงกันเพื่ออำพรางเนื้อหาของสัญญาในบางส่วน เพื่อหลบหลีกผลบังคับของกฎหมาย อันอาจเป็นหน้าที่คู่สัญญานั้นต้องรับผิดชอบตามผลของกฎหมายนั้น

ตัวอย่างเช่น กรณีที่คู่สัญญานั้นได้ทำข้อตกลงซื้อขายทรัพย์สินกัน โดยดำเนินการระบุจำนวนเงินที่ซื้อขายกันตามสัญญานั้นให้น้อยกว่าจำนวนที่ได้ซื้อขายกันอย่างแท้จริง ทั้งนี้ เป็นกรณีที่สืบเนื่องมาจากเหตุที่คู่สัญญานั้นไม่ประสงค์ที่จะชำระภาษีเป็นจำนวนมาก

(ค) ลักษณะของการอาศัยนามบุคคลอื่นสอดแทรกในการเข้าทำสัญญา (La simulation par interposition de personne) โดยเข้ามาในฐานะที่เป็นตัวแทนในการเข้าทำสัญญา ซึ่งจากลักษณะของหลักกฎหมายดังกล่าวนี้ได้ส่งผลทำให้เกิดการพิเคราะห์พิจารณากันในทางวิชาการกฎหมายฝรั่งเศสในช่วงระยะเวลาหนึ่งว่า หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในส่วนนี้มีความสัมพันธ์กับหลักกฎหมายในส่วนของหลักกฎหมายในเรื่องตัวแทนหรือไม่ หรือที่กฎหมายเรียกว่า “Prête-nom” โดยสำหรับข้อพิจารณาทางวิชาการของนักกฎหมายชาวฝรั่งเศสนั้นได้แตกออกเป็น ๒ ส่วน คือ

ส่วนหนึ่งให้ความเห็นว่ามี ความแตกต่างกัน กล่าวคือ เป็นกรณีที่บุคคลซึ่งเป็นตัวแทนนั้น ได้ดำเนินการเข้าทำสัญญากับบรรดาบุคคลภายนอก โดยบุคคลดังกล่าวนี้แท้จริงเป็นตัวแทนซึ่งมีการอำพรางตัวบุคคลผู้เป็นผู้รับประโยชน์ภายใต้สัญญา โดยผู้ที่เข้าเป็นคู่สัญญานั้นมิใช่ตัวแทนผู้รับประโยชน์ที่แท้จริง ซึ่งจากลักษณะนี้ เป็นการที่แตกต่างไปจากหลักในเรื่องของตัวการไม่เปิดเผยชื่อ ซึ่งกรณีของตัวการไม่เปิดเผยชื่อนั้น (หลักกฎหมายตัวแทน) เป็นกรณีของการเข้าทำสัญญา โดยที่ตัวแทนนั้นได้ปกปิดสัญญาตั้งตัวแทนที่ให้เข้าดำเนินการทำสัญญากับบุคคลภายนอกไว้ หรือตัวแทนนั้นไม่ได้แสดงบอกกล่าวแก่บุคคลภายนอกว่าตนได้ทำการในฐานะที่เป็นตัวแทนเท่านั้น แต่กรณีของการอำพรางในการสอดแทรกแทนบุคคลอื่นนี้ เป็นลักษณะของการที่บุคคลผู้เป็นคู่สัญญานั้นทราบดีว่า ผู้ที่เข้าทำสัญญานั้นอยากเป็นเพียงตัวแทน

ในการเข้าทำสัญญาเท่านั้น และมีตัวการในการให้ทำการแทน โดยกรณีดังกล่าวนี้ ผู้เป็นคู่สัญญานั้นมีความประสงค์ที่จะลวงให้บุคคลภายนอกเข้าใจผิดในบุคคลที่เป็นคู่สัญญา

อย่างไรก็ตาม สำหรับมุมมองที่มีต่อเรื่องดังกล่าวนี้ ยังมีประเด็นของอีกฝ่ายหนึ่งที่ทำให้เห็นว่า หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในเรื่องนี้ กับหลักกฎหมายตัวแทน (ตัวการไม่เปิดเผยชื่อ) นั้นเป็นเรื่องเดียวกัน ทั้งนี้ เนื่องจากหากพิจารณาในข้อเท็จจริงของทั้ง ๒ ส่วนแล้ว จะเห็นได้ว่ามีลักษณะข้อเท็จจริงเช่นเดียวกัน ทั้งกรณีของหลักกฎหมายในทั้ง ๒ กรณีนั้นแทบจะหาไม่ได้ว่าไม่มีส่วนใดที่ไม่เหมือนกัน

จากความเห็นในข้างต้น เป็นส่วนหนึ่งของความเห็นทางวิชาการของนักกฎหมายชาวฝรั่งเศสที่เห็นไม่ตรงกัน แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับอีกมุมมองหนึ่ง คือ มุมของแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาของฝรั่งเศส ซึ่งสำหรับกรณีนี้ ศาลฎีกาฝรั่งเศสได้มีแนวคำวินิจฉัยของศาลในกรณีข้อพิจารณาทางกฎหมายในเรื่องดังกล่าวนี้เอาไว้ โดยได้มีแนวคำวินิจฉัยในทิศทางเดียวกับกรณีของนักวิชาการชาวฝรั่งเศสฝ่ายหลัง คือ หลักกฎหมายทั้งในส่วนหลักนิติกรรมอำพรางและหลักกฎหมายตัวแทนนั้น ทั้ง ๒ ส่วนนั้นแทบจะไม่แตกต่างกันในสาระสำคัญ ด้วยเหตุนี้ หลักกฎหมายของฝรั่งเศสในเรื่องดังกล่าวนี้คงต้องยึดถือว่าเป็นหลักการเดียวกัน*

(๒) วัตถุประสงค์ประการสำคัญของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง

จากที่ได้กล่าวไปในข้างต้นแล้วว่า ตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของประมวลแพ่งฝรั่งเศสนั้น หาได้พิจารณาเฉพาะว่าหลักการนิติกรรมอำพรางเป็นกรณีที่คู่สัญญานั้นจะทำภายใต้สัญญาที่เป็นสัญญาที่มีเจตนาลวง (illicite) เพียงเท่านั้น แต่กฎหมายฝรั่งเศสนั้นยังได้พิจารณาว่า การกระทำที่ถือว่าเป็นนิติกรรมอำพรางของคู่สัญญานั้น คู่สัญญายังได้กระทำลงไปในส่วนที่สามารถบังคับให้มีผลทางกฎหมายได้ด้วย (ส่วนที่เป็น licite ของนิติกรรม) หรือกล่าวได้ว่าเป็นสัญญาที่ชอบด้วยกฎหมายได้

ด้วยเหตุเช่นนี้เอง กฎหมายฝรั่งเศสจึงได้มีแนวการพิจารณาว่า หากในการทำนิติกรรมอำพรางนั้น ต้องส่งผลทางกฎหมายที่ทำให้นิติกรรมนั้นตกเป็นสูญเปล่าหรือตกเป็นโมฆะไปทั้งหมดหรือทุกกรณี โดยไม่มีการแบ่งแยกในลักษณะของการกระทำภายใต้หลักการนิติ

* สำหรับกรณีดังกล่าวนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่าคงไม่สามารถนำหลักกฎหมายดังกล่าวมาใช้ในประเทศไทยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้ มิเช่นนั้น กรณีอาจจะเป็นการทำให้บทบัญญัติกฎหมายในเรื่องตัวการไม่เปิดเผยชื่อตามความในมาตรา ๘๐๖ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นที่มีบังคับได้อีกต่อไป ทั้งนี้ การที่ศาลฝรั่งเศสได้ให้แนวคำวินิจฉัยออกมาเป็นลักษณะดังกล่าวนี้ อาจเป็นกรณีที่สอดคล้องกับหลักกฎหมายในเรื่องนิติกรรมอำพรางที่มุ่งคุ้มครองเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาเป็นหลัก ดังนั้น หากกรณีที่ไม่เป็นไปตามนั้นแล้ว ย่อมตกเป็นโมฆะไป แต่อย่างไรก็ตาม ทั้งนี้ ตามความเห็นของผู้เขียน หากสังเกตพิจารณาให้ดีแล้ว หลักกฎหมายในเรื่องตัวแทนของกฎหมายฝรั่งเศสนั้นอยู่ภายใต้ประมวลกฎหมายพาณิชย์ของฝรั่งเศส โดยไม่มีในกฎหมายแพ่ง ดังนั้น กรณีจึงสามารถแยกออกจากกันได้ แต่สำหรับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยแล้วนั้น บทบัญญัติกฎหมายของไทย เป็นกรณีที่รวมกฎหมายแพ่งและกฎหมายพาณิชย์เข้าเอาไว้ด้วยกัน ดังนั้น หลักกฎหมายดังกล่าวอาจไม่สามารถเทียบเคียงได้ทั้งหมด

กรรมอำพรางนั้นแล้ว การพิจารณาในผลที่เหมารวมเช่นนี้ ย่อมจะส่งผลไปในทางที่ไม่เป็นธรรมต่อคู่สัญญาที่ได้ทำสัญญาขึ้นในส่วนที่ชอบด้วยกฎหมาย (licite) โดยกรณีมีเพียงการอำพรางเนื้อหาเพียงบางส่วนเท่านั้น แต่การกระทำนั้นกลับส่งผลทำให้สัญญานั้นตกเป็นโมฆะไปทั้งหมดของธุรกรรมนั้น กรณีย่อมอาจจะถือได้ว่าเป็นการลงโทษต่อคู่สัญญาที่มากเกินไป ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ หลักกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งของประเทศฝรั่งเศส จึงได้มีการบัญญัติกฎหมายโดยวางหลักการในส่วนของนิติกรรมอำพรางภายใต้หลักการที่ให้ตกเป็นโมฆะเฉพาะส่วนที่เนื้อหาอำพรางเท่านั้น ด้วยผลดังกล่าวนี้ จึงส่งผลทำให้ผลของนิติกรรมอำพรางของประเทศฝรั่งเศสนั้น จึงเป็นหลักการที่รองรับต่อหลักการที่เคารพอิสระในทางแพ่งของคู่สัญญา ที่กฎหมายจำต้องเคารพกฎเกณฑ์ของเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญานั้น

(๓) ผลของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางต่อคู่กรณี

จากที่ได้กล่าวถึงประเด็นผลในลักษณะเบื้องต้นของนิติกรรมอำพรางที่มีต่อคู่กรณีในกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสแล้วในข้างต้น ในส่วนนี้จะได้อธิบายต่อในส่วนเต็มของผลของนิติกรรมอำพราง ซึ่งผลนั้นสามารถแยกการพิจารณาได้ดังนี้ คือ

(๓.๑) ผลต่อคู่สัญญาในสัญญาที่เป็นนิติกรรมอำพราง

สำหรับผลในสัญญาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับนิติกรรมอำพรางตามกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส สามารถแบ่งการพิจารณาผลออกได้เป็น ๒ ส่วน คือ

ก. ผลในส่วนสัญญานิติกรรมอำพรางที่ชอบด้วยกฎหมาย (LA SIMULATION LICITE) สำหรับผลของนิติกรรมในส่วนนี้ ตามหลักกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส ได้วางหลักให้สัญญาในส่วนนี้ยังคงมีผลผูกพันต่อไปในระหว่างคู่สัญญานั้น กล่าวคือ คู่สัญญายังมีสิทธิหน้าที่ตามสัญญาระหว่างกันอยู่ และคู่สัญญาต้องปฏิบัติต่อกันไป โดยสัญญาในส่วนนี้ ไม่ได้รับผลแต่ประการใดที่เป็นผลกระทบจากนิติกรรมอำพรางในส่วนที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม จากที่กล่าวมาข้างต้น หลักกฎหมายที่เป็นผลของนิติกรรมอำพรางในส่วนที่ชอบด้วยกฎหมายที่กฎหมายให้มีผลบังคับระหว่างคู่สัญญานั้นต่อไป นั้น เป็นกรณีที่กล่าวถึงเฉพาะในส่วนที่เป็นหลักการโดยทั่วไปเท่านั้น หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นผลส่วนใหญ่ที่เกิดขึ้น ดังนั้น เมื่อกล่าวถึงหลักการทั่วไปแล้วในข้างต้น กรณีย่อมต้องมีบางกรณียกเว้น ที่ไม่เป็นไปตามหลักการทั่วไป การที่กฎหมายฝรั่งเศสได้มีข้อยกเว้นนี้เอาไว้ สามารถยกตัวอย่างโดยสังเขปได้ดังนี้ คือ

จากหลักการโดยปกติ ผลของนิติกรรมอำพรางในส่วนที่ชอบด้วยกฎหมายกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสได้บัญญัติให้มีผลบังคับระหว่างคู่สัญญาต่อไป แต่อย่างไรก็ตามผลดังกล่าวก็หาได้เป็นผลที่ใช้บังคับได้ในทุกกรณี ทั้งนี้ เนื่องมาจากนิติกรรมอำพรางที่

แม้จะเป็นส่วนที่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว กรณีก็คงเป็นการพิจารณาแต่เพียงเบื้องต้น ในส่วนตามหลักนิติกรรมอำพรางเท่านั้น ดังนั้น จึงต้องมีการพิจารณาภายใต้เงื่อนไข โดยประการอื่น ๆ อีกด้วย ยกตัวอย่างเช่น นิติกรรมนั้นขัดต่อกฎหมายและศีลธรรม อันดีของประชาชน หรือนโยบายสาธารณะหรือไม่ ด้วยเหตุนี้ จึงเป็นข้อยกเว้นของ หลักการดังกล่าวนี้ ซึ่งอาจทำให้ผลของนิติกรรมอำพรางที่แม้ว่าจะอยู่ในส่วนที่ชอบ ด้วยกฎหมายแล้วนั้น อาจมีผลตกเป็นโมฆะตามกฎหมายได้อีก โดยกรณีที่นิติกรรม อำพรางที่ชอบด้วยกฎหมายอาจตกเป็นโมฆะได้นั้น มีกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสได้บัญญัติ ถึงสาเหตุไว้ให้ตกเป็นโมฆะโดยผลของกฎหมาย²⁶ ดังต่อไปนี้

i) นิติกรรมอำพรางเกี่ยวกับการให้ระหว่างคู่สมรส ปกปิด หรือทำแก่บุคคลกลาง (ประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส มาตรา ๑๐๙๙ วรรค สอง)

ii) นิติกรรมอำพรางเกี่ยวกับสัญญาทางสมรส (ประมวล กฎหมายแพ่งฝรั่งเศส มาตรา ๑๓๙๖-๑๓๙๗)

iii) นิติกรรมอำพรางในสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ สัญญา เช่าอสังหาริมทรัพย์ โดยนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้ระบุราคาสูงกว่าที่ระบุ เอาไว้ในสัญญา (มาตรา ๑๓๒๑-๑)^{*}

นอกเหนือจากที่กล่าวข้อยกเว้นกฎหมายในส่วนที่บัญญัติไว้ภายใต้ ประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสแล้ว ยังมีบทบัญญัติในกฎหมายเฉพาะด้วย กล่าวคือ

iv) การโอนตำแหน่งราชการ (เฉพาะตำแหน่ง L'offices ministeriels ซึ่งได้แก่ Notaire, Avoue, Agree และ Huissier) นิติกรรม อำพรางระบุว่าร่าราคาสูงกว่าที่กำหนดในสัญญาโอน (พระราชบัญญัติ ๒๗ กุมภาพันธ์ ๑๙๑๒ มาตรา ๖)²⁷

ข. ผลในส่วนนิติกรรมอำพรางที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย (LA SIMULATION ILLICITE) สำหรับผลของนิติกรรมอำพรางในส่วนนี้นั้น จะมีผล

²⁶ วุฒิชัย วีระพงษ์. *กฎหมายฝรั่งเศสโดยย่อ บรรพ ๒ หนี้ เอกสารประกอบการบรรยายวิชากฎหมายแพ่ง ๒*. (กรุงเทพฯ: ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. ๒๕๒๐) หน้า ๓๑

^{*} สำหรับนิติอำพรางประเภทนี้ เป็นลักษณะของการอำพรางราคาการโอนการประกอบอาชีพโนตารี หรือที่เรียกว่า L'offices ministeriels โดยตำแหน่งดังกล่าวนี้มี La Chancellerie เป็นผู้ควบคุมและกำหนดราคาค่าโอนตำแหน่งในเมื่อมีผู้โอนเสนอ ชื่อผู้รับโอนตามที่รัฐบาลเห็นชอบ ทั้งนี้ เพราะเกรงว่าหากผู้รับโอนต้องจ่ายเงินไปมากเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิในการประกอบอาชีพนั้น ผู้รับโอนอาจจะเรียกค่าธรรมเนียมจากประชาชนที่มาติดต่อจดทะเบียนนิติกรรมต่างๆเพิ่มขึ้นเป็นการถอนทุน: ศาสตราจารย์เอกูต์. นิติ สาส์น ปีที่ ๖ เล่ม ๗ พ.ศ.๒๔๗๕ หน้า ๖๔๖-๖๕๓.๗๕๓-๗๕๖ และหน้า ๘๗๙-๘๘๒ อ้างถึงใน ไชยยศ เหมะรัชตะ. *นิติกรรมอำพราง*. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. ๒๕๑๕ หน้า ๙๕

ตรงกันข้ามกับกรณีที่กล่าวไปข้างต้น อย่างนิติกรรมอำพรางในส่วนที่ชอบด้วยกฎหมาย ที่กฎหมายบัญญัติยินยอมให้สัญญาในส่วนนั้นยังสามารถบังคับใช้ได้อยู่ แต่สำหรับสัญญาในส่วนที่อำพรางที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายส่วนนั้น (เกิดขึ้นจากเจตนาหลง) กฎหมายได้บัญญัติให้ผลของนิติกรรมนั้นตกเป็นโมฆะไป กล่าวคือ คู่สัญญานั้นไม่อาจจะบังคับฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งให้ต้องปฏิบัติตามสัญญาหรือข้อตกลงนั้นๆต่อไปอีก ตลอดทั้งคู่สัญญาไม่อาจจะถือเอาประโยชน์แต่ประการใดอันจะส่งผลกระทบต่อบุคคลภายนอกนั้นต้องเสียหายจากการที่คู่สัญญานั้นๆได้ถือเอาประโยชน์จากนิติกรรมที่ตกเป็นโมฆะไป

(๓.๒) ผลต่อบุคคลภายนอกในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหลักนิติกรรมอำพราง

จากผลในระหว่างคู่สัญญาที่มีต่อนิติกรรมอำพรางตามข้างต้นนั้น กรณียอมเห็นจุดมุ่งหมายโดยประการหนึ่งที่กฎหมายวางหลักการเอาไว้อย่างเด่นชัด ซึ่งเป็นหลักการที่สอดคล้องกับทฤษฎีทางกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับการแสดงเจตนาของคู่กรณีดังที่ได้กล่าวในข้างต้นนั้น กล่าวคือ กฎหมายจะไม่บังคับตามเจตนาที่แสดงออกที่ต่างไปจากเจตนาที่มีขึ้นในระหว่างคู่สัญญาอันเป็นเจตนาที่แท้จริง ทั้งนี้ เนื่องมาจากตามหลักทฤษฎีของกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น กฎหมายแพ่งฝรั่งเศสนั้นมุ่งยึดถือเอาเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญานั้นเป็นสำคัญมากกว่าเจตนาที่แสดงออกมานั้น ด้วยเหตุนี้ จึงส่งผลให้นิติกรรมอำพรางที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือนิติกรรมที่อำพรางนิติกรรมอื่นนั้นต้องตกเป็นโมฆะไป

แต่ในส่วนที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกรณีของบุคคลภายนอกที่อาจได้รับผลกระทบจากนิติกรรมอำพราง โดยสำหรับบุคคลภายนอกที่จะกล่าวถึงในส่วน of กฎหมายแพ่งฝรั่งเศสนั้น อาจกล่าวได้ว่ามีสิทธิที่มากกว่าคู่สัญญาในนิติกรรมอำพราง ทั้งนี้ เพราะกรณีของบุคคลภายนอกนั้น กฎหมายแพ่งฝรั่งเศส มาตรา ๑๓๒๑ ได้บัญญัติเอาไว้อย่างชัดเจนในบทบัญญัติว่า

“นิติกรรมที่ถูกรับอำพรางนั้นย่อมจะมีผลผูกพันเพียงเฉพาะแก่บุคคลผู้เป็นคู่สัญญาในการจัดให้มีนิติกรรมดังกล่าวขึ้นเท่านั้น โดยกรณีนิติกรรมที่ถูกรับอำพรางดังกล่าว ย่อมไม่มีผลผูกพันไปยังบุคคลภายนอกไม่”

ด้วยเหตุภายใต้บทบัญญัติมาตรา ๑๓๒๑ ในตอนท้ายของมาตรานี้เอง ส่งผลที่ทำให้บรรดาผู้เป็นคู่สัญญาในการตกลงนิติอำพรางดังกล่าวนั้น ไม่สามารถยกเอาบรรดาผลของความเป็นโมฆะของนิติกรรมอำพรางนั้นขึ้นยันกับบุคคลภายนอกนั้นได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งของการตีความมาตรา ๑๓๒๑ ได้ว่าบทบัญญัตินี้ให้การคุ้มครองปกป้องประโยชน์ของบุคคลภายนอกนั้นให้มีต้องเสียหายจากบรรดาผลที่เกิดขึ้นจากนิติกรรมอำพรางนั้น

การที่บทบัญญัติมาตรา ๑๓๒๑ นั้นได้บัญญัติใช้คำว่า “นิติกรรมอำพรางนั้น ผูกพันเฉพาะแก่บุคคลผู้เป็นคู่สัญญา...โดยนิติกรรมอำพรางดังกล่าวไม่มีผลผูกพันบุคคลภายนอกไม่” นอกเหนือไปจากการตีความกฎหมายในลักษณะที่บุคคลภายนอกนั้น จะไม่ได้รับผลจากการตกเป็นโมฆะของนิติกรรมอำพรางนั้นแล้ว ความในมาตรา ๑๓๒๑ นั้น ยังสามารถตีความได้ในอีกนัยหนึ่งว่า บุคคลภายนอกนั้นอาจจะต้องการให้สัญญา ภายใต้นิติกรรมอำพรางนั้นมีผลบังคับโดยสมบูรณ์ก็ได้ ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ของบุคคลภายนอกนั่นเอง โดยในประเด็นนี้ หลักกฎหมายภายใต้ประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส ในเรื่องนิติกรรมอำพรางนั้น ได้ให้สิทธิดังกล่าวแก่บุคคลภายนอกเลือกได้ว่า จะให้นิติกรรมในส่วนใดนั้นผูกพันหรือมีผลบังคับ (กล่าวคือ ทั้งในส่วนนิติกรรมที่อำพราง หรือนิติกรรมที่ถูกอำพราง) ทั้งนี้ มีเหตุผลส่วนหนึ่งที่กฎหมายแพ่งฝรั่งเศสนั้น ได้กำหนดบัญญัติในลักษณะนี้ ก็เป็นไปเพื่อปกป้องผลประโยชน์หรือคุ้มครองบุคคลภายนอกที่อาจต้องเสียหายจากการทำนิติกรรมอำพรางนั้น ดังนั้น คู่สัญญานั้นจึงต้องรับผิดชอบในผลดังกล่าวนี้ไป

ตัวอย่างเช่น นาย ก. ได้ตกลงกับ นาย ข.ว่าจะขายรถยนต์ให้แก่ นาย ข. ไป โดยมีการตกลงซ่อนไว้ว่าฝากรถยนต์ไว้เท่านั้น ระหว่างนั้น นาย ข. กลับนำรถยนต์นั้นไปขายต่อให้กับนาย ค. โดยนาย ค. นั้นไม่ทราบมาก่อนว่า รถยนต์คันนั้นเป็นของนาย ก. ฝากเอาไว้ กรณีตามตัวอย่างนี้ หากภายหลัง นาย ก. มาทวงรถยนต์คืน โดยอ้างว่านิติกรรมตามสัญญาซื้อขายรถยนต์นั้นระหว่าง นาย ก. และ ข. เป็นนิติกรรมอำพรางแล้ว มีผลตกเป็นโมฆะไป แล้วต้องบังคับตามสัญญาฝากทรัพย์สินอันเป็นนิติกรรมที่แท้จริง กรณีดังกล่าวนี้ ผลของสัญญาที่เป็นนิติกรรมที่อำพรางนั้น ย่อมกระทบต่อบุคคลภายนอกสัญญาอย่างนาย ค. เช่นนี้เอง กฎหมายแพ่งฝรั่งเศสในมาตรา ๑๓๒๑ จึงให้สิทธิแก่นาย ค. ที่จะเลือกให้สัญญาซื้อขายนั้นมีผูกพันระหว่างคู่สัญญา อันจะยอมส่งผลให้สัญญาซื้อขายรถยนต์ระหว่างนาย ข. และ ค. นั้นสมบูรณ์ โดย นาย ก. นั้นไม่มีสิทธิที่จะยกเอาความเป็นโมฆะของสัญญาซื้อขายนั้นมาใช้เป็นประโยชน์แก่ตน และการเช่นนั้นส่งผลกระทบต่อบุคคลภายนอกให้ต้องได้รับความเสียหายได้

แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับกรณีบุคคลภายนอกที่จะสามารถใช้สิทธิตามกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส ในเรื่องนิติกรรมอำพรางนี้ได้ กฎหมายแพ่งฝรั่งเศสได้มีการบัญญัติรับรองถึงเงื่อนไขของบุคคลภายนอกนั้นเอาไว้ด้วยว่า บุคคลภายนอกนั้นต้องเป็นบุคคลภายนอกที่มี “ความสุจริต” เท่านั้น กล่าวคือ บุคคลภายนอกนั้นจะต้องไม่มีส่วนร่วมรู้เห็นถึงนิติกรรมที่อำพรางนั้น หรือหากในกรณีที่บุคคลภายนอกนั้นทราบถึงการกระทำอันถือว่าเป็นนิติกรรมอำพรางของคู่สัญญาแล้ว กลับยังคงเข้าทำสัญญาสืบเนื่องต่อไปนั้นอีก กรณีนี้ถือได้ว่าบุคคลภายนอกนั้นหาได้มีความสุจริตในการเข้าทำสัญญาหรือความตกลงเช่นนั้นไม่แล้ว ด้วยเหตุนี้กฎหมายจึงไม่คุ้มครองบุคคลภายนอกในลักษณะดังกล่าวนี้

สำหรับกรณีสุดท้ายที่จะกล่าวถึง คือ ในกรณีที่กล่าวถึงผลที่มีต่อบุคคลภายนอกในสัญญาที่มีลักษณะของนิติกรรมอำพรางนั้น คำๆหนึ่งที่จำเป็นที่ผู้อ่านจะต้องเข้าใจขอบเขต คือ คำว่า “บุคคลภายนอก” ที่จะได้รับสิทธิตามความในมาตรานี้

มีขอบเขตการพิจารณาความเป็นบุคคลภายนอกนั้นเพียงใด ในเรื่องนี้ ตามหลักกฎหมายฝรั่งเศสในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบุคคลภายนอก สามารถแบ่งประเภทบุคคลภายนอกออกได้เป็น ๓ กรณีด้วยกัน* คือ

ก. บุคคลภายนอกที่มีเหตุจากการปฏิบัติตามสัญญาโดยเฉพาะเจาะจงของคู่กรณีตามสัญญา (Les ayants-cause à titre particulier de l'une des parties)

สำหรับประเด็นของบุคคลภายนอกในประเภทแรกนี้ อาจกล่าวได้ว่าเป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกับสัญญาโดยอ้อม ซึ่งรูปแบบของบุคคลในสัญญาที่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์โดยอ้อมนี้ ตามลักษณะของนิติสัมพันธ์ในทางแพ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งนั้น มิได้มาจากหลายทาง ตัวอย่างเช่น ในรูปแบบของผู้รับโอนซึ่งทรัพย์สินตามสัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกันคู่กรณีตามสัญญาที่เป็นนิติกรรมอำพรางนั้น เป็นต้น ซึ่งจากกรณีดังกล่าวนี้เอง หากกรณีที่มีผลกระทบทางกฎหมายใดๆที่เกิดขึ้นเกี่ยวเนื่องกับสัญญาที่เป็นนิติกรรมอำพรางดังกล่าวในขั้นต้นแล้ว กรณีดังกล่าวนี้ ย่อมอาจจะส่งผลกระทบไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อมต่อบุคคลภายนอกในลักษณะดังกล่าวนี้ได้ และด้วยเหตุนี้ บทบัญญัติของกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส จึงได้มีการกำหนดสิทธิให้แก่บุคคลภายนอกนั้นในการดำเนินการตามสิทธิตามกฎหมาย เพื่อเป็นการปกป้องสิทธิของตน แม้ว่าบุคคลเหล่านั้นจะไม่ใช่คู่กรณีที่เกี่ยวข้องกันกับสัญญาที่เป็นนิติกรรมอำพรางโดยตรงก็ตาม

ข. บุคคลภายนอกในฐานะที่เป็นเจ้าหนี้ของคู่สัญญา (Les créanciers chirographaires)

สำหรับประเด็นของบุคคลภายนอกที่เป็นเจ้าหนี้ของคู่สัญญาในส่วนของนิติกรรมอำพรางนั้น ถือเป็นบุคคลภายนอกที่ได้รับผลกระทบเช่นเดียวกันกับกรณีอื่นๆ แต่อย่างไรก็ตาม กรณีเจ้าหนี้ที่ได้รับความเสียหายจากกรณีนิติกรรมอำพรางนั้น อาจกล่าวได้ว่า มักมีลักษณะของข้อเท็จจริงที่ใกล้เคียงกัน หรือเกิดจากกรณีที่ลูกหนี้นั้นได้ทำสัญญาที่มีลักษณะเป็นนิติกรรมอำพราง เพื่อเป็นการขัดขวางหรือยกย้ายเอาทรัพย์สินของลูกหนี้ที่นอกไป เพื่อไม่ให้ฝ่ายเจ้าหนี้สามารถบังคับเอาทรัพย์สินของลูกหนี้เหล่านั้นได้ และจากลักษณะของการที่ลูกหนี้ที่ขัดขวางหรือยกย้ายเอาทรัพย์สินนี้ออกไปจากกองทรัพย์สิน อันส่งผลให้เจ้าหนี้ไม่สามารถบังคับชำระหนี้ได้นี้เอง กรณีดังกล่าว จึงเป็นการที่ทำให้เจ้าหนี้ได้รับความเสียหายจากการกระทำของลูกหนี้

* โดยการแบ่งแยกในที่นี้ สืบเนื่องมาจากบุคคลภายนอกในแต่ละประเภทนั้น ย่อมมีลักษณะข้อเท็จจริงในการได้รับซึ่งผลสืบเนื่องจากนิติกรรมอำพรางที่แตกต่างกันออกไป และผลจากการดังกล่าวนี้ย่อมแตกต่างกันออกไปอีกด้วย ดังนั้น ผู้เขียนจึงจะมีการกล่าวโดยแบ่งบุคคลภายนอกออกเป็นแต่ละประเภทเพื่อการพิจารณาได้อย่างสะดวกและง่ายต่อการพิจารณาในภาพรวม

ตัวอย่างเช่น นาย ก. เป็นลูกหนี้เงินกู้จำนวน ๕ ล้านบาท โดยมีนาย ข. เป็นเจ้าหนี้ นาย ก. มีทรัพย์สินเพียงชิ้นเดียว คือ รถยนต์ ๑ คัน มูลค่า ๘ ล้านบาทซึ่งเพียงพอแก่การชำระหนี้เงินกู้ดังกล่าว ต่อมา นาย ก. เกรงว่ารถยนต์ของตนนั้นจะถูกยึดขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระหนี้คืนให้แก่ นาย ข. นาย ก. จึงทำสัญญาให้รถคันดังกล่าวนี้ให้แก่ นาย ค.ไว้ โดยมีการตกลงกับนาย ค. ไว้ว่า นาย ก. นั้นฝากรถให้นาย ค. ช่วยดูแลแทนไว้ด้วย เช่นนี้ สัญญาระหว่าง ก. และ ค. นั้นย่อมเป็นนิติกรรมอำพรางกรณีดังกล่าวนี้ กฎหมายแพ่งฝรั่งเศสได้มีการกำหนดหลักการเพื่อแก้ไขกรณีดังกล่าวไว้คือ

ภายใต้หลักกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสนั้น ได้ให้สิทธิแก่เจ้าหนี้ในการดำเนินการเพื่อแก้ไขสถานการณ์ดังกล่าวนี้ โดยเป็นไปเพื่อประโยชน์ของเจ้าหนี้นั่นเอง ในการที่จะบังคับชำระหนี้หนี้เหนือทรัพย์สินของลูกหนี้หนี้ได้มากที่สุด

โดยสำหรับทางออกหรือทางแก้ไขปัญหาในกรณีนี้ กฎหมายฝรั่งเศสได้ให้สิทธิแก่ผู้เป็นเจ้าหนี้ สามารถดำเนินการใช้สิทธิทางกฎหมายได้ใน ๒ กรณี คือ

- i) การใช้สิทธิโดยการยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อให้ศาลแสดงว่าสัญญาระหว่างคู่สัญญานั้นเป็นนิติกรรมอำพราง ซึ่งจะมีผลทำให้สัญญาดังกล่าวนั้นไร้ผลไป หรือที่ภาษาฝรั่งเศสเรียกหลักการดังกล่าวนี้ว่า “L’action en declaration de simulation”
- ii) การใช้สิทธิตามกฎหมายในเรื่องการฟ้องเพิกถอนการฉ้อฉล หรือที่เรียกเป็นภาษาฝรั่งเศสในหลักการดังกล่าวนี้ว่า “L’action paulienne”

ค. บุคคลภายนอกผู้ซึ่งไม่ได้มีนิติสัมพันธ์กับคู่สัญญาอย่างแท้จริง (Les penitus extranei)²⁸

โดยปกติเมื่อคู่กรณีตกลงเข้าทำสัญญาแล้วนั้น ย่อมก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ผูกพันเฉพาะคู่สัญญาเท่านั้นที่จะต้องปฏิบัติตามสัญญาที่ตนได้ตกลงกันทำขึ้นเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาปัจจัยในประเด็นของผู้เป็นบุคคลภายนอกเข้าไปด้วยนั้น กรณีที่บุคคลคนหนึ่งนั้นได้เข้าทำสัญญา หาใช่เรื่องที่เกี่ยวข้องเฉพาะแต่คู่กรณีโดยตรงเท่านั้น แต่หากพิจารณาโดยเทียบเคียงแล้วนั้น บุคคลภายนอกอย่างเจ้าหนี้ของคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง (Les créanciers chirographaires) หรือบุคคลภายนอกผู้ซึ่งเป็นบุคคลที่สืบเนื่องจากสัญญาบางกรณี (Les ayants-cause à titre particulier de l'une des parties) อาจเข้ามามีส่วนได้เสียในการเข้าทำสัญญาในคราวหนึ่งของคู่สัญญานั้นได้ ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่า กรณีของทั้งบุคคลภายนอกอย่างเจ้าหนี้ของคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง (Les

²⁸ ไชยยศ เหมะรัชตะ. นิติกรรมอำพราง. หน้า ๑๐๙

créanciers chirographaires) หรือบุคคลภายนอกผู้ซึ่งเป็นบุคคลที่สืบเนื่องจากสัญญาบางกรณี (Les ayants-cause à titre particulier de l'une des parties) นั้น หากพิจารณาโดยละเอียดแล้ว ก็อาจมองได้ว่ามีนิติสัมพันธ์โดยอ้อมหรือโดยเทียบเคียงได้กับสัญญาที่คู่สัญญานั้นทำขึ้น²⁹

จากการที่กล่าวในข้างต้นนั้น เมื่อเทียบเคียงกับกรณีของ Les penitus extranei แล้วนั้น Les penitus extranei เป็นลักษณะของบุคคลภายนอกที่ไม่ได้มีส่วนในคู่สัญญาหรือสัญญาที่เป็นนิติกรรมอำพรางเหล่านั้นเลย ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อมก็ตาม ด้วยเหตุนี้ สำหรับบุคคลภายนอกประเภทสุดท้ายนี้ คู่กรณีภายใต้นิติกรรมอำพรางย่อมไม่สามารถที่จะยกเอาความเป็นโมฆะขึ้นทำให้บุคคลภายนอกนี้ได้รับผลกระทบได้

๔.๒.๒.๒ ลักษณะตีความและการปรับใช้หลักนิติกรรมอำพรางตามแนวความคิดของนักกฎหมาย

จากลักษณะของบทบัญญัติกฎหมายและการพิจารณาตีความหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสอันที่ใช้บังคับกันมาในลักษณะตามที่ได้กล่าวมาในข้างต้นแล้วนั้น ในส่วนต่อไปนี้ ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงการพิจารณาตีความหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางอันเกิดจากการตีความบทบัญญัติกฎหมายที่มีอยู่ของนักกฎหมายแพ่งชาวฝรั่งเศส ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการปรับบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าว ให้เข้ากับการพิจารณาในประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นมาในคราววาระต่างๆ ที่บทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวไม่ได้กล่าวถึงรายละเอียดในส่วนดังกล่าวไว้ หรือในบางกรณีเป็นการพิจารณาบนพื้นฐานของหลักกฎหมายเดิมของประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสนั้น เพื่อประโยชน์ในการบังคับกฎหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพตามมูลของคดีต่างๆ ซึ่งจากรูปแบบของการพิจารณาตีความบทบัญญัติกฎหมายนิติกรรมอำพรางของนักกฎหมายชาวฝรั่งเศสนี้ได้กลายเป็นหลักการโดยส่วนหนึ่งที่ได้รับการกล่าวอ้างถึง ตลอดจนได้มีการอาศัยรูปแบบของการพิจารณาของนักกฎหมายชาวฝรั่งเศสในเรื่องดังกล่าวนี้ เพื่อประโยชน์ในการอุดช่องว่างของบทบัญญัติกฎหมายแพ่งที่เกิดขึ้นมานั้นด้วย

สำหรับกรณีที่จะได้กล่าวถึงรูปแบบในการตีความบทบัญญัติกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสของนักกฎหมายชาวฝรั่งเศส หรือในส่วนที่ได้รับการพิจารณาจากฝรั่งเศสนั้น ผู้เขียนจะได้มีการนำเสนอลักษณะของการตีความบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าว โดยแยกออกเป็น ๒ กรณี คือ

(ก) กรณีการตีความบทบัญญัติกฎหมายนิติกรรมอำพราง: กรณีความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลภายนอกต่อบุคคลภายนอก³⁰

²⁹ Chapitre ๒: Les effets du contrat à l'égard des tiers. [Online], ๑๘ พฤษภาคม ๒๕๕๔ แหล่งที่มา <http://www.studility.com/?q=node/๑๓๔>.

³⁰ ปรีดี พนมยงค์. ภาคเบ็ดเตล็ด: นิติกรรมอำพราง. นิตินาน ปีที่ ๑ เล่ม ๒ : ๒๔๗๑ หน้า ๑๔๙-๑๕๒

ดังกรณีที่ได้กล่าวมาในข้างต้นนั้นแล้วว่า ในบรรดาผู้ที่มีสิทธิตามกฎหมายแพ่งในการกล่าวอ้างเรื่องความที่สัญญาเป็นนิติกรรมอำพรางนั้นได้ บุคคลหนึ่งนั้น คือ บุคคลภายนอก แต่ด้วยเหตุที่บุคคลภายนอกนั้น มีทั้งตั้งแต่บุคคลภายนอกที่มีเหตุจากการปฏิบัติตามสัญญาโดยเฉพาะเจาะจงของคู่กรณีตามสัญญา (Les ayants-cause à titre particulier de l'une des parties) และบุคคลภายนอก ในฐานะที่เป็นเจ้าหนี้ของคู่สัญญา (Les créanciers chirographaires) ซึ่งจากลักษณะของบุคคลภายนอกทั้ง ๒ กรณีดังกล่าว ย่อมกล่าวได้ว่า มีลักษณะของข้อกล่าวอ้างในพื้นฐานแห่งสิทธิของตนที่จะกล่าวอ้างที่แตกต่างกัน ด้วยเหตุนี้ ในข้อเท็จจริงในคดีหนึ่งๆนั้น ย่อมสามารถที่จะเกิดกรณีที่มีบุคคลภายนอกในทั้ง ๒ กรณีนั้นในคดีเดียวกันได้ และต่างฝ่ายนั้นต่างอ้างสิทธิในความเป็นบุคคลภายนอกเพื่อปกป้องผลประโยชน์ของตนเช่นเดียวกัน

ยกตัวอย่างเช่น กรณีที่คู่สัญญาในสัญญาซื้อขายรถยนต์นั้น (นาย ก. และนาย ข.) ได้ทำสัญญาซื้อขายกันเพื่ออำพรางนิติกรรมการที่ให้นาย ข. ยืมรถเท่านั้น ทั้งนี้ เพื่อเป็นการป้องกันมิให้เจ้าหนี้ (นาย ค.) นั้นเข้ามาใช้สิทธิยึดรถยนต์คันดังกล่าวนั้นออกขายทอดตลาด ภายหลังจากการทำสัญญาซื้อขายนั้นแล้ว ได้ปรากฏข้อเท็จจริงว่า คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งนั้น (ผู้ซื้อรถยนต์ตามสัญญา) ได้ทำสัญญาขายรถยนต์คันดังกล่าวนั้นต่อไปให้ยัง นาย ง. บุคคลภายนอก พร้อมทั้งส่งมอบรถยนต์คันดังกล่าวในวันที่ทำสัญญาซื้อขายนั้นด้วย กรณีดังกล่าวนี้ กรณีย่อมเกิดเหตุที่ นาย ค. เจ้าหนี้ ย่อมมีสิทธิอ้างเหตุนิติกรรมอำพราง เพื่อให้สัญญาซื้อขายระหว่าง นาย ก. และนาย ข. นั้นตกเป็นโมฆะ แล้วทำให้สัญญาซื้อขายฉบับหลังนั้นมิขึ้นไม่ได้ ทั้งนี้ เพื่อให้ตนสามารถบังคับหนี้เหนือรถได้ แต่กรณี นาย ง. นั้นย่อมกล่าวอ้างสิทธิของบุคคลภายนอกเหนือสัญญาซื้อขายระหว่าง นาย ก. และนาย ข. ให้มีผลบังคับ จากกรณีดังกล่าวนี้ ย่อมก่อให้เกิดปัญหาในกรณีพิพาทดังกล่าวเกิดขึ้น ซึ่งประเด็นคือ ฝ่ายใดนั้นมีสิทธิดีกว่ากัน*

ซึ่งจากกรณีดังกล่าวนี้ ตามแนวทางการพิจารณาโดยศาลฎีกา (La Cour de cassation) และศาสตราจารย์ทางกฎหมายในประเทศฝรั่งเศสนั้น ได้พิจารณาให้ถือว่า บุคคลภายนอกผู้อ้างถึงนิติกรรมที่อำพราง (หรือนิติกรรมคู่สัญญาแสดงเจตนาหลงทำขึ้น) เป็นผู้ที่มีสิทธิดีกว่าอีกฝ่ายหนึ่ง³¹ โดยสำหรับเหตุที่ยินยอมให้มีการบังคับตามนิติกรรมที่อำพรางนั้น มีการพิจารณากล่าวถึงสาเหตุของกรณีดังกล่าวนี้ไว้ใน ๒ ประการ คือ

i.) กรณีสืบเนื่องจากเหตุที่กฎหมายนั้นประสงค์ที่จะคุ้มครองในบรรดาความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่เปิดเผย เพราะฉะนั้นผู้ใดที่เข้าทำนิติกรรมโดยเหตุที่ตนนั้นเชื่อหรือเชื่อจากการที่ได้เห็นนิติกรรมที่เปิดเผยแล้ว ก็ต้องได้รับความคุ้มครอง

* สำหรับกรณีเหตุในประเด็นดังกล่าวนี้ ได้ปรากฏแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาที่ ๖๓๐/๑๒๗ และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๕๑/๒๔๗๐ ซึ่งศาลฎีกาใน ๒ คดีดังกล่าวนี้ ได้วินิจฉัยวางหลักการให้บุคคลภายนอกที่อ้างนิติกรรมที่อำพรางนั้นเป็นผู้ที่มีสิทธิดีกว่า และขณะคดีดังกล่าวไป อ้างอิงใน ปรีดี พนมยงค์. ภาคเบ็ดเตล็ด: นิติกรรมอำพราง. หน้า ๑๕๑

³¹ Cass.civ., ๒๕ avril ๑๙๓๙, DP ๑๙๔๐.๑.๑๒ อ้างอิงใน ดร. ธนภฤต วรธนัชชากุล. การแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพราง. หน้า ๑๐๒

ii.) นอกเหนือไปจากเหตุที่บุคคลภายนอกผู้หนึ่งได้เข้าทำสัญญาหรือนิติกรรมต่อกับเหตุที่เชื่อนิติกรรมที่เปิดเผยดังกล่าวแล้ว อีกกรณีหนึ่งที่มีการยกเหตุผลขึ้นกล่าวอ้างเป็นกรณีที่ผู้มีสิทธิในนิติกรรมอำพรางและได้ครอบครองทรัพย์สินนั้น ได้อ้างอิงหลักสุภาษิตกฎหมายที่กล่าวไว้ว่า “เมื่อสิทธิของทั้ง ๒ ฝ่ายมีอยู่เท่ากัน ฝ่ายใดได้ปกครองยึดถือไว้ ฝ่ายนั้นย่อมมีสิทธิที่ดีกว่า (IN PARI CAUSA MELIOR EST CAUSA POSSIDENTIS)”

(ข) กรณีการตีความการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง (L'action en declaration de simulation) และการเพิกถอนการฉ้อฉล (L'action paulienne)

สำหรับรูปแบบในการตีความการปรับบังคับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง และหลักกฎหมายในเรื่องของการเพิกถอนการฉ้อฉล ที่ได้กล่าวไปในข้างต้นแล้วว่า ในบรรดาสิทธิหรือหลักกฎหมายในทั้ง ๒ เรื่องดังกล่าวนี้ ต่างเป็นหลักกฎหมายที่บุคคลภายนอกที่อยู่ในฐานะเจ้าหนี้ที่ได้รับผลกระทบจากการทำสัญญาของคู่สัญญานั้น ต่างสามารถอ้างบรรดาสิทธิในทั้ง ๒ หลักกฎหมายดังกล่าวนี้ได้ทั้งคู่ โดยทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับหลักกฎหมายใดนั้นจะเป็นประโยชน์กับฝ่ายผู้ที่เป็นเจ้าหนี้้นมากกว่ากัน

โดยสำหรับเรื่องหลักกฎหมาย ๒ ประการดังนี้ ได้มีนักกฎหมาย (อาจารย์ปรีดี พนมยงค์) ได้พิจารณาซึ่งข้อแตกต่างในระหว่างการอ้างหลักกฎหมายอย่างใดอย่างหนึ่งของผู้ที่เป็นเจ้าหนี้ นั้นว่า กรณีการอ้างเช่นใดจึงจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่เป็นเจ้าหนี้้นมากกว่ากัน โดยข้อพิจารณาดังกล่าวนั้นสามารถกล่าวได้ ดังต่อไปนี้³²

(i) ในกรณีหากเจ้าหนี้เลือกใช้สิทธิของตนในการกล่าวอ้างในเรื่องหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้ เจ้าหนี้ไม่ต้องนำสืบพิสูจน์เหมือนอย่างกรณีการใช้สิทธิของเจ้าหนี้ในการเพิกถอนการฉ้อฉล กล่าวคือ ไม่ว่าจะเป็นการที่เจ้าหนี้ต้องพิสูจน์ในเรื่องที่ว่าตนนั้นต้องเสียเปรียบในการกระทำนั้นหรือไม่ หรือกรณีที่ไม่ต้องพิสูจน์ว่าลูกหนี้นั้นทราบถึงการที่ดำเนินนิติกรรมนั้นจะทำให้เจ้าหนี้เสียเปรียบ เป็นต้น โดยกรณีการใช้สิทธิในหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนี้ เจ้าหนี้เพียงแต่พิสูจน์ว่าสัญญาที่คู่กรณีได้ทำขึ้นนั้นมีลักษณะเป็นนิติกรรมอำพรางก็เพียงพอแล้ว

(ii) กรณีที่เจ้าหนี้จะใช้สิทธิในการร้องขอให้เพิกถอนการฉ้อฉลในบรรดาการกระทำของลูกหนี้ กฎหมายในเรื่องการเพิกถอนการฉ้อฉลได้กำหนดไว้ว่าการกระทำของลูกหนี้นั้นต้องเป็นกรณีที่เกิดขึ้นภายหลังจากการที่หนี้ต่อเจ้าหนี้รายนั้นแล้ว หรือเป็นเจ้าหนี้ก่อนการกระทำนั้นเกิดขึ้นเท่านั้น โดยหากกรณีที่มีการกระทำก่อนแล้ว จึงมีหนี้เกิดขึ้นกรณีดังกล่าวย่อมไม่ทำให้เจ้าหนี้เสียเปรียบ แต่อย่างไรก็ตาม กรณีการใช้สิทธิในเรื่องนิติกรรมอำพรางมิได้ให้ความสำคัญในเรื่องนี้แต่อย่างใด ดังนั้นแม้หนี้เกิดหลังจากการกระทำอันเป็นนิติกรรมอำพราง เจ้าหนี้ก็สามารถใช้สิทธิดังกล่าวได้

³² ปรีดี พนมยงค์. ภาคเบ็ดเตล็ด: นิติกรรมอำพราง. หน้า ๑๕๕-๑๕๖

๔.๒.๒.๓ ภาระการพิสูจน์ของคู่กรณีตามหลักกฎหมายนิติกรรม อำพรางในประเทศฝรั่งเศส

สำหรับประเด็นในส่วนของภาระการพิสูจน์ในเรื่องนิติกรรมอำพรางตามกฎหมายฝรั่งเศส นั้น สืบเนื่องมาจากการที่กฎหมายฝรั่งเศสนั้นได้มีการพิจารณาว่า นิติกรรมอำพรางเป็นการกระทำของคู่สัญญา อันมีลักษณะการกระทำที่แบ่งออกได้เป็น ๒ ส่วนที่แยกจากกัน แต่อย่างไรก็ตาม การกระทำของคู่กรณีดังกล่าวทั้งสองส่วนนั้น คงมีผลออกมาเป็นเพียงหนึ่งธุรกรรมที่ได้แสดงออกมาเท่านั้น ด้วยเหตุเอง ทำให้มีผลกระทบโดยตรงไปยังปัจจัยที่ใช้ในการพิสูจน์ซึ่งนิติกรรมอำพรางในประมวลกฎหมายของประเทศฝรั่งเศส คือ

ในการพิสูจน์นิติกรรมอำพรางนั้น กฎหมายได้กำหนดให้ศาลแพ่งฝรั่งเศสพิจารณาจากสัญญาที่เป็นหนังสือโดยเฉพาะนั้นก่อน หากว่ากรณีข้อสัญญาในระหว่างคู่สัญญานั้นได้มีการจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษรเอาไว้ โดยในกรณีการนำสืบพยานหลักฐานในส่วนแรกนี้ คงนำสืบได้เฉพาะหนังสือข้อสัญญาเท่านั้น โดยคู่กรณีนั้นจะนำสืบพยานหลักฐานประการอื่นต่อศาลไม่ได้เลย (สำหรับหลักการดังกล่าวในการพิจารณาของประเทศฝรั่งเศสนี้ ประเทศฝรั่งเศสได้รับอิทธิพลมาจากหลัก PAROL EVIDENCE RULE ของประเทศอังกฤษ)

โดยในการสืบเฉพาะในส่วนของสัญญาดังกล่าวนี้ เป็นการนำสืบให้ศาลเห็นเพียงในประเด็นที่ว่า สัญญาส่วนที่คู่สัญญาได้จัดทำอันได้เปิดเผยเอาไว้ คู่สัญญานั้นไม่ได้ประสงค์ที่จะให้มีความผูกพันในระหว่างคู่สัญญานั้นแต่ประการใด กล่าวคือ เป็นลักษณะประการที่คู่สัญญานั้นต้องผูกพันตามผลทั้งหมดในสัญญานั้น ดังนั้น เมื่อศาลพอที่จะได้ความดังกล่าวพอเป็นเหตุแล้ว ศาลย่อมอาจสั่งเรียกให้มีการสืบพยานหลักฐานเพิ่มเติม อันเป็นการสืบเพื่อที่จะพิสูจน์ประเด็นที่ว่าสัญญานั้นเป็นสัญญาที่มีลักษณะเป็นนิติกรรมอำพรางอยู่หรือไม่ โดยในส่วนการสืบในส่วนหลังนี้ กฎหมายฝรั่งเศสได้กำหนดยินยอมให้ศาลสามารถที่จะสืบพยานที่เป็นพยานบุคคลที่เป็นประจักษ์พยาน หรือพยานอื่น ๆ ที่มีความน่าเชื่อถือว่าจะถูกต้องได้ (หากเปรียบกับกฎหมายอังกฤษ คือ EXTRINSIC EVIDENCE)

จากที่กล่าวมาข้างต้นอันเกี่ยวข้องกับ การสืบพยาน หรือการนำเอาพยานเข้าสืบในชั้นศาลว่ากฎหมายฝรั่งเศสนั้น ได้มีการกำหนดขั้นตอนในการที่จะนำสืบประเด็นที่เกี่ยวข้องกับสัญญาที่มีลักษณะเป็นนิติกรรมอำพรางนั้นอย่างไร แต่อย่างไรก็ตาม หากจะกล่าวถึงประเด็นที่คู่กรณีฝ่ายใดจะต้องมีภาระการพิสูจน์ในการนำเอาพยานเข้าสืบแล้ว กรณีดังกล่าวนี้ ย่อมเป็นไปตามหลักการทั่วไป ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดภาระการพิสูจน์ที่เป็นหลักการสากลของกฎหมายอยู่แล้วที่ว่า “เมื่อบุคคลใดกล่าวอ้างข้อเท็จจริงใดขึ้นมาแล้ว ผู้นั้นย่อมจะต้องมีภาระการพิสูจน์เพื่อนำสืบพิสูจน์ในประเด็นดังว่านั้น” ด้วยเหตุตามหลักการนี้ ทำให้ภาระการพิสูจน์ในประเด็นนิติกรรมอำพรางของฝรั่งเศสนั้นเหมือนกันกับกรณีภาระการพิสูจน์ของคู่กรณีตามกฎหมายไทย หรือกล่าวได้คือ คู่สัญญาหรือคู่กรณีที่เกี่ยวข้องอันกล่าวอ้างถึงเหตุบกพร่อง หรือนิติกรรมอำพรางขึ้นมา นั้น ย่อมมีภาระการพิสูจน์ตามกฎหมายไป

จากลักษณะของบทบัญญัติกฎหมายในเรื่องของนิติกรรมอำพราง ทั้งในส่วนตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส และประมวลกฎหมายแพ่งของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันตามที่เคยกล่าวมาในข้างต้นแล้วว่า เป็นลักษณะของหลักกฎหมายแพ่งประการหนึ่งที่เป็นรากฐานของหลักกฎหมายดังกล่าวที่มีอิทธิพลต่อบทบัญญัติในเรื่องเดียวกันนี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในประเทศที่มีการใช้ระบบกฎหมายซีวิลลอว์ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับระบบของแต่ละประเทศนั้นว่าได้รับอิทธิพลจากประเทศในส่วนใดมากกว่ากัน ดังนั้น เพื่อประโยชน์ในการศึกษารูปแบบของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนี้ และการปรับใช้ในหลักกฎหมายได้อย่างถูกต้องตามหลักการพื้นฐานดังกล่าวนี้ จึงต้องพิจารณาจากพื้นฐานแนวความคิดของหลักกฎหมายดังกล่าว เพื่อให้ทราบถึงที่มาของแนวความคิดที่เกี่ยวข้องไปด้วยกัน ซึ่งในส่วนการพิจารณาในส่วนของการพิจารณาการนำหลักนิติกรรมอำพรางนี้ไปปรับบังคับในแนวทางต่างๆ จะได้กล่าวถึงตามลำดับต่อไป

๔.๒.๑ ลักษณะของสัญญาอันมีลักษณะนิติกรรมอำพรางตามหลักกฎหมายแพ่งหลุยส์เซียน่า

สำหรับบทบัญญัตินิติกรรมอำพรางของมลรัฐหลุยส์เซียน่า ประเทศสหรัฐอเมริกา ที่ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงนี้ ก่อนที่จะได้พิจารณาในเนื้อหาของบทบัญญัติกฎหมายนิติกรรมอำพราง มีความจำเป็นเบื้องต้นที่ผู้อ่านจะต้องเข้าใจในบริบทกฎหมายเบื้องต้นของมลรัฐหลุยส์เซียน่าก่อนเป็นพื้นฐาน อันการพิจารณาทำความเข้าใจในเรื่องพื้นฐานดังกล่าวนี้จะเป็นส่วนช่วยในการทำให้ผู้อ่านสามารถทำความเข้าใจในบทบัญญัติของกฎหมายในมลรัฐหลุยส์เซียน่านี้ได้มากยิ่งขึ้น

หากกล่าวถึงมลรัฐหลุยส์เซียน่า ในประเทศสหรัฐอเมริกาแล้วนั้น ในทางประวัติศาสตร์ดั้งเดิม มลรัฐนี้เป็นดินแดนที่ตกอยู่ภายใต้อำนาจการปกครองของประเทศฝรั่งเศสมาแต่เดิม ก่อนที่จะได้มีการเปลี่ยนแปลงไปเป็นมลรัฐหนึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกาด้วยเหตุทางประวัติศาสตร์ ซึ่งจากการที่เดิมนั้น มลรัฐหลุยส์เซียน่าเป็นส่วนหนึ่งของประเทศฝรั่งเศสเองได้ส่งผลสืบเนื่องไปยังบทบัญญัติกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในมลรัฐหลุยส์เซียน่า โดยสำหรับมลรัฐ หลุยส์เซียน่า นั้น ในปัจจุบันยังคงได้ใช้ระบบกฎหมายอย่างระบบประมวลกฎหมายหรือที่เรียกว่าระบบซีวิลลอว์ โดยทั้งนี้ ระบบกฎหมายของมลรัฐหลุยส์เซียน่ายังคงได้รับอิทธิพลทางกฎหมายของประเทศฝรั่งเศสอยู่ หรืออาจกล่าวได้ว่า ระบบกฎหมายฝรั่งเศสนั้นยังคงเป็นมรดกตกทอดมาใช้ในมลรัฐหลุยส์เซียน่าอยู่นั่นเอง แต่อย่างไรก็ตาม การที่มลรัฐหลุยส์เซียน่าอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา ที่มีมลรัฐส่วนใหญ่ยังคงใช้ระบบกฎหมายอย่างคอมมอนลอว์ ซึ่งเป็นระบบกฎหมายที่มุ่งยึดถือกับคำพิพากษาของศาลที่คงเป็นบรรทัดฐานในการพิจารณาคดี และมีการให้ความสำคัญในการพิจารณาต่อตัวผู้พิพากษา

ด้วยเหตุนี้ แม้มลรัฐหลุยส์เซียน่าจะมีการใช้ระบบกฎหมายซีวิลลอว์ตามแบบอิทธิพลของประเทศฝรั่งเศสก็ตาม แต่เนื่องด้วยอิทธิพลของระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ ในบางคราวหลักกฎหมายบางส่วนอาจมีการวิวัฒนาการไปภายใต้หลักการของคอมมอนลอว์ดังกล่าวในบางส่วนได้

๔.๒.๑.๑ ความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งหลุยส์เซียน่า

จากที่กล่าวถึงหลักการเบื้องต้นว่า ระบบกฎหมายในมลรัฐหลุยส์เซียน่า ประเทศสหรัฐอเมริกา ยังคงได้รับอิทธิพลทางกฎหมายโดยส่วนใหญ่มาจากประเทศฝรั่งเศส โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในส่วนของประมวลกฎหมายแพ่งของมลรัฐหลุยเซียน่านั้น อาจกล่าวได้ว่า บทบัญญัติกฎหมายที่อยู่ภายใต้ประมวลกฎหมายหลุยเซียน่านั้น คงมีรากฐานแนวความคิดมาจากประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสมาอย่างแน่นอน

และด้วยที่ประมวลกฎหมายแพ่งหลุยเซียน่านั้นได้รับอิทธิพลทางด้านบทบัญญัติมาจากประเทศฝรั่งเศส ย่อมเป็นที่แน่ชัดในการพิจารณาสืบเนื่องกันทางหลักการได้ว่า หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางภายใต้ประมวลกฎหมายแพ่งหลุยเซียน่านั้น ย่อมมีลักษณะของหลักการที่สอดคล้องเป็นไปในทางเดียวกันกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส แต่อย่างไรก็ตาม คงมีเฉพาะหลักการทางกฎหมายเท่านั้นที่มีลักษณะที่สอดคล้อง แต่ในแง่การพิจารณาเนื้อหาของบทบัญญัตินั้น ประมวลกฎหมายแพ่งหลุยเซียน่าได้มีการบัญญัติหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังกล่าวออกเป็น ๔ มาตรา คือ

มาตรา ๒๐๒๕ ได้บัญญัติรับรองถึงนิยามของนิติกรรมอำพรางไว้ภายใต้มาตราดังกล่าว โดยได้ให้ความหมายของนิติกรรมอำพรางไว้ว่า คือ สัญญาที่จะตกเป็นนิติกรรมอำพรางนั้น (ตามกฎหมายแพ่งหลุยเซียน่า) คือ (นิติกรรมหรือกรณีของกฎหมายหลุยเซียน่าใช้คำว่า “Mutual agreement”) ที่ไม่แสดงซึ่งเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาภายใต้สัญญานั้น โดยถ้า (นิติกรรม) ที่มีเจตนาที่แท้จริงของนั้นได้มีการแสดงออกโดยรูปแบบการเขียนแยกออกมาต่างหากจากส่วนแรก (in separate writing) ส่วนนั้น (that writing) คือ นิติกรรมที่ถูกอำพราง*

มาตรา ๒๐๒๖ บัญญัติไว้ว่า นิติกรรมอำพรางแบบสัมบูรณ์จะเกิดขึ้นเมื่อคู่สัญญาตกลงเข้าทำสัญญานั้นโดยไม่มีเจตนาที่จะให้สัญญานั้นมีผลระหว่างคู่สัญญาด้วยกัน เช่นนี้ นิติกรรมอำพรางดังกล่าวย่อมไม่มีผลใช้บังคับในระหว่างคู่สัญญานั้น**

มาตรา ๒๐๒๗ บัญญัติไว้ว่า นิติกรรมอำพรางแบบบางส่วน (สัมพัทธ์) จะเกิดขึ้นเมื่อคู่สัญญาตกลงเข้าทำสัญญานั้นโดยมุ่งหมายให้สัญญานั้นมีผลระหว่างคู่สัญญาในทางที่แตกต่างไปจาก

* The Civil Code defines a simulation as follows: A contract is a simulation when, by mutual agreement, it does not express the true intent of the parties. If the true intent of the parties is expressed in a separate writing, that writing is a counterletter.

** A simulation is absolute when the parties intend that their contract shall produce no effects between them. That simulation, therefore, can have no effects between the parties.

ที่กำหนดผลเอาไว้ในสัญญานั้น... โดยสำหรับผลของนิติกรรมอำพรางแบบบางส่วนระหว่างคู่สัญญานั้น คู่สัญญาย่อมต้องผูกพันในผลทุกประการที่คู่สัญญานั้นมุ่งหวังที่จะให้มีผลเกิดจากที่ถูกอำพรางไว้*

มาตรา ๒๐๒๘ บัญญัติไว้ว่า ในบรรดาผลของนิติกรรมอำพราง ทั้งในส่วนของนิติกรรมอำพรางแบบสัมบูรณ์และแบบบางส่วน (สัมพัทธ์) นั้น ผลของนิติกรรมอำพรางเช่นว่านั้นย่อมมีผลต่อบุคคลภายนอก

หากกรณีของผลของนิติกรรมที่ถูกอำพรางนั้น การดังกล่าวย่อมไม่มีผลกระทบต่อบุคคลภายนอกผู้สุจริต**

จากบทบัญญัติกฎหมายในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในประมวลกฎหมายแพ่งของมลรัฐหลุยส์เซียน่า ประเทศสหรัฐอเมริกาในข้างต้นทั้ง ๔ มาตรา ย่อมแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนเกี่ยวกับประเด็นอิทธิพลของหลักกฎหมายแพ่งของประเทศฝรั่งเศสที่มีเหนือบทบัญญัติกฎหมายของมลรัฐหลุยส์เซียน่าในปัจจุบัน โดยจากหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังกล่าวของมลรัฐหลุยส์เซียน่า นั้น แต่หากจะเปรียบเทียบกับหลักกฎหมายในเรื่องเดียวกันกับประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส ย่อมสามารถกล่าวได้อย่างชัดเจนว่า บทบัญญัติในเรื่องหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของหลุยส์เซียน่า มีการวางบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางได้อย่างชัดเจน ง่ายต่อการพิจารณามากกว่าการบัญญัติกฎหมายในฝรั่งเศสเอง ทั้งนี้ แม้ว่าหลักกฎหมายดังกล่าวจะเหมือนกันในลักษณะของหลักกฎหมายก็ตาม แต่หากจะกล่าวถึงประเด็นความชัดเจนในบทบัญญัติแล้ว บทบัญญัติกฎหมายในส่วนของประมวลกฎหมายแพ่งของมลรัฐหลุยส์เซียน่า นั้น ย่อมเป็นประโยชน์ในการพิจารณาหลักการกฎหมายได้ดีกว่า

ยกตัวอย่างเช่น ในบทบัญญัติมาตรา ๒๐๒๖ และมาตรา ๒๐๒๗ นั้น ถือได้ว่าเป็นบทบัญญัติที่วางหลักการเกี่ยวกับนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งของมลรัฐหลุยส์เซียน่าที่ได้รับอิทธิพลมาจากหลักกฎหมายของประเทศฝรั่งเศส แต่ทั้งนี้ ในหลักการของนิติกรรมอำพรางโดยสัมบูรณ์ (Absolute simulation) และนิติกรรมโดยบางส่วน (Relative simulation) นั้น ตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส หรือมาตรา ๑๓๒๑-๑ นั้นไม่มีส่วนที่บัญญัติถึงหลักการดังกล่าวนี้เอาไว้แต่ประการใด โดยในหลักการดังกล่าวนี้คงเป็นเพียงคำอธิบายหลักการกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามหลักกฎหมายของฝรั่งเศสเท่านั้น แต่สำหรับกรณีส่วนของหลัก

* A simulation is relative when the parties intend that their contract shall produce effects between them though different from those recited in their contract. A relative simulation produces between the parties the effects they intended if all requirements for those effects have been met.

** Any simulation, either absolute or relative, may have effects as to third persons. Counterletters can have no effects against third persons in good faith.

กฎหมายนิติกรรมอำพรางของประมวลกฎหมายแพ่งหุลยส์เซียน่า ประเทศสหรัฐอเมริกา^{๑๑} หลักการดังกล่าว^{๑๒}นั้นได้ถูกบัญญัติรับรองขึ้นเป็นหลักกฎหมายที่ชัดเจนในประมวลกฎหมายแพ่ง*

๔.๒.๑.๒ ลักษณะตีความและการปรับใช้หลักนิติกรรมอำพรางตามแนวความคิดของนักกฎหมาย

ในการพิจารณาภายใต้หลักการตีความและการปรับใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามแนวความคิดของนักกฎหมายของมลรัฐหุลยส์เซียน่า ประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีต่อบทบัญญัติกฎหมายนิติกรรมอำพราง^{๑๓} นั้น เนื่องด้วยบทบัญญัติภายใต้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของมลรัฐ^{๑๔} นั้นได้รับอิทธิพลในการบัญญัติจากประมวลกฎหมายแพ่งของประเทศฝรั่งเศส ซึ่งจากลักษณะของบทบัญญัติในเรื่องนิติกรรมอำพรางของประเทศฝรั่งเศส^{๑๕} นั้น (ในปัจจุบันอยู่ในมาตรา ๑๓๒๑-๑) อาจกล่าวได้ว่า โดยหลักการโดยส่วนใหญ่แล้ว เป็นหลักการที่ไม่ได้มีการบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษรโดยเฉพาะในหลายๆเรื่อง ซึ่งจากลักษณะที่หลักกฎหมายของมลรัฐหุลยส์เซียน่าได้รับอิทธิพลดังกล่าวมานี้ ส่งผลให้ในการตีความบทบัญญัติหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของมลรัฐหุลยส์เซียน่า^{๑๖} นั้นคงได้มีการตีความตามแนวเดิมของกฎหมายฝรั่งเศสอยู่ โดยภายใต้แนวความคิดดังกล่าว^{๑๗} นี้ ได้มีนักกฎหมายบางส่วนกล่าวถึงความสัมพันธ์ในลักษณะอิทธิพลเหนือของกฎหมายฝรั่งเศสที่มีต่อการตีความกฎหมายของกฎหมายมลรัฐหุลยส์เซียน่า โดยเฉพาะผลของบทบัญญัติกฎหมายที่ได้รับอิทธิพลมาจากประมวลกฎหมายแพ่งของฝรั่งเศส กล่าวคือ

ภายใต้การให้ความเห็นของนักกฎหมายชาวสหรัฐอเมริกาที่ชื่อ Thomas B. LEMANN ซึ่งเป็นนักกฎหมายที่ศึกษาเรื่องราวของบทบัญญัติกฎหมายนิติกรรมอำพราง ได้กล่าวถึงบรรดาความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายนิติกรรมอำพรางของฝรั่งเศส และบทบัญญัติกฎหมายนิติกรรมอำพรางของมลรัฐหุลยส์เซียน่าไว้ในบทความที่ชื่อว่า “Some aspects of simulation in France and Louisiana” ซึ่งภายใต้บทความนี้ นอกเหนือไปจากประเด็นที่แสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของประเทศฝรั่งเศสกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของหุลยส์เซียน่าที่เป็นการศึกษาหลักกฎหมายที่สอดคล้องกัน ภายใต้ประวัติศาสตร์ในหลักกฎหมายดังกล่าวแล้วนั้น ประเด็นอีกส่วนหนึ่งที่ Thomas B. LEMANN ได้ให้ความเห็นไว้ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงปัญหาของการตีความบทบัญญัติกฎหมายนิติกรรมอำพรางของประเทศฝรั่งเศส ที่มีอิทธิพลต่อการตีความและบังคับใช้ของกฎหมายมลรัฐหุลยส์เซียน่า^{๑๘} นั้น เป็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างคู่กรณีภายใต้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง^{๑๙} นั้น ไม่ว่าจะเป็นเรื่องที่ว่าด้วยความสัมพันธ์ระหว่าง

* สำหรับกรณีหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของไทย^{๒๐} นั้น ซึ่งมีการกล่าวถึงในข้างต้นแล้วว่าได้รับอิทธิพลในหลักกฎหมายดังกล่าว^{๒๑} นั้นมาจากประเทศฝรั่งเศสเช่นเดียวกับมลรัฐหุลยส์เซียน่า ประเทศสหรัฐอเมริกา แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับหลักการเดียวกันนี้ (หลักนิติกรรมอำพรางสัมบูรณ์ และนิติกรรมอำพรางบางส่วน) เมื่อเทียบเคียงตามหลักกฎหมายในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้วนั้น ย่อมพบได้ว่าหลักการดังกล่าว^{๒๒} นี้ คงมีอยู่ใต้หลักการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของประเทศไทยด้วยเช่นกัน แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับกรณีของประเทศไทยแล้ว หลักนิติกรรมอำพรางสัมบูรณ์ (Absolute simulation) ตามหลักกฎหมายในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย เรียกหลักการดังกล่าว^{๒๓} นั้นว่า หลักนิติกรรมลวง

คู่สัญญาด้วยกัน คู่สัญญากับบุคคลภายนอก หรือบุคคลภายนอกด้วยกันนั้น ซึ่งภายใต้ประเด็นต่างๆ เหล่านี้ หากกล่าวอ้างตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของประเทศฝรั่งเศส ยังคงถือว่าเป็น ปัญหาในเรื่องของตีความหรือปรับบังคับใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับ ประเด็นดังกล่าว ซึ่งกรณีในเหตุเดียวกันนี้ ยังคงเป็นประเด็นปัญหาที่นักกฎหมายในมลรัฐหลุยส์เซียน่า นั้น ยังคงมีถือว่ามีปัญหาในการตีความหลักกฎหมายในลักษณะที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่าง คู่กรณีต่างๆตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางเช่นเดียวกันกับประเทศฝรั่งเศส

ด้วยเหตุที่บทบัญญัติกฎหมายของฝรั่งเศสนั้นมีอิทธิพลต่อหลักกฎหมายนิติกรรมอำ พรางของหลุยส์เซียน่าดังที่กล่าวมาในข้างต้นนั้น ส่งผลให้ลักษณะการตีความและการปรับบังคับใช้ บทบัญญัตินิติกรรมอำพรางของบรรดานักกฎหมาย ซึ่งรวมไปถึงศาลยุติธรรมที่บังคับใช้หลักกฎหมาย ดังกล่าวของหลุยส์เซียน่านั้น โดยส่วนใหญ่แล้วจะได้รับอิทธิพลเช่นเดียวกันกับลักษณะการตีความการ ใช้บทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวของประเทศฝรั่งเศสเกือบจะทั้งหมดด้วย

๔.๒.๑.๓ ภาระการพิสูจน์ของคู่กรณีตามหลักกฎหมายนิติกรรม อำพรางในหลุยส์เซียน่า

สำหรับหลักการในเรื่องของภาระการพิสูจน์ของคู่กรณีในหลักกฎหมายนิติกรรมอำ พรางตามหลักการของมลรัฐหลุยส์เซียน่า ประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น กล่าวได้ว่ามีหลักการในการ กำหนดภาระการพิสูจน์ และการนำเสนอพยานหลักฐานในคดีที่เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำ พรางนั้น เช่นเดียวกันกับในรูปแบบของประเทศฝรั่งเศส หรือกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่าเป็นรูปแบบการ กำหนดภาระการพิสูจน์และหน้าที่นำเสนอตามแนวหลักการของประเทศในกลุ่มประเทศคอมมอนลอร์

โดยหลักการพื้นฐานในการกำหนดภาระการพิสูจน์และหน้าที่ในการนำเสนอพยานมาสืบ นั้น ตามหลักกฎหมายของมลรัฐได้กำหนดให้พิจารณาเป็นประเด็นพื้นฐานก่อนว่า สัญญาหรือธุรกรรม อันได้ทำขึ้นไว้นั้น มีบทบัญญัติกฎหมายใดกำหนดให้ต้องทำเป็นหลักฐานไว้หรือไม่ โดยหากกรณีที่มี กฎหมายกำหนดให้มีการทำเป็นหลักฐานไว้แล้วนั้น ยกตัวอย่างเช่น กรณีของการให้หนี้ กฎหมายได้ กำหนดให้ต้องทำเป็นหนังสือต่อหน้าผู้เป็นโนตารีไว้เพื่อเป็นหลักฐาน โดยในกรณีดังกล่าว หากมีการ กำหนดให้มีการนำเสนอพยานเข้าสืบนั้น ในการนำเสนอพยานนั้น กฎหมายมลรัฐหลุยส์เซียน่าได้กำหนดให้ สามารถสืบได้เฉพาะหลักฐานเป็นหนังสือตามที่กฎหมายกำหนด (Authentic act) ไว้เท่านั้น โดยห้าม มิให้นำพยานบุคคลหรือประจักษ์พยานเข้ามาสืบแต่ประการใด ซึ่งสามารถเรียกหลักการนี้ได้ว่า PAROL EVIDENCE RULE^{*}

* Louisiana's parol evidence rule, Article ๑๘๔๘, which provides: Testimonial or other evidence may not be admitted to negate or vary the contents of an authentic act or an act under private signature. Nevertheless, in the interest of justice, that evidence may be admitted to prove such circumstances as a vice of consent, or a simulation, or to prove that the written act was modified by a subsequent and valid oral agreement.

แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับข้อกำหนดตามกฎหมายพยานของหลุยเซียน่า ในการนำพยานเอกสารเท่านั้นในการนำสืบในคดีดังกล่าวนี้ ได้มีการกำหนดหลักการกฎหมายอันเป็นข้อยกเว้น อันส่งผลให้การนำสืบพยานนั้น สามารถนำสืบพยานบุคคลหรือประจักษ์พยานได้นอกเหนือไปจากการนำสืบเฉพาะพยานเอกสารตามหลักการเท่านั้น โดยข้อยกเว้นในการนำสืบพยานบุคคลนี้ กฎหมายได้กำหนดเหตุอันสามารถสืบพยานในกรณีดังกล่าวได้ โดยเฉพาะกรณีของเหตุดังต่อไปนี้ กล่าวคือ เหตุเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม (in the interest of justice) ซึ่งในกรณีดังกล่าว การนำพยานบุคคลเข้ามาพิสูจน์นั้น จะเป็นกรณีที่เป็นไปเพื่อมุ่งการพิสูจน์ไปยังเจตนาของคู่กรณีที่อาจมีเจตนาบงการ (a vice of consent) หรือมีความมุ่งประสงค์ที่จะก่อนิติกรรมอำพราง (a simulation) หรือเพื่อมุ่งพิสูจน์ว่าลายลักษณ์อักษรที่ปรากฏตามเอกสารนั้นไม่ตรงตามเจตนาที่คู่กรณีนั้นได้ตกลงกันไว้ (to prove that the written act was modified by a subsequent and valid oral agreement) นั่นเอง โดยจากกรณีเหตุต่างๆข้างต้นนั้น คงมีเพียงเฉพาะเหตุเหล่านี้เท่านั้นที่กฎหมายของมลรัฐหลุยเซียน่ายินยอมให้สืบพยานบุคคลในกรณีดังกล่าวนี้ได้ หรืออีกนัยหนึ่งได้ว่า ศาลที่พิจารณาคดีอันเกี่ยวข้องกับลักษณะของสัญญาที่กฎหมายบังคับให้ต้องมีหลักฐาน หรือ Authentic act ศาลย่อมมีสิทธิรับฟังพยานหลักฐานเท่าที่กฎหมายบังคับให้สิทธิในการนำเข้าสู่กระบวนการพิจารณาของศาลได้เท่านั้น

นอกเหนือไปจากกรณีข้างต้นแล้วนั้น ในกรณีกลับกัน หากกรณีที่ไม่มีการกำหนดให้ต้องนำหลักฐานในสัญญาหรือธุรกรรมดังกล่าวนี้แล้ว การนำพยานเข้ามาสืบในคดีดังกล่าวนี้ กฎหมายมลรัฐหลุยเซียน่าไม่ได้กำหนดหลักการเฉพาะเกี่ยวกับกรณีการนำพยานเข้าสืบเหมือนกรณีกฎหมายบังคับให้ต้องทำหนังสือเป็นหลักฐานดังกล่าว โดยกฎหมายได้ปล่อยให้คู่กรณีนั้นสามารถนำพยานชนิดหรือประเภทใดเข้ามานำสืบในคดีเพื่อให้ศาลพิจารณาพยานหลักฐานเหล่านั้นได้นั้นได้

จากกรณีดังกล่าวในข้างต้นถึงการสิทธิในการนำพยานหลักฐานเข้าสืบในคดีของระบบกฎหมายของมลรัฐหลุยเซียน่าในประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น นอกเหนือไปจากประเด็นดังกล่าวแล้ว อีกมุมมองหนึ่งที่มีความสำคัญในแง่การพิจารณา คือ ในมุมมองการพิจารณาถึงประเด็นภาระการพิสูจน์ของระบบกฎหมายหลุยเซียน่า โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้น ก็มีความสำคัญที่ไม่น้อยไปกว่ากัน

สำหรับประเด็นภาระการพิสูจน์ ในการพิสูจน์ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้น ในเรื่องดังกล่าวนี้ ตามกฎหมายของมลรัฐหลุยเซียน่าไม่ได้มีการบัญญัติรับรองเอาไว้เป็นการเฉพาะ แต่เป็นการอาศัยให้เป็นไปตามหลักกฎหมายพยานหลักฐานของประเทศสหรัฐอเมริกาทั่วไป หรือที่เรียกว่า Federal rule of Evidence แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนี้ ได้ปรากฏแนวของศาลในมลรัฐหลุยเซียน่าได้เคยวางหลักการในเรื่องนี้ไว้ว่า “ในการพิสูจน์ว่าธุรกรรมหรือสัญญานั้น เป็นลักษณะการดำเนินการที่เป็นนิติกรรมอำพรางหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาตัดสินจากลักษณะของพยานแวดล้อม (Circumstance) ในแต่ละคดี” *Milano v Milano* (La. App. 1st Cir 1971) และได้วางหลักการในแนวเดียวกันไว้ในอีกครั้ง

หนึ่ง ในคดี *Wilson v. Progressive State Bank Trust Company* (La. App. 2nd Cir 1984)* ซึ่งจากแนวคำวินิจฉัยของศาลในระดับชั้นอุทธรณ์ของมลรัฐลุยส์เซียน่า ย่อมแสดงให้เห็นถึงหลักการในการกำหนดภาระการพิสูจน์ในคดีที่มีการกล่าวอ้างถึงการพิพาทในหลักการกฎหมายนิติกรรมอำพรางได้เป็นอย่างดีว่า ในการพิสูจน์คดีเกี่ยวกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้น ย่อมเป็นหน้าที่ของคู่กรณีในสัญญาสามารถกล่าวอ้างถึงความเป็นนิติกรรมอำพรางภายใต้สัญญานั้นได้ แต่อย่างไรก็ตามหากกรณีที่มีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งนั้น กล่าวอ้างแล้วย่อมเป็นหน้าที่ของฝ่ายที่กล่าวอ้างนั้น จำต้องพิสูจน์ถึงเหตุนิติกรรมอำพรางนั้นด้วย นอกจากนี้ ในบรรดาเหตุกรณีพิสูจน์ดังกล่าว หากผู้ที่เป็นฝ่ายกล่าวอ้างนั้นเพียงสามารถกล่าวอ้างให้ศาลเชื่อได้ว่า นิติกรรมหรือธุรกรรมนั้นไม่สามารถสงสัยเป็นประการอื่น (highly reasonable doubts) ได้ว่าเป็นนิติกรรมที่มีเจตนาที่บริสุทธิ์แล้ว หรือมีพยานหลักฐานในการพิสูจน์เบื้องต้นอันเชื่อได้ว่า มีเหตุของธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับนิติกรรมอำพรางแล้ว กรณีนี้ ศาลสูงสุดแห่งมลรัฐลุยส์เซียน่า ในคดี *Smith v Smith* (1960) ได้วางหลักกฎหมายให้ภาระการพิสูจน์ในคดีดังกล่าวนี้ ย่อมตกเป็นของฝ่ายจำเลย ที่จำต้องพิสูจน์ว่าธุรกรรมของตนนั้นไม่มีเหตุอันเกี่ยวข้องกับนิติกรรมอำพรางนั้นแต่ประการใดแทน

๕. สภาพปัญหา และมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศไทยกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง

๕.๑ สภาพปัญหาเกี่ยวกับการแก้ไขปัญหการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศไทย

สำหรับกรณีที่จะกล่าวถึงสภาพปัญหาอันเกี่ยวเนื่องกับการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศไทยนั้น อาจกล่าวได้ว่า เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศไทยมาเป็นระยะเวลาที่นานหลายสิบปีแล้ว แต่สภาพปัญหาดังกล่าวนั้นยังคงหาได้รับการดูแลแก้ไขปัญหาย่างเป็นรูปธรรมมากเท่าใดนัก กล่าวคือ แม้ทางภาครัฐนั้นจะมีการกำหนดแนวนโยบายทางกฎหมายและแนวทางการพิจารณาของผู้ที่เกี่ยวข้องในเรื่องดังกล่าวนี้ออกมาในช่วงระยะเวลาต่างๆ โดยมุ่งหวังจะให้มีการปราบปรามหรือป้องกันมิให้มีธุรกรรมอันเกี่ยวเนื่องกับการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศไทยได้ แต่อย่างไรก็ตามแนวนโยบายในการกำหนดรูปแบบหรือควบคุมลักษณะของการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ยังไม่มีการกำหนดแนวทางออกอย่างชัดเจน อีกทั้งยังสืบเนื่องมาจากประเด็นการขาดความชัดเจนในตัวบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการหลบหลีกภาษีอากรด้วย ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ จึงส่งผลให้ปัญหา

* Simulation may be established through a counterletter a separate writing that expresses the true intent of the parties LSA. C. C art. ๒๐๒๕ However a simulation also may be proved by indirect or circumstantial evidence since by its inherent nature a simulation often only admits of circumstantial proof.

ในการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศไทยนั้นยังคงเป็นปัญหาที่ยังคงก่อให้เกิดผลกระทบในแง่ลบต่างๆ ทั้งในส่วนที่มีต่อระบบการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทย และกรณียังส่งผลกระทบต่อจำนวนยอดรายรับทางภาษีอากรของประเทศที่มีจำนวนที่น้อยลงจากปัญหาดังกล่าวด้วย

ด้วยเหตุอันสืบเนื่องจากประเด็นอันเกี่ยวกับการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศไทย โดยส่วนหนึ่งดังกล่าวในข้างต้น อาจกล่าวได้ว่าประเด็นในเรื่องดังกล่าวนี้หาได้เป็นประเด็นเฉพาะในประเทศไทยใดประเทศหนึ่งที่ได้รับผลกระทบจากการดำเนินการดังกล่าวอีกแล้วไม่ หรือเป็นประเด็นที่มีลักษณะเฉพาะตัวของแต่ละประเทศเหมือนอย่างกรณีประเด็นในกฎหมายอื่นๆ โดยกล่าวคือ ในปัจจุบันนั้น จากการศึกษาโดยงานวิจัยต่างๆอันเกี่ยวเนื่องกับประเด็นการหลบหลีกภาษีอากรจากหลากหลายประเทศที่ผ่านมาแล้วนั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในบทวิจัยสภาพปัญหาในการหลบหลีกภาษีอากรในการวิเคราะห์โดยวิธีทางเศรษฐศาสตร์ โดยนักวิจัยสหรัฐอเมริกา นั้น ได้มีการสรุปหลักการที่เกี่ยวกับประเด็นที่เกิดจากการหลบหลีกภาษีอากรในเกือบจะทุกประเทศนั้นว่า ในแต่ละประเทศต่างมีประเด็นเหล่านี้เข้ามาเกี่ยวข้องทั้งสิ้น อันท้ายที่สุด ย่อมเป็นการแก้ไขปัญหาในประเด็นปัญหานี้ คล้ายคลึงกันไป กล่าวคือ ระบบประเด็นที่เกี่ยวกับการหลบหลีกภาษีอากรกับมาตรการทางกฎหมาย นั้น สามารถสรุป ในประเด็นต่างๆได้ คือ

- ประเด็นที่เกิดจากความไม่ชัดเจนในระบบการกำหนดประเภทของเงินได้ (Tax base) นั้นว่าจะมีการจัดเก็บภาษีอากรหรือไม่
- ประเด็นปัญหาที่เกิดจากขอบเขตของมาตรการทางกฎหมายเพื่อมุ่งควบคุมการหลบหลีกภาษีอากรดังกล่าว นั้น ขาดความชัดเจนในการปรับบังคับใช้

ซึ่งจากประเด็นทั้ง ๒ ดังกล่าวข้างต้นนั้น ได้รับการพิจารณาจากงานวิจัยหรือบทวิเคราะห์ทางกฎหมายในหลายส่วนว่า ส่งผลให้ประสิทธิภาพในการปรับใช้กฎหมายเพื่อตอบสนองผลในการควบคุมการหลบหลีกภาษีอากรในแต่ละประเทศนั้นมีส่วนที่จะไม่ประสบผลกับการขาดประสิทธิภาพ และท้ายที่สุด ย่อมก่อให้เกิดต้นทุนต่อภาครัฐในการมุ่งควบคุมในประเด็นปัญหาดังกล่าวที่มากเกินไป

จากประเด็นที่กล่าวถึงบทวิเคราะห์และงานวิจัยถึงประเด็นการหลบหลีกภาษีอากรในต่างประเทศที่กล่าวไปในข้างต้น หากพิจารณาโดยประเด็นหนึ่งของปัญหาดังกล่าว เมื่อเทียบกับปัญหาในประเด็นต่างๆที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้กฎหมายนั้น ย่อมพิจารณาได้ว่าประเด็นดังกล่าวนี้ ย่อมเป็นส่วนหนึ่งในประเด็นปัญหาหนึ่งของระบบกฎหมายของประเทศไทยที่ใช้ในการแก้ไขปัญหาในเรื่องราวเหล่านี้เช่นเดียวกัน ซึ่งนอกเหนือไปจากประเด็นดังกล่าวแล้วนั้น ตามแนวทัศนคติของผู้เขียน หากจะกล่าวถึงประเด็นการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศไทยแล้ว อีกประเด็นหนึ่งที่ต้องพิจารณาเป็นประการแรกในปัญหาดังกล่าวนี้ คือ การกำหนดขอบเขตหรือทัศนคติที่มีต่อการหลบหลีกภาษีอากร ซึ่งประเด็นดังกล่าวนี้ ตามความเห็นของผู้เขียนนั้น กล่าวได้ว่ายังไม่มี ความชัดเจนในแนวนโยบายของภาครัฐในการกำหนดขอบเขตดังกล่าวนี้อย่างเป็นทางการ (แต่อย่างไรก็ตาม ในประเด็นในส่วนที่กล่าวนี้ ผู้เขียนจะไม่ได้กล่าวไว้ในส่วนหนึ่งของเนื้อหาวิทยานิพนธ์ ด้วยเหตุที่การพิจารณาในส่วนดังกล่าวนี้ เกินไปกว่าขอบเขตการศึกษาของผู้เขียนเอง)

๕.๒ มาตรการป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรโดยอาศัยสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร

โดยประเด็นที่สืบเนื่องมาจากสภาพปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรในข้างต้น ย่อมเป็นส่วนที่ส่งผลให้ผู้อ่านนั้นอาจทำความเข้าใจได้ในส่วนหนึ่งของสภาพปัญหาของการแก้ไขในประเด็นการหลบหลีกภาษีอากรได้โดยส่วนหนึ่งในปัจจุบัน แต่อย่างไรก็ตาม การกล่าวนำเสนอในส่วนนี้ จะเป็นการกล่าวให้เห็นถึงสภาพและลักษณะของมาตรการทางกฎหมายของประเทศไทย โดยทั้งนี้ จะเป็นการมุ่งอธิบายในลักษณะภาพรวมทั้งหมดและสภาพปัญหาที่เกี่ยวข้อง

สำหรับแนวหลักกฎหมายที่ในปัจจุบันนั้นได้มีการพิจารณาหลักกฎหมายดังต่อไปนี้ เพื่อใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร คือ หากจะพิจารณาให้เป็นไปตามหลักการและเพื่อประโยชน์ในการทำความเข้าใจนั้น จะได้มีการแบ่งประเด็นในการพิจารณาหลักที่ใช้เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรของไทย ออกเป็น ๒ กรณี คือ (๑) มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในธุรกรรมลักษณะเฉพาะ (Specific Anti-tax avoidance Rule: SAAR หรือในกรณีที่บางประเทศนั้นเรียกกรณีดังกล่าวนี้ว่า Targeted Anti-tax avoidance Rule: TAAR) และ (๒) มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรโดยทั่วไป (General Anti-tax avoidance rule: GAAR)

สำหรับมาตรการทางกฎหมายที่ใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในกรณีของ SAAR นั้น โดยตามหลักกฎหมายในส่วนของ SAAR นี้ ก่อนจะพิจารณาในประเด็นกฎหมายส่วนอื่นๆ จำต้องมีความเข้าใจในเบื้องต้นถึงมาตรการทางกฎหมายที่เรียกว่า SAAR ว่า เป็นการเรียกชื่อโดยรวมของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่มีลักษณะเฉพาะ หรือ Specific rule นั้น ในการพิจารณาตามหลักการสากลในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการหลบหลีกภาษีอากร สามารถแยกออกได้เป็น ๔ หลัก คือ (๑) Transfer pricing (๒) Thin capitalization (การตั้งทุนประกอบการค้าเกินควร) (๓) Controlled Foreign Currency (๔) Treaty Shopping

โดยในรูปแบบมาตรการกฎหมายเพื่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่มีการบัญญัติเป็นกรณีเฉพาะเรื่องดังกล่าวข้างต้น สำหรับในมุมมองของประเทศไทยที่มีต่อการพิจารณามาตรการกฎหมาย (ที่อาจกล่าวได้ว่ามีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมระหว่างประเทศเสียเป็นส่วนใหญ่) ในส่วนดังกล่าวนี้ กล่าวได้ว่า ประเทศไทยได้ให้ความสำคัญในการศึกษามาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในส่วนนี้มาก โดยเฉพาะอย่างยิ่ง หลักการ Transfer pricing โดยในส่วนอื่นๆนั้นได้รับการพิจารณาให้ความสำคัญในลำดับตามๆกันมา

แต่สำหรับในส่วนของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในลักษณะโดยทั่วไป หรือ GAAR นั้นกล่าวได้ว่า ได้มีการพิจารณาในส่วนที่ค่อนข้างน้อย และด้วยเหตุนี้เอง จึงส่งผลให้มาตรการกฎหมายเพื่อใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรอันเป็นลักษณะทั่วไปนั้น จึงมีความไม่ชัดเจนในการนำเอาหลักกฎหมายใดๆเข้ามาพิจารณาแก้ไขประเด็นปัญหาในส่วนนี้ รวมทั้งความไม่ชัดเจนที่มีต่อบรรดาภาคเอกชนว่าสามารถดำเนินการเข้าธุรกรรมทางการค้าได้ในลักษณะใดได้บ้าง

แต่อย่างไรก็ตาม หากจะกล่าวถึงสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นอันส่งผลกระทบต่อในการพิจารณาหลักการ GAAR เป็นอย่างมากนั้น กล่าวคือ เมื่อเกิดประเด็นให้พิจารณาบรรดาธุรกรรมการขายหุ้นในกลุ่มบริษัทชินคอร์ปอเรชั่นจำกัด (มหาชน) นั้น โดยเป็นการขายในราคาต่ำกว่าราคาตลาดนั้น ประเด็นในส่วนนี้ จึงเป็นที่วิพากษ์วิจารณ์ในการเข้าทำสัญญาในลักษณะดังกล่าวนี้ และสืบเนื่องจากประเด็นดังกล่าวนี้ ได้มีการพิจารณาโดยอ้างอิงหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องมากมายเพื่อเข้ามาอธิบายและจัดการซึ่งประเด็นดังกล่าวนี้ และส่วนหนึ่งของหลักกฎหมายที่ได้รับการนำหยิบยกขึ้นมาใช้ในการพิจารณาประเด็นปัญหาในส่วนนี้ นั่น คือ การอ้างอิงหลักกฎหมายในส่วนของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นขึ้นมาโดยเทียบเคียง และเนื่องด้วยประเด็นในส่วนดังกล่าวนี้ ตลอดจนการที่มีการอ้างอิงหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางมาใช้ในการพิจารณาการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้น โดยนักวิชาการกฎหมายโดยส่วนหนึ่งนั้น จึงทำให้เกิดข้อพิงพิจารณาหลักการกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้ กับกรณีการหลบหลีกภาษีอากรที่เกิดขึ้น

๖. ปัญหาการอาศัยหลักนิติกรรมอำพรางตามหลักกฎหมายในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้ในสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร

จากที่กล่าวมาในข้างต้นทั้งในส่วนของความคิดเบื้องต้นเกี่ยวกับสัญญาเพื่อการหลบหลีกภาษีอากร รวมทั้งสภาพปัญหา และมาตรการตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากรในประเทศไทยนั้น (และที่จะกล่าวถึงต่อไป ซึ่งเกี่ยวข้องกับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในต่างประเทศ) ย่อมเป็นการแสดงให้เห็นเป็นเบื้องต้นว่าวัตถุประสงค์ และมาตรการที่ใช้ในการตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากรนั้นต่างมีความมุ่งหมายในการระงับ หรือยับยั้งมิให้มีการอาศัยช่องโหว่ทางกฎหมายในการหลบหลีกภาษีที่มีความมุ่งประสงค์ในลักษณะเพื่อการลดภาระภาษีอากรลง หรือไม่ให้เสียภาษีอากร หรืออาจเรียกได้ว่า เป็นลักษณะ Aggressive Tax avoidance แต่เนื่องจากที่ได้กล่าวมาในข้างต้น ถึงมาตรการที่ได้มีการบังคับใช้ในประเทศไทยกับการป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ไม่มีบทบัญญัติกฎหมายเป็นการเฉพาะที่บัญญัติรับรองเพื่อใช้ในการพิจารณาแก้ไขปัญหาดังกล่าวทั้งในส่วนภายใต้ประมวลกฎหมายรัชฎากร* ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และหลักกฎหมายอื่นๆ จากประเด็นดังกล่าวนี้ ส่งผลให้มีความพยายามในการปรับบทบัญญัติกฎหมายเพื่อใช้ในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยได้มีการตีความบทบัญญัติในเรื่องนิติกรรมอำพรางภายใต้ประมวลกฎหมายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๕๕ วรรค ๒ มาใช้ในการแก้ไขประเด็นการหลบหลีกภาษีอากรดังกล่าว โดยทั้งนี้

* ตามความเห็นของผู้เขียนนั้น เห็นว่าบทบัญญัติตามความในมาตรา ๓๗ แห่งประมวลรัชฎากรนั้น อันเป็นบทบัญญัติที่ลงโทษทางอาญาต่อผู้ตั้งใจแสวงหาความอันเป็นเท็จ หรือให้ถ้อยคำอันเป็นเท็จเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้น บทบัญญัติตามความในมาตรานี้ ได้บัญญัติลงโทษเฉพาะกรณีที่เป็นลักษณะการกระทำอันเป็นเท็จที่ได้กระทำต่อกรมสรรพากรนั้น โดยมีวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้น โดยตามความเห็นแล้ว กรณีบทบัญญัติในส่วนนี้ หากได้พิจารณาถึงโทษไปถึงกรณีของการหลบหลีกภาษีอากร (Tax avoidance) ด้วยไม่ รวมทั้ง กรณีการบัญญัติเพียงเฉพาะในส่วนของการกำหนดโทษ และวิธีการตรวจสอบภาษีอากรไว้นั้น โดยหากได้กำหนดรูปแบบหรือลักษณะข้อพิจารณาการดำเนินการที่ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรไว้นั้น กรณีดังกล่าวน่าจะสร้างความไม่ชัดเจนในการปฏิบัติทั้งในส่วนของผู้เสียภาษีอากรและเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องในเรื่องนี้ด้วย

เป็นการตีความสถานะของสัญญาทางธุรกิจที่ผู้ประกอบการ หรือคู่สัญญาได้สร้างเพื่อเป็นการก่อนนิติสัมพันธ์ระหว่างกันนั้น

โดยจากการที่กล่าวอ้างอิงในการนำหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้มาใช้ในการพิจารณาประเด็นปัญหาที่ว่าธุรกรรมนั้นเข้าข่ายเป็นการหลบหลีกภาษีอากรหรือไม่ ภายใต้ขอบเขตในการตีความหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังกล่าวเพื่อใช้ในการแก้ไขประเด็นการหลบหลีกภาษีอากร ได้ทำให้เกิดประเด็นปัญหาพิพาทกันในส่วนที่เกี่ยวกับการตีความหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง โดยกล่าวคือ การตีความใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นควรมีขอบเขตในการพิจารณาธุรกรรมเช่นไร โดยหากกรณีที่ทำให้มีการตีความอย่างกว้างแล้วนั้น กรณีดังกล่าวนี้ย่อมส่งผลกระทบต่อ การเข้าทำสัญญาโดยหลักความเป็นอิสระของคู่สัญญาเอกชนนั้นที่ตามหลักการโดยทั่วไป ภาครัฐจำเป็นต้องให้หลักประกันในการคุ้มครองให้เป็นไปตามสัญญาที่ได้มีการแสดงเจตนาตกลงกันไว้ แต่อย่างไรก็ตาม หากมีการตีความที่แคบเกินไป อีกฝ่ายหนึ่งซึ่งพิจารณาโดยให้ความสำคัญในประเด็นของการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมากกว่าการพิจารณาทางหลักการตามสัญญาดังกล่าวนี้ ย่อมกล่าวได้ว่า หากมีการตีความอย่างแคบนั้น ย่อมเป็นการเปิดโอกาสให้เอกชนนั้นสามารถดำเนินการตกลงเช่นใดก็ได้ ซึ่งในประเด็นดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่อปัจจัยความเท่าเทียมกันในทางภาษีอากร จากประเด็นเหตุดังกล่าวข้างต้น จึงเป็นประเด็นที่เกิดขึ้น และนำไปสู่การตั้งข้อสังเกตในการพิจารณาประเด็นดังกล่าว นั้นเพิ่มเติมว่า หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ได้มีการกล่าวอ้างใช้ในการแก้ไขปัญหากลบหลีกภาษีอากรนั้น สามารถพิจารณาได้อย่างมีประสิทธิภาพเพียงพอ ในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวนี้หรือไม่

อันจากประเด็นในเรื่องของการหลบหลีกภาษีอากรโดยอาศัยพื้นฐานทางธุรกรรมนั้น มาเป็นปัจจัยในการหลบหลีกภาษีอากร การที่ประเทศไทยนั้นไม่ได้มีแนวทางกฎหมายที่ชัดเจนในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ได้ส่งผลให้เกิดข้อพิพาทกันในคดีการซื้อขายหุ้นชินคอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) นั้นในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดนั้น โดยในการซื้อขายหุ้นในคดีดังกล่าว ได้กลายเป็นข้อพิจารณาโดยประการหนึ่งชี้ให้เห็นว่า ประเทศไทยนั้นยังขาดความชัดเจนในการจัดการปัญหาดังกล่าวนี้ในหลายๆเรื่อง โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในประเด็นที่มีการพิจารณาถึงความเป็นนิติกรรมอำพรางของสัญญาซื้อขายหุ้นนั้นว่า หากพิจารณาตามหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่สามารถจัดการปัญหาดังกล่าวนี้ได้หรือไม่ และหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นควรได้รับการตีความในขอบเขตเช่นไร แต่อย่างไรก็ตาม ในประเด็นภายใต้คดีดังกล่าวนี้ ในปัจจุบันคงต้องถือว่าเป็นประเด็นให้ต้องพิจารณาต่อไป เพราะศาลฎีกาในคดีนี้ ได้พิพากษายกฟ้องไปแล้ว โดยไม่ได้กล่าวถึงประเด็นของหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่อย่างใด

๖.๑ ปัญหาสถานะ และขอบเขตการตีความหลักนิติกรรมอำพรางตามหลักในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

จากที่ได้กล่าวอธิบายถึงสภาพปัญหาอันเกี่ยวเนื่องกับการปรับใช้ตีความบทบัญญัติ นิติกรรมอำพรางกับสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรในข้างต้น ซึ่งมีข้อขัดแย้งในการปรับใช้บทบัญญัติในเรื่องนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือหลักความ คักดีสิทธิ์ในการแสดงเจตนาเข้าทำสัญญา และหลักอิสระในทางแพ่งของคู่สัญญานั้น จากข้อขัดแย้ง ดังกล่าว เพื่อให้มีความสอดคล้องกับบทบัญญัติของกฎหมายเพื่อการแก้ไขปัญหาในการทำสัญญาเพื่อ หลบหลีกภาษีอากรนั้น ผู้เขียนจึงจะได้ศึกษาปัญหาสถานะ ขอบเขตการตีความปรับใช้บทบัญญัติของ หลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อันได้มีการอ้างอิงถึงการตีความและ ปรับใช้บทบัญญัติดังกล่าวในการแก้ไขปัญหามีการพิจารณาต่อสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบ หลีกภาษีอากรนั้น และลักษณะของบทบัญญัติในเรื่องนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและ พณิชย์ดังกล่าวมีลักษณะการปรับใช้ หรือขอบเขตในการปรับใช้ภายใต้โครงสร้างการก่อนนิติสัมพันธ์ ทางสัญญาในส่วนใด ซึ่งจะเป็นประการแรกในการพิจารณาถึงจุดแบ่งระหว่างการใช้หลัก คักดีสิทธิ์ในการแสดงเจตนา และหลักอิสระในทางแพ่ง กับหลักนิติกรรมอำพรางว่ามีข้อพิจารณา เพียงใด และประการต่อมา เป็นการพิจารณาถึงความมุ่งประสงค์ของบทบัญญัติในเรื่องนิติกรรมอำ พรางในการตีความปรับใช้

๖.๒ ความเพียงพอในการปรับใช้หลักนิติกรรมอำพรางในการแทรกแซง และควบคุมสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร

สำหรับประเด็นนี้ อาจกล่าวได้ว่าเป็นการพิจารณาในลักษณะภาพรวมของปัญหา ตามที่ได้กล่าวข้างต้น กล่าวคือ เป็นประเด็นปัญหาที่เกี่ยวเนื่องกับการตีความปรับใช้บทบัญญัติใน เรื่องนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เพื่อแก้ไข หรือลดภาระปัญหาอันสืบ เนื่องมาจากการหลบหลีกภาษีอากรโดยอาศัยสัญญาเป็นปัจจัยในการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ซึ่งใน การใช้หลักนิติกรรมอำพรางดังกล่าว ซึ่งมีการพิจารณาว่าเป็นการพิจารณาเพื่อระงับ หรือยับยั้งมิให้ การหลบหลีกภาษีอากรนั้นเป็นไปโดยอิสระ (โดยทั้งนี้ แม้เป็นการกล่าวอ้างโดยส่วนหนึ่งในทาง วิชาการนั้น) แต่อย่างไรก็ตาม จากการอาศัยบทบัญญัติกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามความที่ปรากฏ ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นมาใช้ในการพิจารณาปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรดังกล่าว นั้น นอกเหนือไปจากประเด็นที่มีข้อโต้แย้งถึงขอบเขตการพิจารณาหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าวที่จะนำมาใช้ในการพิจารณาในปัญหาภาษีอากรนั้นแล้วว่า ควรมีขอบเขตในการตีความเช่นไร และความเหมาะสมในการนำหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นมา ใช้ในการแก้ไขปัญหานั้นแล้วนั้น ประเด็นปัญหาอีกส่วนหนึ่งที่ตามมา (อันหากมีการสรุปว่าจะมี การใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นในการแก้ไขปัญหานั้น) มีประเด็นที่เพิ่มเติมว่า หลักกฎหมาย นิติกรรมอำพรางนั้นเป็นหลักการกฎหมายที่เพียงพอแก่การพิจารณาซึ่งบรรดาธุรกรรมที่อาจเข้าข่าย เป็นการหลบหลีกภาษีอากรเหล่านั้นหรือไม่ ทั้งนี้ เนื่องจากเหตุที่ในปัจจุบันนั้น การเจริญเติบโตทาง การค้านี้มีความรวดเร็วไปอย่างมาก ซึ่งการดังกล่าวย่อมทำให้รูปแบบในการหลบหลีกภาษีอากรนั้น

ย่อมมีความสลับซับซ้อนมากยิ่งขึ้น ดังนั้น หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น ที่เป็นหลักการกฎหมายที่มีการบัญญัติขึ้นมาตั้งแต่ครั้งโบราณนั้น จึงเป็นที่น่าพิจารณาว่าเพียงพอแก่กรณีดังกล่าวนี้หรือไม่

ที่ได้กล่าวไว้ในประเด็นทั้ง ๒ ประการข้างต้นนั้น หากพิจารณาแล้วนั้น ย่อมเป็นที่แสดงให้เห็นได้ว่ามีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กันในระหว่างประเด็นเหล่านั้น โดยสำหรับในการพิเคราะห์พิจารณานั้น ผู้เขียนจะได้กล่าวไว้โดยละเอียดในส่วนบทที่ ๕ ซึ่งเป็นส่วนที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาตามประเด็นปัญหาดังที่กล่าวมา ประกอบกับหลักการ และเหตุผลที่ได้กล่าวไว้ ซึ่งจะนำไปสู่บทสรุปและข้อเสนอแนะที่จะได้กล่าวในบทที่ ๖

บทที่ ๔

มาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรในต่างประเทศ

๑. ความนำ

สำหรับกรณีที่กำลังพิจารณาถึงประเด็นการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรของประเทศไทย โดยการศึกษาเปรียบเทียบหลักนิตินิรรมอำนาจ* ที่ได้นำมาปรับใช้เพื่อแก้ปัญหาการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรในปัจจุบันนั้นว่ามีลักษณะที่เหมาะสมเพียงพอหรือไม่กับการที่นำเอาหลักกฎหมายนิตินิรรมอำนาจดังกล่าวมาใช้เพื่อแก้ไขปัญหาค่าภาษีอากรนั้น และเพื่อชี้ให้เห็นถึงข้อสรุปดังกล่าวนี้ นอกจากการศึกษาในหลักการที่ได้กล่าวไปในบทก่อนแล้วนั้น ไม่ว่าจะ เป็นหลักการเบื้องต้นเกี่ยวกับการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือหลักการนิตินิรรมอำนาจในแต่ละประเทศนั้น หลักการดังกล่าวย่อมกล่าวได้ว่า เป็นเพียงส่วนหนึ่งที่จะใช้ในการวิเคราะห์ถึงประเด็นดังกล่าวในข้างต้นต่อไปเท่านั้น ด้วยเหตุนี้ ในส่วนบทนี้ ผู้เขียนจึงจะได้นำเสนอหลักการกฎหมายอีกส่วนหนึ่ง ซึ่งเป็นหลักกฎหมายประการสำคัญที่จะทำให้ผู้อ่านได้เห็นภาพของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรของแต่ละประเทศนั้นว่า แต่ละประเทศนั้นมีการกำหนดรายละเอียดของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรอย่างไร และมาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรในแต่ละประเทศนั้นมีมุมมองในการพิจารณาปัญหาที่มีลักษณะซึ่งคล้ายคลึงกันในรูปแบบอย่างไร

โดยในส่วนของรูปแบบของการนำเสนอบรรดามาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรในประเทศต่าง ๆ นั้น ในบทนี้ผู้เขียนได้เลือกที่จะนำเสนอมาตรการแต่เฉพาะในส่วนของประเทศหลักๆ ที่เป็นต้นแบบของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากร ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ที่จะทำให้อ่านนั้นสามารถเข้าใจในบริบทของกฎหมายในแต่ละรูปแบบที่แตกต่างกันได้ โดยสำหรับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่มีรูปแบบลักษณะที่เป็นต้นแบบของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรในประเทศอื่น ๆ นั้น คือ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีนั่นเอง

๒. มาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรในต่างประเทศ

สำหรับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรในต่างประเทศนั้น ในที่นี้ ผู้เขียนจะได้นำเสนอมาตรการในส่วนของประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน โดยในส่วนของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรในประเทศต่างๆ ที่จะได้กล่าวถึงนี้ ผู้เขียนจะได้นำเสนอโดยเน้นในส่วนเฉพาะหลักการที่สำคัญของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่มีอยู่ในปัจจุบันของแต่ละประเทศเท่านั้น

*คำว่า “นิตินิรรมอำนาจ” ที่ปรากฏในบทนี้ หมายความว่าถึงเฉพาะนิตินิรรมอำนาจตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

๒.๑ ประเทศสหรัฐอเมริกา

สำหรับหลักการกฎหมายที่เป็นสาระสำคัญของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกานั้น สามารถแยกพิจารณาออกได้เป็น ๕ หลักการ ดังนี้ กล่าวคือ

- (๑) หลัก Sham transaction principle
- (๒) หลัก Business purpose doctrine
- (๓) หลัก Step transaction doctrine
- (๔) หลัก Substance over form และ
- (๕) หลัก Economic Substance doctrine

จากหลักการทั้ง ๕ หลักการที่ได้กล่าวไปในข้างต้นนั้น เป็นหลักการที่สำคัญที่ใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อให้ผู้อ่านสามารถทำความเข้าใจในรายละเอียดของหลักการดังกล่าวข้างต้น ในส่วนต่อไป ผู้เขียนจะขอกกล่าวในส่วนรายละเอียดของหลักกฎหมายในแต่ละประเภทนั้นว่ามีหลักการที่เป็นสาระสำคัญเช่นใด ดังนั้น ในส่วนของแต่ละหลักการของประเทศสหรัฐอเมริกานั้นมีรายละเอียดที่พึงพิจารณาได้ ดังนี้

หลักการและแนวทางปฏิบัติอันเกี่ยวเนื่องกับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกา

(๑) SHAM TRANSACTION PRINCIPLES

สำหรับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่มีชื่อเรียกว่า “SHAM TRANSACTION PRINCIPLES” นั้น อาจกล่าวได้ว่า แท้ที่จริงแล้วหลักการดังกล่าว ไม่ใช่บทบัญญัติที่มีบรรทัดฐานอันเกิดจากหลักกฎหมายของคอมมอนลอว์โดยแท้ แต่โดยแท้จริงนั้น หลักการ SHAM TRANSACTION PRINCIPLES เป็นหลักการที่มีพื้นฐานมาจากกฎหมายโรมัน ในเรื่องของ Fraus legis

อันพื้นฐานหลักการ Fraus legis* ดังกล่าวนี้นี้ หากพิจารณาเปรียบเทียบกับประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายซีวิลลอว์ จะพบได้ว่า หลักการของ SHAM TRANSACTION นั้นสามารถเปรียบเทียบได้กับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายของประเทศในระบบซีวิลลอว์ แต่อย่างไรก็ตาม แม้ว่าหลักกฎหมาย SHAM TRANSACTION นั้นจะสามารถเปรียบเทียบได้กับกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นก็ตาม แต่แท้จริงแล้วนั้น หลักกฎหมาย SHAM TRANSACTION ในประเทศสหรัฐอเมริกานั้น มีลักษณะเฉพาะซึ่งไม่สามารถเปรียบเทียบได้อย่างกฎหมายนิติกรรมอำ

*ดูบทที่ ๓ ประกอบ

พร่างในประเทศระบบซีวิลลอว์ได้ทั้งหมดในทุกประเด็น โดยสำหรับประเด็นหลักในความแตกต่างระหว่างกฎหมายนิติกรรมอำพร่าง และ SHAM TRANSACTION นั้นสามารถพิจารณาได้ ดังนี้

(๑.๑) หลัก SHAM TRANSACTION PRINCIPLES ของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้นถือว่าเป็นหลักกฎหมายเฉพาะ โดยใช้ได้แต่เฉพาะกรณีที่เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเท่านั้น จะมีการใช้หลักกฎหมายดังกล่าวนั้นแก่นิติกรรมสัญญาตามหลักกฎหมายทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกาไม่ได้

(๑.๒) หลัก SHAM TRANSACTION PRINCIPLES สามารถแบ่งแยกออกได้เป็น ๒ กรณีด้วยกัน กล่าวคือ

(๑.๒.๑) SHAM IN FACT

สำหรับกรณี SHAM IN FACT นั้น หากพิจารณาหรือแปลตรงตามตัวอักษรแล้ว ที่แปลได้ว่า “ลวงในข้อเท็จจริง” นั้น หากพิจารณาเฉพาะส่วนนี้ กรณีย่อมพิจารณาได้ถึงลักษณะเฉพาะของหลักใน SHAM TRANSACTION PRINCIPLES ได้โดยส่วนหนึ่งแล้ว และหากจะกล่าวเพื่อให้เข้าใจได้ง่ายขึ้นอีกนั้น อาจกล่าวได้ว่า หลัก SHAM IN FACT เป็นลักษณะเดียวกันกับกรณีของนิติกรรมอำพร่างตามระบบกฎหมายซีวิลลอว์ก็ได้

ในส่วนของหลัก SHAM IN FACT นั้น กล่าวได้ว่ามีวัตถุประสงค์ของหลักกฎหมายในการมุ่งพิสูจน์เช่นเดียวกันกับนิติกรรมอำพร่าง กล่าวคือ เป็นลักษณะรูปแบบที่เป็นการกระทำอันมีเจตนาลวงหรือทำให้บุคคลอื่นเข้าใจผิดในลักษณะของนิติกรรมนั้น

แต่อย่างไรก็ตาม จากเหตุที่หลัก SHAM TRANSACTION PRINCIPLES คงใช้เฉพาะในส่วนของกฎหมายภาษีอากรเท่านั้น ส่งผลให้บรรดาการกระทำที่แม้ว่าจะมีลักษณะเดียวกันกับนิติกรรมอำพร่างนั้นก็ตาม โดยหากกล่าวไปตามระบบกฎหมายซีวิลลอว์แล้วนั้น ผลของการกระทำนั้นย่อมจะส่งให้นิติกรรมอันเป็นนิติกรรมที่อำพร่างนั้นตกเป็นโมฆะนั้น แต่สำหรับผลของ SHAM TRANSACTION PRINCIPLES ในส่วนของ SHAM IN FACT ผลของการกระทำในลักษณะนั้น หลักกฎหมายนั้นเพียงกำหนดผลให้ศาลไม่จำเป็นต้องบังคับตามนิติกรรมหรือสัญญาดังกล่าว ซึ่งผลท้ายที่สุด ย่อมส่งผลต่อเนื่องไปยังภาระภาษีอากรที่พิจารณาตามลักษณะของสัญญานั้น

(๑.๒.๒) SHAM IN ECONOMIC หรือเรียกว่า SHAM IN SUBSTANCE

นอกเหนือไปจากประเด็นของ SHAM IN FACT ที่สามารถกล่าวเปรียบเทียบได้ว่าเหมือนกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพร่างตามระบบกฎหมายซีวิลลอว์นั้น ซึ่งทำให้เกิดข้อน่าพิจารณาประการหนึ่งในปัจจุบันที่ว่า ระบบกฎหมายซี

วิลลอร์วได้กำหนดลักษณะของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นไว้ โดยมุ่งยึดถือเฉพาะในส่วนของการเท็จจริงเพียงเท่านั้นหรือไม่ แต่อย่างไรก็ตาม ในประเด็นนี้ได้มีนักกฎหมายที่ศึกษาในหลักกฎหมาย SHAM TRANSACTION PRINCIPLES ได้กล่าวอ้างอิงเอาไว้ว่า หลักการในเรื่องของกฎหมายนิติกรรมอำพรางของประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายซีวิลลอว์นั้น มีวัตถุประสงค์เป็นไปเพื่อพิสูจน์ความเป็นจริงในข้อเท็จจริง ไม่มีวัตถุประสงค์ที่รวมไปถึงการพิสูจน์ความเป็นจริงในทางเศรษฐกิจด้วยแต่อย่างใด (the concept is that of legal reality, not economic reality)¹

ด้วยเหตุดังกล่าว แม้ในส่วนของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามระบบกฎหมายซีวิลลอว์นั้นจะมุ่งยึดเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับความเป็นจริงในข้อเท็จจริง (legal reality) ในการมุ่งพิสูจน์ความเป็นนิติกรรมอำพรางหรือไม่เท่านั้น แต่สำหรับหลักกฎหมาย SHAM TRANSACTION PRINCIPLES ของประเทศสหรัฐอเมริกาแล้ว ในการมุ่งพิสูจน์ว่าการกระทำใดๆนั้นเป็น “SHAM TRANSACTION” หรือไม่นั้น จะไม่พิจารณาเฉพาะข้อเท็จจริงในทางกฎหมายแต่เพียงอย่างเดียว (อันเป็นหลักการในเรื่องของ SHAM IN FACT อยู่แล้วนั้น) แต่กรณียังรวมไปถึงการพิจารณาความเป็นไปได้ในทางเศรษฐกิจด้วยว่าการกระทำเหล่านั้นได้ซึ่งได้ทำลงไปมีเหตุผลทางด้านเศรษฐกิจรองรับในผลของการกระทำเหล่านั้นหรือไม่

ซึ่งจากการพิจารณาหลักการทั้ง ๒ ส่วนในข้างต้น หากจะพิจารณาหลักการ SHAM IN ECONOMIC หรือที่เรียกว่า SHAM IN SUBSTANCE อย่างละเอียดแล้ว โดยพิจารณาประกอบกับหลักการ SHAM IN FACT แล้ว จะพบได้ว่าหลักการของ SHAM IN ECONOMIC นั้นเป็นหลักการกฎหมายที่สร้างขึ้นเพื่ออุดช่องว่างของหลักกฎหมายในเรื่องของ SHAM IN FACT นั้น ที่กรณีอาจไม่ครอบคลุมหรือไม่สามารถแก้ไขปัญหาในการหลบหลีกภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ

จากหลักการกฎหมายในส่วนของ SHAM IN ECONOMIC หรือ SHAM IN SUBSTANCE อันได้กล่าวในรายละเอียดของหลักกฎหมายในข้างต้นนั้น ภายใต้หลักการกฎหมายดังกล่าวได้ปรากฏคำอธิบายในหลักการของ SHAM IN SUBSTANCE ซึ่งเป็นประเด็นคำอธิบายที่น่าสนใจ กล่าวคือ

ศาลอุทธรณ์แห่งสหรัฐอเมริกา (D.C. Circuit) ได้เคยมีคำวินิจฉัยที่อธิบายถึงหลักการ SHAM TRANSACTION PRINCIPLE (SHAM IN SUBSTANCE) ใ่ว่างน่าสนใจ ซึ่งสามารถสรุปใจความสำคัญได้ ดังนี้

“first, the sham transaction doctrine is simply an aid to identifying tax-motivated transactions that Congress did not intend to

¹ VICTOR THURONYI. COMPARATIVE TAX LAW. (The Hague: Kluwer Law International, ๒๐๐๓) p. ๑๕๗

include within the scope of a given benefit-granting statute; and second, a transaction will not be considered a sham if it is undertaken for profit or for other legitimate nontax business purposes*”

ศาลอุทธรณ์สหรัฐอเมริกา (The ๔th Circuit) ได้มีการกล่าวอ้างถึงหลักการ SHAM IN SUBSTANCE ไว้ในคดี *Rice’s Toyota World, Inc. v. Cm, ๗๕๒ F.๒d ๗๙, ๘๑ (๔th Cir. ๑๙๗๕)* โดยทั้งนี้ ศาลอุทธรณ์สหรัฐอเมริกาได้วางหลักอธิบายไว้ กล่าวคือ

“ในการกล่าวอ้างว่าธุรกรรมใดนั้นเป็น Sham ศาลพึงต้องค้นหาข้อเท็จจริงโดยประการหนึ่งว่าผู้เสียภาษีอากรนั้นมีมูลเหตุจูงใจนั้นด้วยไม่มีเหตุผลทางธุรกิจอื่นใดนอกเหนือไปจากผลประโยชน์ทางภาษีอากร และธุรกรรมนั้นไม่มี

* VICTOR THURONYI. COMPARATIVE TAX LAW. P. ๑๖๔ ซึ่งจากกรณีตามแนวคำอธิบายของศาล D.C. Circuit ในข้างต้นนั้น อันได้กล่าวอ้างถึงหลักการในส่วนของ “SHAM TRANSACTION DOCTRINE” นั้น เป็นการพิจารณาในคดีของ *Knetsch v. United States* ซึ่งจากแนวคำวินิจฉัยในคดีดังกล่าวนี้ อาจกล่าวได้ว่า หลักการที่ศาลได้พิจารณาวางหลักการไว้ นั้น อาจพิจารณาว่าเป็นหลักการของ “Economic Substance doctrine” ก็ได้ ซึ่งภายใต้หลักการเช่นว่าเดียวกันนี้ ต่อมาได้กลายเป็นบรรทัดฐานในการพิจารณาพิพากษาในคดี *Goldstein v. Commissioner* ด้วย โดยทั้งนี้ สำหรับเหตุที่มีการกล่าวในข้างต้นนั้นว่า หลักการของ SHAM TRANSACTION DOCTRINE นั้น สามารถพิจารณาเทียบได้กับกรณีของหลักกฎหมาย ECONOMIC SUBSTANCE ในเรื่องเดียวกันนั้น จะได้กล่าวถึงในส่วนต่อไป

นอกเหนือจากหลักการในข้างต้นนั้น ได้ปรากฏแนวความเห็นของ ศาสตราจารย์ Victor Thuronyi ใน COMPARATIVE TAX LAW (หน้า ๑๖๕) นั้น ได้กล่าวถึงประเด็นที่น่าพิจารณาซึ่งเป็นในเรื่องของความแตกต่างระหว่างหลักการของ ECONOMIC SUBSTANCE ซึ่งใช้พิจารณาในเรื่องของ “SHAM IN ECONOMIC” กับหลักการของ “ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE” นั้น โดยทั้งนี้ ได้อ้างอิงแนวของคำวินิจฉัยของศาลในคดี *ACM Partnership v. Commissioner* (3rd Cir. ๑๙๙๘) ซึ่งได้วางหลักการไว้ว่า

“The inquiry into whether the taxpayer’s transactions had sufficient economic substance to be respected for tax purposes turns on both the “objective economic substance of the transaction” and the “subjective business motivation” behind them However, these distinct aspects of the *economic sham* inquiry do not constitute discrete prongs of a “rigid two-step analysis,” but rather represent related factors both of which inform the analysis of whether the transaction had sufficient substance, apart from its tax consequence, to be respected for tax purposes..... In assessing the economic substance of taxpayer’s transaction, the courts have examined “whether the transaction has any practical economic effects other than the creation of income tax losses.....” ”

เหตุผลโดยประการสาระสำคัญทางเศรษฐกิจ (no economic substance) * ทั้งนี้
เนื่องมาจากเหตุไม่มีเหตุเพียงพอที่จะทำให้สามารถมีกำไรจากธุรกรรมนั้นได้”**

และต่อมาได้มีการยืนยันในหลักการดังกล่าวเอาไว้ โดยคำพิพากษา
ของศาลอุทธรณ์สหรัฐอเมริกา (The ๒nd Circuit) ในคดี *Jacobson v. CM*, ๙๑๕
F.๒d ๗๓๒ (๒nd Cir. ๑๙๙๐) โดยทั้งนี้ ศาลในคดีดังกล่าวได้กล่าวไว้ดังนี้
กล่าวคือ

“Transactions that are entered into solely for the purpose
of obtaining tax benefits and that are without economic substance
are considered shams for federal income tax purposes and purported
indebtedness associated therewith will not be recognized.... [A] sham
transaction [is] a transaction that is lacking in objective economic
reality and that has no economic significance beyond expected tax
benefits.”

จากลักษณะหลักกฎหมาย SHAM TRANSACTION PRINCIPLES ของประเทศ
สหรัฐอเมริกา แม้จะมีการกล่าวอ้างเทียบเคียงได้กับกรณีของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของ
ประเทศในระบบกฎหมายซีวิลลอว์ก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม แท้ที่จริงแล้วหลักกฎหมาย SHAM
TRANSACTION PRINCIPLES นั้น หาได้เหมือนกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางไม่ โดยหลัก Sham
นั้น ยังสามารถแบ่งแยกได้เป็น ๒ ประเภทด้วยกัน ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ หากยึดติดในการเปรียบเทียบ
กับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้น อาจส่งผลทำให้เกิดความเข้าใจผิดในหลักกฎหมายของ
ประเทศสหรัฐอเมริกานั้นได้

โดยสำหรับในเรื่องดังกล่าวนี้ ได้มีนักกฎหมายสหรัฐอเมริกาให้ความเห็นว่า หลัก
กฎหมายในเรื่องของ SHAM TRANSACTION PRINCIPLES โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนของ SHAM IN
SUBSTANCE นั้น หากเปรียบเทียบกับหลักกฎหมายซีวิลลอว์แล้ว อาจเปรียบได้กับหลักกฎหมายใน
เรื่องของ Abuse of law ของประเทศฝรั่งเศสและประเทศเยอรมัน (อันจะได้กล่าวต่อไปในส่วนของ

* อันในการพิจารณาว่าธุรกรรมอย่างใดที่ได้เกิดขึ้นมานั้นมีลักษณะอันต้องด้วยเหตุที่ไม่ปรากฏเหตุผลทางเศรษฐกิจอย่างเป็น
สาระสำคัญหรือไม่นั้น ตามหลักกฎหมายในเรื่อง SHAM IN SUBSTANCE ในการพิสูจน์ประเด็นดังกล่าวนี้ เป็นการพิสูจน์บนเงื่อนไข
ที่ว่า การเจรจาของธุรกรรมดังกล่าวนั้นขาดหลัก arm's-length หรือไม่, ราคาซื้อขายตามธุรกรรมนั้นเป็นราคาที่น้อยเกินควรหรือไม่
รวมทั้งต้องพิจารณาโครงสร้างของธุรกรรมทางการเงินที่เกี่ยวข้องด้วย (In deciding whether transactions lack economic
substance, we consider such factors as the lack of arm's-length negotiations, inflated purchase prices, the
structure of the financing of the transactions.)

** To treat a transaction as a sham, the court must find that the taxpayer was motivated by no
business purpose other than obtaining tax benefits in entering the transaction, and that the transaction has no
economic substance because no reasonable possibility of profits exists.

หลักกฎหมายในแต่ละประเทศนั้น) ซึ่งเป็นกรณีที่เป็นหลักกฎหมายที่กว้างกว่าหลักกฎหมายในเรื่องของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่มีการบังคับใช้อยู่

แม้จะได้กล่าวในหลักกฎหมาย SHAM TRANSACTION PRINCIPLES ในข้างต้น อย่างไรก็ตาม กรณีคงต้องเข้าใจด้วยว่า ในที่นี้คงเป็นการพิจารณาในทางวิชาการเบื้องต้นเท่านั้น โดยในทางปฏิบัติแล้ว การใช้หลักกฎหมายคงเป็นไปตามหลักการพิจารณาคติของศาลในระบบคอมมอนลอว์ ซึ่งผู้อ่านจำต้องให้ความระมัดระวังอย่างยิ่งในการอ่านคำวินิจฉัยของศาลสหรัฐอเมริกา โดยเฉพาะคดีที่วินิจฉัยประเด็นในส่วนของการหลบหลีกภาษีอากร โดยทั้งนี้ ในส่วนของหลักกฎหมาย SHAM TRANSACTION PRINCIPLES คดีส่วนใหญ่จะมีการกล่าวอ้างถึงคำนี้ แต่ลักษณะของการกล่าวอ้างมักพบว่าเป็นการกล่าวอ้างเสริมของศาลสหรัฐอเมริกาเท่านั้น หรือกล่าวได้ว่าเป็นการเสริมหลักกฎหมายภายหลังจากการใช้หลักกฎหมายอื่น เช่น ในส่วนของ SUBSTANCE OVER FORM, STEP TRANSACTION DOCTRINE, BUSINESS PURPOSE และเพื่อประโยชน์ในการทำความเข้าใจในประเด็นนี้ จะมีการยกตัวอย่างคำวินิจฉัยของศาลสหรัฐอเมริกาในเรื่องนี้ กล่าวคือ

ในคดี *KNETSCH v. UNITED STATES* (๑๙๖๐) นั้น แม้ว่าศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกา (the U.S. Supreme Court) ได้มีการพิจารณาว่าสัญญากู้ยืมของคู่สัญญาในคดีนี้มีลักษณะเป็น “SHAM” ก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม ตามข้อเท็จจริงในคดีดังกล่าวนี้ ไม่มีประเด็นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการมีอยู่ของสัญญากู้ยืมนั้นอยู่หรือไม่ อันเป็นประเด็นในส่วนของนิติกรรมอำพราง แต่กรณีของการพิจารณา “SHAM” ในคดีดังกล่าวนี้เป็นเพียงกรณีการพิจารณาที่ว่า สัญญากู้ยืมดังกล่าวนี้มีวัตถุประสงค์ในทางเศรษฐกิจนั้นเพียงพอแก่การทำสัญญาดังกล่าวของคู่สัญญานั้นหรือไม่ หรือเป็นกรณีเพียงการทำให้ขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีอากรเท่านั้น ซึ่งจากกรณีตามข้อเท็จจริงนั้น นอกเหนือไปจากหลักกฎหมายในเรื่องของ “SHAM” แล้วนั้น ศาลยังได้มีการพิจารณาในประเด็นหลักอันเป็นสาระสำคัญในการพิจารณาว่า สัญญากู้ยืมดังกล่าวนี้มี Business purpose หรือไม่ โดยคดีนี้ ศาลพิจารณาว่าคู่สัญญานั้นไม่มี Business purpose กรณีดังกล่าวจึงถือว่าเป็น “SHAM (IN SUBSTANCE)” นั่นเอง

(๒) BUSINESS PURPOSE DOCTRINES

ก่อนที่จะได้กล่าวถึงรายละเอียดของหลักการกฎหมายในส่วนที่สองนี้ ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงความเบื้องต้นที่ผู้อ่านจะต้องทำความเข้าใจภายใต้เนื้อหาของหลักกฎหมายที่เรียกว่า BUSINESS PURPOSE DOCTRINE ก่อน ทั้งนี้ด้วยเหตุที่ว่า หลักกฎหมาย BUSINESS PURPOSE DOCTRINE นั้นเป็นหลักกฎหมายที่กล่าวได้ว่า มีลักษณะการใช้ในแต่ละข้อเท็จจริงของคดี ที่นักกฎหมายสหรัฐอเมริกา รวมทั้งศาลสหรัฐอเมริกาเองในบางส่วนนั้น พิจารณาว่าเป็นหลักที่มีความยืดหยุ่นในการใช้ค่อนข้างสูง ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับการตีความของหลัก BUSINESS PURPOSE DOCTRINE ที่มีต่อข้อเท็จจริงของคดีพิพาทที่เกิดขึ้นนั้น แต่อย่างไรก็ตาม แม้จะกล่าวได้ว่า หลักกฎหมาย BUSINESS PURPOSE DOCTRINE นี้ มีลักษณะการใช้ที่ค่อนข้างยืดหยุ่นต่อบรรดาข้อเท็จจริงในทางคดีมากก็ตาม แต่คดีที่ปรากฏว่าศาลสหรัฐอเมริกาได้มีการใช้หลักกฎหมายดังกล่าว โดยส่วนใหญ่แล้วนั้น

มักจะเป็นข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับการปรับโครงสร้างของกิจการ (Reorganization)* โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในส่วนของคดีแรกที่ศาลสหรัฐอเมริกาได้มีการวางหลักกฎหมายอย่าง BUSINESS PURPOSE DOCTRINE นั้น กล่าวคือ ในคดี *Gregory v. Helvering* (๑๙๓๕) ซึ่งหลักกฎหมาย BUSINESS PURPOSE DOCTRINE ที่ได้มีการใช้ในคดีนั้น ต่อมาได้กลายเป็นบรรทัดฐานของคดีที่มีการใช้หลักกฎหมายดังกล่าว หรืออาจกล่าวได้ว่าหลักการพิจารณาภายใต้คดี *Gregory v. Helvering* (๑๙๓๕) นั้นได้ส่งผลเป็นอิทธิพลเป็นบรรทัดฐานในการพิจารณาหลักกฎหมายดังกล่าวนี้เอง

แต่อย่างไรก็ตาม แม้คดีโดยส่วนมากของหลักกฎหมาย BUSINESS PURPOSE DOCTRINE มักเกี่ยวข้องกับการปรับโครงสร้างของกิจการ (Reorganization) แต่ในความเป็นจริง ข้อเท็จจริงที่ปรากฏของการใช้หลักกฎหมายนี้ คงมีข้อเท็จจริงในกรณีอื่นที่ศาลใช้หลักกฎหมายในส่วนนี้ด้วย กล่าวคือ คดีในส่วนที่เกี่ยวกับการจ่ายเงินปันผล (Dividends) หรือเกี่ยวกับการกำหนดรูปแบบขององค์กรธุรกิจที่ได้จัดตั้งขึ้น (Formation of corporations)² ในกรณีข้อเท็จจริงที่ได้กล่าวเพิ่มในอีก ๒ ส่วนนั้น คงเป็นเพียงส่วนหนึ่งที่ศาลสหรัฐอเมริกาได้พิจารณาภายใต้หลัก BUSINESS PURPOSE DOCTRINE เท่านั้น

นอกเหนือจากข้อพิจารณาที่ได้กล่าวมานั้น ยังคงมีข้อพิจารณาเบื้องต้นอีกส่วนหนึ่งที่ผู้อ่านจะต้องเข้าใจในเบื้องต้นเช่นกัน กล่าวคือ หลักกฎหมาย BUSINESS PURPOSE DOCTRINE นี้ คงมีกรณีของการใช้หลักกฎหมายโดยศาลสหรัฐอเมริกา ในประการที่มีความเกี่ยวข้องอย่างซับซ้อนในการพิจารณาคู่กับหลักกฎหมายอื่น ๆ ที่มีผลต่อข้อเท็จจริงแห่งคดีในข้อเท็จจริงใด ข้อเท็จจริงหนึ่ง กล่าวคือ ทั้งกรณีของหลักกฎหมายในส่วนของ STEP TRANSACTION DOCTRINE, SUBSTANCE OVER FORM และ ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE นั้นเอง ซึ่งจากการที่ข้อเท็จจริงแห่งคดีหนึ่งนั้น สามารถพิจารณาภายใต้หลักกฎหมายดังกล่าวนี้ อันเป็นหลักกฎหมายที่มีความเกี่ยวข้องกันนั้น กรณีดังกล่าวย่อมเป็นส่วนหนึ่งที่ส่งผลให้ผลแห่งคดีดังกล่าวนี้ แม้ข้อเท็จจริงนั้น จะพิจารณาอย่างใกล้เคียงซึ่งกันและกัน แต่หลักกฎหมายที่ปรับใช้นั้นอาจแตกต่างกันออกไปได้ แม้ว่าท้ายที่สุดนั้นแล้ว ผลของการพิจารณาภายใต้หลักกฎหมายอย่างใด ๆ นั้นจะมองว่าคล้ายกันหมดทุกกรณีก็ตาม**

* ซึ่งสำหรับเหตุหนึ่งที่เกิดคดีดังกล่าวเช่นว่านี้เป็นส่วนใหญ่ว่าการเลือกเป็นวิธีการหนึ่งในการหลบหลีกภาษีอากร หรือช่วยในการลดภาระภาษีอากรนั้น อาจพิจารณาได้ในเบื้องต้นว่ากฎหมายสหรัฐอเมริกานั้นได้มีกฎหมายกำหนดให้ภาระภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างของกิจการนั้น ได้รับการยกเว้นภาษีอากร ซึ่งจากผลของการยกเว้นภาระภาษีอากรในจำนวนดังกล่าวนี้ ส่งผลให้เกิดการเลือกใช้วิธีการดังกล่าวนี้ค่อนข้างมากในช่วงระยะเวลาหนึ่ง

² JONSHUA D.ROSENBERG. TAX AVOIDANCE AND INCOME MEASUREMENT. MICHIGAN LAW REVIEW. (NOV.๑๙๗๗) p. ๓๙๐

** ซึ่งจากกรณีข้อเท็จจริงที่กล่าวไปในข้างต้นนั้น เหตุที่ส่งผลให้บรรดาข้อเท็จจริงแห่งคดีใดคดีหนึ่งที่ปรากฏต่อศาลสหรัฐอเมริกานั้น สามารถกล่าวได้ในเบื้องต้นว่าสามารถพิจารณาภายใต้หลักกฎหมายได้ในหลากหลายหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ตามความเห็นของผู้เขียนนั้นพิจารณาว่า เหตุดังกล่าวนี้สืบเนื่องมาจากความเป็นอิสระแห่งคดีของบรรดาผู้พิพากษาของศาลสหรัฐอเมริกาที่มีต่อบรรดาข้อพิพาทต่าง ๆ นั้น รวมทั้งในกระบวนการพิจารณาของแต่ละคดีนั้น ย่อมมีการตั้งประเด็นหลักในการพิจารณาในบรรดาข้อพิพาทนั้นแตกต่างออกจากกันไป ทั้งนี้ แม้ว่าประเด็นที่ได้ตั้งขึ้นมานั้นจะพิจารณาในเบื้องต้นได้ว่าเพื่อมุ่งพิสูจน์ข้อเท็จจริงในลักษณะประการเดียวกันนั้นเอง ซึ่งท้ายที่สุด แม้ว่าจะเริ่มต่างกันแต่ผลจากการพิจารณานั้นย่อมพิจารณาได้เหมือนกัน (ซึ่งจากข้อพิจารณาดังกล่าวนี้ สามารถพิจารณาได้ในหลากหลายข้อเท็จจริงที่ไม่มีการใช้หลักกฎหมายต่างกัน แต่ข้อเท็จจริงในคดีนั้นแทบจะเหมือนกันในบางกรณี)

หลังจากที่ได้มีการพิจารณาในข้อพิจารณาเบื้องต้นของหลักกฎหมาย BUSINESS PURPOSE DOCTRINE ในประเด็นต่างๆข้างต้นนั้น ในส่วนต่อไปที่จะพิจารณาถึงเนื้อหาสาระสำคัญของหลักกฎหมาย BUSINESS PURPOSE DOCTRINE นั้น เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาภายใต้หลักกฎหมายดังกล่าวได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ ผู้เขียนจะได้พิจารณานำเสนอหลักกฎหมายของ BUSINESS PURPOSE DOCTRINE นี้ โดยพิจารณาในประเด็นเปรียบเทียบกับหลักกฎหมายประการอื่นๆอีก ๒ ส่วน คือ ในส่วนที่เกี่ยวกับหลักกฎหมาย SUBSTANCE OVER FORM และอีกส่วนหนึ่งคือ เปรียบเทียบกับหลักกฎหมาย ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE โดยทั้งนี้ ในการเปรียบเทียบหลักกฎหมายทั้ง ๓ หลัก ผู้เขียนจะพิจารณาคืบไปกับข้อเท็จจริงแห่งคดีที่พิพาทกัน และศาลสหรัฐอเมริกาได้มีการพิจารณาหลักกฎหมายทั้ง ๒ กรณีนั้นโดยเปรียบเทียบกันเป็นวิธีการพิจารณานำเสนอในส่วนนี้ กล่าวคือ

BUSINESS PURPOSE DOCTRINES vs. SUBSTANCE OVER FORM³

กรณีข้อเปรียบเทียบระหว่างหลักทั้ง ๒ ส่วนนั้น คือ ส่วนของหลัก BUSINESS PURPOSE DOCTRINE และหลัก SUBSTANCE OVER FORM นั้น ในเบื้องต้นสำหรับหลักกฎหมายทั้ง ๒ ส่วนนี้ หากพิจารณาในข้อแตกต่างระหว่าง ๒ หลักดังกล่าว ย่อมสามารถแยกออกได้เป็น ๒ กลุ่ม คือ

ในกลุ่มแรก ให้ความเห็นที่พิจารณาว่า หลักกฎหมายทั้ง ๒ ส่วนนั้น ไม่สามารถแยกพิจารณาออกจากกันได้ โดยทั้ง ๒ หลักกฎหมาย เป็นหลักกฎหมายที่กล่าวได้ว่า เป็นหลักที่เอื้อในการพิจารณาข้อเท็จจริงในคดีซึ่งกันและกัน (ซึ่งสำหรับกรณีแนวความคิดในส่วนกลุ่มแรกนี้ กล่าวได้ว่า ได้รับแนวอิทธิพลทางความคิดมาจากท่านผู้พิพากษา Learned Hand ที่ได้วางหลักการที่พึงพิจารณาประเด็นดังกล่าวเช่นนี้ได้ในคดี *Gregory v. Helvering* (๑๙๓๕) อันสำหรับกรกล่าวในรายละเอียดนั้นจะกล่าวถึงต่อไป)

สำหรับอีกแนวความเห็นหนึ่งนั้น หากจะกล่าวในเชิงเปรียบเทียบกับแนวความคิดแรกนั้น อาจกล่าวได้ว่าเป็นไปในทิศทางที่ตรงกันข้ามกันอย่างสิ้นเชิง โดยกล่าวคือ พิจารณามองว่า หลักกฎหมายในส่วนของ BUSINESS PURPOSE DOCTRINE นั้นเป็นหลักกฎหมายที่พิจารณาได้อย่างเป็นเอกเทศจากหลักของ SUBSTANCE OVER FORM

ภายใต้การพิจารณาของหลักกฎหมาย BUSINESS PURPOSE DOCTRINE อันจะได้มีการกล่าวต่อไปในข้างต้น และประเด็นที่สืบเนื่องจากการที่กล่าวในข้างต้นในประการที่เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมายอื่นนั้น ในโอกาสที่จะได้กล่าวต่อไปนั้น (เฉพาะในส่วนหลักกฎหมาย BUSINESS PURPOSE DOCTRINE) ผู้เขียนจะขอพิจารณาเฉพาะกรณีของหลักกฎหมาย BUSINESS PURPOSE DOCTRINE ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการพิจารณาของหลักกฎหมาย SUBSTANCE OVER FORM และ ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE เท่านั้น ส่วนในหลักกฎหมายของ STEP TRANSACTION DOCTRINE นั้น ผู้เขียนจะขอกล่าวในความเกี่ยวข้องระหว่างทั้ง ๒ หลักการดังกล่าวในส่วนต่อไปที่จะได้กล่าวถึงหลักกฎหมาย STEP TRANSACTION DOCTRINE นั้นเอง

³ PETER L. FABER. BUSINESS PURPOSE AND ECONOMIC STANCE IN STATE TAXATION. TAX ANALYSTS: SPECIAL REPORT. (FEB.๑,๒๐๑๐) p. ๑-๕

จากกรณีดังกล่าวในข้างต้นนั้น ในประเด็นที่พิจารณาในเรื่องของความสัมพันธ์ของหลักกฎหมายทั้ง ๒ ส่วน โดยเหตุที่ปรากฏในเรื่องของความสัมพันธ์ระหว่างหลักกฎหมายดังกล่าวนี้ได้ นั้น เป็นประเด็นที่พิจารณาสืบเนื่องจากผลของคดี *Gregory v. Helvering* (๑๙๓๕) ซึ่งผลในคดีดังกล่าวนี้ได้ปรากฏแนวบรรทัดฐานในการพิจารณาหลักการของหลักกฎหมาย BUSINESS PURPOSE DOCTRINE ใน ๒ ชั้นศาล คือ ในส่วนการพิจารณาคดีในชั้นการอุทธรณ์คดีภาษี (The Court of Appeals for the Second Circuit) และในอีกชั้นหนึ่ง คือ การพิจารณาในชั้นศาลสูงสุด (Supreme Court) นั้น อันจากผลการพิจารณาดังกล่าว แม้จะเป็นการพิจารณาภายใต้ข้อเท็จจริงเดียวกัน และผลของการพิจารณาในทั้ง ๒ ชั้นศาลนั้นจะปรากฏผลที่เหมือนกันก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม ปัญหาเกิดจากกรณีศาลทั้ง ๒ ชั้นนั้น ได้มีการอาศัยช่องทางตามหลักกฎหมายที่ใช้ในการพิจารณาข้อเท็จจริงนั้นต่างกันไป ซึ่งผลจากการที่อาศัยแนวหลักกฎหมายในการพิจารณาที่แตกต่างกันไปนี้ ส่งผลกระทบต่อเนื่องทำให้เกิดแนวความคิดในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างหลักทั้ง ๒ ส่วนนั้นที่แตกต่างกัน ด้วยเหตุเช่นนี้ การพิจารณาข้อเท็จจริงของคดี *Gregory v. Helvering* (๑๙๓๕) จึงเป็นประเด็นหนึ่งที่ต้องพิจารณาในประเด็นความสัมพันธ์ระหว่างหลักทั้ง ๒ ส่วนนั้น และคงมีความไม่ชัดเจนในหลักดังกล่าว

อันในการพิจารณาหลักทั้ง ๒ ส่วนที่เกี่ยวกับคดี *Gregory v. Helvering* (๑๙๓๕) นั้น ก่อนพิจารณาหลักการดังกล่าวนี้ว่ามีความเกี่ยวข้องกันนั้นอย่างไรนั้น แท้จริงมีอีกหนึ่งประเด็นที่จำต้องพิจารณาก่อน คือ ลักษณะของหลักกฎหมายที่ได้มีการบังคับใช้ภายใต้เงื่อนไขข้อเท็จจริงในคดี *Gregory v. Helvering* (๑๙๓๕) นั้น โดยคดีดังกล่าวนี้ ปรากฏข้อเท็จจริงอันสามารถพิจารณาหลักกฎหมายได้พอสังเขปดังนี้ กล่าวคือ

คดี *Gregory v. Helvering* ที่เกิดขึ้นในปี ค.ศ. ๑๙๓๕ นั้นเป็นเรื่องที่กล่าวถึงธุรกรรมการปรับโครงสร้างของกิจการ หรือที่เรียกว่า “Reorganization” อันในบทบัญญัติกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรของสหรัฐอเมริกาในคราวปี ๑๙๒๔ ได้กำหนดให้การปรับโครงสร้างกิจการนั้นเป็นธุรกรรมที่ไม่ต้องเสียภาษีอากร (Tax-free) ซึ่งภายใต้กฎหมายดังกล่าว ได้กำหนดเงื่อนไขไว้ประเด็นหนึ่งด้วยว่า การกระทำนั้นจะต้องเป็นการกระทำที่ก่อให้เกิดผลทางธุรกิจด้วย (Active Business) โดยภายใต้เงื่อนไขของกฎหมายดังกล่าว กฎหมายได้อนุญาตให้ผู้เสียภาษี (บริษัท) นั้นสามารถจ่ายเงินปันผล โดยจะจ่ายในรูปของเงินสดหรือในรูปของหลักทรัพย์ที่มีมูลค่าตลาดนั้นไปให้แก่บรรดาบริษัทลูกที่ได้มีการจัดตั้งใหม่ได้ (Newly formed subsidiary) โดยบรรดาหุ้นที่ออกโดยบริษัทใหม่ให้กับผู้ถือหุ้นของบริษัทแม่ นั้น โดยทั้งนี้ มีการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์หรือเงินสดนั้น กฎหมายกำหนดให้ธุรกรรมในส่วนนี้เป็นธุรกรรมที่ไม่ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด คงเหลือเฉพาะภาษีส่วนที่ได้ออกจากการขายหุ้นออกไปเท่านั้น เพราะถือว่าเป็นการปรับโครงสร้างของกิจการตามกฎหมายนั้นแล้ว ซึ่งต่อมาภายหลังจากนั้น ผู้ถือหุ้นในบริษัทลูกนั้นสามารถชำระบัญชีเพื่อเลิกกิจการของบริษัทลูกได้ โดยเงินที่ผู้ถือหุ้นได้รับนั้นย่อมเป็นจำนวนเงินที่อาจพิจารณาได้ว่าเท่ากับจำนวนของเงินปันผลในคราวแรกนั่นเอง ซึ่งจากกรณีดังกล่าวนี้ นาง Evelyn Gregory ในคดีดังกล่าวนี้ได้กระทำในลักษณะดังกล่าวนี้ โดยทั้งนี้ นาง Evelyn Gregory ได้ดำเนินการตั้งบริษัท Averill Corp. ขึ้นเป็นบริษัทลูกตั้งใหม่ของบริษัทที่ตนนั้นเป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมดของบริษัท United Mortgage Corp. แล้วมีการดำเนินการตามลักษณะของเงื่อนไขกฎหมายดังกล่าวนี้เอง ซึ่งจากลักษณะของการกระทำดังกล่าวนี้เอง เมื่อเกิดข้อ

พิพาทเกิดขึ้นโดยมีข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับการปรับโครงสร้างกิจการในกรณีเช่นว่านั้น นาง Gregory จึงมีการอ้างว่าตนได้ดำเนินการโดยเป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมายของสหรัฐในเรื่องของการปรับโครงสร้างกิจการ ที่ส่งผลให้นาง Gregory นั้นไม่ต้องเสียภาษีอากรแต่ประการใด แต่อย่างไรก็ตาม IRS พิจารณาเงื่อนไขของธุรกรรมดังกล่าวว่า กรณีธุรกรรมดังกล่าวนี้แท้จริง ภาษีเป็นกรณีที่จะถือได้ว่าเป็นการปรับโครงสร้างกิจการที่แท้จริง เพราะจากกรณีธุรกรรมของนาง Gregory ซึ่งภายหลังจากการที่ได้รับหุ้นคืนจากการชำระบัญชีของ Averill Corp. แล้ว นางได้อ้างว่าตนไม่ได้มี Capital Gain จากการขาย ซึ่งกรณีดังกล่าว เกิดจากนาง Gregory ที่เป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมดของ United Mortgage Corp. (United.) และ United นั้นคงเป็นเจ้าของสินทรัพย์ใน Monitor Securities Corp. (Monitor.) ด้วยเหตุนี้การที่นาง Gregory ได้โอนสินทรัพย์ของ Monitor. ทั้งหมดให้กับบริษัท Averill Corp. นั้น และภายหลังจากนั้นจึงดำเนินการชำระบัญชียุติ จากกรณีเช่นนี้ถ้าหากจากหุ้นที่ได้รับจากการขายหุ้นของ Averill Corp. จึงเป็นกรณีที่ไม่ส่งผลให้หุ้นดังกล่าวนี้มีกำไรจากหุ้น ภายหลังจากการขาย ซึ่งจากลักษณะที่วิเคราะห์ให้พิจารณาในข้างต้นนี้ ส่งผลให้ IRS นั้นพิจารณาว่า การดำเนินการอย่างการปรับโครงสร้างของกิจการนั้นแท้จริงเป็นเพียงการสร้างชั้นตอนขึ้นเพื่อประโยชน์ในทางภาษีอากรเท่านั้น จึงพิจารณาว่ากรณีการใช้การปรับโครงสร้างกิจการตามกฎหมายภาษีอากรไม่

จากการพิจารณาของ IRS นั้น ภายหลังจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (The Board of Tax Appeals) ได้กลับข้อพิจารณาของ IRS โดยพิจารณาว่าธุรกรรมดังกล่าวนี้ถือเป็นการปรับโครงสร้างกิจการอย่างแท้จริง แต่ต่อมาศาล (The Court of Appeals) นั้นได้กลับ โดยพิจารณาว่า การพิจารณาธุรกรรมดังกล่าวนี้นอกเหนือจากการพิจารณาประวัติของกฎหมายนั้น กรณีต้องพิจารณาในหลักการวัตถุประสงค์ทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องด้วย ด้วยเหตุนี้ ศาลจึงพิจารณาว่า ธุรกรรมดังกล่าวนี้ขาดวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ โดยสาระสำคัญโดยแท้จริงของธุรกรรม (SUBSTANCE OVER FORM) ดังกล่าวคงพิจารณาอยู่ที่การจ่ายเงินปันผล (Dividend) เท่านั้น

นอกเหนือจากการพิจารณาดังกล่าวแล้ว ความเห็นของ Hand นั้นที่มีต่อคดีดังกล่าว ในบางตอนอาจพิจารณาได้ว่าไม่เห็นด้วยต่อคำวินิจฉัยดังกล่าว ซึ่งท่านได้กล่าวไว้โดยสรุปได้ว่า แท้จริงในการพิจารณากฎหมายในเรื่องนั้นคงพิจารณาเฉพาะวัตถุประสงค์ของกฎหมายดังกล่าวก็เป็นประเด็นที่เพียงพอ* ซึ่งส่งผลให้ธุรกรรม (การปรับโครงสร้างกิจการ) นั้นไม่จำเป็นต้องพิจารณาในเรื่องของเงินได้ที่เกิดขึ้นแต่ประการใด (ทั้งนี้ เพราะเหตุของความต่อเนื่องของกิจการ และรายได้อันเนื่องมาจากการปรับโครงสร้างนั้น) แต่อย่างไรก็ตาม หากการดำเนินการดังกล่าวนี้มีการเปลี่ยนแปลงไป ธุรกรรมนั้นต้องพิจารณาภายใต้ *“for reasons germane to the conduct of the venture in hand”* ซึ่งลักษณะดังกล่าวนี้ เป็นที่มาของหลักการ BUSINESS PURPOSE DOCTRINE ต่อมา ซึ่งความเห็นของ Hands ดังกล่าวข้างต้นนั้น อาจขัดแย้งกับหลักการในเบื้องต้นของหลัก BUSINESS PURPOSE แต่หากพิจารณาอย่างแท้จริงย่อมเห็นว่าไม่ได้ขัดแย้งแต่ประการใด

* “The purpose of the section is plain enough.....Such transactions were not to be considered as “realizing” any profit, because the collective interests still remained in solution. *But the underlying presupposition is plain that the readjustment shall be undertaken for reasons germane to the conduct of the venture in hand.* not as an ephemeral incident, egregious to its prosecution. To dodge the shareholders’ taxes is not one of the transactions contemplated as corporate “reorganizations.”

จากคำกล่าวที่กล่าวในข้างต้นโดยผู้พิพากษา Hand นั้น ย่อมพิจารณาได้ว่า ตามความเห็นของ Hand นั้น เมื่อเปรียบเทียบหลักการ BUSINESS PURPOSE DOCTRINE นั้นหาใช่หลักกฎหมายที่เป็นลักษณะของหลักกฎหมายอิสระ (Independent requirement) แต่กรณีของการอาศัยหลักกฎหมาย BUSINESS PURPOSE ดังกล่าวของ Hand คงเป็นเพียงกรณีกล่าวถึงสาระสำคัญที่แท้จริงของธุรกรรมดังกล่าวเท่านั้น โดยปฏิเสธธุรกรรมที่ถูกอ้างว่าเป็นการปรับโครงสร้างกิจการ แต่อย่างไรก็ตาม บรรดาธุรกรรมต่างๆเหล่านั้นคงถือว่าเป็นธุรกรรมที่แท้จริงอยู่* หรืออาจกล่าวโดยสรุปได้ว่าหลักกฎหมายที่พิจารณาโดยศาล The Second Circuit พิจารณาวางหลักให้หลัก BUSINESS PURPOSE DOCTRINE คงเป็นเพียงส่วนหนึ่งของ SUBSTANCE OVER FORM

ภายหลังจากการพิจารณาของศาล The Second Circuit แล้วนั้น ต่อมาได้มีการพิจารณาคดีดังกล่าวโดยศาลสูงสุด โดยศาลนั้นได้มีคำวินิจฉัยยืนตามศาล The Second Circuit แต่แม้ว่าผลจะเหมือนกัน แต่ในการพิจารณาข้อเท็จจริงโดยอาศัยหลัก BUSINESS PURPOSE นั้นต่างกัน โดยสิ้นเชิง โดยกล่าวคือ ศาลสูงสุดพิจารณาว่า หลัก BUSINESS PURPOSE DOCTRINE นั้นเป็นหลักที่เป็นเอกเทศแยกต่างหากจาก SUBSTANCE OVER FORM

จากกรณีผลของแนวคำวินิจฉัยของคดี *Gregory v. Helvering* ที่เกิดขึ้นในปี ค.ศ. ๑๙๓๕ ดังกล่าวนั้น ที่อาจพิจารณาตามแนวทางของหลัก BUSINESS PURPOSE DOCTRINE นั้น ออกได้เป็น ๒ กรณีนั้น จากผลของหลักกฎหมายดังกล่าวนี้ ได้ส่งผลเป็นแนวบรรทัดฐานให้แก่บรรดาคดีต่างๆที่เกิดขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีข้อเท็จจริงในลักษณะเดียวกัน

แต่อย่างไรก็ตาม แนวทางของหลัก BUSINESS PURPOSE DOCTRINE ที่ได้รับความนิยมนและมีแนวการใช้ที่มากกว่านั้น คือ แนวที่พิจารณาว่าหลัก BUSINESS PURPOSE หาใช่หลักการที่เป็นหลักอิสระ แต่เป็นหลักที่ใช้เป็นเครื่องมือโดยส่วนหนึ่งของหลัก SUBSTANCE OVER FORM** แต่อย่างไรก็ตาม นอกเหนือจากคดีที่พิจารณาตามแนวทางแรกที่ได้กล่าวไปแล้ว ก็คงมีแนวคำวินิจฉัยที่พิจารณาตามหลักที่เห็นว่าหลัก BUSINESS PURPOSE นั้นเป็นหลักที่เป็นหลักอิสระเป็นเอกเทศด้วย คือ คดี *Lea v. Commissioner* ๙๖ F.๒d ๕๕ (๒d Cir. ๑๙๓๘)

BUSINESS PURPOSE DOCTRINES vs. ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE⁴

* "All these steps were real, and their only defect was that they were not what the statute means by a "reorganization," because the transactions were no part of the conduct of the business of either or both companies; so viewed they were a sham, though all the proceedings had their usual effect."

** ยกตัวอย่างเช่น คดี *Chisholm v. Commissioner* ๗๙ F.๒d ๑๔ (๒d Cir. ๑๙๓๕), *Bass v. Commissioner* ๔๕ B.T.A. ๑๑๑๗ (๑๙๔๑), vacated, ๑๒๙ F.๒d ๓๐๐ (๑st Cir. ๑๙๔๒).

⁴ PETER L. FABER. BUSINESS PURPOSE AND ECONOMIC STANCE IN STATE TAXATION. P. ๕-๗

หลักกฎหมายในส่วนการเปรียบเทียบระหว่างหลักกฎหมาย BUSINESS PURPOSE DOCTRINE กับ ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE ดังกล่าวในข้างต้นนี้ ผู้เขียนจะกล่าวเฉพาะในส่วนของการเบื้องต้นที่เกี่ยวข้องเฉพาะส่วนที่เป็นประเด็นการพิจารณาในส่วนเปรียบเทียบในทั้ง ๒ หลักการดังกล่าว อันเพียงพอต่อการพิจารณาเท่านั้น โดยในส่วนรายละเอียดของหลักกฎหมาย SUBSTANCE DOCTRINE นั้นผู้เขียนจะได้กล่าวในรายละเอียดต่อไปในส่วนของการดังกล่าว อันจะได้อธิบายต่อไป

ในการพิจารณาถึงหลัก BUSINESS PURPOSE DOCTRINE เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับหลัก ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE นั้น ข้อสำคัญประการหนึ่งที่เกี่ยวข้องหลักการทั้ง ๒ ส่วนอย่างมีนัยสำคัญ อันจำเป็นต้องพิจารณาทำความเข้าใจในเบื้องต้นของความสัมพันธ์ระหว่างหลักการทั้ง ๒ ส่วนนั้น คือ

หากกล่าวถึงหลักการในส่วนของ ECONOMIC SUBSTANCE ในการพิจารณาเบื้องต้นโดยนักกฎหมายสหรัฐอเมริกาบางส่วนนั้น ข้อพิจารณาที่จะได้รับยอมจะพิจารณาได้ความว่า หลักการทั้ง ๒ กรณีนั้นต่างมีจุดเริ่มต้นมาจากคดีเดียวกัน คือ มีจุดร่วมกันในคดี *Gregory v. Helvering* (๑๙๓๕)⁵ นั่นเอง

สำหรับประเด็นที่นักกฎหมายสหรัฐอเมริกาส่วนมากได้ กล่าวถึงหลักการร่วมกันระหว่าง ๒ หลักการดังกล่าว ทั้งนี้ โดยมีที่มาที่สืบเนื่องมาจากคดี *Gregory v. Helvering* ร่วมกันนั้น กรณีสามารถพิจารณาได้จากเนื้อหาโดยสรุปอันพิจารณาได้ในคดีดังกล่าวนี้ได้ กล่าวคือ

A judicial commonly cited as originating in *Gregory v. Helvering* , ๒๙๓ U.S. ๔๖๕ (๑๙๓๕) that has been used to disallow the tax benefits generated by transactions satisfying the lateral requirements of the Code but lacking any practical economic significance [Business Purpose] apart from their tax consequences.

จากลักษณะคำอธิบายในเบื้องต้นดังกล่าวไว้แล้ว จุดที่เพียงพอแก่การสรุปความต่อการอธิบายดังกล่าว ย่อมพอสรุปได้ว่า “ในการประกอบธุรกรรมใดๆนั้น แม้มีการประกอบกิจการโดยสอดคล้องตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายในเรื่องเหล่านั้นแล้ว และการประกอบกิจการนั้นก่อให้เกิดผลประโยชน์ทางภาษีอากรขึ้นมานั้น กรณีการเกิดผลประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวนี้ ศาลได้พิจารณาว่า ข้อวินิจฉัยว่า จะไม่ยอมรับผลประโยชน์ในทางภาษี (tax benefits) ดังกล่าว หากการประกอบกิจการดังกล่าวนั้นขาดซึ่งเหตุผลในทางเศรษฐกิจนั่นเอง (lacking any practical economic significance...)”

จากคำอธิบายร่วมระหว่างหลักการทั้ง ๒ ส่วนดังกล่าว หากพิจารณาภายใต้หลักของ BUSINESS PURPOSE อันได้กล่าวมาในข้างต้นนั้น อาจเป็นประเด็นที่สร้างความสับสนได้ว่า รูปแบบของหลักการระหว่าง ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE และ BUSINESS PURPOSE DOCTRINE นั้นเป็นหลักการที่มีลักษณะเช่นเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับหลักในทั้ง ๒ ส่วนดังกล่าว หากกล่าวเน้นในส่วนของหลัก ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE อาจกล่าวได้ว่า มีความเข้าใจผิดในหลักการบางส่วน (โดยทั้งนี้ คำอธิบายดังกล่าว เพียงเป็นการกล่าวถึงในแง่ความเป็นมาของหลักการดังกล่าวเบื้องต้นเท่านั้น)

จากข้อที่พิจารณาในข้างต้นนั้น ในส่วนที่ได้กล่าวถึงความสัมพันธ์ระหว่างหลักกฎหมาย ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE และ BUSINESS PURPOSE DOCTRINE นั้น แม้จะพิจารณาจากความสัมพันธ์ดังกล่าวนี้ได้แล้วว่า หลักการทั้ง ๒ กรณีนั้นคือหลักการเดียวกันในบาง

⁵ Alex Saler, Bryon Christensen, Jeremiah Coder, and Phillip Pillar. ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE CODIFIED: SURVIVING SCRUTINY UNDER NEW IRC § ๗๗๐๑(O). GREENBERGTRAUIG and CROWELL MORING , ๒๐๑๑ p. ๔

มุมมองพิจารณาก็ตาม ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาประเด็นข้อเท็จจริงของหลักการ ณ เวลาหนึ่งๆ แต่สำหรับความจริงตามหลักการของกฎหมายทั้ง ๒ ส่วนแล้วนั้น (สำหรับพัฒนาการของหลักการของ ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE จะได้กล่าวในรายละเอียดต่อไป) หากกล่าวเฉพาะในปัจจุบันนั้น* หลักการทั้ง ๒ ส่วนนั้นต่างได้มีการพัฒนาในการใช้พิจารณาประเด็นการหลบหลีกภาษีอากรร่วมกัน

สำหรับประเด็นความสัมพันธ์ของหลักกฎหมายระหว่าง ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE และ BUSINESS PURPOSE DOCTRINE นั้น หากจะกล่าวโดยสรุปแล้ว ในปัจจุบัน หลัก BUSINESS PURPOSE DOCTRINE นั้นอาจถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของเครื่องมือที่ใช้ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงตามความประสงค์ของหลัก ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE แต่อย่างไรก็ตาม หลักการกฎหมายทั้ง ๒ ส่วนนั้นต่างคงมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ในการมุ่งพิสูจน์ข้อเท็จจริงที่แตกต่างกันอยู่ สำหรับประเด็นเงื่อนไขของหลักการดังกล่าว สามารถพิจารณาได้ คือ⁶

หลักการในส่วนของ ECONOMIC SUBSTANCE นั้น เป็นการมุ่งพิสูจน์ตามหลักของหลักกฎหมายที่เป็นภววิสัย (objective) ของข้อเท็จจริงต่างๆ กล่าวคือ เป็นการพิสูจน์ข้อเท็จจริงของธุรกรรมอันผู้เสียภาษีอากรได้เลือกทำขึ้นมานั้น ว่าธุรกรรมนั้นมีภาวะอันส่งผลให้สถานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรนั้นเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีเหตุผลประการอื่นที่นอกเหนือไปจากเหตุผลที่เนื่องมาจากเหตุทางภาษีอากรเหนือธุรกรรมเหล่านั้นหรือไม่ โดยไม่ให้ความสำคัญกับปัจจัยที่ผู้เสียภาษีอากรนั้นเลือกธุรกรรมนั้นด้วยเหตุใด

แต่สำหรับหลัก BUSINESS PURPOSE นั้น แม้เป็นหลักการส่วนหนึ่งภายใต้ ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE นั้น หลักการของ BUSINESS PURPOSE เป็นการมุ่งเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงในเชิงอัตวิสัย (subjective) ของผู้เสียภาษีอากรนั่นเอง กล่าวคือ เป็นหลักที่มุ่งพิสูจน์ข้อเท็จจริงที่ว่า ผู้เสียภาษีที่ได้เลือกทำธุรกรรมนั้น โดยมีวัตถุประสงค์อันเป็นสาระสำคัญของธุรกรรมนั้นนอกเหนือไปจากประเด็นของภาวะภาษีอากรที่จะเกิดเนื่องจากธุรกรรมเช่นว่านั้น ซึ่งจากเงื่อนไขดังกล่าวนี้จะเห็นได้ว่าข้อที่มุ่งพิสูจน์นั้น เป็นลักษณะที่ขึ้นอยู่กับตัวผู้เสียภาษีอากรโดยเฉพาะ

(๓) STEP TRANSACTION DOCTRINE

ก่อนการพิจารณาในเงื่อนไขของหลักกฎหมายและข้อสังเกตภายใต้หลักกฎหมายดังกล่าวนี้ ในส่วนเริ่มต้น ผู้เขียนจะกล่าวในส่วนที่จำต้องพิจารณาถึงประเด็นอันดับแรกนั้น ซึ่งผู้อ่านจำเป็นต้องทำความเข้าใจเป็นเบื้องต้นนั้น คือ เป็นลักษณะพิเศษของหลักกฎหมาย STEP TRANSACTION โดยกล่าวคือ

* ภายหลังการตราบัญญัติมาตรา ๕ ๗๗๐๑ (O) ในปี ๒๐๑๐ ในกฎหมาย the Health Care and Education Reconciliation Act, Pub. L. ๑๑๑-๑๕๒ (Mar. ๓๐, ๒๐๑๐) (the Affordable Care Act)

⁶ Alex Saler, Bryon Christensen, Jeremiah Coder, and Phillip Pillar. ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE CODIFIED: SURVIVING SCRUTINY UNDER NEW IRC ๕ ๗๗๐๑(O). P. ๗

เป็นประเด็นที่น่าสังเกตว่า หลักกฎหมาย STEP TRANSACTION DOCTRINE นั้นมีความแตกต่างไปจากหลักการทั้ง ๒ ส่วนดังที่ได้กล่าวมา เนื่องจากหลักกฎหมายในทั้ง ๒ ส่วนดังกล่าวเป็นหลักกฎหมายที่พิจารณาในประเด็นที่เกิดจากข้อเท็จจริงที่เป็นสาระสำคัญของสัญญานั้นครบถ้วนหรือไม่เป็นประเด็นในเบื้องต้นแล้ว โดยประเด็นที่ใช้ในการพิจารณาภายใต้หลักกฎหมายทั้ง ๒ ส่วนดังกล่าวนั้นคงเหลือแต่เพียงเฉพาะประเด็นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับผลของภาวะภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับสาระสำคัญของสัญญา

แต่หากเปรียบเทียบกับหลัก STEP TRANSACTION นั้น เป็นส่วนที่มีสาระสำคัญเบื้องต้นที่อาจกล่าวได้ว่าไม่เหมือนกับกรณีหลักกฎหมายทั้ง ๒ กรณีดังกล่าวนั้นโดยสิ้นเชิง คือ ข้อเท็จจริงของสัญญาภายใต้การพิจารณาของหลัก STEP TRANSACTION นั้น ยังคงเป็นข้อเท็จจริงที่จะต้องพิจารณาภายใต้หลัก STEP TRANSACTION นั้นก่อนว่าข้อเท็จจริงของสัญญานั้นเป็นประเด็นที่ชัดเจนแน่นอนแล้วหรือไม่

ซึ่งจากลักษณะของการใช้หลักกฎหมายดังกล่าวที่พิจารณาถึงความชัดเจนแน่นอนภายใต้ธุรกรรมนั้น ประเด็นในเรื่องของความแน่นอนชัดเจนดังกล่าว ได้มีนักกฎหมายสหรัฐอเมริกา นั้นได้เปรียบเทียบและอธิบายหลักกฎหมายดังกล่าวโดยสรุปว่า หลักการ STEP TRANSACTION นั้น เป็นเสมือนหนึ่งกับเครื่องมือที่ให้ศาลนั้นพิจารณาว่าบรรดาการกระทำ (Actions) ใดๆ ของคู่สัญญานั้น ถือได้ว่าเป็นธุรกรรมเดียว (Single transaction) หรือไม่

จากลักษณะของหลักกฎหมายดังกล่าวอันได้กล่าวมาบางส่วนในข้างต้นนั้น หากพิจารณาในอีกมุมหนึ่งภายใต้หลักกฎหมายดังกล่าวทั้งสิ้นที่ได้กล่าวมาแล้วนั้น อาจพิจารณาอีกมุมหนึ่งได้ว่า แม้ว่าหลักโดยส่วนมากดังที่ได้กล่าวมาในข้างต้น อย่าง SHAM TRANSACTION, BUSINESS PURPOSE นั้นจะเป็นการพิจารณานข้อเท็จจริงที่ชัดเจนแล้วนั้น แต่หลักกฎหมายในส่วนดังกล่าวนั้นก็ยังคงเป็นส่วนหนึ่งในของหลักการเท่านั้น หากใช้ประเด็นอันที่ถือได้ว่าบรรดาข้อเท็จจริงเหล่านั้นศาลจำเป็นต้องยึดตามที่คู่สัญญาได้มีการประกอบธุรกรรมดังกล่าวขึ้นใช้ในการพิจารณาผลภาวะภาษีอากรที่ควรจะเป็นในธุรกรรมนั้นๆ แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับประเด็นความแน่นอนในข้อเท็จจริงซึ่งเป็นประเด็นภายใต้หลักการดังกล่าวนี้ หากพิจารณาในส่วนของการเปรียบเทียบกับหลัก SUBSTANCE OVER FORM* อาจมีผู้พิจารณาได้ว่าอาจมีบางส่วนที่คล้ายคลึงกัน แต่ตามหลักกฎหมายแล้ว หลักการอย่าง STEP TRANSACTION นั้นหาใช่ประเด็นเดียวกันกับในส่วนของ SUBSTANCE OVER FORM แต่ประการใด

แต่อย่างไรก็ตาม หากกล่าวในแง่ของการบังคับใช้ภายใต้หลักกฎหมายทั้ง ๒ ส่วน คือ STEP TRANSACTION DOCTRINE และ SUBSTANCE OVER FORM คงกล่าวได้ว่าหลักการทั้ง ๒ ส่วนดังกล่าวนี้มีประเด็นในข้อสำคัญของหลักกฎหมายที่ถือว่ามีความสัมพันธ์ต่อกัน คือ การใช้ STEP TRANSACTION DOCTRINE เป็นการพิจารณาการกระทำ (Actions) ใดๆ ที่ถูกพิจารณาว่า

* พิจารณาหลักกฎหมายในส่วน SUBSTANCE OVER FORM ประกอบการพิจารณาเงื่อนไขการบังคับใช้หลักกฎหมาย STEP TRANSACTION DOCTRINE ดังกล่าวด้วย ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการทำความเข้าใจในประเด็นของการเปรียบเทียบและการบังคับใช้หลักกฎหมายทั้ง ๒ ส่วนประกอบ

กระทำเหล่านั้นเป็นธุรกรรมเดียวหรือไม่ แต่ SUBSTANCE OVER FORM นั้น เป็นการพิจารณาบนฐานที่ธุรกรรมดังกล่าวนั้น ถือว่าเป็นวัตถุประสงค์หรือข้อสำคัญของธุรกรรมดังกล่าวหรือไม่

ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ หากพิจารณาลักษณะการใช้หลักการทั้ง ๒ ส่วนนั้นในข้อเท็จจริงที่พิจารณาภาวะภาษีอากรใดๆแล้ว กรณีย่อมอาจกล่าวได้ว่าหลัก SUBSTANCE OVER FORM คงเป็นประเด็นจำเป็นที่ต้องพิจารณาภายหลังจากหลัก STEP TRANSACTION DOCTRINE ในการที่ศาลจะใช้ในการพิจารณาเปลี่ยนแปลงลักษณะในเชิงสัญญาหรือธุรกรรมนั้น (Redefined exchanges) ให้อำนาจการพิจารณาในธุรกรรมเดียวอย่าง STEP TRANSACTION อีกแล้วไม่⁷

ภายหลังจากการพิจารณาลักษณะสาระสำคัญของเบื้องต้นของหลักกฎหมาย STEP TRANSACTION มาในข้างต้น ในส่วนประเด็นต่อมาอันเกี่ยวกับสาระสำคัญและการใช้หลักกฎหมาย STEP TRANSACTION นั้น ผู้เขียนจะขอกำหนดโดยแยกออกเป็น ๒ ส่วน คือ ในส่วนของสาระสำคัญและหลักการของ STEP TRANSACTION DOCTRINE และในส่วนของการใช้หลัก STEP TRANSACTION DOCTRINE

สำหรับประเด็นในส่วนแรก ซึ่งเกี่ยวกับหลักการอันเป็นสาระสำคัญของหลัก STEP TRANSACTION DOCTRINE นั้น กล่าวได้ว่า เป็นหลักกฎหมายที่ไม่มีกฎหมายในการพิจารณาที่ตรงตัวแน่นอนในการพิจารณาซึ่งข้อเท็จจริงใดข้อเท็จจริงหนึ่งในรูปแบบเฉพาะตัว แต่อย่างไรก็ตาม การที่กล่าวไว้ว่าไม่มีกฎหมายแน่นอนในการพิจารณาข้อเท็จจริงใดข้อเท็จจริงหนึ่งนั้น หารูปแบบที่ว่าสาระสำคัญของธุรกรรมนั้นจะแตกต่างกันโดยสิ้นเชิงแต่อย่างไร โดยกรณีรูปแบบของธุรกรรมนั้น อาจมีลักษณะที่ซับซ้อนของข้อเท็จจริงในธุรกรรมอันมากเกินความจำเป็นที่ไม่ซ้ำกัน

จากลักษณะของหลัก STEP TRANSACTION และที่มาที่ก่อให้เกิดซึ่งหลักกฎหมายดังกล่าวนี้ นั้น อาจกล่าวได้ว่า ข้อเท็จจริงที่จะสามารถใช้หลัก STEP TRANSACTION ได้นั้น คงมีรูปแบบของธุรกรรมที่มีลักษณะขั้นตอนในการที่จะนำไปสู่ผลลัพธ์สุดท้าย ที่เป็นเป้าหมายของคู่สัญญาที่ได้ทำธุรกรรมนั้น แต่กรณีดังกล่าว เป็นเพียงขั้นตอนที่นำไปสู่ผลลัพธ์สุดท้ายนั้น และมีรูปแบบที่อาจกล่าวได้ว่าซับซ้อนเกินกว่าความจำเป็นที่จะนำไปสู่ผลลัพธ์เช่นเดียวกัน อันเหตุที่นำไปสู่การกระทำอันมีขั้นตอนเหล่านั้น เพียงมีสาเหตุมาจากการที่ต้องการลดภาระภาษีอากรอันเกิดจากธุรกรรมเหล่านั้น โดยแม้ว่ากรณีที่ลดภาระภาษีอากรดังกล่าวนี้จะแลกด้วยการที่ต้องแบกรับต้นทุนจำนวนมากกว่าขั้นตอนในธุรกรรมที่ไม่จำเป็นเหล่านั้น ด้วยเหตุดังกล่าว จึงมีความจำเป็นที่กฎหมายจำต้องเข้ามาควบคุมการทำธุรกรรมดังกล่าว ทั้งนี้ เพื่อให้สามารถบริหารภาระต่างๆที่เกิดขึ้นได้

สำหรับหลักการที่ใช้ในการพิสูจน์ตามหลัก STEP TRANSACTION นั้น ภายใต้อำนาจดังกล่าว ศาลสหรัฐอเมริกาได้มีคำวินิจฉัย ซึ่งพอสรุปหลักการพิสูจน์ได้ โดยแบ่งออกเป็นทั้งสิ้น ๓ ส่วน คือ

ก. หลัก Binding commitment test

ข. หลัก End result หรือกรณีอาจเรียกชื่อว่า Intention test

⁷ JONSHUA D.ROSENBERG. TAX AVOIDANCE AND INCOME MEASUREMENT. p. ๓๑๗๗-๓๑๗๗

ค. หลัก Interdependence test

ซึ่งจากกรณีทีกล่าวไปในข้างต้นถึงหลักการที่ใช้ในการพิสูจน์ (Test) ในประเด็นว่าธุรกรรมใดๆตกอยู่ภายใต้เงื่อนไขของ STEP TRANSACTION หรือไม่นั้น การใช้หลักทั้งสามดังกล่าวข้างต้น มีความเข้าใจกันในเบื้องต้นว่า เป็นหลักซึ่งมีลักษณะเฉพาะตัวและสามารถแบ่งแยกกันได้อย่างชัดเจนในข้อเท็จจริง (Each term is basically self-descriptive.) แต่อย่างไรก็ตาม ภายใต้หลักพื้นฐานดังกล่าว ภายใต้ข้อเท็จจริงที่มีความซับซ้อนในการพิสูจน์ธุรกรรมนั้นว่าเป็น STEP TRANSACTION กรณีที่เกิดขึ้นจึงมีประเด็นในทางปฏิบัติของการใช้หลัก STEP TRANSACTION ภายใต้เงื่อนไขพิสูจน์นั้นว่าความมีอิสระต่อกันระหว่างบทบัญญัติแท้จริงมีประเด็นที่น่าพิจารณาหรือไม่

แต่อย่างไรก็ตาม ก่อนการพิจารณาในประเด็นความมีอิสระของข้อพิสูจน์มีความจำเป็นในเบื้องต้นที่จะกล่าวถึงประเด็นอันเป็นสาระสำคัญของหลักการพิสูจน์ ในแต่ละส่วนนั้นว่าแต่ละส่วนนั้นมีสาระในทางกฎหมายนั้นเป็นเช่นใด ด้วยเหตุนี้ จึงสามารถกล่าวในส่วนหลักการได้ คือ

ก. หลัก Binding commitment test

สำหรับข้อพิจารณา STEP TRANSACTION ในส่วนของหลักการแรก เป็นกรณีทีกล่าวถึงหลักการที่ทำความเข้าใจได้โดยง่ายว่า “หากในการดำเนินการเพื่อให้เป็นไปในธุรกรรมใดธุรกรรมหนึ่งนั้น ภายใต้ธุรกรรมอันได้ดำเนินการไปนั้น มีความจำเป็นหรือข้อผูกพันตนเองจะต้องมีการดำเนินการต่อไปในบรรดาธุรกรรมนั้น ทั้งนี้ เพื่อให้ผลของธุรกรรมนั้นสำเร็จลุล่วงไปตามเจตนาของคู่สัญญาที่แท้จริง” เช่นนี้ กรณีย่อมถือว่าธุรกรรมที่แม้ว่าจะมีการแตกแยกย่อยออกเป็นหลายขั้นตอนนั้น แต่หากเป็นธุรกรรมนั้นมีบรรดาขั้นตอนอันผูกพันที่จะต้องดำเนินการต่อไป กรณีดังกล่าว หลักกฎหมายถือว่าธุรกรรมนั้นเป็นธุรกรรมอันเป็นธุรกรรมที่มีขั้นตอนเดียวเท่านั้น

โดยสำหรับหลัก Binding commitment test นั้น ศาลสูงสุดสหรัฐอเมริกาได้มีการใช้หลักการดังกล่าวนี้ ในการพิจารณาวิเคราะห์หลักการในคราวแรกนั้น ในคดี *Commissioner v. Gordon* ตามข้อเท็จจริงแห่งคดีนั้นได้ปรากฏว่าบริษัทแม่ได้มีการแจกจ่ายส่วนของหุ้นในบริษัทลูกที่บริษัทแม่เป็นเจ้าของ ๑๐๐% นั้นให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัทแม่ ในปี ค.ศ. ๑๙๖๑ เป็นจำนวนที่แจกออกไปทั้งสิ้นเป็นจำนวน ๕๓% (คงเหลือหุ้นที่ยังไม่ได้จ่ายออกไปอยู่ ๔๗%) ซึ่งจากข้อเท็จจริงคงปรากฏอีกว่าในขณะที่จ่ายหุ้นให้แก่บรรดาผู้ถือหุ้นนั้นบริษัทแม่ได้มีการแจ้งต่อบรรดาผู้ถือหุ้นของตนนั้นเพิ่มเติมว่า จะมีการแจกจ่ายหุ้นในส่วนที่เหลือ (๔๗%) ให้แก่บรรดาผู้ถือหุ้นภายในระยะเวลา ๓ ปี แต่อย่างไรก็ตาม ข้อเท็จจริงภายหลังจากนั้นปรากฏว่า บริษัทแม่ได้แจกจ่ายหุ้น ๔๓% ออกไปให้แก่ผู้ถือหุ้นของตนนั้นโดยห่างจากระยะเวลาที่แจกครั้งแรกเพียง ๒ ปี เท่านั้น จากผลของการแจกจ่ายหุ้นของบริษัทลูกออกไปให้แก่ผู้ถือหุ้นดังกล่าวนี้ ส่งผลให้ผู้ถือหุ้นนั้นได้มาใช้สิทธิของตนในการกล่าวอ้างยืนยันข้อเท็จจริงต่อเจ้าพนักงานว่าบรรดาหุ้นที่ผู้ถือหุ้นได้รับการ

แจกจ่ายในคราวปี ๑๙๖๑ นั้นถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของธุรกรรมของการแจกจ่ายหุ้นในคราวปี ๑๙๖๓ อันส่งผลให้เท่ากับว่าบริษัทแม่นั้นได้แจกจ่ายหุ้นให้แก่ผู้ถือหุ้นในคราวเดียว ตามกฎหมาย หาได้ถือได้ว่าเป็นการกระทำ ๒ คราวแต่อย่างใด ซึ่งจากเงื่อนไขดังกล่าวนี้ ภายใต้กฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดว่าให้กรณีการจ่ายหุ้นของบริษัทลูกเกินกว่า ๗๐% นั้นให้ถือว่าผู้ถือหุ้นนั้นไม่ต้องเสียภาษีจากส่วนของหุ้นที่ได้รับนั้นแต่ประการใด (Tax-free status) ซึ่งจากข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้หากพิจารณาว่าเป็นการกระทำเพียงธุรกรรมคราวเดียวนั้น กรณีย่อมถือว่าไม่มีภาวะภาษีอากร

สำหรับข้อเท็จจริงภายใต้คดี *Commissioner v. Gordon* ดังกล่าวนี้น ศาลได้พิจารณาข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้ภายใต้หลักการของ Binding commitment test ซึ่งคดีดังกล่าวนี้ศาลวินิจฉัยวางหลักไว้ว่า ศาลนั้นไม่ถือประเด็นให้บังคับข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้ภายใต้หลัก STEP TRANSACTION โดยในทางกลับกันศาลให้ถือว่าการแจกจ่ายเมื่อปี ๑๙๖๑ และปี ๑๙๖๓ นั้นคงมีภาวะภาษีอากรที่ผู้ถือหุ้นจำต้องชำระภาษีอากรดังกล่าวนี้เช่นเดิม

โดยสำหรับเหตุที่ศาลมาใช้หลักกฎหมาย STEP TRANSACTION โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนของ Binding commitment test นั้น ศาลได้ให้ข้อพิจารณาประกอบเหตุผลว่า “ในการพิจารณาธุรกรรมภายใต้หลักกฎหมายดังกล่าว อันเป็นธุรกรรมที่ส่งผลกระทบในส่วนของภาวะภาษีอากรที่แตกต่างกันด้วย นอกเหนือไปจากการพิจารณาในประเด็นของความไม่แน่นอนในการกำหนดรูปแบบธุรกรรมนั้นแล้ว (undeterminable) อีกส่วนหนึ่งนั้นก็คือ **การที่พิจารณาบนฐานของกรอบระยะเวลาในอนาคตที่ไม่แน่นอนและไม่จำกัดระยะเวลาของหลักนั้นว่าเหตุการณ์ที่แตกต่างกันในช่วงระยะเวลาดังกล่าวนั้น ควรเกิดขึ้นหรือไม่**” ซึ่งจากการวางหลักการพิจารณารอบระยะเวลาที่คำนึงในอนาคตประกอบพิจารณาภายใต้หลักการดังกล่าวนี้ เท่ากับว่า ศาลพิจารณาว่าการพิจารณาธุรกรรมนั้นหาใช่จำกัดเฉพาะว่าธุรกรรมทั้งหมดที่ถือได้ว่าเป็นธุรกรรมเดียวต้องเกิดขึ้นใน ๑ ปี แต่เป็นการพิจารณาโดยภาพรวมของหลัก Binding commitment test ว่า หากกรณีที่มีการทำธุรกรรมใดธุรกรรมหนึ่งเกิดขึ้นแล้ว และอาจพิจารณาได้ว่าเป็นขั้นตอนแรกของธุรกรรมนั้น และมีส่วนข้อตกลงที่บังคับให้ผลของธุรกรรมนั้นเกิดขึ้นต่อในขั้นตอนต่อไป เช่นนี้ ย่อมเป็นกรณีของ Binding commitment test

ข. หลัก End result หรือกรณีอาจเรียกชื่อว่า Intention test

สำหรับหลักในส่วนที่สองนั้น เป็นหลักการที่อาจกล่าวได้ว่าถูกใช้โดยทั่วไปในทางปฏิบัติ เพื่อการพิสูจน์ตามหลัก STEP TRANSACTION DOCTRINE มากที่สุด โดยในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงภายใต้หลัก End result นี้ เป็นการมุ่งพิสูจน์ข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่หากมีการแยกพิจารณาออกจากกันทางปฏิบัติ อาจมีขั้นตอนที่แตกต่างกันบางส่วน แต่หากพิจารณาหรือมองให้ตื้นนั้น อาจเห็นได้ว่าข้อเท็จจริงที่ต่างกันนั้นมีส่วนใด

ส่วนหนึ่งที่เกี่ยวข้องกัน และผลของธุรกรรมดังกล่าวนั้นท้ายที่สุดได้นำไปสู่ผลสุดท้ายในประการเดียวกันนั้น หากกรณีเป็นไปในลักษณะเช่นที่กล่าวมานั้น ย่อมถือได้ว่าเป็น STEP TRANSACTION แล้ว (A part of single scheme or plan taken for the purpose of reaching a given end result)

ยกตัวอย่างเช่น บริษัท A เป็นบริษัทที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบธุรกิจ โดยปรากฏว่าบริษัท P นั้นมีความประสงค์ที่จะขอซื้อกิจการของบริษัท A เอาไว้ และด้วยความประสงค์ดังกล่าว หากบริษัททั้ง ๒ นั้นตกลงกันในการซื้อขายกิจการนั้น โดยมีการกำหนดให้จ่ายค่าตอบแทนเป็นเงินสดหรือหุ้นของบริษัท P ให้แก่ A นั้น กรณีธุรกรรมการซื้อขายกิจการดังกล่าวนี้ย่อมมีภาวะภาษีอากร

แต่ในกรณีกลับกันนั้น หาก A นั้นได้มีการแลกเปลี่ยนกิจการของตนกับหุ้นของบริษัทที่ได้มีการจัดตั้งขึ้นมาใหม่ (บริษัท N) นั้น กรณีดังกล่าวนี้ย่อมเป็นธุรกรรมอันไม่ต้องเสียภาษีอากร เพราะเหตุที่ถือว่าเป็นการลงทุนในกิจการ (Tax-free incorporation) และหากภายหลังจากการแลกเปลี่ยนนั้น บริษัท P ก็ดำเนินการซื้อทรัพย์สินจากบริษัท N ทั้งหมดโดยมีการแลกเปลี่ยนกับหุ้นของบริษัท P นั้น และบริษัท N นั้นก็ดำเนินการชำระบัญชีเพื่อเลิกบริษัทดังกล่าว และมีการคืนหุ้นเป็นหุ้นของบริษัท P ให้แก่บรรดาผู้ถือหุ้นกรณีดังกล่าว ตามหลักกฎหมายของสหรัฐอเมริกาว่าการกระทำเช่นนี้ ย่อมไม่มีภาวะภาษีอากรแต่ประการใด เพราะกรณีถือได้ว่าเป็นผลของการปรับโครงสร้างกิจการ (Reorganization)

ซึ่งจากข้อเท็จจริงตามตัวอย่างนั้น หากพิจารณาตามหลักการ End result แล้ว กรณีจะเห็นได้ว่าบรรดาขั้นตอนของธุรกรรมดังกล่าวที่เกิดขึ้นอย่างซับซ้อนหลายขั้นตอนนั้น แท้จริงแล้วนั้นมิใช่วัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อขายทรัพย์สินของบริษัท A นั้นให้แก่บริษัท P เท่านั้น แต่การแยกขั้นตอนของธุรกรรมให้มีหลายขั้นตอนนั้นเป็นไปเพื่อประโยชน์ในทางภาษีอากรเท่านั้น ด้วยเหตุนี้ หากพิจารณาตามข้อเท็จจริงแล้ว ขั้นตอนในส่วนการโอนกิจการให้แก่บริษัท N นั้นย่อมไม่มีความจำเป็น เนื่องจากแม้ไม่มีขั้นตอนนี้ผลก็คงเป็นเช่นเดิม

แม้ว่าหลัก End result จะได้ถูกใช้ในการพิจารณาตามหลัก STEP TRANSACTION ตามประเด็นที่ได้กล่าวในข้างต้นนั้น แต่ในทางปฏิบัติแล้วการพิจารณาตามหลัก End result หรืออาจเรียกว่า Intention test นั้นยังคงมีปัญหาภายใต้หลักการดังกล่าวอยู่ว่า ในสัญญาหรือธุรกรรมนั้น บรรดาขั้นตอนนั้นถือเป็นขั้นตอนในธุรกรรมเดียวกัน (Single Transaction) หรือไม่

โดยกล่าวคือ สำหรับประเด็นภายใต้เงื่อนไขของหลัก End result หรือ Intention test นั้น เป็นการมุ่งพิสูจน์ว่า ขั้นตอนของบรรดาธุรกรรมอันได้ก่อกำขึ้นมานั้นมีความสัมพันธ์กัน อันส่งผลท้ายที่สุดของขั้นตอนนั้นเช่นเดียวกัน แม้ว่าจะไม่มีขั้นตอนเหล่านั้นก็ตาม ด้วยเหตุนี้ ภาระการพิสูจน์ตามหลัก End result หรือ Intention test ข้อ

สำคัญในการพิสูจน์ภายใต้เงื่อนไขดังกล่าวนั้น ย่อมต้องเป็นประเด็นที่ต้องพิสูจน์ว่าขั้นตอนของธุรกรรมนั้นมีความสัมพันธ์กันอย่างไร เมื่อพบแล้วจึงจะวิเคราะห์ไปสู่ประเด็นท้ายของหลัก End result นั้นได้มีความจำเป็นหรือไม่

ค. หลัก Interdependence test/Business purpose

สำหรับหลักการกฎหมายในส่วนสุดท้าย เป็นหลักการที่ได้รับความนิยมในการใช้เพื่อใช้ประกอบในการพิสูจน์ตามหลัก STEP TRANSACTION DOCTRINE มากที่สุดในจำนวน ๓ หลัก ซึ่งสำหรับเหตุผลที่อาจถือได้ว่าเป็นเหตุผลประการสำคัญที่ส่งผลให้หลักการของ Interdependence test นี้ได้รับความนิยมในการใช้มากที่สุดนั้น เป็นกรณีที่สืบเนื่องมาจากเหตุของหลักการในอีก ๒ ประการที่ได้กล่าวมาในข้างต้นนั้น ซึ่งจะเป็นที่สังเกตได้ว่าหลักการทั้ง ๒ ส่วนนั้นยังคงมีประเด็นปัญหาบางประการในแง่ทางปฏิบัติในทางการบังคับใช้ให้มีประสิทธิภาพ และประกอบกับหลักการในส่วนนี้นั้นไม่มีข้อที่ส่งผลให้การใช้หลักการดังกล่าวนี้ต้องมีข้อจำกัดในการใช้แต่ประการใด

หลักการของ Interdependence test ได้มีนักกฎหมายสหรัฐอเมริกาได้พิจารณาตั้งข้อสังเกตเพื่อใช้ในการทำความเข้าใจในเบื้องต้นของหลักกฎหมายดังกล่าว โดยทั้งนี้ สามารถแบ่งแยกข้อสังเกตดังกล่าวออกได้เป็น ๒ ส่วน คือ

ในส่วนแรกนั้น กล่าวได้ว่า หลักการของ Interdependence test นั้นเป็นหลักการที่พิจารณาในมุมกลับของหลักการในส่วนของ Business Purpose Doctrine

ส่วนข้อสังเกตในประการที่สองของหลัก Interdependence test นั้น เป็นลักษณะการอธิบายหลักการในเบื้องต้น โดยตามหลัก Interdependence test เป็นกรณีที่พิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างขั้นตอนต่างๆที่ได้ทำขึ้นนั้น โดยถือตามหลักว่า ขั้นตอนหนึ่งขั้นตอนใดอันได้กระทำลงนั้นย่อมจะไม่มีประโยชน์ หากกรณีที่การกระทำในลักษณะต่อมา นั้นไม่สำเร็จลุล่วงไปภายใต้วัตถุประสงค์เช่นว่านั้นของผู้เสียภาษี* (The initial steps would be fruitless in the context of the taxpayer's particular purpose without completing the plan)⁸

สำหรับกรณีที่กล่าวไว้ข้างต้น ในส่วนข้อสังเกตประการแรกนั้น อาจกล่าวได้ว่าเป็นข้อพิจารณาที่สำคัญที่สุดประการหนึ่งที่จะกล่าวถึงถึงลักษณะการพิสูจน์ของ

* ตามกรณีเงื่อนไขของข้อสังเกตในหลักการ Interdependence test ในประเด็นดังกล่าวนี้ ได้ปรากฏคำวินิจฉัยของศาลสหรัฐอเมริกาในคดี *Minnesota Tea Co. v. Helvering*, 306 U.S. 604, 613 (1934) ซึ่งได้วินิจฉัยวางหลักการที่เกี่ยวข้องเอาไว้ กล่าวคือ "A given result at the end of a straight path is not made a different result because reached by following a devious path" อ้างถึงใน Bittker I. Boris and Lawrence Lokken. Federal Taxation of Income, Estates and Gifts. (Boston: Warren, Gorham & Lamont, ๒๐๑๒) [Online], n.p., OCTOBER, ๑๙ ๒๐๑๒ Available from: www.westlawinternational.com ("WGL-IEG")

⁸ JONSHUA D.ROSENBERG. TAX AVOIDANCE AND INCOME MEASUREMENT. P. ๔๐๗

Interdependence test ได้ดีที่สุดประเด็นหนึ่ง กล่าวคือ หากกล่าวถึง Interdependence test แล้วนั้น ต้องมีการพิจารณาในหลักการอย่าง Business Purpose Doctrine นั้นประกอบการพิจารณาไปด้วยเสมอ

ในการพิจารณาหลักการ Business Purpose Doctrine ที่นำมาใช้ภายใต้ หลักการพิสูจน์ของ Interdependence test เป็นการพิจารณาภายใต้หลักการดังนี้ กล่าวคือ

ภายใต้หลักการ Interdependence test นั้นจะมีการพิจารณาประเด็นโดย พื้นฐานของบรรดาขั้นตอนในธุรกรรมนั้นก่อนว่า บรรดาแต่ละขั้นตอนในธุรกรรมนั้น หากมีการพิจารณาแยกออกจากกันภายใต้เงื่อนไขใดๆนั้น พื้นฐานของแต่ละธุรกรรมนั้น ในขั้นตอนแต่ละส่วนนั้นจะต้องมีมูลเหตุจูงใจในการประกอบขั้นตอนดังกล่าวด้วยเหตุผลทาง ธุรกิจ (Business Purpose) ที่เป็นอิสระระหว่างขั้นตอนต่างๆที่รวมกันนั้น หรือกล่าวได้ว่า มูลเหตุจูงใจในการทำแต่ละขั้นตอนนั้นไม่มีปัจจัยอิทธิพลที่สืบเนื่องมาจากประเด็นที่ เกี่ยวกับขั้นตอนอื่นๆส่งผลมาแต่อย่างใด (independent of the other contemplated steps.)

จากกรณีภายใต้เงื่อนไขข้างต้นนั้น หากกล่าวในอีกมุมหนึ่งของการพิจารณา แล้ว อาจกล่าวได้ว่า หากพิจารณาบรรดาขั้นตอนต่างๆนั้น อย่างรวมกันแล้วพบว่าบรรดา ขั้นตอนทั้งหลายนั้นไม่มีความจำเป็นแต่ประการใด หรือเป็นขั้นตอนอิงอยู่กับขั้นตอนอื่น และเป็นขั้นตอนที่ปราศจากซึ่งวัตถุประสงค์ทางธุรกิจนั้นด้วยแล้ว (Business Purpose) กรณีดังกล่าวย่อมจะถือว่าเป็น STEP TRANSACTION นั้นเอง

จากกรณีที่พิจารณาเงื่อนไขระหว่างหลักการ Interdependence test และ หลักการ Business Purpose ผลจากการพิจารณาในประเด็นความสัมพันธ์ดังกล่าวนั้น หากกล่าวโดยสรุปจะพบว่าหลัก Interdependence test นั้น เพียงแต่ต้องการพิจารณาใน ผลของบรรดาแต่ละธุรกรรมนั้นว่า โดยปกติแล้วหากบรรดาขั้นตอนทางธุรกรรมใดๆที่อาจ กล่าวได้ว่ามีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจที่แยกต่างหากจากกันแล้ว บรรดาธุรกรรมเหล่านั้น ย่อม จะต้องมีผลสะท้อนภายใต้ธุรกรรมดังกล่าวนั้น ๒ ประการ กล่าวคือ

- i) ธุรกรรมที่ได้เกิดขึ้นนั้นย่อมสะท้อนถึงภาพของการมุ่งเปลี่ยนแปลงสิทธิ และ ความรับผิดชอบในทางกฎหมายของผู้เสียภาษีอากรเหล่านั้น
- ii) ธุรกรรมที่แตกต่างกันออกไป (อันเป็นธุรกรรมที่มีอิสระระหว่างกันนั้น) ย่อม สะท้อนให้เห็นภาพของสถานะทางภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรนั้นได้อย่าง แตกต่างกันออกไป

ด้วยเหตุเงื่อนไขทั้ง ๒ ประการดังกล่าวข้างต้น อันเป็นผลสะท้อนมาจากการ อาศัยหลัก Business Purpose เข้ามาช่วยนั้น หากกรณีที่พบว่า กรณีของธุรกรรมดังกล่าว นั้น หากสะท้อนออกมานั้นไม่เป็นไปตามเงื่อนไขทั้ง ๒ ประการดังกล่าวแล้ว โดยมีสิ่ง ที่ปรากฏว่ามีวัตถุประสงค์หลักแต่เพียงประการเดียว กล่าวคือ เป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ให้

ผลกระทบต่อสถานะทางภาษีอากรที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้เสียภาษีอากรเท่านั้น และผลทางด้านเศรษฐกิจจะเป็นไปพิจารณาภายใต้เงื่อนไขของขั้นตอนของธุรกรรมที่เกี่ยวข้องด้วย กรณีดังกล่าวนี้ย่อมอาจจะต้องพิจารณาได้ในประการส่วนใหญ่แล้วว่า กรณีดังกล่าวนี้ต้องพิจารณาขั้นตอนเหล่านั้นรวมกันตามหลักของ STEP TRANSACTION DOCTRINE

จากเงื่อนไขภายใต้หลักการดังกล่าวของ Interdependence test นี้ ทำให้เป็นประเด็นส่วนหนึ่งที่ทำให้ศาลนั้นได้มีการใช้หลักการในส่วนดังกล่าวนี้อย่างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ไม่สามารถใช้หลักการของ Binding commitment test ได้อีก (แต่กรณีดังกล่าวนี้หาใช้กรณีเช่นเดียวกับ Intention test ไม่)

จากกรณีเงื่อนไขของหลักการ Interdependence test นั้น เพื่อเป็นประโยชน์ในการพิจารณาทำความเข้าใจภายใต้เงื่อนไขของหลักการดังกล่าวนี้ สามารถพิจารณาตัวอย่างประกอบภายใต้หลักการของ Interdependence test ได้ ดังนี้ กล่าวคือ หากกรณีที่ผู้เสียภาษีอากร (Taxpayer) นั้นประสงค์ที่จะมีการลงทุนในการประกอบกิจการของตนนั้น โดยลงทุนในสินทรัพย์ของกิจการเพื่อประกอบธุรกิจนั้น (โดยกรณีดังกล่าวนี้พิจารณาภายใต้เงื่อนไขประการที่ว่า ไม่ว่าจะการเลือกประกอบธุรกิจขององค์กรนั้นจะมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ทางภาษีอากรหรือไม่ก็ตาม) กรณีดังกล่าวภายใต้ธุรกรรมนั้น แม้ว่าจะมีประเด็นข้อพิจารณาของธุรกรรมเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากรก็ตาม แต่ธุรกรรมดังกล่าวนี้ ต้องพิจารณาขั้นตอนธุรกรรมดังกล่าวนี้โดยแยกออกเป็น ๒ ส่วน ทั้งนี้ เนื่องด้วยเหตุที่ว่า ผลของธุรกรรมในบรรดาขั้นตอนที่ทำขึ้นนั้นได้มีลักษณะพิจารณาได้ว่าผลประการสุดท้ายนั้นมีลักษณะประการอันเป็นการเปลี่ยนแปลงในสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในทางกฎหมายแล้ว (ทั้งนี้ หมายความว่า การลงทุนในกิจการของผู้เสียภาษีอากรเป็นประเด็นปัจจัยหลักประการหนึ่ง) ในทางกลับกันนั้น หากมีการเปลี่ยนแปลงข้อเท็จจริงดังกล่าวเป็นกรณีที่ว่า หากการลงทุนโดยการนำสินทรัพย์ลงในธุรกิจนั้น เป็นไปเพื่อประโยชน์เพียงกรณีที่ต้องการโอนสินทรัพย์นั้นไปยังบริษัทอื่นต่อไป ทั้งนี้ เพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีอากรเพราะได้ประกอบการปรับโครงสร้างกิจการตามกฎหมาย (Tax-free reorganization) กรณีดังกล่าวนี้ ย่อมถือพิจารณาตามเงื่อนไขดังกล่าวได้ว่า บริษัทหนึ่งที่ได้ลงทุนในกิจการเป็นสินทรัพย์นั้น หาได้มีลักษณะของความเป็นอิสระในวัตถุประสงค์ทางธุรกิจของธุรกรรมนั้นแต่ประการใด (having no independent business purpose) รวมทั้งหาได้มีลักษณะของการประกอบธุรกรรมนั้นโดยเป็นไปเพื่อการเปลี่ยนแปลงในสิทธิของผู้เสียภาษีอากรแต่อย่างใดด้วย (no lasting effect on the taxpayer's legal rights.) จากข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้ ย่อมต้องพิจารณาขั้นตอนดังกล่าวแม้มีการแยกออกเป็น ๒ ส่วนนั้น โดยรวมพิจารณาข้อเท็จจริงในภาระภาษีอากรเข้าด้วยกัน

จากประเด็นการพิจารณาเงื่อนไขของหลักการ Interdependence test ภายใต้มาตรการทางกฎหมายในส่วนของ STEP TRANSACTION DOCTRINE นั้น หลักการประการหนึ่งที่สำคัญของการใช้หลักการดังกล่าวนี้ของศาลสหรัฐอเมริกาที่เป็นประเด็นที่น่าพิจารณา คือ สำหรับหลักการของ Interdependence test นั้น เป็นหลักการที่ศาลยึดถือ

การพิจารณาข้อเท็จจริงในการพิจารณาภายใต้เงื่อนไขของหลักการนั้นอย่างไม่เข้มงวดมากเท่ากับกรณี ๒ หลักการข้างต้น แต่เป็นกรณีที่เป็นการศึกษาหลักการและเหตุผลภายในของธุรกรรมนั้นว่ามีเหตุผลประการใด (The Interdependence test even has a degree of internal consistency and reasonableness⁹) ทั้งนี้ เหตุที่หลักการดังกล่าวนี้ได้ปรากฏหลักการปรับบังคับใช้โดยศาลสหรัฐอเมริกาที่อะลุ่มอล่วยในข้อเท็จจริงมากกว่ากรณีของหลักการใน ๒ ประเด็นข้างต้น สามารถสรุปเหตุภายใต้หลักการดังกล่าวนี้ได้ ๒ ประเด็น กล่าวคือ

i) ภายใต้หลักการของ Interdependence test นั้น การบังคับใช้ของหลักการดังกล่าวที่มีต่อข้อเท็จจริงของบรรดาขั้นตอนของธุรกรรมใด ๆ นั้น ศาลสหรัฐอเมริกานั้นมีมุมมองต่อธุรกรรมดังกล่าวในทิศทางที่ปรากฏว่า แท้จริงแล้วตามหลักการในการประกอบธุรกรรมใดๆ ขึ้นมานั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งธุรกรรมอันเป็นธุรกรรมโดยปกติทั่วไป นั้น ย่อมยังหาไม่มีการพิจารณาภายใต้เงื่อนไขในทางภาวะภาษีอากรมาเป็นปัจจัยในการพิจารณาธุรกรรมมากเท่าใดนัก (non recognition exchanges merely result in no current taxation...) โดยคงดำเนินธุรกรรมภายใต้ภาวะภาษีอากรอย่างปกติทั่วไปภายใต้ธุรกรรมดังกล่าวนั้น ดังนั้น หากพิจารณาในมุมของการประกอบธุรกรรมเพื่อประโยชน์ในเชิงลดภาวะภาษีอากรแล้ว ธุรกรรมดังกล่าวก็ทำให้ได้รับผลจากวัตถุประสงค์ดังกล่าวทั้งหมด (ประโยชน์ทางภาษีอากร) โดยธุรกรรมนั้นย่อมคงต้องยังมีส่วนในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ในเชิงธุรกิจนั้นอยู่ด้วย ซึ่งจากลักษณะของหลักการทั้ง ๒ ส่วน (Binding commitment test และ Intention test) นั้นย่อมเป็นลักษณะของการพิจารณาภายใต้เงื่อนไขของการที่ธุรกรรมนั้นเพียงทำเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีอากรแต่ประการเดียว (มีลักษณะการพิจารณาภายใต้หลักการอย่างเข้มงวด) แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับการพิจารณาของ Interdependence test นั้นแนวโน้มทิศทางของศาลสหรัฐอเมริกามีต่อหลักการดังกล่าว ค่อนข้างพิจารณาในทั้ง ๒ มุมมองประกอบกัน

ii) นอกเหนือจากประเด็นที่กล่าวใน (๑) แล้วนั้น แม้ว่าหลักการในเรื่องของ Interdependence test นั้นจะค่อนข้างได้รับความนิยมนำมาใช้ในการบังคับใช้ของศาลสหรัฐอเมริกามากกว่าหลักการในส่วนอื่นก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม การที่ได้รับความนิยมนำมาจนถึงกระทั่งได้รับการบังคับใช้ในแทบทุกกรณีในบางคราวของการพิจารณานั้นก็ตาม แต่ข้อที่พึงพิจารณานั้น คงต้องยึดมั่นในประเด็นที่ว่า หลักการในส่วนนี้หาได้ใช้ได้ในทุกๆ ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น หรือมีประเด็นให้ต้องพิจารณาอยู่ แต่อย่างไรก็ตาม หากประเด็นเป็นไปตามการบังคับใช้หลักการอย่างเข้มงวดนั้น อาจจะไม่มีความเห็นแต่ประการใด แต่ในความจริงในการปรับใช้โดยศาลในหลักการนี้ ศาลคงใช้ภายใต้

⁹ Ibid., p. ๔๑๑

หลักการที่ค่อนข้างอะลุ่มอล่วยในหลักการดังกล่าวข้างต้นนั้น ซึ่งอาจทำให้พิจารณาภายใต้ข้อเท็จจริงนั้นค่อนข้างยากต่อการพิจารณาในแง่มุมมองของเอกชนเอง หรือได้มีมุมมองที่อาจพิจารณาได้ว่า อาจเป็นความเสี่ยง (risk) ประการหนึ่งในการพิจารณาแบ่งแยกประเด็นระหว่างข้อเท็จจริงใดๆ

จากกรณีของการพิจารณาดังกล่าว ยกตัวอย่างได้ดังนี้ กล่าวคือ กรณีที่บริษัทนั้นได้ขายหุ้นออกไปในบางส่วน และได้มีการกำหนดว่าจะซื้อหุ้นดังกล่าวคืนนั้นคืนเพื่อประโยชน์ในการปรับโครงสร้างของกิจการ โดยทั้งนี้ปรากฏข้อเท็จจริงว่าผู้ถือหุ้นที่ขายหุ้นดังกล่าวนั้นขายออกไปในมูลค่าที่ขาดทุน ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการนำเอาผลขาดทุนนั้นนำมาหักเป็นรายจ่าย และภายหลังจึงได้มีการซื้อหุ้นจำนวนดังกล่าวคืนคืนกรณีดังกล่าวนี้ ศาลในคดี *Chapman v. Commissioner, 507 F.2d 756 (1st Cir. 1974)* ได้พิจารณาโดยให้ถือธุรกรรมดังกล่าวนี้แยกออกเป็น ๒ ธุรกรรมโดยไม่นำมารวมกัน

จากกรณีของการพิจารณาภายใต้หลักการของ Interdependence test ดังกล่าวนั้น แม้ว่าจะจะเป็นหลักการที่ได้รับความนิยมในการกำหนดภายใต้มาตรการ STEP TRANSACTION DOCTRINE แต่จากหลักการดังกล่าวนี้ หลักการนั้นหาได้มีวัตถุประสงค์หลักในการเป็นที่สรุปว่าธุรกรรมที่แท้จริงนั้นคืออะไร แต่ประเด็นของ Interdependence test คงมีอยู่เพียงการพิจารณาบนฐานที่ว่า “ทำไม” จึงมีการกระทำประการดังกล่าว มากกว่าคำถามที่ว่า “อะไรเกิดขึ้น” ภายใต้ข้อเท็จจริงนั้น¹⁰

ท้ายที่สุดนั้น สำหรับการพิจารณาหลักการภายใต้มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรอย่าง STEP TRANSACTION DOCTRINE นั้น ในส่วนดังกล่าว คงเป็นประเด็นปัญหาประการหนึ่งที่อาจกล่าวได้ว่าสร้างความไม่แน่นอนให้กับหลักการกฎหมายดังกล่าวนี้ กล่าวคือ การที่ในทางปฏิบัติในทางกฎหมายนั้น ยังคงไม่สามารถแบ่งแยกประเด็นความสัมพันธ์ในการปรับใช้เงื่อนไขที่ใช้ในการพิสูจน์ทั้ง ๓ กรณีได้อย่างชัดเจน โดยทั้งนี้ ปัจจุบันในการเลือกใช้แต่ละส่วนของ test นั้น ศาลยังคงพิจารณาภายใต้หลักการพิจารณาที่เป็นเหตุเบื้องหลัง โดยกรณีอาจแยกออกได้เป็น ๓ ส่วนที่เป็นปัจจัยในการเลือก¹¹ คือ (๑) ประเด็นที่แต่ละศาลนั้นมีการตั้งประเด็นที่ต่างกัน (๒) ความแตกต่างของบทบัญญัติกฎหมายที่กำหนดตัวธุรกรรมนั้น และ (๓) รูปแบบความสัมพันธ์ที่ต่างกันอันนำมาสู่การพิจารณาในเชิงภาวะวิสัยของกฎหมายที่ต่างกัน แต่อย่างไรก็ตาม แม้หลักการหรือเงื่อนไขที่ศาลใช้พิจารณาจะไม่เป็นที่ชัดเจน แต่ศาลสหรัฐคงมีการพิจารณาภายใต้แนวคิดที่ว่า “แต่ละเงื่อนไขนั้นย่อมมีข้อเท็จจริงให้พอแยกประเด็นออกจากกันได้อยู่” อันแนวความคิดดังกล่าวได้มีนักกฎหมายชาวอเมริกัน (ศาสตราจารย์ Bittker I. Boris) เห็นว่า การบังคับใช้ที่แตกต่างกันระหว่างหลักการ ๓ กรณี

¹⁰ Ibid., p. ๔๑๓

¹¹ Ibid., p. ๔๑๓

นั้น ย่อมสามารถแยกได้จากหลักกฎหมายที่นำมาใช้ที่แตกต่างกันไป แต่อย่างไรก็ตาม ในส่วน ความเห็นดังกล่าวก็คงมีประเด็นให้ทักท้วงโดยนักกฎหมายส่วนหนึ่งว่า แนวคิดดังกล่าวคงเป็น หลักการที่ยากเกินกว่าที่จะพิจารณาหาหลักที่แน่นอนได้ภายใต้ข้อเท็จจริงหนึ่งๆอยู่นั่นเอง

(๔) SUBSTANCE OVER FORM

สำหรับกรณีหลักกฎหมายที่สี่ที่จะได้กล่าวถึงในเรื่องของมาตรการต่อต้านการหลบ หลีกภาษีอากรนั้น เรียกชื่อว่า SUBSTANCE OVER FORM หรือในบางตำราใช้ว่า SUBSTANCE VERSUS FORM นั้น อาจกล่าวได้ว่า เป็นหลักกฎหมายที่สืบเนื่องมาจากประเด็นปัญหาที่เกิดจากหลัก กฎหมายในส่วนที่ว่าด้วยเรื่องของอิสระในการเข้าทำสัญญาอย่างใดก็ได้ตามเจตนาของเอกชน ซึ่งจาก ลักษณะสำคัญของหลักกฎหมายนั้นที่กฎหมายนั้นให้อิสระแก่ภาคเอกชนในการเข้าทำสัญญาอย่าง หนึ่งอย่างใดก็ได้ขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องด้วยสภาพของสัญญาที่ภาคเอกชนเลือกนั้นแท้จริงแล้ว หา ได้มีปัจจัยเฉพาะกรณีที่เป็นเหตุภายในของภาคเอกชนในการเลือกเข้าทำสัญญาแต่ประการเดียวไม่ แต่กรณีดังกล่าวยังมีประเด็นที่เป็นปัจจัยภายนอกอันส่งเสริมให้ภาคเอกชนนั้นเลือกเข้าทำสัญญา โดยประการลักษณะใดลักษณะหนึ่งและไม่เลือกในลักษณะใดลักษณะหนึ่งอีกด้วย และเนื่องด้วย ลักษณะของปัจจัยภายนอกอันมีอิทธิพลต่อสัญญาของเอกชนดังกล่าวนี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในเรื่อง ของรูปแบบของการเลือกสัญญาอันส่งผลต่อภาระภาษีอากรอันเป็นต้นทุนของสัญญาเหล่านั้นที่ แตกต่างกันไป ด้วยเหตุดังกล่าวอันเกี่ยวเนื่องกับภาระภาษีอากรที่มีผลต่อของสัญญานั้น อันอาจ เป็นประเด็นที่ส่งผลสืบเนื่องทำให้รูปแบบนั้นแตกต่างไปจากสาระสำคัญของเนื้อหาภายใต้สัญญาเหล่านั้น ได้ แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องด้วยปัญหารูปแบบของนั้นแตกต่างไปจากเนื้อหาของสัญญานั้น ในคราวปี ๑๙๒๑ ได้มีคดี *U.S. v. Phellis*, ๒๕๗ U.S. ๑๕๖, ๑๖๗ (๑๙๒๑) ซึ่งศาลสูงสหรัฐอเมริกาได้วางหลัก กฎหมายอันเป็นประเด็นของหลัก SUBSTANCE OVER FORM ไว้ว่า

“In applying the income tax laws, with few exceptions^{*}, the substance of the transaction, rather than its form, determines the tax consequences.” (ในการ พิจารณากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นั้น ทั้งนี้ภายใต้ข้อยกเว้นในบางกรณี ให้ถือเนื้อหาหรือ สาระสำคัญของธุรกรรมนั้นยิ่งกว่ารูปของธุรกรรมนั้น ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการกำหนดผลภาระทาง ภาษีอากร)

* ภายใต้บทบัญญัติกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น ภายหลังจากการวางหลักกฎหมายดังกล่าวในคราวปี ๑๙๒๑ ดังกล่าวแล้วนั้น ต่อมาได้มีการบัญญัติกฎหมายขึ้นมาเป็นข้อยกเว้นหลักกฎหมายดังกล่าว โดยกรณีถือว่าเป็น FORM ABOVE SUBSTANCE โดยสำหรับหลักกฎหมายดังกล่าวได้มีใช้ ยกตัวอย่างเช่น ในเรื่องของสัญญาหลังหย่าที่มีการตกลงจ่ายเงินค่าอุปการะเลี้ยง ดูนั่น กฎหมายมาตรา ๗๑ (C) นั้นได้กำหนดว่าเงินอุปการะเลี้ยงดูนั้นไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินอันจะต้องเสียภาษีอากรสำหรับใบ โอนที่ระบุเงินนั้น ถ้าในกรณีที่การกำหนดเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนว่าจะมีการจ่ายค่าอุปการะเลี้ยงดูเพื่อเลี้ยงดูบุตร สำหรับกรณีดังกล่าว อันกฎหมายสหรัฐอเมริกานั้นต้องยกเว้นหลักการดังกล่าวนี้เอาไว้ นั่น เนื่องจากเหตุที่ว่าไม่สามารถพิจารณาหรือหาพยานหลักฐานใดๆที่ จะทำให้พอใจได้ว่าเป็น SUBSTANCE และไม่ถือว่ากรณีดังกล่าวนี้เป็นเพียงรูปของสัญญา หรือ FORM เท่านั้น เพราะกรณีของเงื่อนไข ดังกล่าวที่ทำขึ้นนั้นมักจะเป็นการทำขึ้นโดยปากเปล่าเท่านั้น

ซึ่งผลจากคดี *U.S. v. Phellis*, ๒๕๗ U.S. ๑๕๖, ๑๖๗ ในปี ค.ศ.๑๙๒๑ ได้กลายเป็นบรรทัดฐานของคดีดังกล่าวนี้ โดยต่อมาก็มีคดี *Weinert's Est. v. Cm*, ๒๙๔ F. ๒ด ๗๕๐, ๗๕๕ (๕th Cir. ๑๙๖๑) นั้นก็ได้วินิจฉัยตามแนวบรรทัดฐานดังกล่าวนี้

อันจากกรณีของแนวบรรทัดฐานของศาลสหรัฐอเมริกาตั้งกล่าวข้างต้น ที่ศาลคงให้ถือหลักกฎหมายตามสาระสำคัญของธุรกรรมนั้นยิ่งกว่ารูปแบบของธุรกรรมนั้น อันท้ายที่สุดการถือธุรกรรมใดธุรกรรมหนึ่งนั้น ย่อมจะส่งผลต่อภาระภาษีอากรด้วย ด้วยเหตุของความสำคัญภายใต้หลักการดังกล่าวนี้ ส่งผลให้จำต้องพิจารณาทำความเข้าใจในเบื้องต้นก่อนว่า การพิจารณาหลักการของ SUBSTANCE OVER FORM นั้น ตามหลักกฎหมายแล้วจำต้องมีการพิจารณาในประการใดเป็นประเด็นสำคัญในการพิจารณานั้น แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับการพิจารณาภายใต้หลักการกฎหมายอย่าง SUBSTANCE OVER FORM นั้น เพื่อให้สามารถทำความเข้าใจในเนื้อหาของหลักกฎหมายดังกล่าวนี้ได้อย่างครบถ้วน กอปรกับเหตุที่ได้กล่าวมาในประเด็นข้างต้นมานั้นแล้วว่า หลักกฎหมายของสหรัฐอเมริกาในส่วนของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรของสหรัฐนั้นมีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กันในการบังคับปรับใช้ในหลักกฎหมายดังกล่าวนี้ ด้วยเหตุทั้งหมดข้างต้น ส่งผลให้ในแนวทางการนำเสนอหลักการกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกานั้น ผู้เขียนจะได้เสนอในรูปแบบของการพิจารณาในลักษณะเปรียบเทียบในหลักกฎหมายดังกล่าวว่ามีความแตกต่างกันไปอย่างไรโดยตลอด การนำเสนอทั้งหมด แต่อย่างไรก็ตาม ในแต่ละส่วนของหลักกฎหมายใดๆนั้น ในส่วนดังกล่าว ผู้เขียนจะได้ยกการพิจารณาในหลักกฎหมายนั้นขึ้นมาเป็นส่วนหลักในการพิจารณาเป็นเสียโดยประการใหญ่ โดยในส่วนนี้ ผู้เขียนจะพึงพิจารณาในส่วนของหลักกฎหมาย SUBSTANCE OVER FORM นั้นเป็นประเด็นในการพิจารณาอย่างสำคัญก่อน

SUBSTANCE OVER FORM กับ SHAM TRANSACTION PRINCIPLES

สำหรับการเปรียบเทียบในทั้ง ๒ หลักการดังกล่าว หลัก SUBSTANCE OVER FORM อาจกล่าวได้ว่าเป็นหลักกฎหมายที่มีความยืดหยุ่นในการปรับใช้หลักกฎหมายดังกล่าวนี้อย่างมากหากเปรียบเทียบกับกรณีอย่างหลัก SHAM TRANSACTION PRINCIPLES โดยกล่าวคือ ในการพิจารณาว่าธุรกรรมใดนั้นต้องด้วยหลักซึ่งต้องพิจารณาด้วย SUBSTANCE OVER FORM หรือไม่นั้น หาได้พิจารณาอยู่บนพื้นฐานที่ว่าธุรกรรมที่ถูกต้องนั้นควรจะเป็นธุรกรรมในลักษณะใดอย่างหนึ่ง สาระสำคัญเหมือนอย่างกรณีของ SHAM TRANSACTION ไม่ แต่เป็นการพิจารณาในทางรูปแบบหรือสาระสำคัญของรูปแบบของธุรกรรมเหล่านั้นว่าข้อเท็จจริงหรือสาระสำคัญของธุรกรรมนั้นสอดคล้องกับรูปแบบของธุรกรรมเหล่านั้นหรือไม่ ซึ่งจากกรณีของลักษณะสาระสำคัญของหลักกฎหมาย SUBSTANCE OVER FORM อาจกล่าวได้โดยสรุปว่า

ในรูปแบบของหลักการ SUBSTANCE OVER FORM ดังกล่าวข้างต้นนั้น ส่งผลให้กรณีข้อเท็จจริงที่จะนำเข้าสู่การพิจารณาของหลักกฎหมายนี้ นั้น หากได้มีประเด็นในส่วนของปัญหาข้อเท็จจริง กล่าวคือ เป็นประเด็นพิพาทกันในเฉพาะประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ที่มีผลในทางกฎหมายหรือทางเศรษฐศาสตร์แต่ประการใดอีก (ยกตัวอย่างเช่น สิทธิและความรับผิดชอบคู่สัญญา แต่อย่างไรก็ตาม หากมีประเด็นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการพิพาทกันอันเกี่ยวข้องกับประเด็นในเรื่อง

สิทธิและหน้าที่ของคู่สัญญาเกิดขึ้นนั้น (Factual dispute as to these rights and liabilities) การพิจารณาในหลักการของ SUBSTANCE OVER FORM ได้นั้น คงต้องปรากฏข้อเท็จจริงในการพิจารณาตามหลักการนั้นว่า ปัญหาในประเด็นข้อเท็จจริง ที่ถกเถียงกันนั้นต้องไม่ปรากฏแล้ว หรือได้รับการแก้ไขให้ตรงกันแล้ว (Question of fact has been resolved) หรือกล่าวได้ว่าเป็นข้อเท็จจริงที่ยุติแล้ว เพียงแต่มีประเด็นว่ารูปแบบนั้นถูกต้องหรือไม่ โดยในการพิจารณานั้นไม่จำเป็นต้องพิจารณาในปัญหาข้อเท็จจริงเหล่านั้นอีก

จากกรณีที่ได้กล่าวถึงหลักการของ SUBSTANCE OVER FORM ในข้างต้นนั้นว่า หลักการนั้นจะต้องพิจารณามูลข้อเท็จจริงอันได้รับการยุติลงในเรื่องปัญหาข้อเท็จจริงแล้วจึงจะสามารถพิจารณาในหลักกฎหมายดังกล่าวนี้ได้ แต่อย่างไรก็ตาม คงมีรูปแบบของสัญญาอยู่อย่างน้อยที่สุด ๒ ประเภทที่พึงได้รับการพิจารณาภายใต้หลักการดังกล่าวนี้ แต่คงมีประเด็นปัญหาบางประการที่ส่งผลให้สัญญาทั้ง ๒ ประเภทดังกล่าวนี้ อาจไม่ได้รับความสนใจในการพิจารณานั้น กล่าวคือ

ในบางประเด็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาข้อสัญญาที่คู่กรณีได้กำหนดขึ้นมานั้น ยากต่อการพิจารณาในทางหลักกฎหมาย SUBSTANCE OVER FORM กับประเด็นของเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญา และสืบต่อในประเด็นที่การพิจารณาประเด็นในเรื่องหลักกฎหมายดังกล่าวนี้ ได้รับการสนใจเป็นประเด็นน้อยกว่าที่ควรจะเป็น โดยทั้งนี้ ประเด็นที่ส่งผลทำให้เกิดความสนใจในประเด็นดังกล่าวนี้ อาจมีส่วนที่สืบเนื่องมาจากการที่ประเด็นด้านสิทธิและความรับผิดชอบในประเด็นที่เกี่ยวข้องเหล่านี้ อันเป็นประเด็นที่จะนำไปสู่การพิจารณาในประเด็น SUBSTANCE OVER FORM นั้น มักจะเป็นลักษณะของสัญญาที่อาจถูกพิจารณาว่าชัดเจนในเชิงสิทธิและความรับผิดชอบตามสัญญานั้นอยู่แล้วนั่นเอง

ยกตัวอย่างเช่น ประเด็นแรก ในเรื่องของประเด็นปัญหาการกำหนดให้เงินจำนวนหนึ่งนั้นจะรับรู้ในเชิงสัญญานั้นว่าเป็นทุน (equity) หรือเป็นหนี้สิน (debt) กล่าวคือ ในบางครั้งของการพิจารณาธุรกรรมใดธุรกรรมหนึ่งในปัจจุบัน หากในทางข้อเท็จจริงที่ปรากฏนั้น ได้ปรากฏในลักษณะจำนวนนั้นนั้นได้แสดงไว้เป็นหนี้สิน (debt) แต่ทั้งนี้ ในอีกมุมหนึ่งนั้นเงินจำนวนดังกล่าวนี้เป็นจำนวนที่เป็นเงินลงทุนในกิจการใดกิจการหนึ่งแล้ว ซึ่งกรณีหากพิจารณาในอีกมุมหนึ่งนั้น ย่อมพิจารณาผลในทางภาษีอากรได้ว่า เงินจำนวนดังกล่าวนี้สามารถถือได้ว่าเป็น “ทุน” (equity) ซึ่งจากกรณีดังกล่าวนี้ หากพิจารณาให้เป็นไปตามหลักการกฎหมายภาษีอากรดังที่ได้กล่าวมาในข้างต้นนั้น คงจะต้องพิจารณาในเงื่อนไขของการกำหนดภาวะภาษีอากรอย่างประเด็นว่าต้องบังคับตามสาระสำคัญ หรือ SUBSTANCE หากพิจารณาในส่วนของการรูปแบบหรือ FORM ไม่ แต่อย่างไรก็ตาม ปัญหาในการพิจารณาประเด็นดังกล่าวนี้จะมีประเด็นขึ้นจากข้อเท็จจริงหากปรากฏว่า สาระสำคัญ (SUBSTANCE) ของสัญญานั้นหาใช้กรณีพิจารณาได้ทั้งในส่วนที่จะถือได้ว่าเป็นทุน หรือหนี้สินแต่เพียงอย่างใดอย่างหนึ่งเท่านั้นไม่ แต่ข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้มีส่วนทั้ง ๒ ส่วนนั้นด้วยกัน ซึ่งจากกรณีดังกล่าวนี้คงเป็นเรื่องยากในการพิจารณาในเรื่องของหลัก SUBSTANCE OVER FORM ซึ่งเป็นหลักการที่พยายามมุ่งกำหนดหาอธิบายในข้อเท็จจริงทางเศรษฐกิจที่ดีที่สุดในการกำหนดความเป็นธุรกรรมเหล่านั้น ซึ่งจากกรณีดังกล่าวนี้ย่อมแตกต่างจากประเด็นที่กล่าวในส่วนของการหลักการ

SHAM TRANSACTION PRINCIPLES ที่เป็นการพิจารณาในประเด็นที่มุ่งไปสู่ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการที่ถูกทำให้เข้าใจผิดในข้อเท็จจริง

ประเด็นที่สอง เป็นประเด็นการพิจารณาในประเด็นปัญหาเกี่ยวข้องกับสัญญาอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สิน กล่าวคือ สัญญาอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินนั้นเป็นสัญญาซื้อขาย สัญญาเช่า หรือสัญญาหลักประกัน

SUBSTANCE OVER FORM กับ STEP TRANSACTION DOCTRINE

สำหรับประเด็นในเรื่องของการพิจารณาภายใต้หลักการ SUBSTANCE OVER FORM นั้น นอกเหนือไปจากการพิจารณาในข้างต้นที่ผ่านมาแล้วนั้น ย่อมจะพิจารณาเป็นข้อสังเกตในเชิงข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมายดังกล่าวนี้ได้ว่า ส่วนมากแล้ว มักจะเป็นการดำเนินข้อเท็จจริงในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงที่ไม่มีความสลับซับซ้อนมาเท่าใดนัก โดยส่วนมากจะเป็นประเด็นการพิจารณาว่าธุรกรรมดังกล่าวนี้มีความเหมาะสมภายใต้หลักการกฎหมายดังกล่าวนี้หรือไม่เป็นสาระสำคัญ แต่อย่างไรก็ตาม ในส่วนนี้จะกล่าวต่อไปนี้อาจกล่าวได้ว่าเป็นประเด็นในส่วนที่มีการพิจารณาในข้อเท็จจริงที่อาจมีความสลับซับซ้อนในทางข้อเท็จจริงที่มากขึ้น ซึ่งจากประเด็นที่ข้อเท็จจริงที่นำไปสู่ประเด็นการหลบหลีกภาษีอากรที่มีความสลับซับซ้อนมากขึ้นนี้ ส่งผลให้มักจะเกิดประเด็นคำถามอันเป็นประเด็นหลักเข้ามาในพิจารณา โดยประเด็นที่ได้รับการพิจารณาโดยศาลสหรัฐอเมริกาส่วนใหญ่นั้น จะเป็นการพิจารณาภายใต้หลักกฎหมายทั้งในส่วนของ SUBSTANCE OVER FORM และในส่วนของ STEP TRANSACTION DOCTRINE ซึ่งจากลักษณะของข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้ ที่อาจส่งผลให้มีการพิจารณาได้ทั้ง ๒ หลักกฎหมายนั้น ด้วยเหตุดังกล่าวนี้นี้ จึงเป็นส่วนประการสำคัญอันจำต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์กันในเชิงหลักกฎหมายในทั้ง ๒ หลักกฎหมายดังกล่าวนี้ กล่าวคือ

หากจะกล่าวถึงความสัมพันธ์ในลักษณะการปรับบังคับใช้หลักกฎหมายทั้ง ๒ ส่วนนั้นที่มีต่อกันแล้ว จุดประเด็นหนึ่งที่ต้องได้รับการพิจารณา คือ ประเด็นในหลักการอันเป็นสาระสำคัญที่ส่งผลให้ทั้ง ๒ ส่วนนั้นแตกต่างออกไปจากกันเป็นประเด็นแรก กล่าวคือ สำหรับหลักกฎหมาย STEP TRANSACTION DOCTRINE นั้น เป็นหลักกฎหมายที่ได้รับการพัฒนาขึ้นมาภายใต้ข้อเท็จจริงของธุรกรรมสัญญาหนึ่งๆนั้นที่มีผลหรือเป้าหมายสุดท้ายของธุรกรรมหรือสัญญานั้นเพียงประการเดียว แต่อย่างไรก็ตาม แม้จะมีเป้าหมายเดียว แต่ขั้นตอนในธุรกรรมนั้นมีมากกว่า ๑ ขั้นตอนเข้ามาเกี่ยวข้อง ด้วยเหตุดังกล่าวนี้นี้ จึงมีประเด็นในการพิจารณาว่าขั้นตอนเหล่านั้นเป็นส่วนที่เกินไปกว่าความจำเป็นหรือไม่ หากเป็นการพิจารณาว่าเกินไปกว่าความจำเป็นแล้ว หลัก STEP TRANSACTION DOCTRINE นั้นจะส่งผลให้บรรดาธุรกรรมที่มีหลายขั้นตอนอันได้รับการพิจารณาว่าเกินความจำเป็นนั้นได้รับการปฏิบัติ (treat) เหมือนอย่างเช่นธุรกรรมเช่นนั้นที่มีเพียงธุรกรรมเดียวเท่านั้น หรือได้มีการรวมบรรดาหลายธุรกรรมนั้นเข้าด้วยกัน หรือมีการกำหนดธุรกรรมนั้นเป็นธุรกรรมเฉพาะอันประกอบด้วยหลายขั้นตอน (treated as a single, integrated exchange, classification of that exchange as a particular transaction requires one more step. That step, of determining the “substance” of the redefined exchange, generally

replaces some inappropriate transactional label with a different one that more accurately describes the facts surrounding a given exchange or series of exchanges.) แต่ในมุมมองกลับกันนั้น หากเป็นกรณีของหลักกฎหมาย SUBSTANCE OVER FORM นั้นเป็นหลักกฎหมายที่พิจารณาจากลักษณะของรูปแบบของธุรกรรมนั้นว่ามีความเหมาะสมในผลทางเศรษฐกิจซึ่งเป็นผลที่ได้รับมาจากบรรดาขั้นตอนของธุรกรรมเหล่านั้นหรือไม่ ซึ่งจากการพิจารณาดังกล่าวนั้น ย่อมเป็นการดำเนินไปภายใต้เงื่อนไขของหลักกฎหมายอันได้พิจารณามาแล้วในข้างต้นนั้น กล่าวคือ บรรดาข้อเท็จจริงอันใช้ในการพิจารณาภายใต้ SUBSTANCE OVER FORM นั้น คงต้องเป็นข้อเท็จจริงที่หาได้มีประเด็นปัญหาอันหาข้อยุติไม่ได้ในทางข้อเท็จจริงหรือกล่าวได้ว่าปัญหาข้อเท็จจริงนั้นได้ยุติได้รับความยอมรับในข้อเท็จจริงเช่นนั้นร่วมกันแล้ว แต่หากเป็นในส่วนของ STEP TRANSACTION DOCTRINE นั้น แม้ว่าจะเป็นการพิจารณาบรรดาขั้นตอนว่ามีประเด็นอันเป็นขั้นตอนเดียวกันหรือไม่ภายใต้ผลกระทบทางเศรษฐกิจต่อบรรดาคู่กรณีทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง¹²

จากประการลักษณะอันเกี่ยวเนื่องกับหลักกฎหมาย SUBSTANCE OVER FORM เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับหลักการในเรื่องของ STEP TRANSACTION DOCTRINE ที่ได้พิจารณาความแตกต่างในประเด็นข้างต้นแล้วนั้น แม้ด้วยประเด็นที่ว่าหลักกฎหมายทั้ง ๒ ประการนั้นจะสามารถพิจารณาได้ซึ่งประเด็นข้อเท็จจริงที่เป็นประเด็นปัญหาที่แตกต่างกันไปตามจุดประสงค์แห่งการพิสูจน์ในธุรกรรมอันเอกชนได้ก่อให้เกิดซึ่งสัญญาณนั้นก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาประเด็นเปรียบเทียบระหว่างหลักกฎหมายในทั้ง ๒ ส่วนที่เกี่ยวข้องข้างต้นแล้ว โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องของเหตุในลักษณะ STEP TRANSACTION DOCTRINE ที่มีผลต่อหลักการ SUBSTANCE OVER FORM ซึ่งจากประเด็นดังกล่าวได้ปรากฏมีนักวิชาการกฎหมายสหรัฐอเมริกา (JONSHUA D.ROSENBERG) ได้กล่าวถึงข้อสังเกตไว้ว่า ในกรณีดังกล่าวนั้น อาจกล่าวได้ซึ่งประเด็นปัญหาและข้อจำกัดที่มีผลต่อการปรับใช้หลักการของ SUBSTANCE OVER FORM ซึ่งสามารถพิจารณาแยกออกได้เป็น ๓ ประการ ดังนี้ คือ

ก. จากรูปแบบของการดำเนินการปรับใช้หลักกฎหมายของ STEP TRANSACTION DOCTRINE นั้น อาจส่งผลกระทบต่อแนวทางการพิจารณาหรือการเลือกธุรกรรมของผู้เสียภาษีอากรนั้น ภายใต้หลักการของ SUBSTANCE OVER FORM โดยกล่าวคือ ในกรณีการพิจารณาซึ่งธุรกรรมอันถือว่าเป็นธุรกรรมเดียวนั้น กรณีอาจไม่สามารถพิจารณาภายใต้เงื่อนไขเฉพาะกรณีการมองว่าเป็นธุรกรรมเดียวภายใต้หลักการเดียวนั้นได้ แต่กรณีอาจจะต้องถือการพิจารณาของหลักการ STEP TRANSACTION DOCTRINE นั้น ในการพิจารณาควบคู่กันไปด้วย* ทั้งนี้ เพราะเหตุในการพิจารณาซึ่งบรรดาธุรกรรมเหล่านั้นว่ามีภาระภาษีอากรเป็นอย่างไรโดยเป็นการพิจารณาเสียใหม่ อาจกล่าวได้ว่าไม่ใช่เรื่องที่จะพิจารณาได้ภายใต้หลักการหนึ่งใดเพียงหลักการเดียว

¹² JONSHUA D.ROSENBERG. TAX AVOIDANCE AND INCOME MEASURES. P. ๔๑๗-๔๑๘

*

there is often no single transactional label that accurately describes the “exchange” from one party’s point of view. (instead, steps that have been “integrated” by application of step transaction doctrine must, as often as not, be immediately disintegrated by the substance versus form doctrine in order to permit accurate description of the economic consequences for the parties involved.)

ข. ในการบังคับใช้หลักการ SUBSTANCE OVER FORM นั้น กล่าวคือ ในกรณีที่มีการพิจารณาแล้วอ้างถึงผลทางเศรษฐกิจที่สืบเนื่องมาจากธุรกรรมที่มีต่อคู่สัญญา ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งนั้น กรณีดังกล่าวย่อมไม่สามารถยืนยันได้อย่างชัดเจนว่าผลทางเศรษฐกิจที่จะก่อให้เกิดขึ้นต่อคู่สัญญาฝ่ายอื่น ๆ นั้นจะต้องเป็นไปในลักษณะเดียวกัน

ค. สำหรับข้อสังเกตประการสุดท้ายนั้น กล่าวคือ ในกรณีที่มีการพบว่าธุรกรรมที่ได้ทำขึ้นมานั้นเป็นลักษณะของธุรกรรมที่เป็นชุดของธุรกรรม (series of transaction) โดยกรณีภายใต้ชุดของธุรกรรม หรือ Series of transaction ที่ประกอบกันขึ้นมาจากธุรกรรมที่หลากหลายกันไปนั้น ซึ่งจากผลของแต่ละธุรกรรมที่รวมกันนั้น ในทางภาษีอากรนั้นมีความแตกต่างกันออกไปในผลทางภาษีอากร และกรณีหาได้มีกฎหรือหลักเกณฑ์ใดมาช่วยในการพิจารณาว่าต้องมีการเลือกรูปแบบของธุรกรรมใด ดังนั้น ในการพิจารณาหลักเกณฑ์ใดๆ ในการเลือกธุรกรรมใดที่ควรจะต้องเป็นนั้น จึงเป็นกรณีที่ว่ากล่าวได้ว่ายากต่อการพิจารณาอย่างมาก และกรณีย่อมจะกลับไปสู่ข้อจำกัดของหลักกฎหมายดังที่ได้กล่าวไว้ใน (๑)

จากรูปแบบที่กล่าวไปในข้างต้นถึงข้อจำกัดในการบังคับใช้ของหลักกฎหมาย SUBSTANCE OVER FORM ที่มีผลมาจากปัญหาทางข้อเท็จจริงของธุรกรรมที่อาจสามารถใช้หลักการกฎหมายอย่าง STEP TRANSACTION DOCTRINE นั้นพิจารณาได้ด้วย และในกรณีรวมไปถึงประเด็นในกรณีกลับกันด้วยนั้น โดยจากกรณีเหตุดังกล่าวนี้ อาจกล่าวได้ว่ามีประเด็นที่สืบเนื่องมาจากการพิจารณาภายใต้ข้อเท็จจริงที่ได้มีการยอมรับกันโดยส่วนหนึ่งทางปฏิบัติว่า ในการพิจารณาซึ่งข้อเท็จจริงที่เป็นปัญหาเชิงธุรกรรมทางภาษีอากรนั้น ในการพิจารณานั้นย่อมไม่สามารถพิจารณาได้ภายใต้เงื่อนไขของการเป็นธุรกรรมเดียว (single transaction) เท่านั้น โดยกรณีย่อมต้องพิจารณาภายใต้ข้อเท็จจริงของธุรกรรมดังกล่าวให้ครบทุกมุมมองที่เกี่ยวข้อง (all viewpoints)

ซึ่งจากกรณีที่ต้องพิจารณาบรรดาธุรกรรมทางภาษีอากรนั้นภายใต้หลักการที่พิจารณาธุรกรรมนั้นจากทุกมุมมอง หรือ all viewpoints นั้น ส่งผลให้ในการพิจารณาซึ่งโครงสร้างทางธุรกรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในส่วนของธุรกรรมที่เป็นการประกอบขึ้นจากหลายธุรกรรมที่เกี่ยวข้องนั้น (series of transaction) อาจสามารถพิจารณาภายใต้หลักกฎหมายได้ทั้ง ๒ ส่วน คือ ไม่ว่าจะ เป็น STEP TRANSACTION DOCTRINE หรือ SUBSTANCE OVER FORM โดยทั้งนี้ แม้ว่าโดยหลักการแล้วนั้น หลักกฎหมายทั้งสองส่วนดังกล่าว ต่างมีวัตถุประสงค์ในการมุ่งพิจารณาหรือพิสูจน์ที่แตกต่างกันไปที่ตาม แต่อย่างไรก็ตาม ภายใต้ธุรกรรมที่มีความหลากหลายและเป็นไปเพื่อตอบสนองธุรกิจนั้น ศาลสหรัฐอเมริกาได้มีแนวคำวินิจฉัยที่ดูเสมือนหนึ่งว่าจะเป็นการตัดสินบนพื้นฐานของหลักการทั้งสองส่วนนี้ บนเหตุผลที่แตกต่างกันออกไป

ยกตัวอย่างเช่น กรณีคดี Commissioner v. Court holding Co., (๑๙๔๕) ซึ่งจากข้อเท็จจริงในคดีดังกล่าว เป็นกรณีที่ปรากฏว่าบริษัท Court holding นั้นประสงค์ที่จะขายสินทรัพย์ให้กับผู้ซื้อนั้น แต่กรณีภายใต้ธุรกรรมดังกล่าวนี้ บริษัทต้องการจะประหยัดต้นทุนทางภาษีอากรที่จะเกิดขึ้นจากธุรกรรมนั้น ด้วยเหตุนี้ ก่อนวันที่มีการลงนามในสัญญาซื้อขายสินทรัพย์ดังกล่าว บริษัทได้ออนสินทรัพย์ที่จะขายนั้นออกไปให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัท ๒ รายโดยเป็นการคืนทุนภายหลังจากที่

บริษัทนั้นได้ดำเนินการชำระบัญชี (liquidation) ภายหลังจากนั้น ผู้ถือหุ้นก็ได้ทำการขายสินทรัพย์ดังกล่าวให้แก่ผู้ซื้อไป จากกระบวนการขายสินทรัพย์ตัวเดียวกันนี้ แต่บริษัท court holding นั้นได้ดำเนินการโดยแยกกระบวนการออกมาเช่นนี้ ศาลได้พิพากษาให้กรณีดังกล่าว บริษัท court holding ต้องมีภาระภาษีอากรจากการขายสินทรัพย์ดังกล่าวเสมือนหนึ่งว่าเป็นผู้ขายสินทรัพย์นั่นเอง และในส่วนกระบวนการชำระบัญชีก็ถือว่าให้มีผลตามที่ได้มีการแบ่งธุรกรรมดังกล่าวเช่นเดิม

จากกรณีผลของคำวินิจฉัยของศาลในคดี Court holding ได้มีการตั้งข้อสังเกตจากนักวิชาการส่วนหนึ่งว่า กรณีดังกล่าวนี้ศาลสหรัฐได้กระทำในลักษณะของการเปลี่ยนรูปแบบของเหตุการณ์ในธุรกรรมทั้งหมดเท่านั้น (Court's restructuring of the entire series of events...) เท่านั้น โดยในกรณีหาได้เป็นไปในลักษณะตามหลักการของ STEP TRANSACTION DOCTRINE แต่อย่างใด แต่ศาลพิจารณาภายใต้พื้นฐานของการเจรจาต่อรองระหว่างคู่สัญญาที่แท้จริง (real negotiation between the parties) ซึ่งจากข้อสมมติฐานที่เป็นผลอันได้จากการต่อรองนั้น ย่อมแสดงให้เห็นผลของสาระสำคัญที่แท้จริงของสัญญาเหล่านั้นได้ ซึ่งกรณีเป็นไปตามหลักการของ SUBSTANCE OVER FORM ซึ่งจากแนวคำวินิจฉัยดังกล่าวจากคดี Court holding (๑๙๕๕) ได้มีคำวินิจฉัยของศาลสหรัฐอเมริกาที่ได้วินิจฉัยในแนวเดียวกันอีก เช่น ในคดี *Idol v. Commissioner* (๑๙๖๒ และศาลอุทธรณ์ ๘th circuit ในปี ๑๙๖๓)¹³

จากกรณีดังกล่าวถึงหลักการของ SUBSTANCE OVER FORM ไปในข้างต้น อันเป็นการนำเสนอในแง่การเปรียบเทียบกับหลักกฎหมายที่ใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรของสหรัฐอเมริกานั้น แม้ว่าส่วนหนึ่งในการพิจารณาดังกล่าวนั้น จะทำให้เข้าใจภาพในการบังคับใช้หลักกฎหมายของ SUBSTANCE OVER FORM นั้นก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับมุมมองของหลักกฎหมายดังกล่าว อาจจะพิจารณาได้อย่างไม่เด่นชัดแจ้งในหลักการดังกล่าวเท่าใดนัก ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ ในส่วนของการสรุปหลักการของ SUBSTANCE OVER FORM ได้ปรากฏมีคำกล่าวโดยสรุป ของนักกฎหมายสหรัฐอเมริกา (ศาสตราจารย์ *Bittker* และศาสตราจารย์ *Eustice*) ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมาย SUBSTANCE OVER FORM นั้น ซึ่งท่านได้กล่าวสรุปหลักการดังกล่าวไว้ว่า¹⁴

“One of the persistent problems of income taxation, as in other branches of law, is the extent to which legal consequences should turn on the substance of a transaction rather than on the transaction's form. It is easy to say that substance should control, but, in practice, form usually has some substantive consequences. If two transactions differ in form, they probably are not identical as to substance. Even so, they may be sufficiently similar to warrant identical tax treatment. . . .”

¹³ JONSHUA D.ROSENBERG. *TAX AVOIDANCE AND INCOME MEASURES*. P. ๔๒๐-๔๒๒

¹⁴ Ling Zhang. *Tax Avoidance: Causes and Solutions*. (The thesis submitted to Auckland University of Technology. New Zealand , ๒๐๐๗) p. ๒๘-๒๙

(๕) ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE

สำหรับกรณีหลักกฎหมายอันเกี่ยวเนื่องกับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาในหลักการสุดท้ายนี้ เนื่องด้วยบางส่วนของบทบัญญัติของหลักการเบื้องต้นในส่วนของหลักกฎหมายในส่วนนี้ได้มีการกล่าวในเบื้องต้นมาในส่วนของหลักกฎหมาย BUSINESS PURPOSE DOCTRINE แล้วนั้น ดังนั้น ในส่วนของการพิจารณาหลักการของกฎหมาย ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE อันจะได้กล่าวถึงต่อไปนี้ ผู้เขียนจะได้นำเสนอในส่วนที่ต่อเนื่องจากส่วนที่ได้กล่าวมาในข้างต้นแล้ว

สำหรับกรณีอันสืบเนื่องมาจากหลักการกฎหมายระหว่าง BUSINESS PURPOSE DOCTRINE และ ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE นั้นมีส่วนที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กัน อันพิจารณาได้จากกรณีส่วนหนึ่งของหลักกฎหมายทั้ง ๒ ส่วนนั้น โดยทั้งนี้ ความสัมพันธ์ดังกล่าวนี้ สืบเนื่องมาจากมาจากการพิจารณาโดยนักกฎหมายบางส่วนพิจารณาว่าเป็นหลักการทั้ง ๒ นั้นต่างมีที่มาจากคดี *Gregory v. Helvering* (๑๙๓๕) อันผลจากการความสัมพันธ์ระหว่างหลักการกฎหมายทั้ง ๒ ประการดังกล่าวนี้เอง ประกอบกับในช่วงระยะเวลาต่อมาภายหลังอันปรากฏข้อเท็จจริงหนึ่งๆที่เกี่ยวข้องเนื่องโยงกับประเด็นที่มีการถกเถียงกันในวงวิชาการว่า หากกรณีที่มีข้อเท็จจริงโดยประการหนึ่ง ที่ถึงแม้ว่าข้อเท็จจริงของธุรกรรมดังกล่าวนั้นจะหาได้มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเพียงพอแก่การต้องด้วยเหตุตาม Business Purpose ได้ อันหากพิจารณาตามเหตุปกติ ดังกรณีในเรื่องของหลักกฎหมาย BUSINESS PURPOSE DOCTRINE แล้วนั้น ประเด็นดังกล่าวย่อมไม่สามารถบังคับตามธุรกรรมดังกล่าวได้ แต่กรณีดังกล่าวที่ได้นำไปสู่ข้อถกเถียงนั้น เป็นประเด็นที่สืบเนื่องมาจากข้อพิจารณาที่ตั้งประเด็นว่า หากกรณีธุรกรรมดังกล่าวนี้เป็นธุรกรรมที่ส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในผลทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรนั้นเพียงพอแก่การที่จะทำให้ผู้เสียภาษีอากรนั้นตัดสินใจเข้าทำธุรกรรมดังกล่าวได้ แม้ว่าจะไม่มีประเด็นของวัตถุประสงค์เชิงธุรกิจในธุรกรรมดังกล่าวนั้นเลยก็ตาม กรณีข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้ จะมีทิศทางการพิจารณาอย่างไร

ตามประเด็นดังกล่าวข้างต้นนี้ ส่งผลกระทบต่อแนวคำวินิจฉัยของศาลสหรัฐอเมริกาในช่วงปี ๑๙๙๐-๒๐๐๙ เป็นอย่างมาก เพราะภายใต้ข้อเท็จจริงในประเด็นดังกล่าวนี้ได้ปรากฏ แนวการบังคับใช้หลักกฎหมายในเรื่องที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับหลัก ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE มีความแตกต่างกันเป็นอย่างมากในระหว่างศาลสหรัฐด้วยกันเอง โดยทั้งนี้ สำหรับแนวทางของหลักกฎหมายที่ศาลสหรัฐอเมริกามีแนวทางการปรับบังคับใช้นั้น สามารถแยกออกได้เป็น ๓ กรณี ด้วยกัน โดยทั้งนี้ เหตุที่ส่งผลทำให้การปรับใช้หลักกฎหมายดังกล่าวนั้นแยกออกเป็น ๓ กรณีนั้น เป็นเหตุที่สืบเนื่องมาจากหลักการของความสัมพันธ์ระหว่างหลักกฎหมาย BUSINESS PURPOSE และ ECONOMIC SUBSTANCE ด้วย กล่าวคือ สืบเนื่องมาจากความที่หลักกฎหมายทั้ง ๒ ส่วนนั้นต่างมีประเด็นในการพิสูจน์ที่แตกต่างกันออกไป คือ เป็นการพิสูจน์โดยเน้นข้อเท็จจริงที่เป็นอัตวิสัย (Subjective) และภาวะวิสัย (Objective) ตามลำดับ ด้วยเหตุของความแตกต่างดังกล่าวนี้ ทำให้เป็นที่พิจารณาโดยศาลว่าในกระบวนการพิสูจน์ภายใต้หลักการ ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE

ในประการที่ว่าหลักการพิสูจน์นั้นควรรวม ๒ ประเด็นดังกล่าวเข้าด้วยกันในการพิจารณา หรือเห็นสมควรว่าต้องแยกเป็นเหตุอย่างใดอย่างหนึ่งก็เพียงพอแก่การบังคับธุรกรรมดังกล่าวแล้ว

โดยจากกรณีดังกล่าวในข้างต้นนั้นว่า ประเด็นเหตุในการพิจารณานั้นสามารถแยกออกได้เป็น ๓ กรณีนั้น สามารถแยกพิจารณาได้¹⁵ กล่าวคือ

- ก. กรณีที่พิจารณาว่าต้องใช้หลักการทั้ง ๒ กรณีร่วมกัน (Conjunctive test)*
- ข. กรณีที่พิจารณาว่าหลักการดังกล่าวนั้น เป็นหลักที่แยกกันได้ (Disjunctive test)**
- ค. กรณีใช้หลักการ (๑) หรือ (๒) ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงแห่งคดี (Flexible Inquiry test)***

จากผลสืบเนื่องจากการที่แนวทางของการปรับบังคับใช้หลักกฎหมาย ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE ที่มีการแยกออกเป็น ๓ กรณีดังกล่าวนี้ และมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรของศาลสหรัฐอเมริกาต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้นนั้น (ทั้งในส่วนของ SHAM TRANSACTION PRINCIPLE, BUSINESS PURPOSE DOCTRINE, STEP TRANSACTION DOCTRINE และ SUBSTANCE OVER FORM) ที่มีความยืดหยุ่นในการปรับบังคับใช้ในหลักการดังกล่าวโดยศาลค่อนข้างสูง ด้วยเหตุดังกล่าว จึงส่งผลทำให้ในปี ค.ศ. ๑๙๙๙ นั้นได้มีสมาชิกสภาสหรัฐอเมริกา (Lloyd Doggett) ได้เสนอร่างกฎหมายที่มีชื่อเรียกว่า “Abusive Tax Shelter Shutdown Act of ๑๙๙๙, H.R. ๒๒๕๕, ๑๐๖th Cong. (๑st Sess. ๑๙๙๙).” โดยภายใต้ร่างกฎหมายดังกล่าวนี้ นาย Lloyd Doggett ได้แสดงทัศนะด้วยประการที่หวั่นใยต่อรูปแบบของการหลบหลีกภาษีอากรที่จะมีมากขึ้น อันจะส่งผลให้สหรัฐอเมริกาสูญเสียโอกาสในการจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรของประเทศ แต่อย่างไรก็ตาม ภายใต้ร่างกฎหมายและหลักการดังกล่าวนี้ สภาสหรัฐอเมริกาไม่ได้ให้คำรับรองต่อเนื่อหาดังกล่าว อันส่งผลให้ร่างกฎหมายดังกล่าวนี้ตกไปในที่สุด แต่อย่างไรก็ตาม ต่อมา ในปี ๒๐๑๐ ได้มีการเสนอหลักการกฎหมายดังกล่าวขึ้นมาอีกครั้งหนึ่ง โดยภายใต้หลักการของร่างกฎหมายดังกล่าวนี้ ก่อนหน้านั้นในช่วงระยะเวลา ๑๑ ปีนับแต่ร่างกฎหมายแรกนั้นตกไป ได้มีการดำเนินการศึกษาวิจัยโดยนักวิจัยชาวสหรัฐอเมริกาโดยส่วนมาก และมี

¹⁵ Alex Saler, Bryon Christensen, Jeremiah Coder, and Phillip Pillar. ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE CODIFIED: SURVIVING SCRUTINY UNDER NEW IRC § ๗๗๐๑(O). P. ๙-๑๑

* ศาลที่มีการอาศัยกรณีของ Conjunctive test นั้น ใช้ในศาลอุทธรณ์ ๑st Circuit, ๗th Circuit , ๑๑th Circuit และศาลอุทธรณ์แห่งสหรัฐอเมริกา (Federal Circuit)

** ศาลที่มีการอาศัยกรณีของ Disjunctive test นั้น ใช้ในศาลอุทธรณ์ ๒nd Circuit, ๔th Circuit , ๗th Circuit และศาลอุทธรณ์ D.C Circuit

*** ศาลที่มีการอาศัยกรณีของ Flexible Inquiry test นั้น ใช้ในศาลอุทธรณ์ ๓rd Circuit, ๕th Circuit , ๖th Circuit, ๙th Circuit และศาลอุทธรณ์ ๑๐th Circuit

การโต้แย้งในเชิงเหตุและเหมาะสมภายใต้ร่างกฎหมายดังกล่าว อันเป็นกฎหมายมีวัตถุประสงค์ในการแก้ไขเหตุที่หลักกฎหมายที่พิจารณาวางหลักกฎหมายโดยศาลสหรัฐอเมริกาที่มีความยืดหยุ่นในการใช้จนส่งผลให้เป็นอุปสรรคในการใช้กฎหมายดังกล่าวหรือไม่ โดยผลจากการศึกษานั้นได้มีการแบ่งแยกออกเป็น ๒ ฝ่าย โดยมีทั้งฝ่ายที่เห็นชอบให้มีการบัญญัติหลักกฎหมายดังกล่าวนี้เพื่อความแน่นอน อันจะเป็นการลดซึ่งปัญหาด้านการแข่งขันในตลาดอันสืบเนื่องมาจากประเด็นทางภาษีอากร¹⁶ แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับอีกฝ่ายนั้น (ซึ่งดูเหมือนว่าจะได้รับการยอมรับมากกว่า) พิจารณาว่าการบัญญัติหลักกฎหมายดังกล่าวโดยสภา ทั้งนี้ โดยมีวัตถุประสงค์ในการแก้ไขปัญหการปรับใช้หลักกฎหมายที่ขาดความชัดเจนนั้น การบัญญัติกฎหมายดังกล่าว หากได้เป็นวิธีการที่จะช่วยในการแก้ไขประเด็นปัญหาดังกล่าวแต่อย่างใด โดยนักวิชาการให้ความเห็นโดยเหตุเพราะเห็นว่าการบัญญัติกฎหมายดังกล่าวโดยนำหลัก ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE บัญญัติเป็นกฎหมายนั้น ย่อมเป็นการทำให้ประเด็นความยืดหยุ่นในการใช้กฎหมายนั้นสูญหายไป รวมทั้งจะเป็นการสร้างจุดแบ่งแยกระหว่างสิ่งที่กฎหมายอนุญาตให้ทำได้และสิ่งที่ไม่อนุญาตออกจากกันโดยชัดเจน อันเหตุดังกล่าวกล่าวนี้ ย่อมนำไปสู่ผลที่อาจมีการหลบหลีกภาษีอากรที่มากขึ้น¹⁷

แต่อย่างไรก็ตาม ภายใต้แผนการดำเนินนโยบายทางการเงินของประธานาธิบดีโอบามา (The Obama Administration's fiscal year ๒๐๑๐) อันเป็นแผนที่มีการบรรจุรายละเอียดเกี่ยวกับร่างกฎหมายดังกล่าวนี้ไว้ ได้ผ่านความเห็นชอบจากสภาผู้แทนฯในเดือนพฤศจิกายน ๒๐๐๙ โดยทั้งนี้ ภายใต้การผ่านร่างกฎหมายดังกล่าวนี้ มีข้อพิจารณาที่น่าสังเกตว่า ร่างกฎหมายดังกล่าวนี้มีเนื้อหาที่ต้องตามเนื้อหาตามข้อเสนอของฝ่ายรัฐบาล (The Administration's proposal) เป็นอย่างมาก กล่าวคือ กรณีในการวางข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องกับหลัก ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE ซึ่งให้มีหลักการพิสูจน์ภายใต้หลักการดังกล่าวนี้อย่างกรณีพิเคราะห์ว่าต้องใช้หลักการทั้ง ๒ กรณีร่วมกัน (Conjunctive test) ในขณะที่รูปแบบของศาลในการปรับใช้กฎหมายในมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้นเป็นไปอย่างยืดหยุ่นอย่างมากในการเลือกกฎหมายปรับใช้แก่กรณีของธุรกรรมที่แตกต่างกันออกไป และโดยต่อมาในเดือนมีนาคม ๒๐๑๐ วุฒิสภาของสหรัฐอเมริกาได้มีการให้ความเห็นชอบเป็นไปในทิศทางเดียวกัน และได้มีการประกาศเป็นกฎหมายภายใต้ความในมาตรา ๕ ๗๗๐๑ (O) ในกฎหมาย The Health Care and Education Reconciliation Act (HCRA), Pub. L. ๑๑๑-๑๕๒ § ๑๔๐๙ (e)(๑)(Mar. ๓๐, ๒๐๑๐) (the Affordable Care for America Act) โดยมีเนื้อหาภายใต้บทบัญญัติดังกล่าว ดังนี้ กล่าวคือ

Article ๕ ๗๗๐๑ (o) บัญญัติไว้ว่า

(o) Clarification of Economic Substance Doctrine-

¹⁶ HEARING ON CORPORATE TAX REFORM BEFORE THE SUBCOMM.ON SELECT REVENUE MEASURES OF THE HOUSE COMM. ON WAYS AND MEANS, ๑๐๙th CONG. (๒๐๐๖) (STATEMENT OF SAMUEL THOMPSON, Jr., PROFESSOR OF LAW) Cited in TRACY A.KAYE. UNITED STATES; A COMPARATIVE LOOK AT REGULATION OF CORPORATE TAX AVOIDANCE EDITED BY KAREN B. BROWN. P. ๓๔๗-๓๔๙

¹⁷ VENTRY. SAVE THE ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE. Cited in TRACY A.KAYE. UNITED STATES; A COMPARATIVE LOOK AT REGULATION OF CORPORATE TAX AVOIDANCE EDITED BY KAREN B. BROWN. P. ๓๔๗

(6) APPLICATION OF DOCTRINE- In the case of any transaction to which the economic substance doctrine is **relevant**, such transaction shall be treated as **having economic substance** only if—

(A) the transaction **changes in a meaningful way** (apart from Federal income tax effects) the **taxpayer's economic position**, and

(B) the taxpayer **has a substantial purpose** (apart from Federal income tax effects) for entering into such transaction.

(7) SPECIAL RULE WHERE TAXPAYER RELIES ON PROFIT POTENTIAL-

(A) IN GENERAL- **The potential for profit** of a transaction shall be taken into account in determining whether the requirements of subparagraphs (A) and (B) of paragraph (6) are met with respect to the transaction only if **the present value of reasonably expected pre-tax profit from the transaction is substantial in relation to the present value of the expected net tax benefits** that would be allowed if the transaction were respected.

(B) TREATMENT OF FEES AND FOREIGN TAXES- **Fees and other transaction expenses** shall be taken into account as expenses in **determining pre-tax profit** under subparagraph (A). The Secretary shall issue regulations requiring foreign taxes **to be treated as expenses in determining pre-tax profit in appropriate cases**.

(8) STATE AND LOCAL TAX BENEFITS- For purposes of paragraph (6), any State or local income effect which is related to a Federal income tax effect shall be treated in the same manner as a Federal income tax effect.

(9) FINANCIAL ACCOUNTING BENEFITS- For purpose of paragraph (6)(B), achieving **a financial accounting benefits** shall not be taken into account as a purpose for entering into a transaction if the origin of such financial accounting benefit is a reduction of Federal income tax.

(10) DEFINITIONS AND SPECIAL RULES- For purpose of this subsection-

(A) ECONOMIC SUBSTANCE- The term “economic substance doctrine” means the common law doctrine under which tax benefits under subtitle A with respect to a transaction are not allowable if the transaction does not have economic substance or lacks a business purpose.

(B) EXCEPTION FOR PERSONAL TRANSACTION OF INDIVIDUALS- In the case of individual, paragraph (๑) shall apply only to transactions entered into in connection with a trade or business or an activity engaged in for the production of income.

(C) DETERMINATION OF APPLICATION OF DOCTRINE NOT AFFECTED- The determination of whether the economic substance doctrine is relevant to a transaction shall be made in the same manner as if this subsection had never been enacted.

(D) TRANSACTION- The term “transaction” includes a series of transactions.

สำหรับกรณีที่จะกล่าวถึงหลักการกฎหมายภายใต้ความในมาตรา 5 ๗๗๐๑ (C) นี้สืบเนื่องจากตัวบทบัญญัติในมาตราดังกล่าวนี้มีความยาวและหลักการภายใต้บทบัญญัติดังกล่าวนี้มีการประกอบด้วยเหตุผลของหลักการจำนวนมาก ดังนั้น ในการนำเสนอบรรดาหลักกฎหมายดังกล่าวนี้ ผู้เขียนจะขอพิจารณาประเด็นให้เห็นเพียงเฉพาะประเด็นที่เป็นสาระสำคัญโดยบางส่วนของหลักกฎหมายดังกล่าวเท่านั้น เช่นนี้แล้ว หลักกฎหมายดังกล่าวสามารถพิจารณาได้ ดังนี้

ก. ภายใต้บทบัญญัติมาตราดังกล่าวนี้เป็นบทบัญญัติกฎหมายที่บัญญัติขึ้นโดยเป็นไปตามหลักกฎหมายในเรื่องของ ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในกรณีที่มีการพิสูจน์ในหลักการดังกล่าวนี้ ทั้งในส่วนที่เป็นอรรถวิสัยและภาวะวิสัยในการพิจารณาข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้อง (Conjunctive test or two-prongs test) อันหลักการหากพิจารณาตามเนื้อความแห่งบทบัญญัติแล้ว จะสังเกตได้ว่าได้สะท้อนอยู่ภายใต้บทบัญญัติในส่วนของ (๑)(A) และ (B) โดยในส่วนของ (๑)(A) นั้นเป็นไปในลักษณะของหลักการภาววิสัย และ (๑)(B) นั้นเป็นอรรถวิสัย

ข. หลักการพิสูจน์ธุรกรรมภายใต้หลักการของมาตราดังกล่าวนี้ และหลักการของ ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE นั้น เป็นการพิจารณาให้ความสำคัญกับลักษณะที่เรียกว่า “PROFIT POTENTIAL” ซึ่งบัญญัติรับรองไว้ใน (๒) ของมาตราดังกล่าว

ด้วยจากลักษณะตามเนื้อความของบทบัญญัติดังกล่าวนี้ หากพิจารณาตามหลักกฎหมายใน (๒)(A) แล้วนั้น จะเห็นได้ว่าเป็นการที่กฎหมายได้วางข้อยกเว้นในการพิสูจน์ในหลักการของ (๑) เอาไว้ โดยให้ผู้ประกอบธุรกรรมนั้นต้องพิสูจน์ภายใต้หลักการของ “PROFIT POTENTIAL” ที่บัญญัติรับรองเงื่อนไขเอาไว้ว่า

“if the present value * of reasonably expected pre-tax profit from the transaction is substantial in relation to the present value of the expected net tax benefits”

อันภายใต้เงื่อนไขของความในมาตรา ๗๗๐๑ (O) (๒) หากพิจารณาอย่างถี่ถ้วนแล้วนั้นย่อมเป็นการสะท้อนหลักการที่เป็นพิสูจน์ “A meaningful change in economic position” นั้นเอง

โดยสำหรับหลักการของ “PROFIT POTENTIAL” ดังกล่าวในข้างต้นนี้ จากที่กล่าวไว้แล้วว่า เป็นการวางหลักการพิสูจน์เพิ่มเติมเพื่อยกเว้นจากส่วนใน (๑) ข้างต้น โดยการที่ผู้เสียภาษีอากรหรือผู้ประกอบการหนึ่งๆนั้นจะได้เข้าข้อยกเว้นหรือไม่นั้น ต้องพิสูจน์ภายใต้หลักการของ (๒) (A) ดังกล่าวเท่านั้น อันในการพิสูจน์บรรดาธุรกรรมภายใต้หลักการดังกล่าวนี้ อันผู้ประกอบการนั้นต้องพิสูจน์นั้น หาได้หมายความว่าต้องพิสูจน์รายละเอียดในทุกๆธุรกรรมเพื่อพิจารณาตามเงื่อนไข “PROFIT POTENTIAL” นั้น แต่กฎหมายมุ่งหมายให้ผู้ประกอบการนั้นพิสูจน์ในประเด็นของธุรกรรมนั้นว่ามีลักษณะที่เป็นการ changes in a meaningful way ...the taxpayer’s economic position ที่เกี่ยวข้องกับประเด็นของ “PROFIT POTENTIAL”

ค. บทบัญญัติในส่วน (๒)(B) เป็นการที่กฎหมายได้กำหนดให้บรรดาค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายนั้นใช้ในการพิจารณาประเด็นของ pre-tax profit ด้วย รวมทั้งประเด็นของเครดิตภาษีอากรจากต่างประเทศที่จะถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายได้นั้นต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ประกาศของ IRS ด้วย** โดยสำหรับเหตุที่ต้องพิจารณาให้มีความสำคัญกับเครดิตภาษีของสหรัฐอเมริกานั้นเกิดจากเหตุที่มีการใช้ประโยชน์อย่างไม่เหมาะสมของภาษีอากรจากต่างประเทศมาส่งผลให้ภาษีที่เสียในอเมริกานั้นลดลงไป ดังนั้น หากปล่อยให้จำนวนภาษีที่นำมาหักออกได้มีจำนวนมากย่อมส่งผลให้ไม่สามารถพิจารณาประเด็นตาม (๒)(A) ได้

ง. บทบัญญัติในการพิสูจน์ตามความในมาตรานี้กำหนดให้ใช้บังคับกับกรณีของการใช้ประโยชน์จากบัญชีทางการเงิน (Financial Accounting) เพื่อประโยชน์ในการลดภาระภาษีอากรด้วย กล่าวคือ สำหรับประเด็นในส่วนของบริษัททางการเงินนั้น เป็น

* สำหรับประเด็นในเงื่อนไขและรายละเอียดอันเกี่ยวเนื่องกับการพิสูจน์ภายใต้ความในมาตรา ๗๗๐๑ (O) (๒) (A) อันเป็นการมุ่งพิสูจน์ในประเด็นของหลักการ “present value” นั้น ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงรายละเอียดในส่วนดังกล่าวต่อไป (หน้า ๕๔)

** สำหรับกรณีหลักการในเรื่องให้ถือเครดิตภาษีอากรจากต่างประเทศให้ถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายนั้น โดยทั้งนี้ ให้เป็นไปตามระเบียบที่ออกโดย IRS นั้น เป็นกรณีที่มีการบัญญัติขึ้นเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดหรือความล้มเหลวในเชิงคำวินิจฉัยในคดี COMPAQ v. UNITED STATES (๒๐๐๑) โดยให้ถือเป็นส่วนหนึ่งในการคำนวณซึ่งกำไรจากธุรกรรมนั้น ทั้งนี้ แม้ว่าการพิจารณาในเรื่องหลักการ Economic Substance Doctrine นั้น กฎหมายเพียงต้องการมให้พิสูจน์เพียงธุรกรรมนั้นก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ (demonstrate a meaningful change in economic position by relying on a transaction’s potential profit) ก็เพียงพออาจไม่ถึงขนาดที่จะต้องนำตัวเลขที่มาจากเอกสารใบกำกับภาษีอากร (does not require that taxpayer show a certain return to satisfy the profit potential test.)

ประเด็นที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการที่ผู้เสียภาษีได้ดำเนินธุรกรรมโดยอาศัยแนวพื้นฐานจากประโยชน์ของบัญชีทางการเงินมาใช้เพื่อประโยชน์ทางภาษีอากร ยกตัวอย่างเช่น ในการดำเนินธุรกรรมตามรูปแบบของนโยบายการสนับสนุนทางภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา ที่กำหนดให้ในการซื้อคืนหนี้สิน(ทางบัญชี) ของบริษัทนั้น สามารถดำเนินการอนุญาตให้เป็นการดำเนินโดยเป็นการซื้อขายนอกงบดุลได้ ซึ่งผลจากการดำเนินการนั้นย่อมส่งผลให้งบของบริษัทนั้นน่าดึงดูดใจมากกว่าความเป็นจริงในการทำธุรกรรมควบกิจการ และด้วยผลสืบเนื่องคดีในส่วนของ ENRON ส่งผลให้แนวทางการบัญชีตีกฎหมายในส่วนดังกล่าวนี้ จึงให้ความสำคัญต่อรูปแบบธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับบัญชีทางการเงินด้วย¹⁸

จ. คำว่า “ธุรกรรม” ตามความหมายที่ใช้ในบทบัญญัติมาตรานี้ให้หมายความรวมถึง ขั้นตอนของธุรกรรมทั้งหมดด้วย (series of transactions) และการพิจารณาภายใต้บทบัญญัติตามมาตรานี้ ให้พิจารณานิยามของคำว่า “economic substance doctrine” ให้หมายความถึงไปถึงหลักการของ Business Purpose ด้วย

จากกรณีทีกล่าวถึงหลักการของมาตรา ๗๗๐๑ (O) ในช่วงต้นนั้น สืบเนื่องจากตัวบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวนี้ ไม่มีการกล่าวถึงรายละเอียดหรือที่มาและเหตุผลภายใต้หลักการที่บัญญัติเอาไว้มากนัก ดังนั้น เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาหลักการกฎหมายภายใต้ความในบทบัญญัติดังกล่าวนี้ ได้ปรากฏมีรายงานประกอบของคณะกรรมการร่วมเกี่ยวกับเทคนิคทางภาษีอากร หรือที่เรียกว่า “The Joint Committee on Taxation’s technical” นั้นได้มีการออกรายงานเพื่ออธิบายหลักการเกี่ยวกับหลักกฎหมายที่ปรากฏอยู่ในบทบัญญัติดังกล่าวนี้ รวมถึงที่มาและขอบเขตที่พึงตีความตามกฎหมายดังกล่าวนี้ ทั้งนี้ โดยคณะกรรมการร่วมนั้นได้พิจารณาจากหลักการกฎหมายเท่าที่ปรากฏตามแนวบรรทัดฐานของคำวินิจฉัยของศาลสหรัฐอเมริกาที่ผ่านมาและปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับเทคนิคทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

จากเนื้อหาของบทบัญญัติภายใต้ความในมาตรา ๗๗๐๑ (O) นั้น ได้กำหนดหลักเกณฑ์พื้นฐานที่ใช้ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงของธุรกรรมใดๆนั้นว่า ธุรกรรมดังกล่าวนี้เป็นธุรกรรมอันมิใช่ประกอบขึ้นเพื่อหลบหลีกภาษีอากร ภายใต้หลักการพิสูจน์ในหลักการของ ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE โดยสำหรับหลักเกณฑ์ในการพิสูจน์นั้น กฎหมายได้กำหนดให้บรรดาทุกๆ ธุรกรรมนั้นต้องถูกพิจารณาภายใต้หลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้ในทุกๆกรณี (ตามความในมาตรา ๗๗๐๑ (O) (๕) (C)) ทั้งนี้ ยกเว้นแต่ว่ากรณีธุรกรรมดังกล่าวนี้จะเข้าข้อยกเว้นตามความหรือหลักการอื่นๆที่บัญญัติเอาไว้

สำหรับหลักการพิสูจน์ที่กำหนดขึ้นในมาตรานี้ ได้กำหนดให้ธุรกรรมนั้นต้องผ่านการพิจารณาภายใต้เงื่อนไขของกฎหมายนี้ทั้งสิ้น ๒ กรณี โดยในการพิจารณาภายใต้ ๒ กรณีดังกล่าวนี้

¹⁸ MARTIN J. McMAHON, JR. LIVING WITH (AND DYING BY) THE CODIFIED ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE. P. ๒๐ [Online], ๒๕ เมษายน ๒๕๕๔ Available from: http://papers.SSRN.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=๑๖๒๓๘๒๒

เป็นการพิจารณาธุรกรรมควบคู่กันไปทั้ง ๒ กรณี หรือที่เรียกกันว่า เป็นหลักเกณฑ์ของ “Conjunctive test or two-prong test”^{*} นั้นเอง

สำหรับเงื่อนไขของกฎหมายมาตรานี้ประการแรกนั้น กล่าวคือ ตามความในมาตรา ๗๗๐๑ (O)(๑)(A) ได้บัญญัติเป็นเงื่อนไขเอาไว้ว่า “the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer’s economic position” ซึ่งจากเนื้อหาของบทบัญญัติดังกล่าวนี้ ที่กฎหมายกำหนดให้ผลของธุรกรรมนั้นต้องปรากฏในเชิงการเปลี่ยนแปลงในสถานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรอย่างมีสาระสำคัญนั้น หรือที่ตามบทบัญญัติได้อาศัยใช้คำว่า “changes in a meaningful way” [of] the taxpayer’s (nontax) economic position นั้น ในเนื้อหาของบทบัญญัติดังกล่าวนี้ หากจะพิจารณาให้ดีแล้วนั้น จะสังเกตได้ว่า เนื้อหาของเงื่อนไขของกฎหมายดังกล่าวนี้ เป็นไปในทิศทางที่เปิดโอกาสให้ใช้บทบัญญัติกฎหมายนั้นอย่างยืดหยุ่นต่อข้อเท็จจริงเป็นอย่างมาก อันอาศัยผลจากการตีความบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวนี้โดยศาล โดยเฉพาะอย่างยิ่งในคำว่า “a meaningful way..”^{**} นั้น ภายใต้บทวิเคราะห์ของคณะกรรมการร่วมดังกล่าวนี้ ได้มีการตั้งข้อสังเกตว่า อาจนำไปสู่ผลในทางปฏิบัติอันเนื่องมาจากความไม่ชัดเจนในเนื้อหาของบทบัญญัตินั้น

แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับเนื้อหาของความตามเงื่อนไขประการแรกดังกล่าวนี้ คณะกรรมการร่วมได้มีการอธิบายหลักการดังกล่าวเอาไว้ที่น่าสนใจเอาไว้ว่า บทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวอันได้กำหนดใช้เป็นมาตรฐานในคำว่า “changes in a meaningful way” [of] the taxpayer’s (nontax) economic position นั้น การเลือกใช้คำของบทบัญญัตินี้ดังกล่าวนี้ ย่อมเป็นที่พึงพิจารณาภายใต้เนื้อหาของบทบัญญัตินี้ดังกล่าวประกอบกับการพิจารณากับคำวินิจฉัยตามแนวบรรทัดฐานของศาลในอดีตนั้น ย่อมเป็นที่เข้าใจในหลักการดังกล่าวได้ว่า ประโยคหรือคำดังกล่าวนี้มีความมุ่งหมายที่มีเจตนาที่แตกต่างไปจาก “การพิจารณาในโอกาสความเป็นไปได้ของผลกำไร (the possibility of profit) ซึ่งเป็นหลักการที่ได้ใช้กันมากในธุรกรรมเพื่อการลดภาระภาษีอากร ซึ่งหลักการดังกล่าวนี้ คงเป็นหลักการอันใช้ในหลักกฎหมายของ ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE (เดิม) โดยหลักการพิสูจน์ภายใต้เงื่อนไขของหลักกฎหมายในปัจจุบัน เป็นการพิจารณา

^{*} ภายใต้เงื่อนไขของ relevant ตามวรรคแรกของบทบัญญัติมาตรานี้ด้วย ที่ต้องพิจารณาเป็นองค์ประกอบหนึ่ง แต่ด้วยองค์ประกอบในส่วนนี้ มีปัญหาให้ต้องมีการตีความค่อนข้างมาก ดังนั้น ผู้เขียนจึงจะไม่กล่าวถึงในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ แต่อย่างไรก็ตามในการพิจารณาหลัก Economic substance นั้น ก็ต้องพิจารณาองค์ประกอบนี้อย่างสำคัญเสมอ

^{**} อันจากเนื้อหาของบทบัญญัตินี้ดังกล่าวนี้ที่ได้ใช้คำดังกล่าว อันสร้างความไม่ชัดเจนในเนื้อหาของบทบัญญัตินั้น หากพิจารณาตามเหตุของการเลือกใช้คำดังกล่าวนี้จะพบว่า ก่อนหน้านั้นมีการจะใช้คำว่า “Pre-tax profit” ในประโยคดังกล่าว แต่อย่างไรก็ตาม สืบเนื่องมาจากข้อพิจารณาเชิงโต้แย้งให้เห็นถึงปัญหาจากรายงานของคณะกรรมการร่วมมาในฉบับก่อนหน้าจะบัญญัตินั้น ได้แสดงข้อคิดเห็นประกอบว่า หากใช้คำว่า “Pre-tax profit” นั้นย่อมจะก่อให้เกิดปัญหาประเด็นการพิจารณาซึ่งธุรกรรมทางการเงินในบางส่วน (customary leveraged lease transaction, financing arrangements in general) หรือบรรดาธุรกรรมที่สภาเห็นสมควรให้ดำเนินการได้โดยสถานะที่มีผลประโยชน์ทางภาษีอากร (the transactions where the tax benefits are both intended by Congress and significant.) ดังกล่าวนั้น อันธุรกรรมดังกล่าวนี้ หากพิจารณาจะพบว่า มีผลประโยชน์ตอบแทนในจำนวนที่น้อยมาก (ถ้าหากมี) Cited in MARTIN J. McMAHON, JR. LIVING WITH (AND DYING BY) THE CODIFIED ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE. P. ๑๓ [Online], ๒๕ เมษายน ๒๕๕๔ Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=๑๖๒๓๘๒๒

อันอยู่ภายใต้กรอบที่ผู้เสียภาษีอากรนั้นจะประกอบบรรดาธุรกรรมของตนนั้นอยู่ภายในกรอบขอบเขตของธุรกิจของผู้เสียภาษีอากรรายนั้นเท่านั้น หรือกล่าวคือ หลักกฎหมายดังกล่าวนี้ไม่ได้มีการแยก ระบบธุรกรรมอันก่อให้เกิดผลกำไรนั้น (do not in isolation produce an identifiable profit stream.) ในการพิจารณาภายใต้เงื่อนไขของกฎหมายดังกล่าวนี้ ยกตัวอย่างเช่น การปรับปรุงโครงสร้างของบริษัทลูก (Reorganizations of subsidiary corporations.) ซึ่งจากกรณีดังกล่าวนี้ย่อมแตกต่างไปจากกรณีของธุรกรรมการลงทุนในไม่มีส่วนสัมพันธ์กับธุรกิจหลักขององค์กรธุรกิจนั้น (in contrast to investment unrelated to their core business.) แต่อย่างไรก็ตาม แม้จะกล่าวในข้างต้นว่า กรณีของหลักกฎหมาย ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE ในปัจจุบันนั้นจะเป็นการพิจารณาผลของการเปลี่ยนแปลงในสถานะทางเศรษฐกิจ (changes in a meaningful way” [of] the taxpayer’s (nontax) economic position) เป็นหลักก็ตาม แต่ในส่วนของการพิจารณาในส่วนโอกาสของความเป็นไปได้ในการทำกำไรในทางธุรกิจของธุรกรรมนั้น ก็หาใช่ประเด็นที่ว่าจะไม่มีส่วนในการพิจารณาอีกแล้วไม่ แต่กรณีดังกล่าวก็ยังคงเป็นปัจจัยหนึ่งในการพิจารณาปัจจัยความเป็นไปได้ของกำไรก่อนหักภาษีที่ให้ความสำคัญอยู่นั่นเอง (the existence or nonexistence of reasonable possibility of a pre-tax profit will be an important factor in many, probably most, cases.)¹⁹

เงื่อนไขประการที่สองตามบทบัญญัติในมาตรานี้ ได้วางหลักเกณฑ์ในการพิสูจน์เอาไว้ในมาตรา ๗๗๐๑ (O) (๑) (B) ว่า “the taxpayer has a substantial purpose (apart from Federal income tax effects) for entering into such transaction.” สำหรับเงื่อนไขในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงของธุรกรรมในส่วนที่ ๒ นี้ เป็นการมุ่งพิจารณาในเชิงอัตวิสัย (ต่างจากกรณีเงื่อนไขแรกที่เป็นเชิงภววิสัย) กล่าวคือ เป็นการมุ่งพิจารณาให้ความสำคัญต่อบุคคลหรือผู้เสียภาษีอากรนั้นว่า เจตนาของผู้เสียภาษีอากรในการที่เลือกเข้าทำธุรกรรมใดๆ นั้นเป็นไปโดยมีเหตุผลประการอื่นที่นอกเหนือไปจากส่วนที่เป็นประโยชน์ทางภาษีอากรหรือไม่ (ในทางกลับกัน กรณีเงื่อนไขแรกนั้น เป็นการมุ่งพิจารณาในตัวเนื้อหาของธุรกรรมเท่านั้น) แต่อย่างไรก็ตาม ในประเด็นการพิสูจน์ตามเงื่อนไขในส่วนที่ ๒ นั้น สืบเนื่องมาจากคำที่กฎหมายใช้ประกอบในการพิจารณาวัตถุประสงค์ของผู้เสียภาษีอากรนั้น กฎหมายในส่วนของ ๗๗๐๑ (O)(๑)(B) นี้ได้บัญญัติไว้เป็น “Substantial (nontax) purpose” ซึ่งจากประเด็นการใช้คำดังกล่าวนี้ ได้ส่งผลเป็นปัญหาเช่นเดียวกันกับในกรณีของเงื่อนไขประการที่ ๑ กล่าวคือ การใช้คำดังกล่าวนี้ ได้มีนักกฎหมายชาวสหรัฐอเมริกาส่วนใหญ่ได้แสดงความเห็นไว้ว่า มีผลในการปรับใช้เนื้อหาของบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวเพราะขาดความชัดเจนในเนื้อหาความดังกล่าว แต่อย่างไรก็ตาม ปรากฏตามความเห็นของคณะกรรมการร่วมในการพิจารณาโดยรวมและได้ให้ความเห็นประกอบเงื่อนไขประการที่ ๒ นี้ไว้อย่างน่าสนใจไว้ว่า “การพิสูจน์สำหรับประเด็นนี้ ต้องเป็นกรณีที่พิสูจน์มากกว่าการแสดงต่อศาลว่าธุรกรรมนั้นหาได้มีวัตถุประสงค์เพียง

¹⁹ MARTIN J. McMAHON, JR. LIVING WITH (AND DYING BY) THE CODIFIED ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE. P. ๑๓-๑๔ [Online], ๒๕ เมษายน ๒๕๕๔ Available from: http://papers.SSRN.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=๑๖๒๓๘๒๒

เฉพาะประเด็นของภาษีอากรเท่านั้นไม่ (more than mere showing that a transaction was not motivated solely by tax considerations)²⁰”

จากกรณีที่พิจารณาในข้อเงื่อนไขการพิสูจน์ในประเด็นของมาตรา ๗๗๐๑ (O) (๑) (B) ในข้างต้นนั้น แม้จะพิจารณาได้โดยส่วนหนึ่งว่าการกำหนดเงื่อนไขข้อพิสูจน์ในทางกฎหมายที่กำหนดขึ้นมาภายใต้ความในมาตรานี้จะหาได้มีประเด็นใหม่ในเชิงพิสูจน์ข้อเท็จจริง โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการหลบหลีกภาษีอากรมากเท่าใดนัก แต่อย่างไรก็ตาม ได้มีนักกฎหมายชาวสหรัฐอเมริกาบางส่วนให้ความเห็นในเชิงการเปรียบเทียบเอาไว้ว่า หากพิจารณาผลของการบัญญัติหลักกฎหมายดังกล่าวขึ้นมาเช่นนี้ แม้ว่าจะไม่มีส่วนของหลักกฎหมายใหม่ แต่การดังกล่าวย่อมพิจารณาได้ถึงข้อดีโดยประการหนึ่ง กล่าวคือ การที่กฎหมายดังกล่าวนี้ได้บัญญัติหลักกฎหมายที่เป็นพื้นฐานกฎหมายส่วนสำคัญดังกล่าวไว้ ย่อมช่วยเสริมสร้างหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรให้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น และช่วยให้การพิจารณาบรรดาธุรกรรมอันเกี่ยวข้องกับการวางแผนภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรที่ปัจจุบันดูเหมือนหนึ่งว่าจะมีแนวโน้มที่เพิ่มมากขึ้นนั้น (ซึ่งประเด็นการวางแผนภาษีอากรดังกล่าวนี้ อาจไม่เกี่ยวข้องกับรูปแบบการพิจารณาในการสนับสนุนนโยบายทางภาษีอากร หรือ “TAX SHELTERS”) ซึ่งการกำหนดหลักกฎหมายเช่นว่านี้ ย่อมช่วยให้แนวบรรทัดฐานหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องในเรื่องดังกล่าวนี้ดูชัดเจนมากยิ่งขึ้น

นอกเหนือไปจากส่วนที่พิจารณาซึ่งบรรดาเงื่อนไขของหลักกฎหมายทั้ง ๒ ส่วนอันใช้ในการพิสูจน์ซึ่งบรรดาธุรกรรมที่อาจถูกพิจารณาภายใต้เงื่อนไขของการหลบหลีกภาษีอากรในข้างต้นนั้นแล้ว เงื่อนไขของกฎหมายภายใต้ความในมาตรา ๗๗๐๑ (O) นี้ คงมีบทบัญญัติกฎหมาย อันเป็นการบัญญัติที่รับรองในประเด็นของข้อยกเว้นของเงื่อนไขในการพิสูจน์ของธุรกรรมในบางจำพวกจากประเด็นที่กล่าวมาในข้างต้นนั้น โดยสำหรับประเด็นในส่วนข้อยกเว้นของบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวนี้ สืบเนื่องจากเหตุที่ผู้เขียนนั้นได้กล่าวเนื้อหาในเชิงหลักการของหลักการข้อยกเว้นของมาตราดังกล่าวนี้มาแล้วโดยส่วนหนึ่ง ดังนั้น ในการพิจารณาหลักกฎหมายอันเป็นประเด็นที่เกี่ยวข้องกับข้อยกเว้นที่จะกล่าวถึงต่อไป (มาตรา ๗๗๐๑ (O) (๒) (A)) นี้ ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงื่อนไขการบังคับใช้ของหลักกฎหมายดังกล่าวนี้เท่านั้น กล่าวคือ

จากบทบัญญัติกฎหมายในมาตรา ๗๗๐๑ (O) (๒) (A) ที่บัญญัติหลักกฎหมายอันเป็นข้อยกเว้นในการพิสูจน์บรรดาธุรกรรมภายใต้เงื่อนไขของมาตรา ๗๗๐๑ (O) นั้นที่ว่า

“The potential for profit of a transaction shall be taken into account in determining whether the requirements of subparagraphs (A) and (B) of paragraph (๑) are met with respect to the transaction only if the present value of reasonably expected pre-tax profit from the transaction is substantial in relation to the present value of the expected net tax benefits that would be allowed if the transaction were respected.”

²⁰ Ibid., p. ๒๑

จากบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวนี้ จะเห็นได้ว่าเงื่อนไขโดยประการหลักอันกฎหมายได้กำหนดขึ้นมาภายใต้ความในตอนนี้ ซึ่งเป็นหลักการในการมุ่งพิสูจน์ซึ่งหลักการในส่วนของข้อยกเว้นนี้ เป็นหลักการที่กฎหมายตั้งหลักการที่เรียกว่า “The potential for profit of a transaction” หรือที่เรียกกันโดยย่อว่า “The profit potential” อันจากหลักการกฎหมายในเรื่องของ “The profit potential” ดังกล่าวนี้ ภายใต้ความในมาตราในวรรคนี้ กฎหมายในมาตรานี้หาได้มีบทบัญญัติที่แสดงหลักการดังกล่าวนี้ โดยเฉพาะเจาะจงชัดแจ้งในหลักกฎหมายดังกล่าวว่า หมายความว่าถึงอะไร แต่อย่างไรก็ตาม ภายใต้ความในวรรคนี้ ได้บัญญัติรายละเอียดในส่วนของเงื่อนไขในการมุ่งพิสูจน์ถึงหลักการดังกล่าวไว้ โดยบัญญัติเอาไว้ให้พิสูจน์ว่า “the present value of reasonably expected pre-tax profit from the transaction is substantial in relation to the present value of the expected net tax benefits”

จากประเด็นเงื่อนไขในการพิสูจน์ดังกล่าวข้างต้นนี้ หากพิจารณาภายใต้เนื้อหาของของบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวนี้ จะเห็นได้ว่า เงื่อนไขทางกฎหมายที่เป็นประเด็นสาระสำคัญภายใต้เงื่อนไขในส่วนนี้นั้น อันเป็นประเด็นที่ผู้อ่านจำเป็นต้องพิจารณาในสาระสำคัญของกฎหมายนี้เป็นพิเศษ กล่าวคือ คำว่า “PRESENT VALUE” หรือ “มูลค่า ณ ฐานเวลาในปัจจุบัน” อันจากหลักการของกฎหมายในส่วนของ “PRESENT VALUE” หรือ “มูลค่า ณ ฐานเวลาในปัจจุบัน” นั้น ภายใต้ลักษณะเงื่อนไขการพิสูจน์ภายใต้มาตราดังกล่าวนี้ สามารถพิจารณาหลักการดังกล่าวได้ดังนี้ กล่าวคือ

หลักการของ “PRESENT VALUE (PV)” โดยหลักการเนื้อหาแล้ว หาใช้หลักการพื้นฐานทางกฎหมายโดยเฉพาะ แต่คงเป็นหลักการประการหนึ่งอันเกี่ยวเนื่องด้วยการประเมินมูลค่าทางการเงินของบรรดาสิ่งๆ ที่เรียกว่าผลกำไรจากการลงทุนทางการเงินนั้น ในประเด็นที่ว่า มูลค่าทางการเงินนั้นมีทิศทางที่สามารถสร้างโอกาสทางผลประโยชน์ได้หรือไม่ จากหลักการทางการเงินดังกล่าวนี้ ได้ถูกนำมาใช้ในการพิสูจน์ในทางธุรกรรมอันเกี่ยวเนื่องกับการพิจารณาคดีในทางกฎหมาย โดยในคราวแรกที่ได้มีการนำหลักกฎหมายในส่วนดังกล่าวนี้มาใช้ นั้น สามารถเทียบเคียงได้กับคดี SHELDON v. COMMISSIONER โดยภายใต้ข้อเท็จจริงในคดีดังกล่าวนี้ ได้ปรากฏข้อเท็จจริงว่า ได้ปรากฏมีธุรกรรมการซื้อขายซึ่งหลักทรัพย์ที่เรียกว่า “Treasury Bill” โดยผู้ที่ทำสัญญาฝ่ายหนึ่งนั้น เป็นคู่สัญญาที่เป็นตัวแทนจำหน่าย หรือที่เรียกว่า “Dealer” รายเดียวกันในธุรกรรมนั้น ถึงแม้ว่าธุรกรรมที่กำหนดมีการซื้อและขายคินนั้นจะหาได้ปรากฏว่าเป็นนิติกรรมลงแต่ประการใด แต่ประเด็นของธุรกรรมดังกล่าวนี้ ปรากฏว่าไม่มีเหตุผลในสาระสำคัญเชิงเศรษฐกิจ (Economic substance) ที่มีต่อธุรกรรมดังกล่าวแต่อย่างใด ทั้งนี้ เพราะประเด็นที่พบว่าความเป็นไปได้ที่จะได้รับซึ่งผลตอบแทนในธุรกรรมดังกล่าวนี้แทบจะไม่ใช่ประเด็นที่สำคัญเลยสำหรับธุรกรรมดังกล่าวนี้ เมื่อเทียบกับประเด็นในส่วนของการหักจ่ายในทางภาษีอากร (Tax deduction) โดยสำหรับคดีดังกล่าวนี้ ศาลไม่ได้มีการพิจารณาอธิบายหลักการในทางคณิตศาสตร์ในการคำนวณมูลค่า ณ เวลาปัจจุบันของธุรกรรมดังกล่าวนี้ แต่ศาลเลือกที่จะอธิบายหลักการกฎหมายในส่วนดังกล่าวนี้ภายใต้

เหตุในประเด็นที่เป็นสาระสำคัญของธุรกรรมดังกล่าวนั้น อย่างประเด็นเรื่องเป็นเวลา (timing issue)*

ซึ่งจากประเด็นภายใต้หลักการของ “PRESENT VALUE (PV)**” การพิจารณาในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการหักส่วนลด (Discount rate) นั้นย่อมเป็นประเด็นที่สำคัญที่จำต้องพิจารณาและให้ความคำนึงถึงเป็นประเด็นในลำดับต้นๆ ทั้งนี้ เนื่องจากเหตุที่ในแต่ละข้อเท็จจริงในแต่ละธุรกรรมนั้น ย่อมส่งผลให้อัตราการคำนวณของการหักส่วนลด (Discount rate) นั้นไม่เท่ากัน ดังนั้น ในการพิจารณาในประเด็นดังกล่าวนี้ผู้เสียภาษีอากรอันดำเนินการในเรื่องประเด็นของการหักส่วนลด (Discount rate) นั้น จึงย่อมต้องพิจารณาในประเด็นของตนเอง²¹

ภายใต้หลักการกฎหมายที่ปรากฏในมาตรา ๗๗๐๑ (O) ดังกล่าวนี้นี้ หากพิจารณาเฉพาะหลักการดังกล่าวนี้ อาจกล่าวได้ว่าเป็นหลักการที่ไม่ครบถ้วนในมาตรการกฎหมายของสหรัฐอเมริกาในเรื่องดังกล่าวนี้ โดยกล่าวคือ สำหรับกรณีมาตรการกฎหมายของสหรัฐอเมริกานั้น ได้มีการปรากฏหลักการในส่วนของมาตรการลงโทษที่มีลักษณะที่เป็น strict liability penalty หากกรณีที่มีการฝ่าฝืนหลักการในส่วนของมาตรา ๗๗๐๑ (O) นั้นเกิดขึ้น โดยรูปแบบของการกำหนดโทษตามกฎหมายดังกล่าวนี้ ได้มีการกำหนดตามกฎหมายในมาตรา ๖๖๖๒(a), (b)(๖), และ(i)(๑) ซึ่งโทษที่ปรากฏตามมาตรการกฎหมายดังกล่าวนี้ เป็นมาตรการลงโทษที่ยึดโยงกับกระบวนการของการเปิดเผยข้อมูล (อันจะได้อีกต่อไป) หรือ Disclosure Requirement หากกรณีที่มีการเปิดเผยแล้ว โทษจะลดลงจากปรับร้อยละ ๔๐ เหลือเพียง ๒๐ และด้วยเหตุที่เป็น strict liability penalty นี้ ส่งผลให้ไม่สามารถอ้างเรื่องของเหตุในเรื่องของความสุจริตเข้ามาเป็นข้ออ้างได้อีก (มาตรา ๖๖๖๔(c)(๒))

จากประเด็นในเงื่อนไขการพิสูจน์และการลงโทษดังกล่าวข้างต้นนี้ ได้ส่งผลให้ในกระบวนการพิจารณาหลักกฎหมายในส่วนของมาตรา ๗๗๐๑ (O) นี้ มีการเรียกร้องโดยผู้เสียภาษีอากรให้มีการเปิดเผยลักษณะการตรวจสอบของธุรกรรมเป็นการล่วงหน้า หรือที่เรียกว่า “Angle

* In Summary, the timing of transactions here was critical and of overriding importance. The transactions were intentionally and cleverly structured to be and are real, but are without substance within the meaning of established case precedent. The transactions occurred at yearend to create deferral for tax purposes irrespective of whether they resulted in gain or loss, which, as structured, were destined to be de minimis in amount.

** จากประเด็นในการพิจารณาหาตัวเลข PRESENT VALUE (PV) ตามหลักกฎหมายในเรื่องของ ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE ดังกล่าวข้างต้น เพื่อพิจารณาว่าธุรกรรมอันผู้ประกอบการหรือผู้เสียภาษีอากรได้ทำขึ้นนั้น เป็นไปตามหลักการของ PROFIT POTENTIAL หรือไม่นั้น ข้อพิจารณาจากหลักการกฎหมายดังกล่าวซึ่งดูเสมือนหนึ่งว่าจะเป็นหลักการที่ครอบคลุมปัญหาในเรื่องดังกล่าวได้อย่างรัดกุมในการพิจารณาเรื่องธุรกรรมเพื่อการหลบหลีกภาษีอากรแล้วนั้น ภายใต้หลักการดังกล่าวนี้ ได้มีการปรากฏขึ้นซึ่งประเด็นปัญหาที่ก่อให้เกิดข้อถกเถียงกันในระหว่างการพิจารณาของศาลสหรัฐอเมริกาเมื่อกลางปี ๒๐๑๑ ที่ผ่านมากล่าวคือ ศาลภาษีอากร (TAX COURT) ในคดี *Reddam v. Commissioner* ได้มีการตั้งข้อสงสัยว่าจำนวนตัวเลขของ PV ในจำนวนเท่าใดจึงจะเป็นตัวเลขที่คุ้มค่าในการตัดสินใจในการเลือกลงทุนของผู้ประกอบการหรือผู้เสียภาษีอากร อันศาลพึงพิจารณา ซึ่งจากข้อพิจารณาดังกล่าวนั้นได้มีนักลงทุนจำนวนมากให้ความเห็นในเรื่องดังกล่าวนี้ว่า ร้อยละ ๒๕ ก็น่าจะเป็นสัดส่วนที่เพียงพอแก่การคุ้มค่าที่จะลงทุนแล้ว

²¹ MARTIN J. McMAHON, JR. LIVING WITH (AND DYING BY) THE CODIFIED ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE. P. ๑๗- ๑๗ [Online], ๒๕ เมษายน ๒๕๕๔ Available from: http://papers.SSRN.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=๑๖๒๓๘๒๒

list” นั้น แต่จากการเรียกร้องดังกล่าวนี้ ได้ปรากฏว่ากระทรวงการคลัง (Treasury) และ IRS ได้ปฏิเสธการดำเนินการดังกล่าว* แต่อย่างไรก็ตาม จากข้อเรียกร้องดังกล่าวนี้ได้ปรากฏเพียงตามความเห็นประกอบของคณะกรรมการร่วมเกี่ยวกับเทคนิคทางภาษีอากร (The Joint Committee on Taxation’s technical) ยังได้มีคำอธิบายอันเกี่ยวเนื่องกับหลักการภายใต้มาตราดังกล่าวนี้ไว้ว่า หลักการของมาตราดังกล่าวนี้ไม่ได้เปลี่ยนแปลงผลแนวทางเกี่ยวกับภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับ “ธุรกรรมพื้นฐาน” (Basic transaction) แต่อย่างไรก็ตาม ธุรกรรมพื้นฐาน (Basic transaction) ซึ่งประกอบไปด้วย (๑) ธุรกรรมการเลือกรูปแบบการลงทุนในกิจการเป็นทุนหรือหนี้สิน (๒) ธุรกรรมที่คนสหรัฐอเมริกาจะเลือกใช้บริษัทต่างประเทศหรือบริษัทอเมริกาในกิจการที่ลงทุนในต่างประเทศ (๓) ธุรกรรมอันเกี่ยวกับการตั้งองค์กรธุรกิจหรือการปรับโครงสร้างกิจการ (๔) ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันในองค์กรตามหลัก Arm’s length แต่อย่างไรก็ตาม รูปแบบของธุรกรรมทั้ง ๔ ประเภดังกล่าวนี้เป็นเพียงการยกตัวอย่างเท่านั้น หาได้เฉพาะเจาะจงว่ามีเพียงเท่านี้แต่อย่างไรก็ตาม ทั้งกรณีหลักการตามความในมาตรานี้ หาได้ส่งผลกระทบต่อบรรดาธุรกรรมอันเป็นแผนการณ์ของสภาสหรัฐอเมริกา ให้การสนับสนุนในผลทางด้านภาษีอากรเอาไว้แต่ประการใดด้วย²²

จากการที่กล่าวมาในข้างต้น กล่าวคือ ในส่วนของรูปแบบของมาตรการการหลบหลีกภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในหลักการเกี่ยวกับ ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE แล้วนั้น จากการตราบทบัญญัติในมาตรา ๗๗๐๑ (O) ภายใต้หลักการของสภาองเกรสแล้วนั้น มีความประสงค์หนึ่งในการตราบทบัญญัติดังกล่าวนี้ขึ้นเพื่อเป็นการสร้างความชัดเจนในมาตรการกฎหมายเกี่ยวกับการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศ และลดบทบาทของหลักกฎหมายที่ศาลสหรัฐอเมริกาได้ใช้ โดยมีการรวบรวมหลักการโดยบางส่วนเอาไว้ โดยเหตุหนึ่งนั้น สืบเนื่องมาจากความไม่ชัดเจนในการปรับใช้หลักกฎหมายของศาลสหรัฐอเมริกา อันเป็นหลักกฎหมายที่ศาลสหรัฐอเมริกานั้นได้พัฒนาขึ้นมาขึ้นเอง แต่อย่างไรก็ตาม ภายหลังจากการตราบทบัญญัติกฎหมายในมาตราดังกล่าวนี้ได้ปรากฏว่า การบังคับใช้หลักกฎหมายในมาตรา ๗๗๐๑ (O) หรือหลักการในเรื่อง ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE นี้ หาได้เป็นบทบัญญัติที่เป็นบทบังคับกฎหมายต่อศาลสหรัฐอเมริกาที่จะใช้มาตรการกฎหมายในส่วนนี้เท่านั้นไม่ โดยอำนาจในการปรับใช้บทบัญญัติกฎหมายในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการหลบหลีกภาษีอากรนั้น คงเป็นอำนาจของศาลสหรัฐอเมริกาที่จะเลือกบังคับใช้หลักกฎหมายอยู่เช่นเดิม ดังนั้น ประเด็นปัญหาที่เป็นจุดสะท้อนให้ตราบทบัญญัติดังกล่าวนี้ขึ้นมาจึงดูเหมือนหนึ่งว่าไม่ได้แก้ไขได้อย่างแท้จริง แต่กลับเป็นการเพิ่มหลัก

* *Notice ๒๐๑๐-๖๒ (Sept. ๑๓, ๒๐๑๐)*: After codification of the doctrine, some stakeholders demanded that Treasury issue an angel list. The IRS explicitly refused to do so in Notice ๒๐๑๐-๖๒, which provides interim guidance on the application and administration of section ๗๗๐๑(o) and the strict-liability penalty. The Notice clarified that the IRS will continue to rely on case law when applying the conjunctive two-prong test set out in the statute, and it will continue to make determinations about the applicability of the doctrine the same way that it did before the statute was enacted. Cited in Joshua D. Odintz, Alisa M. Goodwin, and Joseph B. Judkins. *Tax News and Developments*. Baker & McKenzie (Washington, DC). June ๒๐๑๒

²² Alex Saler, Bryon Christensen, Jeremiah Coder, and Phillip Pillar. *ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE CODIFIED: SURVIVING SCRUTINY UNDER NEW IRC § ๗๗๐๑(O)*. P. ๒๐

กฎหมายในการพิจารณาของศาลเพิ่มมากขึ้นเท่านั้น แม้ว่าในส่วนหลักการดังกล่าวนี้ จะมีอิทธิพลในการกำหนดนโยบายอันเป็นการเปลี่ยนแปลงในองค์การจัดเก็บภาษีอากรในสหรัฐอเมริกาอย่าง IRS ซึ่งมีการกำหนดแนวทางปฏิบัติใหม่ให้สอดคล้องกับหลักการในมาตรา ๗๗๐๑ (O) นี้ (อันจะได้กล่าวต่อไป) ซึ่งผลจากการใช้มาตรการกฎหมายดังกล่าวนี้จะดำเนินไปในทิศทางใดคงต้องพิจารณากันต่อไป โดยจากที่ปรากฏในช่วงหลังจากการบังคับใช้หลักกฎหมาย ECONOMIC SUBSTANCE มาแล้ว โดยส่วนใหญ่ศาลได้มีการบังคับใช้เป็นไปตามหลักกฎหมายดังกล่าว แต่อย่างไรก็ตาม ได้มีการปรากฏข้อถกเถียงในหลักการกฎหมายดังกล่าวเกิดขึ้นในช่วงมิถุนายน ๒๐๑๒ ซึ่งทำให้หลักกฎหมายดังกล่าวนี้ เกิดข้อพิจารณาที่หลากหลายเกิดขึ้น

๒.๒ ประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส

จากที่ได้กล่าวในข้างต้นในส่วนของหลักการกฎหมายที่เป็นสาระสำคัญของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น จะเห็นได้ว่าประเทศสหรัฐอเมริกานั้นมีหลักการที่เกี่ยวข้องกับการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ค่อนข้างหลากหลาย ทั้งนี้ เพื่อให้ครอบคลุมกับรูปแบบของธุรกรรมที่คู่สัญญานั้นทำขึ้นเพื่อมีวัตถุประสงค์ในการหลบหลีกภาษีอากร แต่อย่างไรก็ตาม จากลักษณะของประเทศสหรัฐอเมริกาที่ได้กล่าวในข้างต้นนั้น อาจทำให้ผู้อ่านนั้นเห็นมุมมองเฉพาะในส่วนของประเทศสหรัฐอเมริกาเพียงมุมเดียว ซึ่งเป็นข้อมูลที่ไม่รอบด้าน ด้วยเหตุนี้ ในส่วนที่จะได้กล่าวต่อไปนี้ จึงเป็นมุมมองทางหลักกฎหมายที่ใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในอีกประเทศหนึ่ง ซึ่งเป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแตกต่างจากประเทศสหรัฐอเมริกาโดยสิ้นเชิง ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงเลือกที่จะกล่าวถึง หลักการในส่วนของประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส เพื่อให้ผู้อ่านนั้นสามารถเปรียบเทียบหลักการได้อย่างชัดเจน

หลักการและแนวทางปฏิบัติอันเกี่ยวเนื่องกับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศฝรั่งเศส

สำหรับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสในปัจจุบันนี้ หากจะพิจารณาโดยละเอียดแล้วนั้น ย่อมสามารถแยกมาตรการต่อต้านดังกล่าวนี้ออกได้เป็น ๓ ส่วน* กล่าวคือ

* สำหรับรูปแบบของการนำเสนอหลักการทางกฎหมายอันเกี่ยวข้องกับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้น จากลักษณะของการกำหนดหลักการทางกฎหมายที่จะอธิบายดังแสดงข้างต้นนั้น เป็นการที่ผู้เขียนได้เลือกที่จะนำเสนอตามรูปแบบของบทบัญญัติกฎหมายที่เป็นลายลักษณ์อักษรอยู่ในปัจจุบัน โดยทั้งนี้ ผู้เขียนเลือกที่จะเสนอในส่วนของมาตรการต่อต้านของ Droit d' enregistrement ก่อน เพราะกรณีของมาตรการต่อต้านของ Droit d' enregistrement นั้นได้มีการบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสในปัจจุบัน และอีกส่วนหนึ่งคือ ความที่ Droit d' enregistrement นั้นเป็นหลักกฎหมายเฉพาะด้วย แล้วจึงสืบต่อเนื่องไปยัง

- (๑) มาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับสัญญาอันต้องมีการจดทะเบียนต่อเจ้าพนักงาน หรือภาษีการโอน²³ (Droit d' enregistrement)
- (๒) ทฤษฎี L'acte anormal de gestion
- (๓) มาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากร : Abus de droit

(๑) มาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับสัญญาอันต้องมีการจดทะเบียนต่อเจ้าพนักงาน หรือภาษีการโอน (Droit d' enregistrement)

ตามประมวลกฎหมายแพ่งของประเทศฝรั่งเศส หรือ LE CODE CIVILE ในปี ๒๐๐๕ ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยมีการรองรับเอาบทบัญญัติกฎหมายในส่วนของมาตรา ๑๓๒๑-๑ และมาตรา ๑๕๗๙-๒ ขึ้น อันบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวนี้ เป็นส่วนที่เดิมนั้นเป็นส่วนหนึ่งของบทบัญญัติ มาตรา ๑๗๔๐ และมาตรา ๑๗๔๐A ในประมวลกฎหมายของประเทศฝรั่งเศส (LE CODE GENERAL DES IMPÔT) โดยกฎหมายฝรั่งเศสนั้นได้ยกเลิกบทบัญญัติเดิมแล้วได้บัญญัติรวมในประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสในปัจจุบัน

โดยสำหรับความตามมาตรา ๑๓๒๑-๑ และมาตรา ๑๕๗๙-๒ ของประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส²⁴ อันเป็นบทบัญญัติกฎหมายในส่วนของกรณีที่ฝรั่งเศสนั้นได้ใช้หลักนิติกรรมอำพรางนั้น มาปรับใช้กับกฎหมายภาษีอากรนั้น โดยมาตราดังกล่าวนี้มีใจความว่า

มาตรา ๑๓๒๑-๑ : Est nulle et de nul effet toute contre-lettre ayant pour objet une augmentation du prix stipule dans le traite de cession d'un office ministeriel et toute convention ayant pour but de dissimuler partie du prix d'une vente d'immeubles ou d'une cession de fonds de commerce ou de clientele ou l'une cession d'un droit a un bail ou du benefice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble et tout ou partie de la solute d'un echange ou d'un partage comprenant des biens immeubles, un fonds de commerce ou une clientele." (ให้ถือว่าบรรดาการกระทำดังกล่าวนี้ให้ตกเป็นโมฆะ หรือมีผลเป็นโมฆกรรม กล่าวคือ สำหรับกรณีที่เกี่ยวข้องกับสัญญาที่มีลักษณะของนิติกรรมอำพราง โดยทั้งนี้ เป็นไปเพื่อมีวัตถุประสงค์ของการเพิ่มด้านราคาไม่ว่าส่วนใดส่วนหนึ่งของทรัพย์สินอันต้องมีการดำเนินการเพื่อจดทะเบียนต่อเจ้าพนักงานทะเบียน หรือเป็นข้อตกลงอันมีวัตถุประสงค์เพื่อหลอกลวงไม่ว่าจะเป็นส่วนใด

หลักกฎหมายที่เป็นหลักการเชิงทฤษฎีกฎหมาย และหลักการที่พัฒนาการอย่างการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต (ABUS DE DROIT) ในท้ายที่สุด แม้ว่าหลักมาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรอย่าง Droit d' enregistrement นั้นจะเป็นส่วนหนึ่งของการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต (ABUS DE DROIT) ด้วยนั้นก็ตาม

²³ พล ธีรคุปต์. การเลี่ยงภาษีและข้อจำกัดตามกฎหมาย. สรรพากรศาสตร์ ๓๗,๒ (กุมภาพันธ์ ๒๕๓๓): ๕๖

²⁴ CODE CIVIL. Paris: DALLOZ, ๒๐๑๑.

ส่วนหนึ่งของราคาที่สัญญาซื้อขายหรือราคาโอนซึ่งอสังหาริมทรัพย์ หรือสัญญาอันเกี่ยวเนื่องกับ ทรัพย์สินทางพาณิชย์หรือกิจการค้า หรือทรัพย์สินอันเกี่ยวเนื่องกับลูกหนี้ทางการค้า หรือการโอน สิทธิการเช่า หรือประโยชน์อันเกี่ยวเนื่องกับสัญญาจะให้เช่าทรัพย์สินซึ่งมีขึ้นทั้งหมดหรือในบางส่วน ของทรัพย์สินที่ให้เช่านั้น หรือทั้งหมดหรือบางส่วนอันเกี่ยวเนื่องกับการแลกเปลี่ยนหรือการแบ่งปันซึ่ง ทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ หรือการแลกเปลี่ยนหรือแบ่งปันในทรัพย์สินทางพาณิชย์หรือสิทธิใน ลูกหนี้ทางการค้า)*

มาตรา ๑๕๗๙-๒^{**} : Est nulle et de nul effet toute promesse unilatérale de vente afférente à un immeuble, à un droit immobilier, à un fonds de commerce, à un droit à un bail portant sur tout ou partie d'un immeuble ou aux titres des sociétés visées aux articles ๗๒๗ et ๑๖๕๕ ter du code général des impôts, si elle n'est pas constatée par un acte authentique ou par un acte sous seing privé enregistré dans le délai de dix jours à compter de la date de son acceptation par le bénéficiaire. Il en est de même de toute cession portant sur lesdites promesses qui n'a pas fait l'objet d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé enregistré dans les dix jours de sa date

สำหรับกรณีของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสที่มีชื่อ เรียกว่า Droit d' enregistrement นั้น อาจกล่าวได้ว่าเป็นลักษณะเฉพาะของประเทศฝรั่งเศส ประเทศหนึ่งที่มีอยู่ในปัจจุบัน ที่มีรูปแบบของการแยกบทบัญญัติของมาตรการดังกล่าวออกมาเป็น ลักษณะเฉพาะเช่นว่านี้ ด้วยเหตุเช่นว่านี้ ทำให้ก่อนที่จะกล่าวถึงกรณีรูปแบบของมาตรการต่อต้าน การหลบหลีกภาษีอากรในลักษณะดังกล่าว จึงจะมีการพิจารณาในส่วนเริ่มต้นถึงลักษณะและที่มาของ บทบัญญัติกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับ Droit d'enregistrement ในประเทศฝรั่งเศสนั้นก่อน กล่าวคือ

* Article ๑๓๒๑-๑ (Ord. no ๒๐๐๕-๑๕๑๒ of ๗ Dec. ๒๐๐๕)

Is void and of no effect a counter letter whose purpose is an increase in the price stipulated in the agreement of transfer of an office ministériel and any contract whose purpose is to conceal part of the selling price of an immovable or the price of the transfer of business assets or of a goodwill or of the transfer of a right to a lease or of the benefit of an undertaking to lease relating to the whole or part of an immovable and the whole or part of the balance of a barter or of a partition including immovables, business assets or a goodwill.

** Article ๑๕๗๙-๒ (Ord. no ๒๐๐๕-๑๕๑๒ of ๗ Dec. ๒๐๐๕)

Is void and of no effect a unilateral undertaking to sell relating to an immovable, business assets, a right to a lease concerning the whole or part of an immovable or to the securities of the companies referred to in Articles ๗๒๗ and ๑๖๕๕ ter of the General Code of Taxation, where it is not established by an authentic instrument or by an instrument under private signature registered within ten days as from the date of its acceptance by the beneficiary. So shall it be with any transfer relating to said undertakings which has not been the subject of an authentic instrument or of an instrument under private signature registered within ten days as from its date.

Droit d'enregistrement นั้นอาจกล่าวได้ว่าเป็นกฎหมายดั้งเดิมที่มีที่มาจากเริ่มต้นสืบเนื่องมาตั้งแต่สมัยศตวรรษที่ ๑๗ ก่อนที่จะสูญหายไปจากระบบกฎหมายของฝรั่งเศส ก่อนที่จะได้รับการนำกลับมาใช้ใหม่เมื่อคราวศตวรรษที่ ๒๐ นี้ โดยสำหรับบทบัญญัติในเรื่องของ Droit d'enregistrement หากจะกล่าวเปรียบเทียบกับกฎหมายในประเทศอังกฤษและประเทศไทยตามประมวลกฎหมายรัชฎากรแล้วนั้น สามารถเทียบเคียงได้กับกรณีของ Stamp Act หรือที่บางคนอาจเข้าใจเทียบเคียงเป็นภาษาไทยว่า “อากรแสตมป์” (บางกรณีอาจพิจารณาได้กับภาษีการโอน) นั้น แต่อย่างไรก็ตาม หากจะกล่าวถึงลักษณะความคล้ายคลึงของหลักกฎหมาย Droit d'enregistrement ของประเทศฝรั่งเศสกับรูปแบบของอากรแสตมป์ตามประมวลรัชฎากรแล้วนั้น อาจกล่าวได้ว่า มีข้อแตกต่างกันอยู่อันอาจพิจารณาได้เป็นข้อสาระสำคัญของกฎหมายนั้น กล่าวคือ สำหรับ Droit d'enregistrement แล้วนั้น หากแปลตามรากศัพท์ของคำดังกล่าวแล้วอาจแปลตรงตัวได้ว่า “registration duties” หรืออาจแปลเป็นภาษาไทยได้อย่างหยาบๆว่า ภาษีการจดทะเบียนด้วยเหตุดังนี้ ก่อปรกับการที่กฎหมายของประเทศฝรั่งเศสนั้นให้ความสำคัญกับรูปแบบของการจดทะเบียนเป็นสาระสำคัญ ผูกกับประเด็นทางด้านการถูกต้องชัดแจ้งของข้อมูล และประเด็นภาษีอากรแล้ว เช่นนี้ กฎหมายของประเทศฝรั่งเศสจึงให้ผลที่ตามมาจากการละเมิดหรือฝ่าฝืนกฎหมายในเรื่องดังกล่าวนี้ ถึงขนาดส่งผลให้การกระทำอันฝ่าฝืนระเบียบทางกฎหมายนั้น มีผลตกเป็นโมฆะไป แต่กรณีของอากรแสตมป์ของไทยตามประมวลรัชฎากรนั้น ด้วยเจตนารมณ์กฎหมายของไทย การฝ่าฝืนในเรื่องของการปิดอากรแสตมป์อันเป็นเรื่องที่กฎหมายภาษีอากรนั้นมีเจตนาที่จะให้เสียภาษีตามมูลค่าของสัญญาณนั้น อาจจะไม่ส่งผลกระทบไปยังสัญญาณมากขนาดทำให้สัญญาณหลักตกเป็นโมฆะไปแต่อย่างใด โดยทั้งนี้ ตามบทบัญญัติกฎหมายไทยในเรื่องอากรแสตมป์แล้ว ผลของการฝ่าฝืนกฎหมายตามประมวลรัชฎากรนั้น กฎหมายได้กำหนดผลไว้ตามมาตรา ๑๑๗ เพียงส่งผลให้ไม่สามารถใช้เป็นพยานหลักฐานได้เท่านั้น

สำหรับประเภทของทรัพย์สินที่มีการกำหนดให้ต้องดำเนินการภายใต้บทบัญญัติกฎหมายในเรื่องของ Droit d'enregistrement ในปัจจุบัน ทรัพย์สินที่กฎหมายบังคับให้ต้องดำเนินการเพื่อจดทะเบียนแก่ภาครัฐนั้นมีอยู่ทั้งสิ้น ๕ ประเภท กล่าวคือ

- ก. การขายทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ (LES VENTES D'IMMEUBLES)
- ข. การแบ่งปัน และการแลกเปลี่ยนทรัพย์สิน (LES PARTAGES ET ÉCHANGES)
- ค. สิทธิในทรัพย์สินทางพาณิชย์ (LE FONDS DE COMMERCE)
- ง. การจดทะเบียนเกี่ยวกับนิติบุคคล (LA VIE DES SOCIETES)
- จ. DROIT SUR CESSION DE TITRES เช่น การจดทะเบียนนิติบุคคล

ซึ่งจากกรณีของหลักการทางกฎหมายดังกล่าวข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่าหากเกิดกรณีที่ มีลักษณะเป็นการหลีกเลี่ยงอันส่งผลต่อการเสียภาษีอากรที่เป็นลักษณะของอากรแสตมป์แล้วนั้น ผลจากการดำเนินการดังกล่าวนี้ ตามกฎหมายภายใต้ความในทั้ง ๒ มาตราข้างต้นนั้น กำหนดให้มีผลในประการที่ไม่สามารถบังคับให้เป็นไปตามสัญญาณที่มีการตกลงกันไว้ในวันนั้นได้ หรืออาจกล่าวได้ว่า สาระสำคัญของสัญญาณอันเกี่ยวเนื่องกับราคาหรือมูลค่าของสัญญาณที่มีการปิดเป็นอนออกไปนั้นย่อมตกเป็นโมฆะไป หรือไม่สามารถบังคับให้เป็นไปตามมูลค่าของสัญญาณที่มีการระบุกันเอาไว้ ซึ่งจากผลใน

ประการที่ไม่สามารถที่จะมีมูลค่าของสัญญาได้ในจำนวนที่แน่นอนที่กฎหมายยอมรับที่จะบังคับให้มีผลทางกฎหมายได้นี้ กฎหมายฝรั่งเศสได้ถือให้เป็นสิทธิเจ้าพนักงานภาษีอากร (L'administration des impôts) ที่จะสามารถทำการประเมินมูลค่าตามสัญญานั้นขึ้นมาใหม่ได้ ทั้งนี้ โดยการประเมินราคาใหม่นั้นอยู่ภายใต้ฐานมูลค่าราคาตามความเป็นจริง ณ วันที่มีการทำสัญญาหรือการแสดงเจตนาขึ้นออกมา (peut rectifier le prix ou l'évaluation d'un bien ayant servi de base à la perception d'une imposition lorsque ce prix ou cette évaluation paraît inférieur à la valeur vénale réelle des biens transmis ou désignés dans les actes ou déclarations.) ซึ่งจากลักษณะของการประเมินราคาดังกล่าวนี้ เป็นไปตามสถานะของกฎหมายในหลักการของ Abus de droit ภายใต้ความในมาตรา L.๖๔ ด้วยประการหนึ่ง ดังนั้น จากลักษณะของการปรับใช้บทบัญญัติตามความใน ๒ มาตราดังกล่าวนี้ หรือในหลักการกฎหมายในเรื่องของ Droit d'enregistrement นั้น อาจกล่าวได้โดยสรุปประการหนึ่งว่า การบังคับใช้กฎหมายภายใต้ความในมาตรา ๑๓๒๑-๑ และความในมาตรา ๑๕๗๙-๒ ในส่วนอันเป็นประเด็นที่เกี่ยวข้องกับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้น จำต้องพิจารณาควบคู่ไปกับบทบัญญัติในส่วน of มาตรา L.๖๔ ด้วย

นอกเหนือไปจากประเด็นที่ได้กล่าวไปในข้างต้นถึงประเด็นที่เกี่ยวข้องด้วยมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรแล้วนั้น ประเด็นที่จำต้องพิจารณาเป็นประการที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือ การพิจารณาประเด็นของการปรับบังคับใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางกับกฎหมายในส่วน of Droit d'enregistrement ข้างต้น ในทั้งมาตรา ๑๓๒๑-๑ และ ๑๕๗๙-๒ กล่าวคือ แม้ว่าบทบัญญัติภายใต้ทั้ง ๒ มาตรานั้น จะกล่าวบังคับให้ใช้หลักกฎหมายนิติอำพรางในทั้ง ๒ มาตราดังกล่าวก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับหลักการของนิติกรรมอำพรางที่บังคับใช้ภายใต้ความของทั้ง ๒ มาตราดังกล่าวนั้น หาได้มีประเด็นการพิจารณาถูกต้องตรงประเด็นเดียวกันกับนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสในทุกประเด็นแต่อย่างใด ทั้งนี้ เพราะกรณีของการบังคับใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางภายใต้ความในทั้ง ๒ มาตรานั้น กรณีมีข้อยกเว้นจากหลักการโดยทั่วไป กล่าวคือ หากกล่าวโดยหลักทั่วไปตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส ตามมาตรา ๑๓๒๑ ดังที่ได้กล่าวในบทที่ ๓ ข้างต้นแล้ว ในประเด็นที่ว่า หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นนั้นหากมีการกล่าวอ้างอย่างไม่กระทบสิทธิของบุคคลภายนอกผู้สุจริตด้วย แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับตามประเด็นของทั้ง ๒ มาตราดังกล่าวนี้ มีความในประเด็นที่เกี่ยวข้องด้วยภาษีอากรด้วยเป็นส่วนหนึ่ง และด้วยเหตุสืบเนื่องจากกฎหมายดังกล่าวทำให้หลักนิติกรรมอำพรางที่บังคับใช้ภายใต้ ๒ มาตราดังกล่าวนี้ หากมีการกล่าวอ้างถึงความเป็นนิติกรรมอำพรางในสัญญานั้นแล้ว กรณีดังกล่าวมีผลต่อบุคคลภายนอกนั้นด้วย แม้ว่าบุคคลภายนอกนั้นจะสุจริตก็ตาม

(๒) ทฤษฎี L'acte anormal de gestion

สำหรับกรณีที่จะกล่าวถึงหลักการทฤษฎีหลักกฎหมายที่เรียกว่า “L'acte anormal de gestion (The Theory of abnormal act of management doctrine)” ในส่วนที่กล่าวใน

เรื่องของการมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศฝรั่งเศสนั้น แม้ว่าหลักการในส่วนดังกล่าวนี้ จะไม่ใช่หลักการกฎหมายในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ อันเป็นที่กล่าวถึงมากเท่าใดนัก โดยเฉพาะในส่วนที่กล่าวถึงหรืออธิบายหลักการในประเด็นที่เกี่ยวกับการหลบหลีกภาษีอากร โดยหลักการกฎหมายนี้ โดยส่วนใหญ่ในการพิจารณาหลักการดังกล่าวนี้ นักกฎหมายภาษีอากรชาวฝรั่งเศสนั้น มักจะเป็นการกล่าวอ้างประกอบ โดยเปรียบเทียบกับคำอธิบายในหลักการที่จะกล่าวถึงมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนที่เป็นหลักกฎหมาย ที่เรียกว่า “การใช้สิทธิโดยไม่สุจริต หรือ Abus de droit” (ซึ่งเป็นหลักการที่จะกล่าวถึงต่อไป) โดยสาเหตุหนึ่งที่มีการกล่าวเปรียบเทียบในหลักการกฎหมายทั้ง ๒ กรณีดังกล่าวของนักกฎหมายชาวฝรั่งเศสนั้น เป็นกรณีที่นักกฎหมายชาวฝรั่งเศสนั้นได้ให้ความเห็นประกอบว่าเนื่องจากหลักการทั้ง ๒ ส่วนนี้ หากพิจารณาภายใต้ข้อเท็จจริงหนึ่งๆแล้วนั้น อาจจะทำให้หลักการกฎหมายทั้ง ๒ ประการนั้นค่อนข้างที่จะเป็นหลักการที่ต่างสอดคล้องในหลักการที่คล้ายคลึงกัน หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นหลักการที่มีพื้นฐานความคิดในประการเดียวกัน แต่ทั้งนี้ วิธีในการบังคับใช้หลักกฎหมายทั้ง ๒ ส่วนนั้นอาจมีความแตกต่างกันออกไป ดังนั้น ก่อนที่จะพิจารณาในหลักการของการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต (Abus de droit) ที่จะกล่าวถึงต่อไปได้ ผู้เขียนจึงเห็นว่ามีความจำเป็นที่จะต้องกล่าวถึงลักษณะสำคัญของหลักกฎหมายที่เรียกว่า “L’acte anormal de gestion” ไว้ให้เข้าใจกันอย่างชัดเจน ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้อ่านนั้นสามารถเข้าใจในเนื้อหาของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสได้อย่างครบถ้วน

อนึ่ง ในกรณีหากผู้ประกอบการหรือผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรนั้นจำเป็นต้องเข้าประกอบธุรกรรมอย่างใดอย่างหนึ่งนั้น โดยพื้นฐานกฎหมายทั่วไปอันเกี่ยวกับการเข้าทำธุรกรรมดังกล่าวนั้น ย่อมกำหนดให้เป็นสิทธิของผู้ประกอบการนั้นที่จะสามารถเลือกเข้าทำธุรกรรมโดยประการลักษณะใดก็ได้ตามที่ผู้นั้นสมัครใจที่จะทำนั้น ซึ่งจากหลักการพื้นฐานดังกล่าวนี้เอง ได้ส่งผลให้เป็นแนวทางพื้นฐานของหลักการในการดำเนินการของธุรกิจ อันผู้ประกอบการนั้นย่อมมีอิสระที่จะกำหนดประเภทของธุรกิจหรือกิจการของตนเองได้ โดยทั้งนี้ ภายใต้หลักการพื้นฐานดังที่กล่าวมาในข้างต้นนั้น ทั้งนี้ แม้ว่าการที่เอกชนหรือผู้ประกอบการนั้นเลือกรูปแบบของธุรกิจของตนนั้น อาจกล่าวได้ว่าเป็นการเลือกขึ้นภายใต้การหลักการของภาษีอากรประกอบด้วยการเฉพาะก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับกรณีการเลือกดังกล่าวนี้ ก็คงมีการมองในมุมที่ว่าเป็นอิสรภาพของผู้ประกอบการที่จะเลือกเช่นนั้นในช่วงระยะเวลาแรกๆ โดยทั้งนี้ ภายใต้หลักการดังกล่าวนี้ ศาลปกครองสูงสุดฝรั่งเศส (Le Conseil D'état) ได้มีคำวินิจฉัยซึ่งเกี่ยวข้องกับประเด็นดังกล่าว โดยได้วางหลักการไว้ในคำวินิจฉัย วันที่ ๗ กรกฎาคม ค.ศ.๑๙๕๗ ซึ่งได้วางหลักการที่เกี่ยวข้องกับหลักการที่เรียกว่า “หลักการห้ามแทรกแซงในอำนาจในการบริหารจัดการในบริษัท (The principle of non-interference in the management of companies.)” ซึ่งภายใต้คำวินิจฉัยแลหลักการดังกล่าวนี้ ศาลปกครองสูงสุดฝรั่งเศสได้มีคำวินิจฉัย ห้ามมิให้เจ้าพนักงานภาษีอากรของฝรั่งเศสนั้นให้อำนาจในการประเมินของตนนั้นเข้าไปก้าวก้าวอำนาจในการตัดสินใจในการบริหารจัดการบริษัทของกรรมการผู้จัดการ²⁵

²⁵ WHY TAX AUTHORITIES CANNOT ASSESS MANAGEMENT DECISIONS. INTERNATIONAL TAX REVIEW. ๑ (NOVEMBER ๒๐๐๓) [Online], ๔ พฤษภาคม ๒๕๕๔ Available from:

โดยต่อมา แม้ว่ามุมมองทางด้านการเลือกธุรกรรมหรือประเภทของธุรกิจดังกล่าวนั้น จะยังคงให้สิทธิแก่ผู้ประกอบการอันมีอิสระในการตัดสินใจเลือกเข้าทำธุรกรรมอย่างใดอย่างหนึ่งได้ ตามความสมัครใจของผู้ประกอบการนั้นๆเองเหมือนเดิมในขั้นต้นก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม ประเด็น ปัญหาของการเข้าเลือกทำธุรกรรมดังกล่าวอย่างมีอิสระของภาคผู้ประกอบการนั้น ได้ส่งผลสืบเนื่อง ไปยังประเด็นที่กล่าวกันว่า มีการใช้สิทธิในความเป็นอิสระในการตกลงเข้าทำธุรกรรมใดๆของผู้ประกอบการที่กฎหมายรับรองไว้นั้นมากเกินไปหรือไม่ โดยสาเหตุส่วนหนึ่งของการกล่าวในส่วนดังกล่าวนี้ มีประเด็นโดยสาระสำคัญอันเป็นหลักที่วิพากษ์วิจารณ์กันนั้น กล่าวคือ ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการพิจารณาตามหน้าที่ของเจ้าพนักงานภาษีอากร และองค์รฝ่ายตุลาการใน ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมเหล่านั้น ด้วยเหตุนี้ จึงส่งผลให้ในประเด็นความมีอิสระในการตกลงเข้าทำธุรกรรมได้ถูกประเด็นการพิจารณาในส่วนของจำกัดสิทธิดังกล่าวของฝ่ายผู้ประกอบการนั้นให้ ลดขอบเขตลงไป โดยสำหรับหลักการที่เกิดขึ้นภายใต้การพิจารณาดังกล่าวนี้ กล่าวคือ เป็นหลักการที่ เรียกว่า “L’acte anormal de gestion”

โดยสำหรับหลักการ L’acte anormal de gestion นั้น ดังที่กล่าวในข้างต้นแล้วว่า ได้ถูกใช้เป็นหลักการในเชิงที่จำกัดสิทธิของผู้ประกอบการในการเข้าทำธุรกรรมหนึ่งนั้นมิให้มากเกินไป อันจากรูปแบบของวัตถุประสงค์ของหลักการดังกล่าวนี้ การที่จะพิจารณาจำกัดสิทธิในการเข้าทำธุรกรรมใดๆนั้น ย่อมต้องมีการกำหนดขอบเขตของหลักการดังกล่าวเอาไว้ให้พิจารณาอย่างชัดเจน ดังนั้น สำหรับประเด็นในเรื่องการปรับบังคับใช้หลักการของ L’acte anormal de gestion นั้น หลักการดังกล่าวนี้ได้พิจารณาจำกัดสิทธิที่ตั้งบนพื้นฐานในการพิจารณาอย่างเรื่องของผลประโยชน์ที่จะพึงได้รับจากการดำเนินธุรกรรมต่างๆนั้น แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับประเด็นในการพิจารณาภายใต้ ผลประโยชน์ของธุรกรรมดังกล่าวนั้น เป็นการพิจารณาที่มุ่งหมายพิจารณาเฉพาะในประเด็น ความชอบธรรมในการตัดสินใจของธุรกิจนั้นที่มีพื้นฐานภายใต้วัตถุประสงค์ในการหลบหลีกภาษีอากร ว่าผลประโยชน์ที่บริษัทได้รับนั้นมีผลอย่างไร กล่าวคือ ภายใต้หลักการดังกล่าวนี้ เป็นเพียงการพิจารณาเฉพาะแต่กรณีของค่าใช้จ่ายอันก่อให้เกิดผลประโยชน์แก่กิจการ ซึ่งท้ายที่สุดจะนำมาหักเป็น รายจ่ายในการคำนวณภาษีอากร โดยที่เป็นการพิจารณาภายใต้ผลประโยชน์ของกิจการดังที่กล่าวนั้น เป็นการพิจารณาในผลประโยชน์ที่ตัวกิจการจะพึงได้ หากใช้การพิจารณาภายใต้ปัจจัยในการตัดสินใจ เฉพาะประโยชน์ในตัวผู้เสียภาษีอากร หรืออาจกล่าวได้ว่า การดำเนินการตัดสินใจของผู้เสียภาษีอากร ในการประกอบการกิจการนั้น ย่อมไม่สามารถกระทำกิจกรรมใดๆที่ขัดแย้งต่อวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรของกิจการได้ แต่อย่างไรก็ตาม การที่กล่าวว่าคุณเสียภาษีอากรห้ามดำเนินการเช่นนั้น หาได้หมายความว่าผู้เสียภาษีอากรหรือกิจการนั้นมีหน้าที่ต้องมีภาระภาษีอากรที่มากที่สุดแต่อย่างใด แต่ทั้งนี้ ก็หาได้หมายความว่าความสุจริตว่าจะดำเนินการอย่างไรก็ได้ ดังนั้นกฎหมายในหลักการ L’acte anormal de gestion จึงให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานภาษีอากรในการเข้าแทรกแซงในสถานการณ์ที่ผู้เสียภาษีอากรอาจดำเนินกิจกรรมใดซึ่งขัดต่อวัตถุประสงค์ของกิจการที่แสวงหากำไรได้

จากรูปแบบของการตรวจสอบดังกล่าวภายใต้หลักการ L'acte anormal de gestion ดังกล่าวนี้นี้ ย่อมกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่า เป็นหลักการในการดำเนินการอันขัดแย้งกับการดำเนินการเพื่อผลประโยชน์ของกิจการ ซึ่งมีประเด็นที่ต้องพิจารณาทั้งในส่วน of ผลประโยชน์ส่วนบุคคลที่เป็นผู้ถือหุ้นและบุคคลภายนอกของกิจการธุรกิจนั้น²⁶

จากรูปแบบของหลักการ L'acte anormal de gestion ผู้เขียนจะขอกกล่าวสรุปในหลักการพื้นฐานของหลักการดังกล่าวนี้พอสังเขป ทั้งนี้ เพื่อให้พิจารณาได้ถึงความแตกต่างระหว่างหลักกฎหมายทั้ง ๒ ส่วน กล่าวคือ ระหว่าง L'acte anormal de gestion และ Abus de droit (ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป) กล่าวคือ

- ก. หลักกฎหมาย L'acte anormal de gestion นั้นเป็นหลักกฎหมายที่เกิดจากแนวคำวินิจฉัยของศาลโดยแท้ กล่าวคือ ไม่มีความเกี่ยวข้องแต่อย่างใดกับบทบัญญัติกฎหมายที่เป็นลายลักษณ์อักษร โดยทั้งนี้ เป็นหลักการที่ตัวอยู่บนพื้นฐานหลักการทางทฤษฎีที่ว่า ผู้เสียหายอาจซึ่งเป็นภาคธุรกิจนั้นไม่สามารถดำเนินการใดๆอันมีลักษณะเข้ามาเกี่ยวข้องกับบรรดากิจกรรมซึ่งมีลักษณะที่ขัดหรือแย้งต่อประเด็นผลประโยชน์หลักของธุรกิจนั้นได้ กล่าวคือ ในผลประโยชน์ที่บรรดาภาคธุรกิจนั้นย่อมคาดหวังในกำไรสูงสุดจากการประกอบกิจการเช่นว่านั้น (กรณีสามารถอธิบายได้โดยง่ายว่า เลือกระยะทางภาษีอากรมากกว่าผลประโยชน์เชิงธุรกิจทั่วไป แต่อย่างไรก็ตาม การที่มุ่งให้เกิดกำไรสูงสุดนั้น หาได้หมายความว่าในประการที่จะส่งผลให้ธุรกิจนั้นจำต้องเสียภาษีอากรในปริมาณที่มากตามไปด้วยไม่)
- ข. ภาระในการพิสูจน์ (Burden of proof) ในหลักการ L'acte anormal de gestion นั้นมีประเด็นที่น้อยกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับหลักการในส่วนของการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต (Abus de droit) ทั้งนี้ ด้วยเหตุที่ว่า บทบัญญัติในส่วน L'acte anormal de gestion นั้นไม่มีบทบัญญัติในส่วนวิธีสบัญญัติเฉพาะเหมือนอย่างการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต (Abus de droit) ด้วยเหตุนี้ ส่งผลให้เจ้าพนักงานภาษีอากรผู้ซึ่งมีหน้าที่ตามกฎหมายในการพิสูจน์ในประเด็นปัญหาเหล่านี้ของฝรั่งเศสนั้นชอบใช้หลักกฎหมายในส่วน of L'acte anormal de gestion ในการพิสูจน์ต่อสู้กับผู้เสียหายอากรมากกว่า โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ประเด็นปัญหาที่พิพาทกันนั้น เป็นปัญหาข้อเท็จจริงเท่านั้นโดยไม่มีปัญหาในส่วน of ประเด็นในข้อกฎหมาย
- ค. ในกรณีตามหลักการ L'acte anormal de gestion นั้น แม้จะกล่าวว่าหลักการในส่วนนี้นั้นไม่มีบทบัญญัติกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหลักการพิจารณาคดีสำหรับหลักการกฎหมายนี้โดยเฉพาะก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม ในการบังคับใช้หลักการ

²⁶ Vincent BESANCON. OPTIMISATION FISCALE ET ABUS DE DROIT: L' exemple des entreprises dans la jurisprudence depuis ๑๙๙๔. (Memoire soutenu en vue de l'obtention du D.E.A de DROIT DES AFFAIRES sous la Direction de Monsieur le professeur P.MARCHESSOU. FACULTE DE DROIT, DE SCIENCES POLITIQUES ET DE GESTION, UNIVERSITE ROBERT SCHUMAN STRASBOURG III. ๑๙๙๙-๒๐๐๐.) p. ๖-๗

L'acte anormal de gestion นั้น โดยส่วนใหญ่จะเป็นกรณีที่มีประเด็นปัญหาให้พิจารณาเป็นปัญหาเชิงข้อเท็จจริงมากกว่าปัญหาข้อกฎหมาย²⁷

แม้ว่าจะกล่าวในข้างต้นแล้วว่า หลักกฎหมายทั้ง ๒ กรณีนั้นมีความแตกต่างกันในบางส่วน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในแง่ของประโยชน์ในการปรับบังคับใช้หลักกฎหมายที่แตกต่างกันไป แต่อย่างไรก็ตาม ก็คงมีข้อสงสัยกันว่า คงมีข้อเท็จจริงในบางกรณีที่สามารถพิจารณาประโยชน์ภายใต้หลักการทั้ง ๒ กรณีไปอย่างพร้อมกันได้²⁸

(๓) มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร : การใช้สิทธิโดยเกินส่วน* (Abus de droit)

หลักการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต (Abus de droit) หรือที่เรียกในภาษาอังกฤษว่า the abuse of law นั้น แต่เดิมนั้นหลักกฎหมายดังกล่าวนี้ หาใช่หลักกฎหมายในเรื่องของภาษีอากรแต่อย่างใด แต่คงเป็นหลักกฎหมายแพ่งมาก่อนแต่เดิม แต่อย่างไรก็ตามนั้น ต่อมาได้มีการรับรองหลักกฎหมายดังกล่าวลงในกฎหมายภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสครั้งแรกในปี ค.ศ.๑๙๕๑ โดยทั้งนี้สำหรับเนื้อความในคราวบัญญัติถึงหลักการในคราวแรกนั้นมีเนื้อหา ดังนี้ กล่าวคือ

²⁸ FRANS VANISTENDAEL. LEGAL FRAMEWORK FOR TAXATION: Tax law design and drafting EDITED BY VICTOR THURONYI VOL.๑. p. ๕๐

* หลักกฎหมายในส่วนของหลัก L'abus de droit หากพิจารณาจากภาษาอังกฤษนั้น ย่อมสามารถพิจารณาโดยเทียบเคียงกับคำว่า "Abuse of law" กรณีดังกล่าวนี้ จึงทำให้ผู้เขียนได้เลือกใช้คำดังกล่าวนี้แปลของหลักกฎหมายฝรั่งเศส ในลักษณะที่ใช้ว่า "การใช้สิทธิโดยเกินส่วน" นี้ เป็นการพิจารณาตามหลักการที่จะกล่าวถึงต่อไปในหลักการของฝรั่งเศสดังนี้ กล่าวคือ

สำหรับหลักการในส่วนของ L'abus de droit ของประเทศฝรั่งเศสนั้นเป็นหลักกฎหมายที่เป็นผลมาจากแนวความคิดทางหลักกฎหมายที่สะท้อนแนวความคิดในเรื่องของแนวคิดเชิงปัจเจกบุคคลนิยมและแนวคิดเชิงส่วนรวมนิยมอย่างชัดเจน โดยกล่าวคือ แม้ว่าสิทธิในเชิงปัจเจกบุคคลนั้นจะเป็นเรื่องที่สำคัญก็ตาม แต่สิทธิดังกล่าวนี้หาได้มีลักษณะความเป็นสิทธิเด็ดขาด และยังเป็นที่ยอมรับกันว่าสิทธิของปัจเจกบุคคลนั้นไม่ได้ขึ้นอยู่กับพื้นฐานความพึงพอใจโดยอิสระหรือตามความต้องการโดยส่วนตัวแต่ฝ่ายเดียวของผู้เป็นเจ้าของสิทธิดังกล่าวเท่านั้น แต่กรณีดังกล่าวนี้ถูกจำกัดไว้โดยหน้าที่และความรับผิดชอบในการใช้สิทธิดังกล่าวนี้ด้วย

นอกเหนือจากนี้ การใช้สิทธิของปัจเจกบุคคลจะต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์โดยชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น ไม่ใช่เพื่อถ่วงถ่วงหรือทำให้บุคคลอื่นนั้นเสียหายและหากผู้ทรงได้ใช้สิทธิไปในลักษณะที่บิดเบือนหรือในลักษณะที่ผิดวัตถุประสงค์ของการใช้สิทธิเช่นนั้นแล้ว กรณีการใช้สิทธิเช่นนั้นก็อาจถูกลงโทษได้

ในส่วนของหลักทฤษฎีการใช้สิทธิโดยเกินส่วนหรือที่บางฝ่ายเรียกหลักการในส่วนดังกล่าวนี้ว่า "การใช้สิทธิโดยไม่สุจริต" นี้ นอกเหนือไปจากการที่หลักการนี้มีที่มาจากทฤษฎีในส่วนของทฤษฎีทางสังคมที่ว่า การใช้สิทธิใดๆ นั้นต้องมีภาระหน้าที่ที่ต้องสังคมก่อนเป็นลำดับนั้นดังประเด็นที่ได้กล่าวในข้างต้นแล้ว หลักการในส่วนนี้ก็มีที่มาจากแนวความคิดในเรื่องของหลัก "สุจริต" (la bonne foi) หรือ Bona fides ในภาษาละติน

กรณีการพิจารณาตามหลักการในส่วนของหลัก L'abus de droit นั้น มีประการที่ต้องระมัดระวังในการพิจารณาหลักการในส่วนดังกล่าวนี้ โดยกล่าวคือ หลัก L'abus de droit นั้น การกระทำของคู่สัญญานั้นยังเป็นการกระทำซึ่งถูกต้องตามบทบัญญัติกฎหมาย (la letter de droit) แต่กรณีการกระทำดังกล่าวเป็นไปในลักษณะที่ฝ่าฝืนต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายเท่านั้น (l'esprit de droit)

อ้างอิงใน ธนกฤต วรธนชากุล. หลักการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต (Le principe de l'abus de droit). เอกสารประกอบการสอนชั้นปริญญาโท วิชากฎหมายเอกชนชั้นสูง คณะรัฐศาสตร์และนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพา หน้า ๒-๔

“Acts which conceal the true purport of the contract or agreement with the assistance of the clauses:

- a. Which lead to lower amounts of registration duty or real estate registration tax;
- b. Which disguise either the earning or the transfer of profits or income; or
- c. Which permit the complete or partial avoidance of the payment of turnover tax corresponding to transactions carried out pursuant to a contract or agreement, cannot be relied on as against the tax administration.”*

ซึ่งจากกรณีตามบทบัญญัติของมาตรา L.๖๔ (๑๙๔๑) อันเป็นบทบัญญัติคราวแรกของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนี้ จะเป็นส่วนที่พิจารณาได้อย่างชัดเจน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนที่เป็นกฎหมายสารบัญญัติ ซึ่งได้บัญญัติไว้ในส่วนของวรรคแรกของมาตรา L.๖๔ นี้ จะเป็นที่เห็นได้ว่ามาตรการต่อต้านที่ออกในคราวแรกนั้นจะเน้นไปในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบิดเบือนราคาหรือมูลค่าของสัญญาอันส่งผลทำให้จำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระนั้นมีจำนวนน้อยลง และจากกรณีของบทบัญญัติกฎหมายในส่วนนี้เอง หลักกฎหมายที่ได้นำมาปรับใช้แก่กรณีนี้ อันเป็นหลักของมาตรการต่อต้านนั้น ก็เป็นกรณีที่มีแค่หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่ได้นำมาปรับใช้โดยอนุโลมในมาตรการทางภาษีอากรเท่านั้น

ภายหลังจากการบัญญัติในคราวปี ๑๙๔๑ ในช่วงต้นนั้นแล้ว บทบัญญัติกฎหมายในเรื่องของ Abus de droit ภายใต้ความในมาตรา L.๖๔ ดังกล่าวนี้ ได้รับการแก้ไขในอีกหลายคราว โดยทั้งนี้ มีประเด็นในการแก้ไขที่แตกต่างกันออกไป (โดยสำหรับประเด็นในการแก้ไขกฎหมายมาตราดังกล่าวนี้ ในเชิงสารบัญญัติหรือหลักการสาระสำคัญของกฎหมายนั้น ได้มีการกล่าวถึงหลักการเบื้องต้นดังที่ได้กล่าวมาในช่วงต้นแล้ว) โดยในปัจจุบันที่มีการบังคับใช้หลักการของการใช้สิทธิโดยไม่

*

L'article L.๖๔ (๑๙๔๑): << Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses:

<< a) Qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés;

<< b) Ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus;

<< c) Ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention.

<< L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des ABUS DE DROIT. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis rendu par le comité consultatif...>>

สุจริต (abus de droit) อยู่ นั่น ซึ่งหลักการดังกล่าวนี้ ได้มีการบัญญัติลงในมาตรา L.๖๔ Livre de procédures fiscales ซึ่งความปรากฏเนื้อหาที่บัญญัติตามมาตราดังกล่าว ดังนี้

Afin d'en restituer le revue caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que (๑) ces actes ont un caractère revue, soit que, (๒) recherchant le revue d'une application littérale des revu ou de revue à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être revue par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, revue actes n'avaient pas été revue ou revue, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications revue sur le fondement du revue article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la revue du bien-fondé de la rectification.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public.

สำหรับหลักการของกฎหมายตามความในมาตรานี้ ที่เรียกว่า “การใช้สิทธิโดยไม่สุจริต หรือ Abus de droit” (หรือ Abuse of Law) นั้น เพื่อการพิจารณาในเชิงสาระสำคัญของหลักการกฎหมายภายใต้มาตรานี้ได้อย่างชัดเจน และครบถ้วนในทางปฏิบัติทางกฎหมายนั้น ดังนั้น ในการพิจารณาหลักกฎหมาย “Abus de droit” ทั้งนี้ ตามความมาตรา L.๖๔ ใน Livre de procédures fiscales (L.P.F) สามารถแยกการพิจารณาออกได้เป็น ๒ กรณี กล่าวคือ

(๓.๑) นิติกรรมอำพราง (La Simulation) และ

(๓.๒) Fraude à loi

ซึ่งจากกรณีของรูปแบบของการปรับใช้หลักกฎหมายในส่วนของหลัก Abus de droit (หรือ Abuse of Law) ดังกล่าวของประเทศฝรั่งเศส²⁹ ได้มีนักกฎหมายชาวฝรั่งเศส²⁹ ให้ความเห็นแก่กรณีการใช้หลักกฎหมายอย่าง Abus de droit ไว้เป็นประเด็นที่น่าพิจารณาไว้ว่า การปรับใช้ดังกล่าวนี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนของหลัก Fraude à loi นั้นการดังกล่าวนี้เปรียบเสมือนได้ว่าประเทศฝรั่งเศสก็มีส่วนของบทบัญญัติกฎหมายอันเป็นส่วนที่เรียกว่า “Judge made rule” เช่นเดียวกัน ซึ่งประเด็นภายใต้จากการพิจารณาในประเด็นดังกล่าวนี้ ได้ปรากฏมีข้อพิจารณาประการหนึ่งที่นักกฎหมายชาวฝรั่งเศส²⁹ นั้นให้ความเห็นเอาไว้ว่า การใช้หลักการดังกล่าวนี้ย่อมตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัดของศาลเช่นกันว่าจะให้ในทิศทางใด แม้ว่าจะมีการใช้ดุลพินิจในการพิจารณาก็ตาม

(๓.๑) นิติกรรมอำพราง (La Simulation)

ตามความในบทบัญญัติมาตรานี้ ที่เป็นการบัญญัติในหลักการของ Abus de droit (หรือที่เรียกว่า Abuse of Law) อันกฎหมายตามความในมาตรานี้ได้มีการบัญญัติให้นำเอาบทบัญญัติในส่วนนิติกรรมอำพรางมาปรับใช้แก่กรณีดังกล่าวนี้ด้วย เพื่อประโยชน์ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้น กรณีของการที่ให้ใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางแก่กรณี เป็นกรณีที่กฎหมายมุ่งประสงค์ที่จะให้มีการพิจารณาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับลักษณะของธุรกรรมและข้อตกลงระหว่างคู่สัญญา นั้นว่ามีลักษณะของการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ทั้งนี้ โดยเหตุส่วนหนึ่งที่กฎหมายนั้นได้เลือกสรรให้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางเข้ามาใช้ในการพิจารณาทางภาษีอากรโดยอนุโลมนั้น เนื่องมาจากปัญหาในประเด็นโดยส่วนหนึ่งของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้น ย่อมเป็นการที่เกิดขึ้นโดยพื้นฐานของสัญญา หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นลักษณะของการอาศัยสัญญาเป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือบรรเทาภาระภาษีอากรนั้นให้ลดน้อยลงเป็นส่วนหนึ่ง และด้วยเหตุเช่นนี้จึงเป็นส่วนหนึ่งของบทบัญญัติกฎหมายตามมาตรานี้ ในการพิจารณาเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว

สำหรับลักษณะในการพิจารณาว่าธุรกรรม ข้อตกลงหรือสัญญาระหว่างคู่สัญญานั้นที่ได้มีการทำความตกลงนั้น เป็นไปในลักษณะที่ต้องด้วยลักษณะของนิติกรรมอำพรางซึ่งหลักกฎหมายภาษีอากร ในมาตรา L.๖๔ ได้อนุโลมนำมาใช้ในการพิจารณาธุรกรรมข้อตกลงนั้นๆหรือไม่ กฎหมายในส่วนนี้ หากได้มีการบัญญัติในลักษณะที่แตกต่างแยกหลักการของนิติกรรมอำพรางเป็นประการอื่น ซึ่งจะส่งผลให้มีลักษณะที่แตกต่างไปจากกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส (ซึ่งปรากฏในมาตรา ๑๓๒๑ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส) แต่ประการใด ดังนั้น ในการพิจารณาหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้ จึงจำต้องพิจารณาอาศัยตามหลักกฎหมายในส่วนประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส²⁹ นั้นเข้ามาพิจารณาประกอบด้วย ทั้งนี้ โดยหลักการทั้งหมดนั้น สอดคล้องเป็นไปตามที่กล่าวมาในส่วนหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส ในมาตรา ๑๓๒๑ อันได้มีการอธิบายโดยละเอียดไว้แล้วในส่วนของบทที่ ๓ ข้างต้นนั้น

²⁹ FLORENCE DEBOISSEY, *LA SIMULATION EN DROIT FISCAL* (๑๙๙๗) หน้า ๗๕-๗๙, ๙๑-๙๕ cited in VICTOR THURONYI, *COMPARATIVE TAX LAW*, P. ๑๕๙

ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจะไม่ขอก้าวข้ามในส่วนของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส
 นั้นอีกในสาระสำคัญ โดยในที่นี้ ผู้เขียนจะได้กล่าวอธิบายไว้เฉพาะในส่วนที่จะทำให้ผู้อ่านนั้นสามารถ
 เชื่อมโยงหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นเข้ามาพิจารณาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรได้
 มากยิ่งขึ้น

จากที่ได้กล่าวไว้ในหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังที่ปรากฏในบทที่ ๓ นั้น อาจ
 กล่าวโดยสรุปถึงหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง (ทั้งนี้ เพื่อความต่อเนื่องในกฎหมายนิติกรรมและ
 กฎหมายภาษีอากร) ได้ว่า

นิติกรรมอำพรางนั้นนั้น เป็นนิติกรรมที่คู่สัญญานั้นมุ่งหมายทำขึ้นมาเพื่อปกปิดหรือ
 เพื่อซ่อนเจตนาที่แท้จริงของตน อันเป็นนิติกรรมอีกส่วนหนึ่งนั้น หรือที่เรียกว่านิติกรรมที่ถูกอำพราง
 ด้วยเหตุเช่นนี้เอง ในหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้น จึงมีลักษณะที่จะต้องประกอบด้วย ๒ นิติ
 กรรมที่คู่สัญญานั้นได้ทำขึ้น โดยอันหนึ่งนั้น คือ นิติกรรมที่ถูกเปิดเผย (L'acte apparent) และอีก
 ส่วนหนึ่งคือ นิติกรรมที่ถูกปกปิดอำพรางเอาไว้ ซึ่งจากลักษณะของการที่คู่สัญญานั้นได้มีการทำนิติ
 กรรมอันหนึ่งขึ้นมาเพื่อซ่อนเจตนาที่แท้จริงที่ผ่านทางนิติกรรมอีกอันหนึ่งนี้ ส่งผลให้บทบัญญัติ
 กฎหมายในส่วนของนิติกรรมอำพรางนี้ ได้กำหนดบัญญัติผลให้นิติกรรมอำพรางนั้นให้มีผลตกเป็น
 โฆษะไป ส่วนนิติกรรมที่ถูกอำพรางนั้นให้มีผลบังคับแทนที่นิติกรรมที่เปิดเผยในระหว่างคู่กรณี แต่ทั้งนี้
 กฎหมายฝรั่งเศสได้กำหนดให้ผลดังกล่าวนี้ เป็นการมีผลบังคับเฉพาะคู่กรณีตามสัญญาเท่านั้น หา
 รวมถึงบุคคลภายนอกด้วยไม่ โดยบุคคลภายนอกนั้นกฎหมายได้คุ้มครองให้ไม่ต้องได้รับผลกระทบ
 จากการที่นิติกรรมนั้นตกเป็นโฆษะเพราะเหตุเป็นนิติกรรมอำพราง

นอกเหนือไปจากหลักการโดยพื้นฐานข้างต้นของหลักกฎหมายว่าด้วยนิติกรรมอำ
 พรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสข้างต้นแล้วนั้น ประเด็นในการพิจารณาหลักกฎหมายนิติ
 กรรมอำพรางอีกประเด็นหนึ่งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของฝรั่งเศสนั้นคือ
 ประเด็นในเรื่องของประเภทของนิติกรรมอำพรางตามกฎหมายฝรั่งเศส ทั้งนี้ ผลของการทำความเข้าใจ
 เข้าใจในประเภทของนิติกรรมอำพรางนั้น ย่อมช่วยส่งเสริมในด้านการทำความเข้าใจในหลักกฎหมาย
 ดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยสำหรับการที่จะกล่าวถึงประเภทของนิติกรรมอำพราง
 ตามหลักกฎหมายฝรั่งเศสนั้น สามารถแบ่งแยกประเภทของนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้ออกได้อีกเป็น
 ๓ กรณีด้วยกัน* กล่าวคือ

- ก. LA SIMULATION PAR ACTE FICTIF
- ข. LA SIMULATION PAR ACTE DEGUISE
- ค. LA SIMULATION PAR INTERPOSITION DE PERSONNE

สำหรับเนื้อหาในเชิงสาระสำคัญของแต่ละประเภท รวมทั้งหลักการพื้นฐานที่
 ประกอบในแต่ละส่วนนั้น ผู้เขียนจะขอละโดยไม่กล่าวถึงไว้ ณ ที่นี้ โดยผู้เขียนจะได้พิจารณา

* La theorie de l' ABUS DE DROIT.

ลักษณะของประเภทนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้ เฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรเท่านั้น โดย
 ทั้งนี้ การพิจารณาดังกล่าวจะเป็นการพิจารณาผ่านการพิเคราะห์ตัวอย่างที่เกิดขึ้นในแต่ละกรณีที่มี
 ความแตกต่างกันออกไป อันเป็นลักษณะประการเฉพาะอย่างของแต่ละประเภทนิติกรรมอำพรางนั้นๆ
 กล่าวคือ

ก. LA SIMULATION PAR ACTE FICTIF

จากที่ได้กล่าวไว้ในข้างต้นแล้วว่า การกล่าวถึงลักษณะของนิติกรรมอำพรางที่มี
 ความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องกรณีภาษีอากรอันจะกล่าวในส่วนนี้นั้น จะเป็นการเฉพาะกรณีของการ
 ยกตัวอย่างลักษณะอันปรากฏเป็นแต่ละประเภทของกรณีที่กฎหมายฝรั่งเศสนั้นได้อาศัยใช้กฎหมาย
 นิติกรรมอำพรางนั้นมาปรับใช้แก่กรณีการหลบหลีกภาษีอากรนั้นอย่างใดเท่านั้น

โดยกรณีตัวอย่างของ LA SIMULATION PAR ACTE FICTIF นั้นสามารถยกตัวอย่าง
 โดยมีข้อเท็จจริงที่สามารถแบ่งออกได้เป็น ๒ กรณีดังปรากฏได้ ดังนี้ กล่าวคือ

สำหรับข้อเท็จจริงประการแรกอันจะได้ยกตัวอย่างนั้น เป็นกรณีที่มีนักกฎหมายชาว
 ฝรั่งเศสได้อ้างถึงกรณีนี้ว่าเป็นตัวอย่างที่คลาสสิกที่สุดตัวอย่างหนึ่งที่มีลักษณะเป็นนิติกรรมอำ
 พรางในลักษณะของการลวง (LA SIMULATION PAR ACTE FICTIF) กล่าวคือ เป็นลักษณะโดย
 ประการที่เป็นกรณีของการทำสัญญาเช่าลวง โดยจากลักษณะของสัญญาเช่าลวง เป็นกรณีที่มีการ
 อาศัยรูปแบบของนิติบุคคลตามกฎหมายเข้ามาช่วยในการเสริมสัญญาเช่าลวงดังกล่าวด้วย อันจาก
 ลักษณะของสัญญาเช่าลวงที่มีรูปแบบของนิติบุคคลดังกล่าวเข้ามาด้วยนั้น อาจพิจารณาได้ว่ามี
 ข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกันได้อย่างไร แต่อย่างไรก็ตาม กรณีดังกล่าวอาจกล่าวโดยสรุปอย่างง่าย ๆ ได้ว่า
 เป็นลักษณะของสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นมาเพื่อลวงนั่นเอง แต่อาศัยความเป็นนิติบุคคลนั้นขึ้นมาช่วยเพื่อ
 ประโยชน์ในทางภาษีอากร ทั้งกรณีของการหักค่าเสื่อมราคา และกรณีของการหักค่าใช้จ่ายตามความ
 เป็นจริง ดังนั้น ส่วนของนิติกรรมอำพรางจึงเป็นส่วนที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่ลวงนั้น ซึ่งกรณีของ
 สัญญาเช่าลวงโดยมีการตั้งนิติบุคคลขึ้นมาลวงในกรณีดังกล่าวนี้ สามารถพิเคราะห์ในข้อเท็จจริงอันจะ
 ยกตัวอย่างได้ กล่าวคือ

โดยส่วนมาก หากมีกรณีที่ชาวฝรั่งเศสโดยบางส่วนจะทำการซ่อมแซมบ้านที่ตนพัก
 อาศัยอยู่นั้น หากทำการซ่อมแซมไปจนแล้วเสร็จนั้น ค่าซ่อมแซมและตัวบ้านนั้น ย่อมจะไม่สามารถที่
 จะหักค่าเสื่อมราคาหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นได้อย่างเต็มจำนวน ดังนั้น เพื่อผลในการหักค่าเสื่อมราคา
 และค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมบ้านในคราวนั้น ก็จะมีการดำเนินการในลักษณะของการตั้งนิติบุคคล
 ลวงขึ้นเพื่อทำการโอนขายบ้านของตนนั้นออกไปก่อนแทนที่จะทำการซ่อมแซมบ้านโดยทันที และ
 หลังจากนั้น จึงจะมีการทำสัญญาเช่าบ้านระหว่างนิติบุคคลกับเจ้าของบ้านเดิม ซึ่งจากลักษณะ
 ดังกล่าวนี้ จะส่งผลให้อาคารหรือบ้านนั้นกลายเป็นทรัพย์สินที่ให้เช่านั้นเอง อันผลจากลักษณะการ
 กระทำดังกล่าวนี้เป็นไปเพื่อประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีอากรในรอบปลายปี และ
 กรณีรายได้จากสัญญาเช่านั้น ย่อมสามารถนำค่าซ่อมแซมอาคารที่ได้ใช้จ่ายไปนั้นมาหักออกได้ อัน

จากกรณีข้อเท็จจริงที่ได้กล่าวไปนั้น เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานภาษีสอากรฝรั่งเศสนั้น พิจารณาได้ว่าเป็นกรณีอย่าง LA SIMULATION PAR ACTE FICTIF

นอกเหนือจากรูปแบบของสัญญาเช่าลวงดังกล่าวแล้วนั้น ยังคงมีรูปแบบประการที่สองอันเป็นรูปแบบของข้อเท็จจริงที่ถือได้ว่าตัวอย่างของ LA SIMULATION PAR ACTE FICTIF ได้ โดยกล่าวคือ สำหรับลักษณะที่สองนั้น อาจกล่าวได้ว่าเป็นรูปแบบที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลโดยเฉพาะ ทั้งนี้เพราะกรณีอันสืบเนื่องมาจากลักษณะของกฎหมายในการจัดตั้งนิติบุคคลนั้น โดยหลักการแล้ว จะต้องเป็นการร่วมกันของบุคคลที่มากกว่า ๑ คนนั้นขึ้นไปในการร่วมกันตั้งนิติบุคคล แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับลักษณะของ LA SIMULATION PAR ACTE FICTIF แล้ว เป็นกรณีของข้อเท็จจริงที่มีลักษณะของการลวงในขอสาระสำคัญดังกล่าวของกฎหมาย โดยอาศัยการลวงในการตั้งนิติบุคคลนั้น ซึ่งนิติบุคคลนั้นตั้งขึ้นโดยอาศัยบุคคลเพียงบุคคลเดียวหรือเป็นบุคคลเดียวกันในการร่วมกันตั้งนิติบุคคลดังกล่าว

ข. LA SIMULATION PAR ACTE DEGUISE

สำหรับกรณีตัวอย่างของรูปแบบของนิติกรรมอำพรางในประเภทที่สอง หรือที่เรียกว่า LA SIMULATION PAR ACTE DEGUISE เป็นรูปแบบที่อาจกล่าวได้ว่ามีความนิยมในประการหนึ่งในการนำมาใช้ในการหลบหลีกภาษีสอากร แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับตัวอย่างที่จะได้นำมาเป็นตัวอย่างในที่นี้ อาจกล่าวได้ว่าเป็นรูปแบบหรือลักษณะที่ได้รับความนิยมเป็นประการหนึ่งในการใช้เป็นวิธีหนึ่งอันเกี่ยวข้องกับการประหยัดภาษีสอากร

โดยจากรูปแบบเฉพาะของ LA SIMULATION PAR ACTE DEGUISE นั้นเองแล้ว ซึ่งเป็นรูปแบบที่กฎหมายเข้ามาจัดการเพียงเพื่อป้องปรามไม่ให้ถือเป็นการกระทำความผิด เพราะกรณีถือว่าการแสดงออกมานั้นไม่ต้องตรงกับความเป็นจริง แต่ทั้งนี้ รูปแบบของการกระทำความผิดดังกล่าวนั้น ยังคงไม่ใช่กรณีที่จะถือได้ว่าเป็นลักษณะของการหลอกลวงดังเช่นในกรณีแรก โดยคงเป็นแค่กรณีที่ก่อให้เกิดการเข้าใจผิดในรูปแบบของนิติกรรมตามกฎหมายที่ควรจะเป็นไปตามแบบแผนเท่านั้น (tromperie sur l'etiquette juridique) โดยจากกรณีที่เป็นเหตุผลของความที่ต้องการทำให้ผิดหลงในรูปแบบของนิติกรรมดังกล่าวนี้ หากกล่าวในเชิงภาษีสอากรที่เกิดขึ้นมาแล้วนั้น การกระทำความผิดดังกล่าวนั้น อาจเป็นกรณีที่มีผลสืบเนื่องมาจากการที่รูปแบบของนิติกรรมทั้ง ๒ ส่วนนั้นก่อให้เกิดผลในทางภาษีสอากรที่ตามมานั้นแตกต่างกันไป จนเป็นประโยชน์ในทางภาษีสอากรที่เกิดขึ้นมาได้

ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีข้อเท็จจริงตามกฎหมายของประเทศฝรั่งเศสนั้น หากกรณีที่ท้ายที่สุดนั้นผลของรูปแบบนิติกรรมนั้นตกเป็นรูปแบบที่ถือได้ว่าเป็นการให้โดยไม่มีค่าตอบแทนนั้น ภาษีสอากรของกรณีดังกล่าวนี้ อยู่ที่อัตราร้อยละ ๓.๕ แต่อย่างไรก็ตาม หากเป็นกรณีที่เป็นรูปแบบของธุรกรรมที่มีค่าตอบแทนแล้วนั้น อัตราภาษีสอากรจัดแจ้งทางทะเบียน (อากรแสตมป์) นั้น คงอยู่ที่อัตราร้อยละ ๕ เช่นนี้แล้ว คงเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีสอากรมากกว่าที่จะพิจารณาเงื่อนไขทางสัญญาของตนนั้นให้ถือกรณีว่าเป็นการให้โดยไม่มีค่าตอบแทนนั้นไปมากกว่าที่เป็นเป็นรูปแบบของธุรกรรมที่มีค่าตอบแทน

ค. LA SIMULATION PAR INTERPOSITION DE PERSONNE

สำหรับรูปแบบของความเป็นนิติกรรมอำพรางในประการสุดท้ายที่กฎหมายในส่วน
ของกฎหมายภาษีอากร ภายใต้มาตรา L.๖๔ ได้มีการอนุโลมให้นำมาใช้ขึ้น เป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับ
รูปแบบของนิติกรรมอำพรางที่เรียกในภาษาฝรั่งเศสว่า LA SIMULATION PAR INTERPOSITION DE
PERSONNE โดยสำหรับรูปแบบของนิติกรรมอำพรางในประการสุดท้ายนี้ อย่างจากกรณีที่เคย
กล่าวถึงสาระสำคัญของรูปแบบของนิติกรรมอำพรางในส่วนดังกล่าวนี้ในกฎหมายนิติอำพรางของ
ประเทศฝรั่งเศสอันได้กล่าวไว้แล้วในบทก่อนในประการที่ว่า หากมีการเปรียบเทียบลักษณะของหลัก
กฎหมายนิติกรรมอำพรางอย่างกรณี LA SIMULATION PAR INTERPOSITION DE PERSONNE นั้น
เพื่อเป็นกรณีที่จะเห็นภาพในกรณีนี้ได้ওয়่ายนั้น กรณีย่อมสามารถเปรียบเทียบกับกรณีของตัวแทน
ไม่เปิดเผยชื่อ ตามความในมาตรา ๗๐๖ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาใช้อ้างอิงในการ
เปรียบเทียบลักษณะในเชิงข้อเท็จจริงในกรณีดังกล่าวนี้ได้ แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับลักษณะในทาง
กฎหมายของกฎหมายฝรั่งเศสในเรื่องภายใต้ข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้ ย่อมเป็นที่เห็นได้อย่างชัดเจนว่า
กรณีอาจไม่สามารถเปรียบเทียบแก่กรณีได้ทั้งหมด เนื่องมาจากกฎหมายนิติกรรมอำพรางตาม
ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยนั้นไม่มีการกล่าวถึงลักษณะนิติกรรมอำพรางในกรณี
ดังกล่าวนี้แต่อย่างใด

จากกรณีดังกล่าวไปในข้างต้นนั้น เมื่อนิติกรรมอำพรางในประเภทดังกล่าวนี้
กฎหมายตามหลักนิติกรรมอำพรางของประเทศฝรั่งเศสนั้น ได้มีกรณีที่ปรากฏแนวคำวินิจฉัยของศาล
ฎีกาของฝรั่งเศสจำนวนมากยืนยันทางหลักกฎหมายชัดเจนว่าหลักนิติกรรมอำพรางและหลักกฎหมาย
ในเรื่องตัวแทนนั้น แทบจะเป็นกรณีที่กล่าวได้ว่าเป็นหลักการภายใต้เรื่องเดียวกัน หรืออาจกล่าวได้ว่า
มีจุดที่แตกต่างกันน้อยมากหรือแทบจะหาไม่ได้ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ ส่งผลให้หากพิจารณาตามหลัก
กฎหมายในประเทศฝรั่งเศสในเรื่องของภาษีอากรนั้น แม้ว่าท้ายที่สุดนั้น หลักกฎหมายนิติกรรมนั้นจะ
สามารถแยกแยะระหว่างตัวบุคคลที่เป็นบุคคลที่แท้จริงและบุคคลที่มีชื่อในทางภาษีอากรนั้นได้ก็ตาม
แต่อย่างไรก็ตาม ในส่วนมากแล้ว เจ้าพนักงานภาษีอากรนั้น จะมีการดำเนินการในส่วนเฉพาะของ
ตัวแทนในส่วนดังกล่าวเท่านั้น

ด้วยเหตุผลจากการที่บทบัญญัติกฎหมายตามความในมาตรา L.๖๔ L.P.F.นั้นได้มีการ
อนุโลมให้นำบทบัญญัติกฎหมายในส่วนของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้มาใช้บังคับแก่
กรณีของสัญญาที่มีการทำเพื่อประโยชน์ในการหลบหลีกภาษีอากรของผู้มีภาระต้องเสียภาษีนั้น การ
ดังกล่าวส่งผลให้ในการพิจารณาผลของสัญญาดังกล่าวนั้น เจ้าพนักงานภาษีอากรของฝรั่งเศสนั้นย่อม
สามารถที่จะเลือกบังคับผลในทางภาษีอากร โดยทั้งนี้จะยึดตามสัญญาตามเจตนาที่แท้จริงของ
คู่สัญญาหรือในส่วนที่เป็นนิติกรรมที่ถูกอำพรางไว้ หรือนิติกรรมที่สร้างขึ้นเพื่อลวงหรือในส่วนของนิติ
กรรมอำพรางนั้นก็ได้ ทั้งนี้ เพราะเหตุที่รัฐหรือเจ้าพนักงานภาษีอากรนั้นตามหลักกฎหมายแพ่งย่อม
เป็นบุคคลที่สามในสัญญาดังกล่าวนั้น ตลอดจนบทบัญญัติในส่วนดังกล่าวนี้ หาได้มีลักษณะ
เช่นเดียวกันกับบทบัญญัติตามความในมาตรา ๑๓๒๑-๑ ดังที่ได้กล่าวในข้างต้นว่าบุคคลที่สามนั้นย่อม
ไม่สามารถอ้างความเป็นโมฆะนั้นได้แต่อย่างใด ทั้งนี้ การที่กฎหมายตามความในส่วนนี้นั้นถือให้

อำนาจแก่เจ้าพนักงานภาษีอากรในการอันที่จะสามารถเลือกสัญญาที่จะส่งผลต่อภาระภาษีอากรได้นั้น กรณีดังกล่าวนี้มีนักกฎหมายชาวฝรั่งเศสที่ความเห็นในทางกฎหมายว่า กรณีดังกล่าวนี้ถือเป็นกรณีที่สอดคล้องต้องไปกับหลักกฎหมายในเรื่องของหลักความชอบด้วยกฎหมาย หรือ PRINCIPLE OF LEGALITY แล้ว³⁰

(๓.๒) Fraude à loi *

สำหรับกรณีหลักกฎหมายในส่วนที่ ๒ ของหลักกฎหมายหลัก Abus de droit ที่เรียกว่า Fraude à loi นั้น เป็นหลักการกฎหมายจากการที่กล่าวมาในข้างต้นแล้วว่า เป็นส่วนกฎหมายที่เพิ่มเติมขึ้นมา โดยมีพัฒนาการทางกฎหมายมาจากหลักที่มีชื่อเรียกว่า ของ Une motivation exclusivement fiscal ซึ่งได้มีการใช้หลักการดังกล่าวนี้ขึ้นครั้งแรกโดยคำวินิจฉัยของศาลปกครองสูงสุดฝรั่งเศส (Conseil D'etat) เมื่อปี ค.ศ.๑๙๗๑ ต่อมาได้มีการยอมรับกันโดยนักกฎหมายชาวฝรั่งเศสว่า หลักการ Une motivation (but) exclusivement fiscal นั้นได้ถูกนำมาใช้ในการพิจารณาคดีอีกครั้งหนึ่ง โดยกล่าวว่าเป็นผลผลิตทางหลักกฎหมายที่ออกมาเป็นหลักการที่เรียกว่า Fraude à loi นี้ โดยศาลปกครองสูงสุดได้ใช้หลักการดังกล่าวเมื่อปี ค.ศ. ๒๐๐๖ ในการวินิจฉัยข้อพิพาทดังกล่าวนี้ โดยเมื่อคราวในการพิจารณาคัดสินคดี St.Janfin (๒๐๐๖) ได้มีการอธิบายเกี่ยวกับหลักการเบื้องต้นของหลัก Fraude à loi เอาไว้อย่างน่าสนใจ กล่าวคือ

“Conduisent a la creation d'une situation juridique purement artificielle, qui camouflent une situation au titre de laquelle des impositions sont legalement dues et qui continuent d'exister en realte derriere les apparences juridiques.”

โดยเมื่อคราวสิ้นสุดหลังจากการพิจารณาของศาลปกครองสูงสุดฝรั่งเศสในคดี St.Janfin (๒๐๐๖) แล้วนั้น หลักการของ Fraude à loi นั้น ได้รับการยอมรับว่า เป็นหลักการอันจะนำมาใช้ได้ต่อเมื่อกรณีที่ไม่สามารถปรับใช้หลักกฎหมายภายใต้ความในมาตรา L.๖๔ นั้นได้อีกต่อไปแล้ว โดยสำหรับสาระสำคัญของหลักกฎหมาย Fraude à loi นั้น สามารถพิจารณาโดยแยกออกเป็นประเด็นสาระสำคัญได้ ดังต่อไปนี้

หลักการสำคัญอันเป็นสาระสำคัญของ Fraude à loi เมื่อคราวปี ๒๐๐๖-๒๐๐๗ นั้น มีหลักการพึงพิจารณา กล่าวคือ

³⁰ FLORENCE DEBOISSEY. LA SIMULATION EN DROIT FISCAL (๑๙๙๗) หน้า ๓๖๗-๓๖๗ cited in VICTOR THURONYI. COMPARATIVE TAX LAW. P. ๑๕๗

* สำหรับความหมายของคำว่า FRAUD A LOI นั้นมีความหมายภายใต้หลักการภาษีอากรของฝรั่งเศส ที่แปลในความหมายได้ว่า “มีวัตถุประสงค์อย่างชัดแจ้งที่มีต่อธุรกรรมใดๆ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ในทางภาษีอากรเท่านั้น” หรือในกรณีหนังสือ LA SIMULATION EN DROIT FISCAL หน้า ๖๕-๖๖ (๑๙๙๗) ของ FLORENCE DEBOISSY ได้ให้ความหมายของคำว่า “Fraude à loi” เอาไว้ว่า “Fraude à loi means taking advantage of the letter of the law while seeking to violate its spirit.”

- ก. หลักการ Fraude à loi นั้น เป็นหลักการประการอื่นที่นอกเหนือไปจากกระบวนการหลบหลีกภาษีอากรอันเกิดจากกรณีที่พิจารณาได้ว่าเป็นไปตามหลักนิติกรรมอำพราง
- ข. กรณีข้อเท็จจริงที่จะพิจารณาปรับหลักการใช้เข้ากับหลัก Fraude à loi ได้นั้นต้องเป็นกรณีที่ไม่สามารถปรับเข้ากับกรณีทั่วไปอย่างมาตรา L.๖๔ ได้อีกแล้ว หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่า ไม่สามารถปรับใช้แก่บทกฎหมายใดๆได้อีก
- ค. หลักกฎหมาย Fraude à loi นั้นพึงเป็นที่เข้าใจได้ว่าเป็นหลักกฎหมายมหาชน (droit public) โดยไม่ถือว่าเป็นหลักกฎหมายทางการเงินหรือภาษีอากรแต่อย่างใด
- ง. จากกรณีตาม (๒) ที่หลักการ Fraude à loi นั้นเป็นบทบัญญัติที่ไม่สามารถพิจารณาให้เป็นไปตามความในกรณีมาตรา L.๖๔ ได้แล้ว จากกรณีดังกล่าว ส่งผลสืบเนื่องไปยังกรณีที่มีการกระทำใดๆนั้นต้องด้วยบทกฎหมาย FRAUD A LOI บรรดาการกระทำเหล่านั้นจะไม่ได้รับการประกัน (les guarenties) โดยสิทธิที่มีอยู่ตามความในมาตรา L.๖๔ เท่านั้น
- จ. แม้ลักษณะของหลักกฎหมายตามความในมาตรา L.๖๔ นั้นจะแตกต่างไปจากหลักการของ Fraude à loi แต่อย่างไรก็ตาม หลักการทั้ง ๒ กรณีก็มีสิ่งที่เหมือนกันอยู่ประการหนึ่ง คือ การพิจารณาภายใต้หลักการของทั้ง ๒ กรณีนั้นต่างเป็นกรณีที่มีนิติวิธีทางกฎหมายที่เป็นลักษณะของความเป็นอัตวิสัย (Subjective) เป็นอย่างมากทั้ง ๒ กรณีนั้น
- ฉ. สืบเนื่องจากกรณีตาม (๒) นอกเหนือไปจากประเด็นทางข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในแต่ละข้อเท็จจริงแล้วนั้น กรณีของข้อกฎหมายบางประเภทก็เป็นกรณีที่ต้องด้วยหลัก Fraude à loi ด้วย กล่าวคือ เนื่องจากมาตรา L.๖๔ นั้นเป็นหลักกฎหมายที่จำกัดเฉพาะข้อเท็จจริงในบางประเภทของลักษณะของกฎหมายภาษีอากรด้วย โดยกรณีไม่ใช่หากเป็นภาษีอากรแล้วจะสามารถเข้าตามมาตรา L.๖๔ ได้ทุกกรณี ด้วยเหตุนี้หากกรณีที่ไม่สามารถใช้หลักตามมาตรา L.๖๔ ได้แล้ว ก็คงใช้หลักกฎหมาย Fraude à loi ได้ เช่น ภาษีโรงเรือน, เครดิตภาษี, tax foncieres, ภาษีค่าจ้าง (payroll tax) เป็นต้น

หลังจากมีการพิจารณาปรับใช้หลักการกฎหมายอย่าง Fraude à loi ในระบบกฎหมายภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนที่เป็นหลักการภายใต้มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสนั้น ย่อมถือได้ว่าหลักการของ Fraude à loi นั้นเป็นหลักกฎหมายอันเป็นหลักที่ไม่ใช่เป็นหลักกฎหมายที่เกิดขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษรขึ้นมาแต่อย่างใด คงเป็นเพียงหลักกฎหมายที่เกิดสืบเนื่องมาจากคำวินิจฉัยเท่านั้น และประกอบด้วยเหตุผลทางด้านการปรับใช้หลักกฎหมายในส่วนอื่นที่อาจนำมาสู่ประเด็นความยุ่งยากในการปรับใช้กฎหมายดังกล่าว ด้วยเหตุดังกล่าวนี จึงเป็นประเด็นที่ส่งผลให้เมื่อคราวปี ค.ศ.๒๐๐๘ ได้มีการแก้ไขบทบัญญัติภายใต้ความในมาตรา L.๖๔ นั้นขึ้นมาใหม่อีกครั้งหนึ่ง ในสาระสำคัญในการแก้ไขกฎหมายในคราวนี้นั้น ถือ

ได้ว่าเป็นการแก้ไขหลักกฎหมายของมาตรา L.๖๔ ที่สำคัญอีกครั้งหนึ่ง โดยทั้งนี้สาระสำคัญส่วนหนึ่งคือ การนำเอาหลักการของ Fraude à loi ซึ่งแต่เดิมเป็นหลักการที่อยู่ภายนอกมาตรา L.๖๔ นั้นได้กลายเป็นหนึ่งในหลักการของมาตรา L.๖๔ นั้นไป

สำหรับหลักการพิสูจน์ของหลักกฎหมาย Fraude à loi ภายใต้ความในมาตรา L.๖๔ นั้น อาจกล่าวได้ว่ามีลักษณะการพิสูจน์ที่เป็นเชิงอัตวิสัยเฉพาะเช่นเดียวกันกับหลักการในส่วนของ Une motivation (but) exclusivement fiscal (๑๙๗๑) นั้น หรืออาจกล่าวได้ว่ามีลักษณะการพิสูจน์ที่คล้ายคลึงกัน แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับหลักการในเรื่อง Fraude à loi นั้นมีการบัญญัติหลักการกฎหมายนั้นขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษร โดยทั้งนี้ ประกอบด้วยเหตุที่ต้องพิสูจน์นั้นสามารถแบ่งออกได้เป็น ๒ ส่วน³¹ คือ

- ก. Transactions being exclusively tax driven **and**
- ข. the intended tax benefit derives either from
 - (i) a literal application of the law contrary to its purpose **or**
 - (ii) a purely artificial arrangement

จากการที่พิจารณาหลักการทั่วไปของหลักกฎหมายในส่วนของ Fraude à loi ในช่วงข้างต้น ประเด็นหนึ่งอันจะเห็นได้อย่างชัดเจนจากการพิจารณาภายใต้หลักกฎหมายในเรื่องดังกล่าวนี้ นั้นจะเห็นได้ว่ามีการพัฒนาการทางหลักกฎหมายในเรื่องนี้อย่างมาก จนบางกรณีอาจสร้างความสับสนภายใต้หลักการดังกล่าวนี้ ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ ในช่วงท้ายของการพิจารณาในหลักกฎหมาย Fraude à loi นั้น ผู้เขียนจึงจะขอยกคำอธิบายหลักการดังกล่าวของศาสตราจารย์ FLORENCE DEBOISSEY ซึ่งท่านได้กล่าวเป็นคำอธิบายไว้ในหนังสือของท่านที่ชื่อว่า LA SIMULATION EN DROIT FISCAL (๑๙๙๗) โดยภายใต้ตำราเล่มดังกล่าวนี้ ได้กล่าวเอาไว้ว่า Fraude à loi นั้นเป็นวิธีการอันผู้เสียภาษีอากรนั้นได้อาศัยประโยชน์จากตัวบทกฎหมายที่เป็นลายลักษณ์อักษร (ทั้งนี้ เพื่อเป็นประโยชน์ในการหลบหลีกภาษี) โดยทั้งนี้ ในขณะที่การกระทำดังกล่าวนั้นถือได้ว่าเป็นการขัดหรือแย้งต่อเจตนารมณ์ของบทบัญญัติดังกล่าว³² ซึ่งจากลักษณะประการสำคัญของหลักกฎหมาย Fraude à loi ดังกล่าวข้างต้น อันสรุปให้คำจำกัดความไว้โดยศาสตราจารย์ FLORENCE DEBOISSEY นั้น หากพิจารณาแล้วจะพบข้อสังเกตโดยประการหนึ่งว่า แม้ว่าหลักการดังกล่าวนี้ได้รับการถ่ายทอดหรือแสดงออกซึ่งเจตนารมณ์ของหลักกฎหมายนี้ต่อมา จนท้ายที่สุดได้มีการพิจารณาหลักการในการพิสูจน์หลักการดังกล่าวนี้ ซึ่งอาจจะมีการพัฒนาการพิสูจน์ที่แน่ชัดตามข้อเท็จจริงมากขึ้น แต่ท้ายที่สุดแล้ว ผลของการพิสูจน์ดังกล่าวนี้ก็ยังย้อนกลับไปสู่เจตนารมณ์อันหลักกฎหมายนี้ตั้งมั่นอยู่นั่นเอง

³¹Jean-Blaise Eckert and Mark O'Sullivan. Case study on Domestic General Anti - Abuse Rules (GAARs).Tax Treaty Abuse or Good Planning: Navigating GAARs, SAARs, and Other Anti-Treaty Shopping Rules, ๑๑th ANNUAL TAX PLANNING STRATEGIES U.S. AND EUROPE OECD CONFERENCE CENTRE. PARIS, FRANCE (APRIL ๑๔-๑๕, ๒๐๑๑)

³²VICTOR THURONYI. COMPARATIVE TAX LAW. P. ๑๕๕

๒.๓ ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

ภายหลังจากที่ได้กล่าวถึงหลักการในมาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากร ทั้งในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศสมาในส่วนก่อนแล้วนั้น อาจทำให้ผู้อ่านนั้นพอที่จะทำความเข้าใจถึงหลักการเบื้องต้นของแต่ละประเทศที่ใช้ในการเลือกหลักการดังกล่าวขึ้นมาไว้ว่า เหตุใดจึงมีการนำหลักการแต่ละส่วนนั้นมาใช้ และหลักการต่าง ๆ นั้นมีความแตกต่างกันในสาระสำคัญของหลักการนั้นอย่างไร แต่อย่างไรก็ตาม เพื่อให้ผู้อ่านนั้นสามารถทำความเข้าใจในมาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่มีอิทธิพลอยู่ในระบบกฎหมายของประเทศอื่น ๆ นั้นเพิ่มมากขึ้น ในส่วนหลักการสุดท้ายนี้ ผู้เขียนจะได้นำเสนอในส่วนของหลักการในมาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน ซึ่งเป็นประเทศหนึ่งที่ได้ว่ามีอิทธิพลในความเปลี่ยนแปลงของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรในหลายๆ ประเทศเช่นเดียวกันกับประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส

หลักการและแนวทางปฏิบัติอันเกี่ยวกับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน

ตามประมวลกฎหมายภาษีอากรของประเทศเยอรมันได้มีบทบัญญัติกฎหมายที่กล่าวถึงกรณีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรเอาไว้เป็นการเฉพาะ โดยลักษณะของบทบัญญัติในมาตราดังกล่าวของเยอรมันนี้ มีความแตกต่างไปจากกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศฝรั่งเศสโดยสิ้นเชิง เนื่องจากในส่วนของประเทศสหรัฐอเมริกานั้นมีการปรับใช้หลักการของกฎหมายดังกล่าวโดยศาล และหลักการอันเป็นมาตรการดังกล่าวนี้ส่วนใหญ่จะเป็นการที่ยึดหลักการของ PRECEDENT ในการตัดสินคดี รวมทั้งในส่วนของฝรั่งเศสนั้นเป็นลักษณะเฉพาะของฝรั่งเศส คือ เป็นมาตรการต่อต้านที่พัฒนามาจากหลักการที่ศาลฝรั่งเศสนั้นได้เคยพัฒนาขึ้นมาขึ้นเอง แต่อย่างไรก็ตามสำหรับกรณีของประเทศเยอรมันนั้น มีที่มาที่แตกต่างไปจากทั้ง ๒ ประเทศ กล่าวคือ บทบัญญัติของประเทศเยอรมันนั้น เป็นกรณีที่มีการพิจารณาภายใต้บทบัญญัติกฎหมายของประเทศเยอรมันที่ออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติ และอาศัยการตีความบทบัญญัติกฎหมายเหล่านั้นของศาลในการปรับใช้ให้เข้ากับแต่ละข้อเท็จจริงที่มีความเป็นเอกเทศนั้นออกไป ดังนั้นบทบัญญัติกฎหมายของประเทศเยอรมันในส่วนนี้จึงเป็นบทบัญญัติกฎหมายที่ได้ออกแบบในลักษณะเป็นบทกฎหมายที่ให้มีความครอบคลุมหรือกว้างขวางมาก เพื่อที่จะใช้ประโยชน์ในเชิงการตีความได้

โดยสำหรับบทบัญญัติกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรของเยอรมันในปัจจุบันนั้น มีการบัญญัติไว้ภายใต้ประมวลกฎหมายภาษีอากร ในมาตรา AO ๔๒ อันมีเนื้อความตามบทบัญญัติดังกล่าวว่า

Section ๔๒

Abuse of tax planning schemes

- (๑) It shall not be possible to circumvent tax legislation by abusing legal operations for tax planning schemes. Where the element of an individual tax laws provision to prevent circumventions of tax has been fulfilled, the legal consequences shall be determined pursuant to that provision. Where this is not the case, the tax claim shall in the event of an abuse within the meaning of subsection (๒) below arise in the same manner as it arises through the use of legal option appropriate to economic transactions concerned.
- (๒) An abuse shall be deemed to exist **where an inappropriate legal option** is selected which, in comparison with an appropriate option, leads to tax advantages unintended by the law for the taxpayer or a third party. **This shall not apply where the taxpayer provides evidence of nontax reasons for the selected options which are relevant when viewed from an overall perspective.**

สำหรับบทบัญญัติในมาตรา AO ๔๒ นี้ ตามประมวลกฎหมายเยอรมันและแนวทางปฏิบัติของศาลการเงินเยอรมันแล้ว กรณีการบังคับใช้ในมาตรา AO ๔๒ นั้น สามารถอธิบายถึงลักษณะทั่วไปของมาตราดังกล่าวได้ดังนี้³³

- ก. กฎหมายมาตรานี้ใช้บังคับได้ต่อเงินได้ภายใต้ประมวลรัษฎากรนั้นในทุกประเภท โดยไม่มีการแบ่งแยก
- ข. กฎหมายมาตรานี้ใช้บังคับได้โดยไม่แบ่งแยกกว่ากรณีที่เกิดขึ้นนั้นเกิดขึ้นเฉพาะภายในประเทศเท่านั้น หรือเกี่ยวข้องกับระหว่างประเทศด้วย
- ค. เนื้อหาภายใต้บทบัญญัติมาตรา AO ๔๒ มีเนื้อหาอย่างเช่นกฎหมายวิธีพิจารณาความประกอบอยู่โดยส่วนหนึ่งด้วย

อันการพิจารณาตามบทบัญญัติของมาตรา AO ๔๒ ที่จะกล่าวถึงในที่นี้นั้น สามารถแบ่งแยกการพิจารณาเนื้อหาของบทบัญญัตินั้นได้ โดยแบ่งออกเป็น ๒ ส่วน กล่าวคือ

³³ ULRICH PALM. CHAPTER ๗ GERMAN; A COMPARATIVE LOOK AT REGULATION OF CORPORATE TAX AVOIDANCE EDITED BY KAREN B. BROWN. P. ๑๗๗

(๑) มาตรา AO ๔๒ (๑)

สำหรับความตามบทบัญญัติในมาตรา AO ๔๒(๑) นั้น อาจกล่าวโดยสรุปซึ่งสาระสำคัญของเนื้อหาของบทบัญญัติกฎหมายในส่วนนี้ได้ว่า เป็นส่วนของบทบัญญัติที่กล่าวถึงขอบเขตของการบังคับใช้ซึ่งมาตรการต่อต้านโดยทั่วไปของการหลบหลีกภาษีอากร หรือที่เรียกว่า General Anti-avoidance Rule (GAAR) นั้นเอง

โดยการบังคับใช้และตีความบทบัญญัติกฎหมายตาม (๑) นี้ สามารถพิจารณาได้ภายใต้ข้อเท็จจริงเช่นนี้ กล่าวคือ กรณีหากข้อเท็จจริงของการหลบหลีกภาษีอากร หรือที่ตามตัวบทใช้คำว่า “abusing legal operations for tax planning schemes” นั้นมีบทบัญญัติกฎหมายอื่นได้มีการบัญญัติถึงกรณีดังกล่าวไว้โดยเฉพาะเจาะจงในข้อเท็จจริงเช่นว่านั้นแล้ว กรณีดังกล่าวนี้ย่อมต้องบังคับใช้กฎหมายส่วนที่เฉพาะเจาะจงแก่กรณีดังกล่าวข้อเท็จจริงเช่นว่านั้นไป (Where the element of an individual tax laws provision to prevent circumventions of tax has been fulfilled, the legal consequences shall be determined pursuant to that provision) แต่อย่างไรก็ตาม หากกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติกฎหมายอื่นใช้กับข้อเท็จจริงอันจะนำไปสู่การหลบหลีกภาษีอากรประเภทที่มีบทบัญญัติกฎหมายเฉพาะเจาะจงด้วยแล้ว กรณีดังกล่าวนี้ย่อมต้องบังคับให้เป็นไปตามเงื่อนไขของ (๒) ต่อไป

กรณีจากบทบัญญัติกฎหมายใน (๑) ข้างต้นนี้ หากพิจารณาประกอบกับประเด็นปัญหาของตัวบทบัญญัติกฎหมายเดิมในปี ค.ศ.๑๙๗๗ ประกอบกับคดีความที่ก่อประเด็นปัญหาในช่วง ๒๐๐๑ ประกอบด้วยแล้วนั้น กรณีตามบทบัญญัติเช่นนี้ แม้จะได้มีการกล่าวอ้างอิงถึงบทบัญญัติกฎหมายทั้งในส่วนของ SAAR และ GAAR ก็ตาม แต่กรณีดังกล่าวก็หาได้มีเนื้อหาของบทบัญญัติอันแสดงเป็นการตอบโจทก์หรือแก้ไขปัญหาในกรณีดังกล่าวเสียอย่างแน่ชัดแต่ประการใด ด้วยเหตุเช่นนี้ จึงเป็นประการที่ก่อให้เกิดประเด็นในการตั้งข้อสังเกตเหนือบทบัญญัติตาม (๑) ของมาตรา ๔๒ โดยนักกฎหมายชาวเยอรมันที่ว่า หากเกิดกรณีประเด็นปัญหาอย่างเช่นในช่วงปี ๒๐๐๑ เช่นว่านั้นอีกคราวหนึ่งแล้วผลตามบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวนี้ จะมีแนวบรรทัดฐานเช่นเดิมหรือไม่ ซึ่งจากการตั้งข้อสังเกตเหนือตัวบทบัญญัติดังกล่าวนี้ ได้มีผู้ให้ความเห็นประกอบข้อสังเกตดังกล่าวไว้อย่างน่าสนใจไว้ประการหนึ่งว่า บทบัญญัติกฎหมายตาม (๑) นั้นได้วางหลักไว้ว่า หากกรณีที่ไม่ต้องด้วยบทบัญญัติ SAAR แล้ว กรณีย่อมสามารถใช้ GAAR ได้ ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ การดังกล่าวย่อมสามารถเป็นที่คาดได้ว่า บทบัญญัติในส่วนของ GAAR ใหม่นี้ย่อมสามารถบังคับเหนือกรณีประเด็นนั้นได้อยู่ แต่อย่างไรก็ตาม แม้จะมีความเห็นของนักวิชาการกฎหมายชาวเยอรมันออกมาเช่นนี้ก็ตาม แต่หน่วยงานทางการเงิน (Financial administration) ก็ยังหาได้มีท่าทีว่าจะรับซึ่งหลักการดังกล่าวนี้ไปใช้ปฏิบัติแต่อย่างใด แต่ทั้งนี้ ก่อนหน้านี้ก็มีกฎหมาย (decree³⁴) ซึ่งออกมาจากหน่วยงาน

³⁴ Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) [General Tax Code Application Decree] Jan. ๒, ๒๐๐๗, BStBl. I at ๒๖, last amended by letter of the federal Ministry of Finance, July ๓๐, ๒๐๐๙ BStBl. I at ๗๐๗, no. ๑ to § ๔๒ AEAO (F.R.G.)

ดังกล่าวข้อหนึ่งที่ว่า การปรากฏว่ามี SAAR ในการบังคับแก่กรณีหนึ่งกรณีใด ไม่ได้ส่งผลกระทบต่อการบังคับใช้ของ GAAR แต่ประการใด แต่จากทฤษฎีของหน่วยงานดังกล่าวส่งผลโดยประการหนึ่งที่ทำให้เกิดข้อนำพิจารณาประการหนึ่งที่ว่า ศาลจำต้องผูกพันและต้องตีความตามทฤษฎีที่ออกโดยหน่วยงานดังกล่าวหรือไม่³⁵

(๒) มาตรา AO ๔๒ (๒)

กรณีที่จะอธิบายถึงบทบัญญัติกฎหมายใน (๒) ของมาตรา AO๔๒ นั้น จำต้องแยกอธิบายออกเป็น ๒ เจ็อนไซ กล่าวคือ

ก. เจ็อนไซอันต้องด้วยบทบัญญัติกฎหมายอันถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากร

สำหรับเจ็อนไซในประการแรกของ (๒) ที่จะกล่าวถึงนี้ เป็นกรณีทีกล่าวได้ว่า เป็นบทบัญญัติที่ได้มีการวางหลักการที่สอดคล้องกับหลักกฎหมาย Abuse of law ซึ่งเป็นหลักสำคัญของการพิจารณาว่าสัญญาหรือธุรกรรมใดๆนั้นต้องด้วยเหตุอันจะถือได้ว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรนั้นหรือไม่ แต่อย่างไรก็ตาม สืบเนื่องมาจากหลักการสำคัญอย่าง Abuse of Law นั้นเป็นหลักการทางกฎหมายที่มีขอบเขตจำกัดการพิสูจน์ซึ่งหลักการดังกล่าวนี้ได้ยาก ซึ่งจากลักษณะเช่นนี้ ย่อมจะก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในการบังคับใช้กฎหมายที่มุ่งต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร และเป็นการมุ่งจำกัดสิทธิของเอกชน ด้วยเหตุดังกล่าวนี้การวางกฎเกณฑ์ที่มีการลงรายละเอียดในเชิงเจ็อนไซทางกฎหมายที่มีมารองรับหลักการของกฎหมายที่มีมากขึ้นนั้น ย่อมเป็นเจ็อนไซโดยประการหนึ่งที่ทำให้เกิดความแน่นอนในลักษณะบทบัญญัติกฎหมายและการบังคับใช้กฎหมายนั้นได้มากขึ้น * แต่อย่างไรก็ตาม สิ่งที่เกิดขึ้นหรือพัฒนาการทางกฎหมายสืบต่อเนื่องกันมาภายใต้บทบัญญัติกฎหมายในเรื่องดังกล่าวนี้ (ดังที่กล่าวไว้ในข้างต้น) ย่อมเห็นได้โดยประการหนึ่งว่าบทบัญญัติกฎหมายของประเทศเยอรมันนั้นก็ยังคงให้ความสำคัญในประเด็นการตีความกฎหมายในเรื่องดังกล่าวนี้้อยู่

เจ็อนไซประการสำคัญในการพิจารณาการหลบหลีกภาษีอากรหรือไม่ภายใต้บทบัญญัติตาม (๒) ของมาตรา AO ๔๒ นั้น ก็คือ “inappropriate” (Unangemessen) โดยสำหรับคำว่า “inappropriate” หรือ Unangemessen ในภาษาเยอรมันนั้น หากพิจารณาประเด็นในคำดังกล่าวนี้ที่มีต่อประเด็นการพิจารณาในเรื่องการหลบหลีกภาษีอากรแล้วนั้น

³⁵ ULRICH PALM. CHAPTER ๗ GERMAN; A COMPARATIVE LOOK AT REGULATION OF CORPORATE TAX AVOIDANCE EDITED BY KAREN B. BROWN. P. ๑๗๘

* จากลักษณะที่เติมหลักการของ Abuse of Law เป็นหลักการพื้นฐานในการพิจารณาการหลบหลีกภาษีอากรของประเทศเยอรมันนั้น จะเห็นได้จากลักษณะของการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวได้ว่า ได้ก่อให้เกิดประเด็นปัญหาในเชิงการบังคับใช้บทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวขึ้นมาเป็นจำนวนหนึ่ง อันประเด็นปัญหาดังกล่าวนั้นสะท้อนภาพหนึ่งของบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวได้ว่ามีปัญหาในเชิงความแน่นอนในการบังคับใช้คือ การที่กฎเกณฑ์ทางกฎหมายใดมีลักษณะเปิดกว้างเช่นนี้ แม้จะเป็นประโยชน์ในการที่เปิดโอกาสให้ศาลนั้นได้ใช้ดุลพินิจในการใช้กฎหมายดังกล่าวกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นนั้นก็จริงอยู่ แต่สิ่งที่ตามมาด้วยกัน อันกล่าวได้ว่าเป็นจุดเสียก็คือ การขาดความแน่นอนในการใช้ดุลพินิจของศาล

กรณียอมพิจารณาได้โดยง่ายว่า คำดังกล่าวนั้นเกินความหมายที่กว้างเกินกว่าจะสามารถให้คำจำกัดความของคำดังกล่าวได้ว่าหมายความว่าอย่างไร และจากลักษณะดังกล่าวนี้ยอมสะท้อนได้ถึงประเด็นในส่วนต่อไปได้ว่า เหตุปัจจัยประการใดถึงจะสามารถเรียกได้ว่า ต้องด้วยเหตุที่เป็น “inappropriate” นั้นแล้ว ซึ่งในประเด็นที่ได้กล่าวไปในข้างต้นนี้ ก็เป็นประเด็นประการหนึ่งที่เกิดขึ้นในการที่เจ้าพนักงานทางภาษีอากร และศาล (Financial jurisdiction) นั้นก็ไม่สามารถพิจารณาได้เช่นกันว่าขอบเขตหรือความหมายของคำดังกล่าวเกินความหมายเพียงใดในการบังคับใช้นั้น*

ซึ่งจากประเด็นดังกล่าวนี้ คงมีเพียงประเด็นในเรื่องการตีความกฎหมายดังกล่าวเท่านั้นที่จะเข้ามาเกี่ยวข้องกับใช้ในการตอบประเด็นปัญหาในส่วนดังกล่าวนี้ ซึ่งจากประเด็นที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับเกี่ยวกับการตีความบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวนี้เอง ส่งผลให้แนวความคิดภายใต้หลักการตีความดังกล่าวนี้ ก็ได้กลายเป็นประเด็นที่ใช้ในการถกเถียงโต้แย้งกันในหลักการของกฎหมายภาษีอากรนั้นว่า การตีความดังกล่าวนี้ต้องตีความตามตัวอักษร (Grammatical interpretation) หรือการตีความที่อาศัยการพิจารณาภายใต้ระบบของกฎหมายและเจตนารมณ์ของกฎหมาย (the systematic and teleological interpretation) นั้นด้วย

โดยสำหรับประเด็นในการตีความกฎหมายภาษีอากรในเรื่องดังกล่าวนี้ นักกฎหมายเยอรมันบางส่วนได้ให้ความเห็นว่า หลักการภายใต้หลัก GAAR นั้นไม่สามารถแบ่งแยกมาตรฐานในคำจำกัดความของคำดังกล่าวได้ และการหลบหลีกภาษีอากรนั้นถือเป็นส่วนหนึ่งของ Abuse of Law ซึ่งจากหลักการทั่วไปของ Abuse of Law แล้วผู้ที่ต้องเสียหายจากการกระทำเช่นนั้นไม่ใช่เอกชน แต่เป็นรัฐเท่านั้น ดังนั้นรัฐจึงยังคงมีอำนาจที่จะเข้าขัดขวางหากมีการหลบหลีกภาษีอากรได้ ด้วยเหตุภายใต้หลักการเช่นนี้ นักกฎหมายเยอรมันส่วนหนึ่งจึงพิจารณาว่าขอบเขตหรือคำจำกัดความของคำว่า “inappropriate” หรือ Unangemessen นั้นสามารถพิจารณาได้เฉพาะแก่กรณีที่อยู่ในบริบทของบทบัญญัติที่เจตนาจะหลบหลีกภาษีอากรดังกล่าวเท่านั้น* (...only be defined in the context of the

* แต่เดิมภายใต้บทบัญญัติ AO ๔๒ (๑๙๗๗) PROFESSOR VICTOR THURONYI ได้กล่าวแยกองค์ประกอบของมาตราดังกล่าวไว้ในหนังสือ COMPARATIVE TAX LAW โดยในการแยกองค์ประกอบอันต้องด้วยบทมาตรานั้น VICTOR THURONYI ได้แยกออกเป็น ๔ องค์ประกอบ กล่าวคือ (๑) MISUSE (หรือที่ตำราอื่นใช้คำว่า ABUSING) (๒) LEGAL CONSTRUCTION (๓) INAPPROPRIATENESS (๔) TAX AVOIDANCE และนอกจากนี้ในหนังสือนี้ยังกล่าวอ้างไว้ว่า TIPKE/KRUSE ได้พิจารณาหลักการของ ABUSING หรือ MISUSE ไว้โดยหมายความรวมถึง INAPPROPRIATENESS และ TAX AVOIDANCE ซึ่งจากลักษณะของบทบัญญัติในปี ค.ศ.๑๙๗๗ ที่มีการแก้ไขในปี ๒๐๐๗ นั้น เนื้อความภายใต้บทบัญญัติในมาตรา AO ๔๒ ดังกล่าวนั้นหาได้มีเนื้อความที่แตกต่างไปจากเดิมเท่าใดนัก ดังนั้น จากลักษณะของคำอธิบายของ PROFESSOR VICTOR THURONYI ที่ได้กล่าวไว้ในหนังสือ COMPARATIVE TAX LAW จึงน่าจะพอเทียบเคียงหลักการดังกล่าวได้

* ศาลการเงินของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน หรือ BFH ได้อธิบายหลักการของคำว่า “inappropriate” ไว้ว่าหมายความว่าถึงกรณีซึ่งธุรกรรมที่เลือกทำขึ้นระหว่างคู่สัญญานั้น จะเป็นกรณีที่ไม่สมเหตุผล หากกรณีที่คู่สัญญา ๒ คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์ต่อกัน และเป็นคู่สัญญากันตามกฎหมายนั้น หากได้จำต้องเลือกธุรกรรมอย่างเดียวกันเพื่อให้สำเร็จต้องตามเจตนาทางธุรกิจของคู่สัญญาที่เป็นเหตุเจาเจงนั้นไม่

provisions intended to be avoided.) โดยทั้งนี้คำว่า “เจตนา” ดังกล่าวนั้นพิจารณาภายใต้เงื่อนไขอย่างเป็นธรรมดา (Normatively) โดยไม่อยู่ภายใต้เงื่อนไขของแต่ละบุคคล (Not empirically)³⁶

จากลักษณะของบทบัญญัติภายใต้ความในมาตรานี้ นั้น ดังที่ได้กล่าวในข้างต้น แสดงให้เห็นได้ส่วนหนึ่งของการบังคับใช้กฎหมายในมาตรานี้ว่า จำต้องอาศัยการพิจารณาหรือดุลพินิจของศาลในการตีความถ้อยคำในกฎหมายเพื่อประโยชน์ในการบังคับใช้กฎหมายนั้น และเนื่องด้วยกฎหมายในมาตรา AO ๔๒ นั้นเป็นบทบัญญัติกฎหมายที่ได้รับการแก้ไขเพิ่มเติมในปี ค.ศ. ๒๐๐๗ ส่งผลให้แนวทางที่ใช้ในการอ้างอิงในทางปฏิบัติอันจะใช้ในการยึดถือเพื่อประโยชน์ในทางกฎหมายนั้นยังคงปรากฏออกมามากมาย หรือยังคงมีแนวทางที่ใช้บังคับตามกฎหมายฉบับแก้ไขดังกล่าวนี้ไม่มากเท่าใดนัก ตลอดจนแนวทางของกฎหมายที่ได้รับการแก้ไขในปี ค.ศ. ๒๐๐๗ นี้ ได้มีการพิเคราะห์โดยนักกฎหมายชาวเยอรมันโดยส่วนหนึ่ง ซึ่งได้ให้ความเห็นในทิศทางที่เห็นได้ว่า หลักการภายใต้มาตราดังกล่าวนี้ ตลอดจนเจตนารมณ์ของกฎหมายในมาตรา AO ๔๒ นี้หาได้มีการเปลี่ยนแปลงไปอันมีลักษณะที่เปลี่ยนไปอย่างมีสาระสำคัญแต่อย่างใด รวมทั้งในส่วนของคำวินิจฉัยของศาลที่บังคับใช้บทบัญญัติกฎหมายที่แก้ไขนี้ ก็ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงในหลักการที่เป็นสาระสำคัญแต่ประการใดหากมีการเปรียบเทียบกับหลักกฎหมายมาตรา AO ๔๒ ก่อนได้รับการแก้ไขในคราวปี ๒๐๐๗ นั้น ด้วยเหตุดังกล่าวนี้เอง ทำให้การศึกษากฎหมายของเยอรมัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนของการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ในช่วงปีหลังจาก ค.ศ. ๒๐๐๗ นั้นแล้ว การศึกษาหลักการและวิธีการบังคับใช้บทบัญญัติในมาตรานี้ ก็ยังคงยึดถือแนวปฏิบัติหรือคำวินิจฉัยของศาลเยอรมัน (*Bundesfinanzhof* หรือ Federal Fiscal court) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการหลบหลีกภาษีอากรนั้นในส่วนตัวเดิมว่า แต่เดิมนั้นถือว่าการผิดบางที่ที่ต้องด้วยบทบัญญัติในมาตราดังกล่าวนี้ โดยถือว่าการพิจารณาเงื่อนไขของการบังคับใช้มาตรานี้ก็เป็นไปตามแนวเดิมจนกว่าจะมีแนวของศาลใหม่ออกมาเปลี่ยนแปลงไป

นอกเหนือจากลักษณะดังกล่าวนี้ ในแง่การพิจารณาของ BFH (*Bundesfinanzhof*) นั้น สามารถพิจารณาประเด็นดังกล่าวได้ กล่าวคือ สำหรับลักษณะรูปแบบของคำว่า “inappropriate” นั้น ในมุมมองของศาลการเงิน หรือ BFH (*Bundesfinanzhof*) นั้นสามารถใช้คำจำกัดความได้ว่า “complex, complicated, and artificial”

สำหรับประเด็นในส่วนของการพิสูจน์ในเรื่องของ “inappropriate” ว่าธุรกรรมนั้นมีความเหมาะสมหรือไม่นั้น ทั้งนี้เพื่อพิจารณาเป็นประเด็นกับเจ้าพนักงานภาษีอากรนั้น ข้อพิจารณาในประเด็นการพิสูจน์ (Burden of proof) ดังกล่าวมีประเด็นพิจารณา ดังนี้

- (๑) The tax authorities must compare the tax consequences of an appropriate structure with the tax consequences of an inappropriate structure.
- (๒) If the latter results in a tax advantage for the taxpayer or a third party, the tax authorities must further examine whether or not this tax advantage is stipulated for in the particular applicable provision. Legislative history reveals that examples for such a stipulation within the provision are statutory election rights for tax purposes as well as tax incentives. อ้างถึงใน Wolfgang Kessler and Rolf Eicke. Germany’s New GAAR — ‘Generally Accepted Antiabuse Rule’? TAX NOTES INTERNATIONAL. (JANUARY ๑๔, ๒๐๐๘) p. ๑๕๑-๑๕๒

³⁶ ULRICH PALM. CHAPTER ๗ GERMAN; A COMPARATIVE LOOK AT REGULATION OF CORPORATE TAX AVOIDANCE EDITED BY KAREN B. BROWN. P. ๑๖๗-๑๖๙

แนวการตีความและการบังคับใช้กฎหมายของศาลเยอรมัน (*Bundesfinanzhof* หรือ Federal Fiscal court) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับมาตรา AO ๔๒ นั้น ได้มีปรากฏแนวการวินิจฉัยอันสามารถสรุปเป็นประเด็นการวินิจฉัยเรื่องราวต่างๆ ได้ดังนี้ กล่าวคือ³⁷

- i) กรณีบิดาทำสัญญาให้ โดยมอบเงินลงทุนทั้งหมดในฐานะที่เป็นหุ้นส่วนในบริษัทของตนให้แก่บุตรผู้เยาว์ภายใต้เงื่อนไขว่า จำนวนเงินที่มอบไว้ให้แก่บุตรนี้ จำนวนเงินดังกล่าวได้ปล่อยกู้ให้บิดานั้นได้ใช้ในกิจการ โดยกำหนดระยะเวลากู้เงินไว้เป็นระยะยาว กรณีดังกล่าวนี้ ศาล *Bundesfinanzhof* หรือ Federal Fiscal court ได้วางข้อวินิจฉัยสำหรับข้อเท็จจริงว่า เป็นรูปแบบที่ไม่เหมาะสม (this was found to be an inappropriate structure.)
- ii) “กรณีถือว่าเป็นการกระทำที่ Abusive ตามความหมายภายใต้มาตรา ๔๒ ถ้าข้อเท็จจริงปรากฏว่ามารดาได้ออน อพาร์ทเมนต์ให้แก่บุตรชายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทน และบุตรชายนั้นได้ปล่อยเช่ากลับไปให้แก่มารดาของตน กรณีเช่นนี้ ต้องด้วยมาตรา ๔๒ ในประโยคที่สอง” โดยกรณีศาลได้กล่าวเปรียบเทียบกรณีข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้ไว้ว่าเป็นประเด็นไว้ว่า “การกระทำเช่นนี้ราวกับว่าแม่ได้ออน อพาร์ทเมนต์ของตนนั้นไว้ให้แก่ลูกไว้ แต่ยังคงทำเพื่อประโยชน์ในการเก็บผลประโยชน์ในอพาร์ทเมนต์นั้นไว้ด้วย (reservation of a usufruct.)”
- iii) “รูปแบบของ Chain donation เกิดขึ้นโดยเฉพาะกรณีของคู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งได้ออนทรัพย์สินส่วนหนึ่งของตนนั้นตรงไปให้แก่ลูกของตน และอีกส่วนหนึ่งนั้นไปยังคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่ง และคู่สมรสฝ่ายนั้นได้ออนทรัพย์สินนั้นต่อไปยังลูกของตนอีกที กรณีดังกล่าวนี้ เป็นกรณีของข้อเท็จจริงที่กล่าวอ้างว่าเป็นรูปแบบของการหลบหลีกภาษีอากรที่คลาสสิกวิธีหนึ่งของชาวเยอรมัน และเป็นการทำเพื่อประโยชน์ในทางภาษีอากร”
- iv) กรณีข้อเท็จจริงปรากฏว่ามีการโอนหุ้นของบริษัทซึ่งมีความเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น แทนที่จะมีการโอนทรัพย์สินนั้นไปโดยตรง กรณีเช่นนี้ ศาลเยอรมันพิจารณาว่าเป็นรูปแบบหนึ่งของการหลบหลีกภาษีอากรแล้ว

กรณีตามข้อเท็จจริงที่ศาลเยอรมัน (*Bundesfinanzhof* หรือ Federal Fiscal court) ข้างต้นนั้น เป็นส่วนหนึ่งของแนวบรรทัดฐานของศาลเยอรมันที่ได้มีการวินิจฉัยคดีในแต่ละข้อเท็จจริงเป็นประเด็นๆ ไปว่า กรณีใดบ้างที่ต้องด้วยบทบัญญัติในมาตรา AO ๔๒ อันถือว่าเป็นรูปแบบหนึ่งของการหลบหลีกภาษีอากรที่ต้องห้ามมิให้มีการกระทำในลักษณะดังกล่าวนี้ แต่อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาข้อเท็จจริงในข้างต้นแล้ว กรณีหากได้สังเกตในเชิงเปรียบเทียบ

³⁷ VICTOR THURONYI, *COMPARATIVE TAX LAW*, P. ๑๙๒-๑๙๓

ข้างต้นในแต่ละข้อเท็จจริงแล้วนั้น กรณีอาจจะสะท้อนให้เห็นได้ถึงลักษณะเฉพาะของข้อเท็จจริงที่ในแต่ละประเทศนั้นอาจมองข้อเท็จจริงเดียวกันนั้นแตกต่างกันไป โดยในส่วนของประเทศเยอรมันนี้ การพิจารณาของศาลดังกล่าวนั้น ย่อมได้รับอิทธิพลมาจากแนวความคิดอันเป็นปัจจัยเบื้องหลังกฎหมายอันเป็นประเด็นที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้น แต่ประเด็นในส่วนนี้ก็อาจจะมีปัจจัยอื่นๆที่ส่งผลต่อแนวบรรทัดฐานของเยอรมันนั้นอาจเปลี่ยนแปลงไปได้

ข. เจื่อนไขในการพิสูจน์สิทธิของผู้เสียภาษีอากร

กรณีในส่วนประเด็นที่จะกล่าวถึงในที่นี้ เป็นประเด็นที่สืบต่อเนื่องมาจากประเด็นที่กล่าวไปในข้างต้นในส่วน (๑) แล้ว โดยกล่าวคือ กรณีตามเงื่อนไขที่ได้กล่าวไปในข้างต้น หรือใน (๑) นั้น เป็นกรณีที่ภาครัฐหรือหน่วยงานนั้นจำเป็นต้องพิสูจน์ให้เห็นได้ว่า การกระทำอันใดนั้นจะถือได้ว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากร อันเป็นเรื่องที่ภาครัฐมีนโยบายที่จะต่อต้านมิให้มีการกระทำลักษณะนั้น ด้วยเหตุนี้ ภาครัฐนั้นย่อมมีหน้าที่ที่ต้องพิสูจน์ตามกฎหมายในมาตรา AO ๔๒ (๒) นั้น หากภาครัฐพิสูจน์ได้ กรณีข้อเท็จจริงที่พิสูจน์ได้ว่าเป็นลักษณะของการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ก็จะไม่มีการบังคับให้มีผลตามกฎหมายต่อไป แต่อย่างไรก็ตาม หากกรณีพิจารณาเฉพาะแต่กรณีของสิทธิของภาครัฐในการมุ่งต่อต้านการกระทำของภาคเอกชนที่ภาครัฐนั้นมีสิทธิที่จะกล่าวอ้างแต่ฝ่ายเดียวนั้น กรณีย่อมจะไม่เป็นการคุ้มครองสิทธิของภาคเอกชนเท่าที่ควร และในการคุ้มครองให้สิทธิดังกล่าวนี้ กฎหมายภายใต้มาตรา AO ๔๒ เดิมนั้นก็ไม่มีบทบัญญัติกฎหมายใดบัญญัติถึงสิทธิของภาคเอกชนไว้อย่างชัดเจน ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ การแก้ไขในคราวปี ๒๐๐๗ จึงมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติกฎหมายในส่วนนี้ให้ชัดเจนว่า ภาคเอกชนนั้นมีสิทธิโต้แย้งในประเด็นใดบ้าง

สำหรับประเด็นกฎหมายจากที่กล่าวไปในข้างต้นแล้วว่า เป็นประเด็นในเชิงการคุ้มครองสิทธิของฝ่ายภาคเอกชนนั้นในการที่มีสิทธิที่จะโต้แย้งการกล่าวอ้างของภาครัฐที่กล่าวอ้างว่ามีการกระทำอันเป็นการหลบหลีกภาษีอากรนั้น กฎหมายภายใต้มาตรา AO ๔๒ อันได้บัญญัติหลักการในส่วนดังกล่าวนี้ไว้ ได้วางหลักเกณฑ์ในการให้สิทธิแก่เอกชนดังกล่าวคือ บทบัญญัติ มาตรา AO ๔๒ บัญญัติว่า

“...This shall not apply where the taxpayer provides evidence of nontax reasons for the selected options which are relevant when viewed from an overall perspective.”

จากบทบัญญัติกฎหมายในข้างต้นนั้น สิทธิในการโต้แย้งอันกฎหมายได้วางหลักการให้สิทธิแก่ภาคเอกชนในการนี้นั้น อาจกล่าวได้ว่า เป็นสิทธิที่ภาคเอกชนนั้นจำเป็นต้องพิสูจน์ด้วยเช่นกันว่า การกระทำอันภาครัฐพิจารณาและกล่าวอ้างว่าการกระทำเช่นนั้นเป็นการหลบหลีกภาษีอากร แท้จริงแล้วการกระทำเหล่านั้นหาได้มีวัตถุประสงค์โดยสาระสำคัญของการกระทำเหล่านั้น เป็นไปเพื่อประโยชน์ในทางภาษีอากรแต่ประการใด โดยหากกรณีที่พิสูจน์ได้แล้ว การกระทำเช่นนั้นย่อมหลุดพ้นจากข้อกล่าวอ้างของภาครัฐไป

จากกรณีที่ได้พิจารณาหลักกฎหมายภายใต้ประมวลรัษฎากรของสหพันธสาธารณรัฐเยอรมัน หรือที่เรียกว่า *Abgabenordnung* โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนของบทบัญญัติตามความในมาตรา AO ๔๒ นั้น จุดสำคัญประการหนึ่งซึ่งผู้เขียนจำต้องกล่าวสรุปโดยสังเขปประการหนึ่งเกี่ยวกับบทบัญญัติกฎหมายในมาตราดังกล่าวนี้ว่า บทบัญญัติในมาตรา AO ๔๒ คงเป็นเพียงบทบัญญัติ GAAR เท่านั้น หรือกล่าวได้ว่าเป็นบทบัญญัติที่เป็นหลักการที่ได้รับการยอมรับทั่วไปที่ใช้ในการตีความเท่านั้น หรือกล่าวได้โดยลักษณะของบทบัญญัติคงอาจกล่าวได้ว่าเป็นหลักกฎหมายทั่วไปในการบังคับใช้เท่านั้น แต่อย่างไรก็ตาม ด้วยสภาพของกฎหมายเยอรมันดังกล่าวนี้ที่เกี่ยวเนื่องกับประเด็นการหลบหลีกภาษีอากรนั้น เป็นสภาพที่มีการบังคับใช้กฎหมายโดยการตีความบทบัญญัติกฎหมายโดยศาลที่กว้างขวางตามลักษณะของข้อเท็จจริงเป็นประการสำคัญอันจำต้องตีความอย่างมาก ดังนั้น บทบัญญัติกฎหมายในส่วนนี้จึงค่อนข้างมีอิทธิพลอย่างมากในการศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรของประเทศเยอรมัน แต่อย่างไรก็ตาม จากการกล่าวถึงหลักกฎหมายดังกล่าวนี้ ผู้เขียนจำต้องเน้นว่าโดยสำหรับในเรื่องของการกล่าวถึงการหลบหลีกภาษีอากร หลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องนั้น หากได้มีส่วนเดียวเท่านั้นที่กล่าวถึง หรือกล่าวเฉพาะกรณีของ AO ๔๒ เท่านั้น กล่าวคือ โดยหลักการกฎหมายของประเทศเยอรมันแล้ว การอันถือพิจารณาว่าเป็นหลักการตามหลักของเรื่องการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรดังกล่าวนี้ หากจะกล่าวถึงย่อมต้องพิจารณาตั้งแต่หลักการของมาตรา AO ๔๐ อันหลักกฎหมายภายใต้มาตรา AO ๔๐ นั้นเป็นบทบัญญัติที่ก่อตั้งหลักการอันเกี่ยวข้องกับเงินได้ตามธุรกรรมนั้น เป็นเงินได้อันพึงต้องเสียภาษีอากรหรือไม่ อันเป็นพื้นฐานหลักของการพิจารณาจากฐานเงินได้ของธุรกรรมดังกล่าวนี้ และกรณีการพิจารณาตามมาตรา AO ๔๑ ซึ่งเป็นการพิจารณาบนพื้นฐานของหลักกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมายแห่งของเยอรมัน กล่าวคือ ในหลักการนิติกรรมอำพรางของประมวลกฎหมายแห่งเยอรมันนั้น จากหลักกฎหมายในมาตรา AO ๔๐ และ ๔๑ * ดังกล่าวนั้น ในการพิจารณาหลักการใน

* หากจะกล่าวถึงกรณีของหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับหลักนิติกรรมอำพรางและกฎหมายภาษีอากรแล้ว ส่วนที่เกี่ยวข้องกับหลักการดังกล่าวนี้ มีประเด็นที่ได้รับการรับรองบัญญัติขึ้นเป็นกฎหมายเมื่อคราวในช่วงระยะพัฒนาการทางกฎหมายในยุคดังกล่าวนี้ โดยหลักการเช่นว่านี้ ได้รับการรับรองบัญญัติเป็นกฎหมายในประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมัน (*Abgabenordnung*) โดยทั้งนี้ ได้บัญญัติในมาตรา AO ๔๑ ซึ่งมีเนื้อความภายใต้บทบัญญัติมาตราดังกล่าวคือ

Article ๔๑ of *Abgabenordnung* (ประมวลรัษฎากร) บัญญัติไว้ว่า

- (๑) If a legal transaction is inoperative or if it becomes operative, this is irrelevant for taxation, to extent and for so long as the parties allow the economic result of this legal transaction to take effect. This rule does not apply if the tax laws provide to the contrary.
- (๒) Fictitious transactions and actions are not taken into account for taxation. If a fictitious transaction conceals a different legal transaction, then the concealed legal transaction is taken into account for tax purposes.

กรณีหากพิจารณาบทบัญญัติตามมาตรา ๔๑ ของประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมันทั้งในส่วน (๑) และ (๒) อย่างดีแล้ว กรณีย่อมจะเห็นได้ถึงหลักการความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายภาษีอากรและหลักการในส่วนของนิติกรรมอำพรางได้อย่างลึกซึ้ง กล่าวคือ แม้ว่าบทบัญญัติกฎหมายในมาตรานี้ จะไม่ได้กล่าวหรือให้ความสำคัญกับหลักนิติกรรมอำพรางก่อน โดยเลือกที่จะกล่าวถึง

ส่วนที่เกี่ยวกับการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรภายใต้หลักการของประเทศสหพันธสาธารณรัฐเยอรมันนั้นจำเป็นต้องพิจารณาหลักการในทั้ง ๒ ประการดังกล่าวนี้ด้วย รวมทั้ง หากพิจารณาหลักการที่สืบเนื่องมาจากพัฒนาการของหลักการกฎหมายภายใต้หลักการตีความของมาตรา AO ๔๒ ดังที่ได้พิจารณามาในข้างต้นแล้วนั้น อันมาตราหรือหลักกฎหมายในเรื่องการตีความหลักกฎหมายเพื่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรมีทั้งในส่วนที่ผ่านการตีความอย่างกว้างขวางภายใต้หลักการเชิงเศรษฐศาสตร์ และการไม่ยอมรับหลักการดังกล่าวโดยการตีความอย่างแคบภายใต้หลักการของชีวิลลอว์ของหลักกฎหมายภาษีอากรในเรื่องดังกล่าวนี้ จากหลักการที่ได้รับการพัฒนาการสืบต่อเนื่องในหลักการตีความดังกล่าวภายใต้ความในมาตรา AO ๔๒ นั้น การพิจารณาในประเด็นดังกล่าวนี้พึงยึดถือหลักการดังกล่าวนี้ต่อมา³⁹

๒.๔ สรุป

จากกรณีที่กำลังกล่าวถึงมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในข้างต้น จะเห็นได้ว่าหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้น ได้ถูกนำมาใช้เป็นหลักกฎหมายเป็นหลักหนึ่งเพื่อตอบสนองการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในทุกประเทศ แต่การใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้ หากเปรียบเทียบกับหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คงเป็นกรณีเฉพาะในส่วนของหลักกฎหมายในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายชีวิลลอว์เท่านั้น (กล่าวคือ ประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศสหพันธสาธารณรัฐเยอรมัน) ที่พอนำมาพิจารณาเปรียบเทียบได้

เช่นเดียวกัน ส่วนของหลักกฎหมาย Sham transaction principle ของสหรัฐอเมริกาแม้จะเป็นหลักที่ใกล้เคียงกัน แต่กรณีก็ไม่อาจเปรียบเทียบกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของไทยได้ รวมทั้งตามหลักกฎหมายของประเทศสหรัฐนั้นไม่มีหลักการกฎหมายในส่วนของนิติกรรมอำพรางในลักษณะที่เหมือนกับกรณีของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ด้วย ด้วยเหตุนี้ การพิจารณาในส่วนหลักการนำเอาหลักการนิติกรรมอำพรางมาใช้

หลักการโดยทั่วไประหว่างสัญญาหรือธุรกรรมใดๆที่มีผลต่อภาระภาษีอากรก่อน แล้วจึงมีการกล่าวถึงหลักการของนิติกรรมอำพรางมาต่อในภายหลัง ซึ่งจากกรณีดังกล่าวของมาตราดังกล่าวนี้ หากจะพิจารณาให้ถี่ถ้วนแล้วย่อมจะก่อให้เกิดผลโดยประการเดียวที่จะทำให้ผู้เสียภาษีนั้นไม่ต้องเสียภาษีอากรเลย ก็คือ กรณีที่สัญญาหรือธุรกรรมนั้นตกอยู่ภายใต้เงื่อนไขของการเป็นนิติกรรมอำพรางโดยแท้จริง มิเช่นนั้นแล้วในทุกๆกรณี ตามเหตุที่บัญญัติภายใต้มาตรานี้ ผู้เสียภาษีนั้นย่อมต้องเสียภาษีอากรในทุกคราวหากมีการเคลื่อนไหวในทางเศรษฐกิจนั้นแล้ว

ซึ่งหากพิจารณาในความมุ่งหมายของมาตรา ๔๑ ของประมวลรัษฎากรเยอรมันนี้ แล้วมองย้อนเป็นมุมกลับขึ้นไปยังมาตรา ๔๒ ที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้นนั้น บทบัญญัติมาตรา ๔๒ อันเป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในส่วนนั้น จึงมีความมุ่งหมายขึ้นโดยเป็นการทั่วไปอย่างแท้จริง

สำหรับบทบัญญัติในมาตรา AO ๔๒ นั้น จากที่กล่าวมาในข้างต้นถึงประเด็นต่างๆที่สืบเนื่องมาจากประเด็นปัญหาในการบังคับใช้และการตีความกฎหมายในตัวบทบัญญัติกฎหมายมาตรานั้นเอง ทำให้บทบัญญัติในส่วนดังกล่าวนี้ยังคงมีการพัฒนาต่อไป ส่วนในมาตรา ๔๑ นั้น แม้ว่าจะเป็นบทบัญญัติที่กล่าวให้ความสำคัญกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นอยู่ก็ตาม แต่การพัฒนาในเชิงบทบัญญัติกฎหมาย อันนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงในช่วงระยะเวลาที่ยังคงไม่มีการเปลี่ยนแปลงในเชิงบทบัญญัติกฎหมายแต่ประการใด

³⁹ Frans Vanistendael. *Legal Framework for Taxation edited by Victor Thuronyi Vol.๑*, p. ๕๐-๕๑

เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ผู้เขียนจึงไม่ได้นำหลักการในส่วนของ Sham transaction นั้นมาพิจารณาโดยตรง แต่กรณีเพียงการนำมาศึกษาเพื่อให้เห็นความแตกต่างเท่านั้น

สำหรับการนำหลักนิติกรรมอำพรางมาใช้ในการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ย่อมเห็นได้ว่า แม้ประเทศต่าง ๆ นั้นจะได้มีการนำหลักนี้มาใช้ก็ตาม แต่การใช้หลักนิติกรรมอำพรางดังกล่าวของประเทศต่าง ๆ นั้น ได้มีการใช้หลักกฎหมายหรือมาตรการทางกฎหมายในส่วนอื่น ๆ เพื่อใช้เสริมช่องว่างของหลักนิติกรรมอำพรางที่ใช้เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรด้วย ด้วยเหตุนี้ จึงส่งผลให้การพิจารณาประเด็นในส่วนของความเพียงพอของหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ใช้เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร เป็นที่น่าตั้งข้อสังเกตที่จะต้องมีการพิจารณาถึงความเพียงพอและความเหมาะสมต่อไป

เพื่อแสดงลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในประเทศต่าง ๆ กับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร ผู้เขียนจึงได้มีการทำตารางแสดงสรุปในหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เพื่อประโยชน์ในการทำความเข้าใจ ดังนี้

ตาราง ๑ : ตารางแสดงการนำหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางมาบังคับโดยอนุโลมในการพิจารณาประเด็นการหลบหลีกภาษีอากร

ประเด็นพิจารณา	ประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส	ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน
๑.หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางและกฎหมายภาษีอากร	มี	มี
๒.ลักษณะการบัญญัติกฎหมายนิติกรรมอำพรางในกรณีการพิจารณาประเด็นภาษีอากร	มีการบัญญัติหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้น เป็นส่วนหนึ่งในหลักการพิจารณาธุรกรรม (ตามมาตรา L.๖๔ L.P.F.)	มีการบัญญัติหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางมาใช้ในคดีภาษีอากร โดยหลักนิติกรรมอำพรางนั้นได้บัญญัติตามมาตรา AO ๔๑
๓.ลักษณะการตีความหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง	เหมือนประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส	เหมือนประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน (BGB)

ตาราง ๒ : หลักทั่วไปของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในต่างประเทศ และประเด็นที่
เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง

ประเด็น พิจารณา	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส	ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐ เยอรมัน
๑. หลักการ ต่อต้าน การหลบ หลีกภาษี อากรที่ ได้รับการ ยอมรับ ทั่วไป (GAAR) ที่ เพิ่มเติม จากหลัก นิติกรรม อำพราง	มาตรการต่อต้านการหลบ หลีกภาษีอากร ซึ่งศาล สหรัฐฯ ได้พัฒนาหลัก กฎหมายดังกล่าวขึ้นมา มี ดังนี้ - Sham transaction Principle - Substance over form - Business purpose - Step transaction principle - Economic substance over form	หลักพิจารณาตามหลัก เศรษฐศาสตร์ ซึ่งในส่วน เพิ่มเติมจากหลักกฎหมายนิติ กรรมอำพรางนั้น ตามหลัก กฎหมายฝรั่งเศสนั้น ได้มีการ วางหลักการอีกส่วนหนึ่งที่ เรียกว่า “Fraude à loi” อัน หลักการในส่วนนี้นั้น ได้มีการ บัญญัติไว้เป็นหลักการหนึ่งใน มาตรา L.๖๔ L.P.F นอกเหนือไปจากกรณี ของหลักกฎหมาย Abus de droit ของฝรั่งเศสที่ ประกอบด้วยหลักกฎหมายนิติ กรรมอำพรางและ Fraude à loi ดังกล่าวนั้นแล้วซึ่งทำให้ มาตรการทางกฎหมายของ ฝรั่งเศสนั้นมีการพิจารณาที่ มาก ยังมีส่วนของหลักการ L’acte anormal de gestion เข้ามาพิจารณาใน บางกรณีด้วย	หลักพิจารณาตามหลักทาง เศรษฐศาสตร์ โดยตาม หลักการของกฎหมายเยอรมัน นั้น ได้มีการบัญญัติหลัก กฎหมายในส่วนของการใช้ สิทธิเกินส่วน (Abuse of law) อันเป็นหลักการทั่วไปใน การพิจารณาประเด็นการหลบ หลีกภาษีอากรอีกประการ หนึ่ง โดยกรณีตามหลัก กฎหมายดังกล่าวนั้น ปรากฏ บทบัญญัติตามประมวล กฎหมายรัษฎากรของเยอรมัน ในมาตรา AO ๔๒
๒. ความสัมพันธ์ ระหว่าง หลักนิติ กรรมอำ พราง (และ	เมื่อพิจารณาตามหลักการ ต่อต้านการหลบหลีกภาษี อากรของประเทศ สหรัฐอเมริกานั้น ซึ่งรวมถึง หลักกฎหมาย Sham transaction principle ด้วย นั้น กรณีย่อมกล่าวได้ว่าหลัก กฎหมาย Sham	แม้หลักกฎหมายทั้งในส่วน ของหลักกฎหมายนิติกรรมอำ พรางและ Fraude à loi (ซึ่ง อาจพิจารณาได้ว่าเป็น GAAR) นั้น ได้มีการบัญญัติรับรองไว้ ในมาตราเดียวกันก็ตาม กล่าวคือ ในมาตรา L.๖๔ L.P.F. แต่อย่างไรก็ตาม จาก	สำหรับหลักกฎหมายทั้งใน ส่วน GAAR ของประเทศ เยอรมัน (AO ๔๒) และหลัก กฎหมายนิติกรรมอำพราง (AO ๔๑) นั้น ความสัมพันธ์ ในเชิงการบังคับใช้หลัก กฎหมายทั้ง ๒ ส่วนนั้น หลัก กฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้น

<p>หลัก Sham transaction) และหลัก GAAR</p>	<p>transaction นั้นไม่ค่อยได้มีบทบาทในการใช้หลักกฎหมายโดยเอกเทศเท่าใดนัก โดยกรณีส่วนใหญ่เป็นการใช้หลักกฎหมาย Sham transaction principle โดยศาลสหรัฐอเมริกาตามแนวบรรทัดฐานที่ปรากฏในคดีส่วนใหญ่ นั้น มักเป็นการใช้หลักกฎหมายในส่วนนี้ เพื่อเสริมหลักกฎหมายหรือมาตรการอื่นๆเป็นเสียส่วนมาก</p>	<p>รูปแบบในการใช้บังคับหลักกฎหมายทั้งสองส่วนในประเทศฝรั่งเศสนั้น อาจกล่าวได้ว่า แม้กรณีการบังคับใช้นั้นจะมีลักษณะที่แยกเชิงข้อเท็จจริงในการบังคับใช้ในทางหลักการนั้น อันทำให้หลักการกฎหมายนั้นค่อนข้างมีความชัดเจน แต่อย่างไรก็ตาม ภายใต้การบังคับใช้ของฝรั่งเศสนั้น หลักกฎหมายที่หลังจากที่มีการใช้บทกฎหมายภายใต้มาตราเดียวกันนี้ ได้ส่งผลให้เกิดกรณีความไม่ชัดเจนในการบังคับใช้หลักกฎหมายดังกล่าวนี้เกิดขึ้น</p>	<p>ได้มีการใช้ในมุมมองของการพิจารณาธุรกรรมในเบื้องต้น เป็นการพิจารณาในมุมทางนิติกรรมโดยเป็นเอกเทศ และกรณียอมส่งผลกระทบต่อภาระภาษีอากรเมื่อเป็นนิติกรรมอำพราง แต่ในส่วนหลัก GAAR นั้น หลักกฎหมายในส่วนนี้ คงใช้บังคับเพื่อพิจารณาในเชิงหลักการเปรียบเทียบกับหลักการทางเศรษฐศาสตร์ อันเป็นไปเพื่อพิจารณาความเหมาะสมของสัญญาว่า มีวัตถุประสงค์เพื่อหลบหลีกภาษีอากรที่เกี่ยวข้องหรือไม่</p>
--	--	--	---

บทที่ ๕

วิเคราะห์และเปรียบเทียบการนำหลักนิติกรรมอำพราง* มาปรับใช้แก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรในสัญญาทางธุรกิจ

๑. ความนำ

จากที่ได้กล่าวมาในทั้ง ๔ บทข้างต้น ซึ่งเป็นการพิจารณาเกี่ยวกับสภาพปัญหา และสาเหตุของปัญหาในชั้นต้นนั้น ในบทนี้จะเป็นการนำเสนอและพิจารณาในเรื่องการวิเคราะห์ และเปรียบเทียบหลักเกณฑ์ทางกฎหมายที่เกี่ยวกับปัญหาต่างๆที่เกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นส่วนของปัญหาเกี่ยวกับการปรับใช้บทบัญญัติของนิติกรรมอำพรางว่าควรมีขอบเขตในการปรับใช้ข้อกำหนดดังกล่าวหรือไม่ เพียงใด ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพการณ์ของตลาดที่กำลังเติบโตขึ้นในปัจจุบัน และสามารถจัดการกับการกระทำที่เป็นการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ให้อยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐได้อย่างเหมาะสม และมีประสิทธิภาพ

นอกเหนือจากประเด็นข้างต้น การพิจารณานำเสนอในส่วนนี้ จะยังรวมถึงการวิเคราะห์ และพิจารณาถึงหลักเกณฑ์อื่นๆที่ใช้แก้ไขปัญหาในประเด็นการหลบหลีกภาษีอากรในต่างประเทศว่าสามารถนำหลักเกณฑ์ใดมาปรับใช้ในการแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นในประเทศไทยได้ และใช้ในแง่มุมใดบ้าง ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการพิจารณามาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรได้อย่างรอบด้าน

ในการพิจารณาในทั้ง ๒ ส่วนข้างต้น ย่อมเป็นไปเพื่อการหาวิถีทางในการพัฒนาหลักกฎหมายและทฤษฎีทางในการแก้ไขปัญหการหลบหลีกภาษีอากร ซึ่งในมาตรการทางกฎหมายที่จะใช้ในการแก้ไขปัญหานั้นอาจมีได้ในหลากหลายวิธีด้วยกัน แต่อย่างไรก็ตาม การค้นหาวិธีการดังกล่าวย่อมจำต้องพิจารณาโดยคัดสรรวิธีการที่เหมาะสมกับสภาพปัญหานั้นๆด้วย นอกเหนือจากการพิจารณาหามาตรการทางกฎหมายแล้ว ในส่วนสุดท้าย จะได้กล่าวถึงอุปสรรคและวิธีการแก้ไขปัญหาจากการนำเอาวิธีการต่างๆนั้นมาปรับใช้ในบริบทของระบบกฎหมายไทย ซึ่งประเด็นในข้างต้นเหล่านี้ จะมีการพิจารณาและวิเคราะห์ต่อไป

๒. การพิจารณาปัญหาและการเปรียบเทียบหลักกฎหมาย

๒.๑ ปัญหาสถานะ และขอบเขตการตีความหลักนิติกรรมอำพรางตามหลัก ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

*คำว่า “นิติกรรมอำพราง” ที่ปรากฏในบทนี้ หมายความว่าถึงเฉพาะนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

สำหรับปัญหาในการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในการพิจารณาถึงปัญหาการหลบหลีกภาษีอากร ได้มีการตั้งข้อสังเกตกันว่าหลักกฎหมายในเรื่องนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นมีความเหมาะสม และมีความเพียงพอแก่การที่จะนำมาใช้เพื่อแก้ปัญหากรณีของการหลบหลีกภาษีอากรในปัจจุบันหรือไม่ โดยทั้งนี้ เนื่องจากรูปแบบของการหลบหลีกภาษีอากรที่เป็นปัญหานั้น เกิดจากนับวันที่มีการพัฒนาการทางด้านธุรกิจที่มีการเจริญเติบโตรวดเร็วขึ้น ได้ส่งผลให้กฎหมายนั้นไม่สามารถดำเนินการได้ทันตามธุรกรรมที่พัฒนารูปแบบและเปลี่ยนแปลงไป ซึ่งจากกรณีดังกล่าวนี้ จึงส่งผลให้มีจุดที่น่าพิจารณาหรือตั้งข้อสังเกตว่า หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นสามารถใช้ในการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรนั้นได้หรือไม่ และหากสามารถใช้ได้แล้วนั้น หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าวนี้ควรมีขอบเขตในการพิจารณาภายใต้ขอบเขตในการใช้อย่างไร

สำหรับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่ปรากฏตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในมาตรา ๑๕๕ นั้น ได้มีการกล่าวอ้างใช้ในการพิจารณาปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรนั้นมาเป็นช่วงระยะเวลาหนึ่งแล้ว กล่าวคือ นับตั้งแต่มีคำพิพากษาศาลฎีกาในช่วงปี พ.ศ. ๒๕๓๗ ซึ่งแม้ว่าตามคำพิพากษาในฉบับดังกล่าวนี้ ศาลฎีกาจะไม่ได้มีการอ้างหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามมาตรา ๑๕๕ โดยตรงในคำพิพากษาศาลฎีกา แต่ได้มีนักวิชาการกฎหมายภาษีอากรบางส่วนที่เทียบเคียงบทบัญญัตินิติกรรมอำพรางกับหลักกฎหมายที่ศาลได้วางหลักการในกรณีคำพิพากษาฉบับดังกล่าวว่า ศาลฎีกาได้ใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางมาใช้แก่กรณีดังกล่าว

ภายหลังจากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาในคดีดังกล่าว ก็ได้มีการนำเอาบทบัญญัติกฎหมายในเรื่องนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้มาใช้บังคับแก่กรณีของการหลบหลีกภาษีอากรในอีกจำนวนหนึ่งที่ปรากฏในส่วนหนึ่งของแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่พิจารณาอ้างตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังกล่าวด้วย แต่อย่างไรก็ตาม ในช่วงระยะเวลาดังกล่าวนั้น ก็ปรากฏมีคำพิพากษาศาลฎีกาอีกฉบับหนึ่ง (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๒๔/๒๕๔๐) ซึ่งศาลฎีกาได้พิจารณาอ้างหลักทั่วไปในการทำนิติกรรมสัญญาของคู่สัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่า คู่สัญญานั้นย่อมมีอิสระในการเข้าทำสัญญาของตนโดยภาครัฐไม่มีอำนาจที่จะเข้าไปเปลี่ยนแปลงสัญญาที่คู่สัญญานั้นเข้าทำความตกลงกันได้ และด้วยเหตุที่สืบเนื่องจากคำพิพากษาศาลฎีกาในฉบับดังกล่าวนี้เอง ส่งผลให้เกิดแนวทางการพิจารณาในความไม่ชัดเจนและไม่แน่นอนของการใช้บทบัญญัติกฎหมายในการพิจารณาแก่คดีการหลบหลีกภาษีอากรดังกล่าวว่าต้องใช้หลักกฎหมายใดในการพิจารณาธุรกรรม และขอบเขตของหลักกฎหมายนั้นมีอยู่เพียงใด

จากผลในส่วนของคำพิพากษาศาลฎีกาที่พิจารณาวินิจฉัยคดี โดยอ้างหลักการกฎหมายอย่างหลักอิสระทางแพ่งและหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนาที่คู่สัญญานั้นย่อมมีอิสระที่จะทำสัญญาหรือเข้าทำนิติกรรมเพื่อผูกพันตนโดยเป็นไปอย่างไรก็ได้ นั้น โดยจากข้อเท็จจริงในคดี(คำพิพากษาศาลฎีกาที่๑๒๔/๒๕๔๐) นี้ หากพิจารณาเฉพาะข้อเท็จจริง อาจกล่าวได้ว่า คำพิพากษาฉบับนี้มีข้อเท็จจริงในคดีที่ค่อนข้างคล้ายคลึงกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๑๓๑/๒๕๓๗ ที่ศาลวินิจฉัยว่าไม่สามารถบังคับตามข้อเท็จจริงนั้นได้

โดยจากคำวินิจฉัยทั้งสองส่วนดังกล่าว ปรากฏว่ามีแนวความเห็นจากนักวิชาการกฎหมายภาษีอากรที่ได้ให้ความเห็นประกอบคำพิพากษาศาลฎีกาในฉบับดังกล่าวนี้ว่า ในกรณีการใช้

บทบัญญัติเกี่ยวกับการแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพรางต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ไม่บริสุทธิ์
 นั้น ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา ๒๑๓๑/๒๕๓๗ เป็นกรณีที่สามารถเทียบเคียงคล้ายกับการใช้หลักไม่
 บังคับตามเจตนาหลงของคู่กรณี (Sham transaction Principle) ที่ใช้เป็นหลักการบังคับในประเทศ
 สหรัฐอเมริกา แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับในส่วนคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๒๔/๒๕๔๐ นั้น ซึ่งเป็นคำ
 พิพากษาศาลฎีกาที่ศาลได้นำหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนา (Principle of Autonomy of
 Will) มาใช้โดยการยอมรับการแยกสัญญาซื้อขายและสัญญารับจ้างทำของของคู่สัญญาที่ได้ทำขึ้น เป็น
 เหตุทำให้รัฐเก็บภาษีได้เฉพาะค่าแรงซึ่งมีจำนวนน้อย ส่วนค่าของซึ่งมีจำนวนมากกว่าเก็บภาษีไม่ได้
 เพราะได้รับยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมได้ให้ความเห็นว่
 กรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาน่าจะเป็นเจตนาทั้งหมดค่าแรงและค่า
 ของ การแยกออกเป็น ๒ สัญญาไม่ใช่เจตนาที่แท้จริงแต่เป็นเจตนาหลงเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง ฉะนั้น
 ศาลฎีกาน่าจะใช้บทบัญญัติมาตรา ๑๕๕ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์วินิจฉัยว่า การแยก
 สัญญา ๒ สัญญาดังกล่าวนั้นตกเป็นโมฆะ ต้องบังคับตามเจตนาที่แท้จริงเสีย คือ เป็นการตกลงเหมาทั้ง
 ค่าแรงและค่าของ ดังนั้น ค่าของจึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีอากร ตลอดจนได้ให้ความเห็นที่เสริมไว้ใน
 ประการที่ว่า ปัจจุบันหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนา นั้น รัฐหรือสังคมเข้ามามีบทบาทเข้ามา
 ควบคุมมากขึ้น ทั้งนี้ เพื่อมิให้คู่สัญญาทำสัญญาที่มีผลกระทบต่อรัฐหรือสังคมที่มากเกินไป เช่น การ
 ห้ามมิให้มีการทำสัญญาอันมีลักษณะที่ไม่เป็นธรรม เป็นต้น ฉะนั้น ในปัจจุบันหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการ
 แสดงเจตนาจึงเริ่มเสื่อมลงและหันไปสู่แนวโน้มในทางรักษาประโยชน์ของรัฐและสังคมมากขึ้น ด้วยเหตุนี้
 หากพิจารณาตามแนวของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๒๔/๒๕๔๐ แล้วนั้น การที่ศาลฎีกายอมรับหลักความ
 ศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาเท่ากับเปิดโอกาสให้คู่สัญญาทำสัญญาอย่างไรก็ได้ที่จะทำให้เสียภาษีน้อย รัฐ
 จะจัดเก็บภาษีได้มากหรือน้อยจึงขึ้นอยู่กับอำเภอใจของคู่สัญญาได้ขึ้นอยู่กับกฎหมาย การใช้หลักความ
 ศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนา ดังกล่าวจึงไม่น่าจะนำมาใช้กับกรณีในคดีนี้ โดยกรณีในคดีนี้ ศาลฎีกาน่าจะ
 ใช้บทบัญญัติเกี่ยวกับการแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพรางตามมาตรา ๑๕๕ แห่งประมวลกฎหมาย
 แพ่งและพาณิชย์ดังกล่าวมาปรับใช้แก่คดีมากกว่า¹

จากกรณีดังกล่าวถึงข้อสังเกตเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างหลักนิติกรรมอำพรางตาม
 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กับการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรข้างต้น เพื่อให้ผู้อ่านนั้นเห็น
 ภาพตามข้อเท็จจริงที่เป็นปัญหาในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างหลักกฎหมายกับการต่อต้านการ
 หลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้อย่างตรงประเด็นมากขึ้น ในส่วนต่อไป ผู้เขียนจะได้นำเสนอในส่วนของคำ
 พิพากษาศาลฎีกาโดยส่วนหนึ่ง ซึ่งเป็นคำพิพากษาที่มีข้อเท็จจริงที่พิจารณาในประเด็นการต่อต้านการ
 หลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามแนวบรรทัดฐานที่ผ่านมาของศาล ซึ่งย่อมจะช่วยให้พิจารณาภาพปัญหาได้
 ชัดเจนมากขึ้น

¹ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร. หน้า ๕๗๕-๕๗๘

ตามแนวคำพิพากษาฎีกาที่จะได้กล่าวถึงต่อไปนี้ เพื่อประโยชน์ในการทำความเข้าใจในข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาฎีกา จึงได้มีการแยกคำพิพากษาฎีกาออกเป็น ๒ กลุ่ม* ได้แก่

- (๑) กรณีการแยกและรวมสัญญา และ
- (๒) กรณีรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิ

(๑) กรณีการแยกและรวมสัญญา

กรณีการแยกและรวมสัญญา มีคำพิพากษาที่เกี่ยวข้องกับกรณีการแยกสัญญานี้อยู่ทั้งสิ้น ๕ คำพิพากษาฎีกา ดังนี้

คำพิพากษาฎีกาที่ ๒๑๓๑/๒๕๓๗

การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยต้องการสร้างและติดตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูงจากโรงงานผลิตกระแสไฟฟ้าเขื่อนสิริกิติ์ไปยังสถานีจ่ายกระแสไฟฟ้าย่อยที่จังหวัดนครสวรรค์จึงเรียกประกวดราคาโดยกำหนดเงื่อนไขให้ผู้เข้าประกวดราคาเสนอราคาวัสดุอุปกรณ์ที่จะนำไปใช้ในการสร้างเสาไฟฟ้าแรงสูงกับค่าติดตั้งแยกจากกัน เพราะธนาคารโลกให้การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยกู้เงินเฉพาะค่าซื้ออุปกรณ์เท่านั้น ส่วนค่าติดตั้งจ่ายจากงบประมาณของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย โจทก์ยื่นประมูลราคา ในขณะที่โจทก์ยังไม่มีสำนักงานทำการหรือสาขาในประเทศไทยและประมูลประกวดราคาได้ โจทก์ได้ทำสัญญากับการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย และต่อมาได้จัดตั้งสาขาในประเทศไทยเพื่อดำเนินการตามสัญญา มีการส่งเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์มาจากโจทก์ที่ประเทศอินเดีย ตามวิธีการที่การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยสั่งซื้อ เมื่อการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยได้รับของแล้วก็ได้แจ้งให้ธนาคารโลกชำระเงิน ธนาคารโลกได้ส่งเงินค่าของดังกล่าวให้โจทก์ที่ประเทศอินเดีย ส่วนค่าติดตั้งการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยได้จ่ายให้แก่สาขาโจทก์ในประเทศไทย แต่เมื่อสัญญาระหว่างโจทก์กับการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยระบุว่าโจทก์มีหน้าที่จัดหาแรงงาน วัสดุเครื่องมือ เครื่องใช้ทั้งหมด และปฏิบัติงานทั้งสิ้น ก็ระบุว่า การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยมีหน้าที่จ่ายค่าแรงงาน วัสดุเครื่องมือ เครื่องใช้และงานที่โจทก์ทำไป สัญญาระหว่างโจทก์กับการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยจึงเป็นสัญญาจ้างทำของตามมาตรา ๕๘๗ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ทุกประการ หากใช้สัญญาซื้อขายรวมอยู่กับสัญญาจ้างทำของไม่ การที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้โจทก์ชำระภาษีการค้า โดยนำค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์มารวมเป็นค่าจ้างหรือรายรับจากการค้าประเภท ๔ ชนิด ๑ (ค) การปลูกสร้างหรือก่อสร้างทุกชนิดตามบัญชีอัตราภาษีการค้าในประมวลรัษฎากรจึงชอบแล้ว

* จากคำพิพากษาฎีกาที่จะได้กล่าวถึงในส่วนนี้ และข้อสังเกตประกอบแนวคำพิพากษากฎีกานั้น ผู้เขียนจะได้กล่าววิเคราะห์ถึงประเด็นพิจารณาเกี่ยวกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่มีการอ้างว่าสามารถนำมาใช้เพื่อแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรได้นั้นว่ามีความเหมาะสมในการนำหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางมาใช้เพียงใด โดยในส่วนดังกล่าวผู้เขียนจะได้กล่าวถึงต่อไปหลังจากพิจารณาแนวฎีกาที่เกี่ยวข้องครบถ้วนแล้ว

เมื่อสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาจ้างทำของและโจทก์ได้จัดตั้งสาขาขึ้นในประเทศไทยหรือดำเนินการตามสัญญาก็เท่ากับว่าโจทก์เป็นผู้ดำเนินการรับจ้างทำของในประเทศไทย วัสดุที่โจทก์ส่งเข้ามาในประเทศไทย จึงเป็นสัมภาระที่โจทก์จัดหาเพื่อการรับจ้างทำของของโจทก์ ค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ดังกล่าวจึงเป็นรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการในประเทศไทยของโจทก์ตามความหมายของประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ อันรวมอยู่ในค่าจ้างทำของ เงินค่าของจึงเป็นรายได้ของโจทก์ที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีด้วย มิใช่นำมาคำนวณเฉพาะค่าติดตั้งเท่านั้น เมื่อโจทก์มิได้ส่งบัญชีและเอกสารการลงบัญชีให้แก่เจ้าพนักงานประเมินเพื่อหาต้นทุนสินค้า เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินตามมาตรา ๔๑(๑) และเมื่อราคาเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ที่โจทก์รับนั้นมีกำไรรวมอยู่ด้วย การที่ธนาคารโลกซึ่งอยู่ต่างประเทศได้ส่งเงินราคาค่าของดังกล่าวไปยังโจทก์ที่ประเทศอินเดีย จึงถือได้ว่าโจทก์เป็นผู้ส่งหรือผู้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๐ ทวิ เพราะการที่ธนาคารโลกส่งเงินดังกล่าวไปให้โจทก์ในประเทศอินเดีย ก็เนื่องจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยได้กู้ยืมเงินจำนวนดังกล่าวจากธนาคารโลก การส่งเงินดังกล่าวก็เป็นไปเพื่อความสะดวกเท่านั้น กรณีเท่ากับธนาคารโลกได้ส่งเงินให้การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยแล้วการไฟฟ้าฝ่ายผลิตผู้ว่าจ้างได้มอบเงินจำนวนดังกล่าวให้สาขาโจทก์ในประเทศไทย และสาขาโจทก์ในประเทศไทยส่งเงินไปยังโจทก์ในประเทศอินเดียนั้นเอง สาขาโจทก์ในประเทศไทยก็คือตัวโจทก์ จึงเท่ากับโจทก์เป็นผู้ส่งหรือจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ที่เจ้าพนักงานประเมินให้โจทก์เสียภาษีจึงชอบแล้ว

จากคำพิพากษาดังกล่าวในข้างต้น มีข้อสังเกตของศาสตราจารย์พิเศษกิติพงษ์ อรุณีพัฒน์พงศาค² สัญญาสร้างและติดตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูง โดยสัญญาระบุว่า ผู้รับจ้างมีหน้าที่จัดหาวัสดุเครื่องมือเครื่องใช้ทั้งหมดและการปฏิบัติงานทั้งสิ้น ดังนั้น แม้ว่าจะมีการแยกประเภทของงานที่เป็นการจัดหาวัสดุ และการติดตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูงออกจากกัน โดยอ้างเหตุของข้อกำหนดในการจ่ายเงินที่มาจากคนละที่ ศาลก็ยังถือว่าเป็นสัญญาจ้างทำของทั้งหมดตามข้อกำหนดในสัญญา หรือเป็นสัญญาฉบับเดียว โดยไม่มีการแบ่งแยกแต่อย่างใด

คำพิพากษาฎีกาที่ ๑๒๔/๒๕๔๐

นิติกรรมสองฝ่ายหรือสัญญานั้นเกิดขึ้นจากการกระทำด้วยใจสมัคร มุ่งโดยตรงในการผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล ซึ่งฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาด้วยคำเสนอ อีกฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาด้วยคำสนองรับที่ถูกต้องตรงกัน ดังนั้น หากคู่สัญญาแสดงเจตนาทำเอกเทศสัญญาสองลักษณะต่างกัน แม้จะกลายเป็นลายลักษณ์อักษรไว้ในสัญญาฉบับเดียวกันก็ย่อมทำได้ ไม่มีกฎหมายห้ามแต่อย่างใด เมื่อสัญญาซื้อขาย ติดตั้ง และก่อสร้างที่โจทก์ทำไว้กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยระบุไว้ว่า การจัดหาเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์และการบริการก่อสร้างและติดตั้งเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากกัน และยังได้แบ่งมูลค่าของแต่ละสัญญาออกจากกัน จึงต้องตีความตามเจตนาอันแท้จริงของคู่สัญญาว่าโจทก์และองค์การโทรศัพท์เจตนาทำสัญญาซื้อขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์กับสัญญาจ้างทำของ (ก่อสร้าง ติดตั้ง

²กิติพงษ์ อรุณีพัฒน์พงศ. ๑๐ ข้อคิด ฎีกาษี ลดภาษี หน้า ๑๔๙

เครือข่ายและชุมสายโทรศัพท์) แยกต่างหากจากสินค้าหาใช้คู่สัญญาเจตนาทำสัญญาจ้างทำของโดยตกลงให้โจทก์เป็นผู้จัดหาสัมภาระไม่

จากคำพิพากษาดังกล่าวในข้างต้น มีข้อสังเกตของศาสตราจารย์พิเศษกิตติพงษ์ อรุณีพัฒน์³ ว่า กรณีตามข้อเท็จจริงในคดีนี้ เป็นการแยกประเภทสัญญาและมูลค่าไว้อย่างชัดเจน และกรณีคู่สัญญาอยู่ในอนุสัญญาภาชีซอน แต่รวมเป็นสัญญาฉบับเดียว กรณีนี้ ศาลพิจารณาโดยเห็นว่า เป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากกันได้ แม้จะเขียนอยู่ในสัญญาฉบับเดียวก็ตาม และไม่ถือว่าคู่สัญญานั้นได้ทำสัญญาจ้างทำของทั้งหมดของมูลค่าสัญญาแต่อย่างใด โดยทั้งนี้ ศาลได้ให้เหตุผลในตอนต้นว่า ศาลเคารพตามหลักเจตนาของคู่สัญญา โดยคู่สัญญาย่อมมีอิสระที่จะตกลงกันในลักษณะสัญญาอย่างไรก็ได้ (ซึ่งตามคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ ได้มีนักวิชาการบางส่วน เห็นว่าเป็นลักษณะที่คู่สัญญามีเจตนาทำนิติกรรมอำพราง ดังนั้น จึงควรบังคับตามสัญญาจ้างทำของเป็นฉบับเดียวทั้งหมด)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๐๔๙/๒๕๕๐

กรณีใดจะถือรายรับใดเป็นรายรับที่จะต้องเสียภาษีการค้าตามประเภทการค้า ๔ การรับจ้างทำของจะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆไป เมื่อสัญญาระหว่างโจทก์กับลูกค้านำมูลค่าประสงค์ถึงการซื้อขายลิฟต์ เครื่องปรับอากาศ บันไดเลื่อนและการรับจ้างติดตั้งด้วย การที่โจทก์ได้ระบุราคาค่าสินค้าและค่าแรงงานในการติดตั้งพร้อมวัสดุในสัญญาฉบับเดียวกัน แต่แยกออกเป็น ๒ รายการต่างหากจากกันอย่างชัดเจนย่อมกระทำไม่ได้เพราะไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน นอกจากนี้ สัญญาดังกล่าวโจทก์ไม่ได้ทำการผลิตหรือทำวัสดุสิ่งใดขึ้นมา แต่วัสดุสิ่งของ คือ ลิฟต์ เครื่องปรับอากาศ และบันไดเลื่อนนั้นมีอยู่สำเร็จรูปอยู่แล้ว เพียงแต่โจทก์นำมาติดตั้งเท่านั้น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๔๕๐/๒๕๕๒

โจทก์ได้ทำสัญญากับกองทัพเรือเพียงฉบับเดียวแต่ในเนื้อหาของสัญญาตามภาคผนวกแนบท้ายสัญญาได้ระบุราคาของเครื่องชุมสายโทรศัพท์ทั้ง ๘ ชุมสายว่ามีราคาเท่าใด อุปกรณ์ประกอบมีราคาเท่าใด ค่าแรงงานติดตั้ง ค่าบริการติดตั้งและการทดสอบและค่าฝึกอบรมคิดเป็นจำนวนเท่าใด โดยแยกชำระออกต่างหากจากกันถือได้ว่าเป็นสองลักษณะสัญญาในสัญญาฉบับเดียวกัน คือ สัญญาซื้อขายในส่วนเครื่องชุมสายโทรศัพท์และอุปกรณ์ประกอบเพราะกองทัพเรือเป็นผู้ดำเนินการนำสินค้าผ่านพิธีการศุลกากรในฐานะผู้ซื้อเจ้าของสินค้าตามใบขนสินค้าต้องทดสอบเครื่องชุมสายโทรศัพท์ที่ซื้อและประกอบเสร็จตั้งแต่อยู่ที่โรงงานเองผู้ขายในต่างประเทศก่อนส่งมาไทยและอีกส่วนเป็นสัญญาจ้างทำของกรณีการบริการติดตั้ง เพราะโจทก์ต้องใช้เทคนิคเฉพาะจากความรู้ซึ่งเป็นสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาเกี่ยวกับซอฟต์แวร์ กองทัพเรือมีกรรมสิทธิ์ในเครื่องชุมสายโทรศัพท์ แต่ซอฟต์แวร์ซึ่งเป็นคำสั่งที่ใช้กับเครื่องชุมสายโทรศัพท์ โจทก์ไม่ได้ขายให้เพราะต้องเก็บความลับจากการสร้างสรรค์มิให้ล่วงรู้ไปถึงผู้ประกอบการรายอื่น จึงได้ระบุไว้ในข้อ ๑๖ แห่งสัญญา ดังนั้น ส่วนของสัญญาที่เกี่ยวกับการซื้อขาย

³ เรื่องเดียวกัน หน้า ๑๕๑

โจทก์ไม่ต้องเสียภาษีการค้าตามประเภทตามประเภทการค้า ๔ ชนิด ๑ (ฉ) รับจ้างทำของ และไม่ต้องเสียอากรและค่าเพิ่มอากร เพราะมิใช่ผู้ประกอบการค้า แม้ในข้อสัญญาระบุว่ากองทัพเรือจะรับภาระที่เสียอากรแทนผู้ขาย คือ โจทก์ การที่ตราสารหรือสัญญาไม่ปิดแสดมภ์ทำได้ ต้องปิดอากรให้ถูกต้อง จำเลยมีอำนาจประเมินเรียกเก็บค่าอากรและค่าเพิ่มอากรจากผู้มีหน้าที่เสีย คือ โจทก์ และโจทก์ไปเรียกคืนจากกองทัพเรือต่อไป

จากคำพิพากษาดังกล่าวในข้างต้น มีข้อสังเกตของศาสตราจารย์พิเศษกิติพงศ์ อุรพีพัฒนพงศ์ ว่า⁴ จากข้อเท็จจริงตามฎีกาข้างต้นนั้น เป็นลักษณะที่คู่สัญญานั้นได้รวมสัญญาเช่นเดียวกันกับตามคำพิพากษาฎีกา ๑๒๔/๒๕๔๐ โดยตามฎีกานี้ เป็นการที่แม้จะทำสัญญานับเดียว แต่มีภาคผนวกของสัญญาที่ระบุแยกราคากันอย่างชัดเจน กรณีดังกล่าวนี้ ศาลเห็นว่าสามารถแยกพิจารณาสัญญาออกจากกันได้ โดยถือตามเจตนาและอิสระของคู่สัญญาที่จะตกลงสัญญากันอย่างไรก็ได้

คำพิพากษาฎีกาที่ ๘๓๒๗/๒๕๔๔

ตามสัญญาซื้อขาย โจทก์และองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยมีเจตนาแยกเป็นสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์กับสัญญาจ้างทำของ และจำเลยก็ยอมรับว่าโจทก์ได้ทำสัญญาขายวัสดุอุปกรณ์และติดตั้งชุมสายโทรศัพท์กับวางสัญญาณเตือนภัยกับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย โดยมีการแยกส่วนของสัญญาซื้อขายและสัญญาจ้างก่อสร้างกับติดตั้งออกจากกัน ในส่วนสัญญาซื้อขายถือไม่ได้ว่าเกิดจากการประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรของโจทก์ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศไทย เมื่อขณะทำสัญญาโจทก์ยังไม่มีสถานประกอบการตั้งอยู่ในประเทศไทย ดังนั้น รายได้จากค่าวัสดุอุปกรณ์ โจทก์จึงได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ตามความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยและเบลเยียม เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๐๕ โจทก์ไม่ต้องนำรายได้ค่าวัสดุอุปกรณ์ในปี ๒๕๕๒ จำนวน ๑๐๙,๖๕๓,๔๒๖.๖๑ บาท และในปี ๒๕๓๓ จำนวน ๕๒,๓๐๒,๐๐๗.๘๔ บาท มาเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๗๑ (๑) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๓๒ และปี ๒๕๓๓ ตามลำดับ

(๒) กรณีรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิ

สำหรับกรณีรายจ่ายต้องห้ามมิให้นำมาคำนวณในการคำนวณกำไรสุทธินั้น เป็นข้อเท็จจริงอีกคดีหนึ่ง ที่หากพิจารณาข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาฎีกาฉบับนี้ อาจพิจารณาได้ถึงปัจจัยหรือเหตุที่คู่กรณีนั้นได้ทำสัญญาโดยมีรายละเอียดข้อเท็จจริงเช่นว่านี้ว่า แท้จริงแล้วมีเจตนาที่แท้จริงที่เป็นไปตามเนื้อหาของสัญญาหรือไม่ อันจากลักษณะข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาฎีกาดังกล่าวนี้ จึงมีแนว

⁴ เรื่องเดียวกัน หน้า ๑๕๒

ความเห็นของนักวิชาการบางท่านได้ให้ความเห็นว่า พอที่จะศึกษารวมไปกับกรณีของหลักนิติกรรมอำพรางได้

คำพิพากษาฎีกาที่ ๖๗๐๔/๒๕๔๑

โจทก์และบริษัท ส. เป็นบริษัทในเครือเดียวกัน มีผู้ถือหุ้นและกรรมการชุดเดียวกัน โจทก์ได้ซื้อขายแลกเปลี่ยนหุ้นกับบริษัท ส. โดยซื้อหุ้นบริษัท ส. ราคาหุ้นละ ๕๐ บาท แต่ไม่ต้องชำระค่าหุ้นตอบแทนค่าหุ้น เป็นหุ้นของโจทก์ในราคาหุ้นละ ๑๐๐ บาท ซึ่งขณะนั้นบริษัท ส. มีหนี้สินและขาดทุนสะสมเป็นจำนวนมากจนทำให้หุ้นของบริษัท ส. ไม่มีมูลค่าแล้ว แต่เพื่อให้ผู้ถือหุ้นของบริษัท ส. ได้รับเงินลงทุนคืน เนื่องจากโจทก์ประกอบกิจการมีกำไรผู้ถือหุ้นของบริษัท ส. และในปีนั้นเองโจทก์ได้จัดตั้งบริษัท อ. ขึ้นมาประกอบกิจการโดยมีวัตถุประสงค์เช่นเดียวกับบริษัท ส. และมีสถานที่ตั้งแห่งเดียวกับบริษัท ส. อีกด้วย มีลักษณะเป็นการแข่งขันกับบริษัท ส. โจทก์จึงไม่ได้มีจุดมุ่งหมายที่จะซื้อหุ้นของบริษัท ส. เพื่อฟื้นฟูกิจการให้ก้าวหน้าและมีผลกำไรหรือเพื่อหากำไรจากมูลค่าหุ้นหรือจากการดำเนินกิจการของบริษัท ส. การซื้อหุ้นบริษัท ส. ของโจทก์จึงมีความมุ่งหมายเพียงเพื่อช่วยเหลือผู้ถือหุ้นของบริษัท ส. และในเวลาเดียวกันก็จะนำผลขาดทุนจากการขายหุ้นมาหักเป็นรายจ่ายของโจทก์ ดังนั้น การที่โจทก์ขายหุ้นของบริษัท ส. ให้กับบริษัท อ. ที่จัดตั้งขึ้นใหม่ หากมีผลขาดทุนจริง ผลขาดทุนดังกล่าวจึงไม่ใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

โจทก์ใช้วิธีการและชั้นเชิงอันแยบยลในการช่วยเหลือผู้ถือหุ้นของบริษัท ส. และในเวลาเดียวกันก็พยายามทำให้กำไรสุทธิของโจทก์ลดลง แม้ต่อมาในภายหลังโจทก์จะได้ให้ความช่วยเหลือในการตรวจสอบได้สวนก็ตาม คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ได้ลดเบี้ยปรับให้โจทก์คงเรียกเก็บเพียงร้อยละ ๕๐ ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย นับได้ว่าเป็นคุณแก่โจทก์มากแล้ว จึงไม่สมควรที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับให้ลดลงอีก

จากคำพิพากษาดังกล่าวในข้างต้น ได้มีข้อสังเกตของศาสตราจารย์พิเศษกิติพงษ์ อรุณีพัฒน์พงศ์ได้ให้ข้อสังเกตในคำพิพากษาฎีกานี้ไว้ว่า⁵ ตามแนวคำพิพากษาฎีกา ๖๗๐๔/๒๕๔๑ นี้ เป็นคำพิพากษาที่ควรนำไปพิจารณาในสัญญาที่มีการปรับโครงสร้างกิจการของบริษัท โดยการใช่ผลขาดทุนของบริษัทในเครือ และเป็นการช่วยเหลือผู้ถือหุ้นของบริษัทที่ขาดทุนนั้น โดยหากจะมีการปรับโครงสร้างกิจการกันจริงนั้น ก็ควรที่จะต้องมีการกระทำที่เป็นการซื้อขาย และต้องการปรับปรุงกิจการอย่างแท้จริงหาใช่ลักษณะของการทำธุรกรรมเพื่อประโยชน์ในการใช่ผลขาดทุนจากการขายหุ้น และช่วยเหลือผู้ถือหุ้นเท่านั้น โดยไม่มีวัตถุประสงค์ในการปรับโครงสร้างกิจการอย่างแท้จริงเหมือนข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ ที่ศาลเชื่อว่าแท้จริงไม่มีวัตถุประสงค์ในการปรับโครงสร้างกิจการนั้นเลย ด้วยเหตุนี้ ตามผลของคำพิพากษาฎีกาจึงออกมาในทางที่มีให้บริษัทนั้นใช่ผลขาดทุนในจากการขายหุ้นนั้นมาหักเป็นรายจ่าย

⁵ เรื่องเดียวกัน หน้า ๑๗๔

จากที่ได้กล่าวในข้างต้น ทั้งในส่วนคำพิพากษาฎีกาที่เกี่ยวข้องและแนวความเห็นของนักกฎหมาย* ที่ได้เสนอความเห็นต่อแนวคำพิพากษาศาลฎีกานั้นว่าหลักการที่ศาลใช้ในคำพิพากษาฎีกา โดยเฉพาะในฎีกา ๒๑๓๑/๒๕๓๗ นั้นสามารถเทียบได้กับหลักนิติกรรมอำพรางตามมาตรา ๑๕๕ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จะเห็นได้ว่าจากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ปรากฏอยู่ในตัวคำพิพากษาดังกล่าว หรือคำพิพากษาที่ตามมาในภายหลัง ทั้งส่วนที่ศาลเห็นควรให้บังคับตามเจตนาของคู่สัญญานั้นหรือไม่ (หากพิจารณาตามคำพิพากษาฎีกาในข้างต้นทั้งหมด) ศาลฎีกาไม่เคยกล่าวอ้างถึงหลักการนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (มาตรา ๑๕๕) มาใช้ประกอบเหตุผลในการพิพากษาคดีใดๆนั้นอย่างชัดเจน

โดยจากแนวคำพิพากษาฎีกาที่ผู้เขียนได้จัดเป็น ๒ กรณีดังกล่าว (กรณีการแยกสัญญาและกรณีรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิ) หากสังเกตให้ดีจะเห็นว่า แนวของศาลฎีกาที่พิจารณาข้อเท็จจริงตามคำพิพากษานั้น โดยส่วนใหญ่จะอ้างอิงหลักกฎหมายประกอบการวินิจฉัยซึ่งพอจัดกลุ่มได้เป็น ๒ ส่วน กล่าวคือ ในส่วนแรก คือ หลักอิสระในทางแพ่ง ซึ่งเป็นแนวที่ศาลได้นำหลักมาใช้เพื่อประกอบการให้เหตุผลว่า ศาลยอมรับในรูปแบบการทำสัญญาของคู่สัญญาดังกล่าว (คำพิพากษาฎีกาที่ ๑๒๔/๒๕๔๐ คำพิพากษาฎีกาที่ ๓๐๔๙/๒๕๔๐ และคำพิพากษาฎีกาที่ ๔๔๕๐/๒๕๔๒) และอีกหลักหนึ่งนั้น คือ เป็นหลักการที่พอสันนิษฐานได้ว่า เป็นกรณีที่ศาลพิจารณานข้อเท็จจริงที่เป็นปัจจัยส่งให้คู่สัญญานั้นเข้าทำธุรกรรมดังกล่าว โดยหากปัจจัยที่ส่งให้คู่สัญญาเข้าทำธุรกรรมนั้น ตั้งอยู่บนฐานที่คู่สัญญานั้นไม่ได้มีเจตนาที่จะได้กระทำอย่างแท้จริง หรือการกระทำดังกล่าวนั้นไม่สมเหตุผลผลในทางธุรกิจแล้ว กรณีดังกล่าวศาลก็จะไม่บังคับตามสัญญานั้น และศาลได้กำหนดผลให้มีภาวะภาษีอากรตามที่ศาลเห็นว่าคู่สัญญานั้นมีความมุ่งหมายที่แท้จริงที่จะผูกพันกันตามลักษณะธุรกรรมใด (จากตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาข้างต้น เช่น คำพิพากษาฎีกาที่ ๒๑๓๑/๒๕๓๗ และคำพิพากษาฎีกาที่ ๖๗๐๔/๒๕๔๑) ซึ่งในคำพิพากษาในคดีหลังนี้ เป็นกรณีที่ศาลไม่บังคับตามปฏิเสธธุรกรรมการปรับโครงสร้างกิจการ เพราะศาลเห็นว่าแท้จริงแล้วคู่สัญญานั้นไม่มีเจตนาในการทำธุรกรรมนั้นอย่างแท้จริง และศาลได้กำหนดผลในภาวะภาษีอากรของคู่สัญญาว่า คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งนั้นจะถือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้)

จากเหตุผลประกอบตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาในทั้งสองส่วนดังกล่าวนี้ (กล่าวคือ หลักอิสระในทางแพ่ง และการไม่บังคับตามเจตนาของคู่สัญญา) ได้กลายเป็นประเด็นที่นำไปสู่การถกเถียงกันในเรื่องหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ใน ๒ ประเด็นที่ว่าด้วย ๑. กรณีการที่ศาลไม่บังคับตามเจตนาของคู่สัญญาตามแนวคำพิพากษา ๒๑๓๑/๒๕๓๗ จะถือได้หรือไม่ว่าเป็นการที่ศาลวินิจฉัยโดยใช้หลักตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในการวินิจฉัยคดี และ ๒. จากประเด็นตาม ๑ หากย้อนไปพิจารณาตามแนวความเห็นของศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมที่ได้ให้ความเห็นว่า กรณีตามแนวคำพิพากษาฎีกา ๑๒๔/๒๕๔๐ นั้น ศาลควรใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในการพิจารณาข้อเท็จจริงในคดีดังกล่าว โดยในการพิจารณาตามแนวหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นควร

*ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม กล่าวในหนังสือ คู่มือการศึกษาวិชา กฎหมายภาษีอากร. หน้า ๕๗๕

พิจารณาข้อเท็จจริงโดยให้ถือว่าข้อสัญญาที่คู่สัญญาได้ทำขึ้นนั้นแท้จริงแล้วเป็นข้อสัญญาที่ไม่ได้แยกออกจากกันแต่อย่างใด โดยกรณีที่ปรากฏออกมาว่าแยกข้อสัญญานั้นคงเป็นเพราะกรณีการแยกข้อสัญญาดังกล่าวนี้ไม่ใช่เจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญา จากความเห็นในส่วนนี้ หากพิจารณาควบคู่ไปกับประเด็นตามคำพิพากษาฎีกา ๒๑๓๑/๒๕๓๗ ที่ได้กล่าวไปในประเด็นแรกนั้น ย่อมทำให้เกิดข้อพิงพิจารณาอีกข้อหนึ่งว่า ตามความเห็นของศาสตราจารย์พิเศษชัชสิทธิ์ ตราชูธรรมที่ได้ให้ความเห็นดังกล่าวนี้ เป็นความเห็นที่สอดคล้องกับแนวฎีกาของศาลและเป็นไปตามหลักการนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ควรพิจารณาเช่นนั้นหรือไม่

จากลักษณะของข้อถกเถียงที่ได้กล่าวในข้างต้น กอปรกับแนวความเห็นของผู้เขียนที่เห็นว่า กรณีตามคำพิพากษาฎีกาที่ ๒๑๓๑/๒๕๓๗ และฎีกาอื่นๆที่ผ่านมา(ตามฎีกาทั้งหมด)นั้น ศาลฎีกาไม่ได้กล่าวอ้างหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในการวินิจฉัยคดีอย่างชัดเจนแต่อย่างใด และกรณีที่มีการอ้างอิงหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าวนี้ คงเป็นเพียงการกล่าวอ้างโดยนักวิชาการกฎหมาย (ศาสตราจารย์พิเศษชัชสิทธิ์ ตราชูธรรม) เท่านั้นที่ได้กล่าวถึงข้อกฎหมายในการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากร ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ เพื่อให้ผู้อ่านนั้นสามารถเข้าใจถึงประเด็นที่ผู้เขียนมีความเห็นว่าหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไม่ได้ถูกกล่าวอ้างในคำพิพากษาฎีกาที่ผ่านมาเลย ในกรณีนี้ ผู้เขียนจะได้พิจารณาตามหลักการกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ประกอบกับแนวคำพิพากษาฎีกาที่ ๒๑๓๑/๒๕๓๗ อย่างละเอียด ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการทำความเข้าใจหลักการนิติกรรมอำพรางในส่วนนี้ กล่าวคือ

หากพิจารณาตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ตามมาตรา ๑๕๕ แล้วนั้น จะเห็นได้ว่าลักษณะสำคัญของการพิจารณาตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นได้ จะต้องปรากฏว่ามีนิติกรรมที่ถูกอำพรางหรือนิติกรรมที่ถูกปกปิดเอาไว้เพื่อลวงบุคคลอื่นเป็นสาระสำคัญของการเป็นนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น หากกรณีที่ไม่มีความเห็นว่าจะถือว่านิติกรรมนั้นเป็นนิติกรรมที่ถูกอำพรางเอาไว้แล้ว กรณีย่อมไม่สามารถที่จะใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เข้ามาจัดการปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรนั้นได้ ซึ่งจากประเด็นดังกล่าว หากพิจารณาตามแนวคำพิพากษาฎีกาที่ได้กล่าวในข้างต้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในกรณีที่เป็ฎีกาที่เกี่ยวข้องกับการรวมและแยกสัญญานั้น (ยกเว้นคำพิพากษาฎีกาที่ ๒๑๓๑/๒๕๓๗) ตามความเห็นของผู้เขียน ก็มีความเห็นไปในทางเดียวกันกับแนวของคำพิพากษาฎีกาที่วินิจฉัยให้ถือตามเจตนาของคู่สัญญาที่ได้รวมหรือแยกสัญญาตามเจตนาของคู่สัญญา ทั้งนี้ เพราะข้อสัญญาที่มีการแยกกันนั้นไม่ได้มีการอำพรางนิติกรรมอื่น หรือกล่าวอีกประการหนึ่งได้ว่า เป็นเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญานั้นเอง* ซึ่งจากแนวความเห็นดังกล่าวนี้ ย่อมสรุปได้อีกเช่นกันว่า ผู้เขียนก็ไม่เห็นด้วยกับแนวการพิจารณาตามความเห็นของศาสตราจารย์พิเศษชัชสิทธิ์ ตราชูธรรมที่เห็นว่าใช้หลักนิติกรรมอำพรางในคดี ๑๒๔/๒๕๔๐ ได้

* คำพิพากษาฎีกาที่ ๑๒๔/๒๕๔๐ ประกอบ

นอกเหนือจากที่กล่าวในข้างต้น กรณีหากพิจารณาตามข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาฎีกาที่ ๒๑๓๑/๒๕๓๗ นั้น จะเห็นได้ว่าคู่กรณีตามคำพิพากษาดังกล่าว ได้มีการแสดงเจตนาเพื่อแยกสัญญา กันอย่างแท้จริง โดยมีลักษณะเป็นไปตามเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญา และไม่มีเจตนาที่จะทำสัญญาขึ้น เพื่อปกปิดสัญญาอื่นแต่อย่างใดที่จะส่งผลทำให้สัญญานั้นตกเป็นนิติกรรมอำพรางได้ ดังนั้น การที่ศาล ฎีกาวินิจฉัยให้สัญญาที่สร้างขึ้นระหว่างคู่สัญญานั้นต้องรวมกัน (สัญญาซื้อขายเสาไฟฟ้าไม่บังคับ โดยบังคับ ตามสัญญาจ้างทำของเท่านั้น) โดยศาลให้เหตุผลว่าสัญญาที่แยกกันนั้นเป็นการที่คู่สัญญาลวงเพื่อปกปิด สัญญาที่แท้จริงเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากร ซึ่งจากเหตุผลของศาลที่ให้ในคดีนี้ จะเห็นได้ว่าเป็นการ พิจารณาเฉพาะประเด็นทางภาษีอากรเท่านั้น โดยไม่ได้พิจารณาประเด็นในส่วนของนิติกรรมอำพรางแต่ อย่างไม่ ผู้เขียนมีความเห็นว่า กรณีข้อเท็จจริงตามคำพิพากษา จึงไม่ใช่กรณีที่เป็นการพิจารณาเหตุ ความเป็นนิติกรรมอำพรางตามความในมาตรา ๑๕๕ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่อย่างใด ทั้งนี้ เพราะสัญญาของคู่สัญญานั้นเกิดจากเจตนาที่แท้จริง ไม่ใช่เกิดจากการปิดบังอำพรางนิติกรรมอีกอันหนึ่ง เอาไว้

จากที่กล่าวมาข้างต้นที่ว่า แท้จริงแล้วคู่สัญญานั้นมีการแสดงเจตนาที่แท้จริงเพื่อเข้าทำ สัญญาในลักษณะของการแยกสัญญา โดยไม่ได้มีเจตนาเพื่ออำพรางนิติกรรม รวมทั้งการที่คดีดังกล่าวนี้ เป็นเพียงกรณีที่คู่ความในคดีได้ยกข้อต่อสู้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับประเด็นภาษีอากรเพื่อประเมินภาษีอากร ในประเภทของธุรกรรมนั้นใหม่เท่านั้น โดยไม่ได้มีการยกข้อต่อสู้หรือประเด็นในส่วนของความเป็นนิติ กรรมอำพรางขึ้นในคดีพิพาทแต่อย่างใด ดังนั้น จากที่ศาลฎีกาได้วินิจฉัยในประเด็นที่ผ่านมา (ฎีกาที่ ๒๑๓๑/๒๕๓๗) หากพิจารณาว่าเป็นหลักนิติกรรมอำพรางในการวินิจฉัยคดีนี้แล้ว จึงนำตั้งข้อสังเกตว่า การวินิจฉัยคดีของศาลฎีกาดังกล่าว จะถือว่าเป็นการวินิจฉัยนอกฟ้องนอกประเด็นหรือไม่ ทั้งนี้ เนื่องจาก ในหลักกฎหมายตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๔๒ ได้กำหนดวางหลักการให้ศาล ต้องวินิจฉัยคดีเท่าที่มีประเด็นข้อพิพาทที่เกิดจากคำคู่ความที่ฝ่ายโจทก์และจำเลยได้ฟ้องและให้การไว้ เท่านั้น ศาลจึงจะวินิจฉัยได้ ดังนั้น การที่ศาลในคดี ๒๑๓๑/๒๕๓๗ นั้น ได้วินิจฉัยโดยยกประเด็นในส่วน ของเจตนาลวงขึ้นพิจารณาโดยไม่มีประเด็นพิพาทในส่วนนี้แต่อย่างใด จึงเป็นเรื่องที่น่าพิจารณาว่าเป็น เรื่องที่ศาลมีอำนาจในการวินิจฉัยคดีในลักษณะเช่นว่านี้หรือไม่

โดยจากผลของแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ไม่แน่นอนและขาดความชัดเจนในหลักการที่ นำมาใช้ในการพิจารณาปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ได้ส่งผลให้แนวทางการพิจารณาการทำสัญญา ที่มีลักษณะการวางแผนภาษีอากรนั้นเกิดความไม่ชัดเจนในการใช้หลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องของศาลฎีกา ในการวางบรรทัดฐานคดีดังกล่าว ซึ่งจากลักษณะของแนวบรรทัดฐานของศาลฎีกาที่ไม่ชัดเจนดังกล่าว เช่นว่านี้ ย่อมส่งผลกระทบต่อโดยตรงในการตกลงเข้าทำสัญญาของภาคเอกชน และย่อมส่งผลกระทบต่อ ต้นทุนทางการค้าอันเกิดจากความเสี่ยงทางการค้าที่ไม่แน่นอนในการเข้าทำสัญญานั้นด้วย ซึ่งท้ายที่สุด จากการเพิ่มขึ้นของต้นทุนในการประกอบกิจการดังกล่าวนี้ ย่อมส่งผลกระทบต่อปัจจัยในด้านการแข่งขันทาง การค้าไม่มากนักน้อยตามมาเป็นผลที่ไม่ว่าจะเป็นโดยตรงหรือโดยอ้อม

จากปัญหาในส่วนที่ได้กล่าวในข้างต้นนี้ ตามความเห็นของผู้เขียนนั้น เห็นว่ากรณีตาม แนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ได้มีการให้เหตุผลประกอบในส่วนที่ ๒ นั้น (ในเหตุผลทางด้านเศรษฐกิจ ทั้งนี้

ตามที่ได้เขียนได้แบ่งเอาไว้ข้างต้น) ไม่ใช่กรณีที่สามารถนำหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นมาใช้ได้ แม้ว่าจะมีการอ้างโดยเทียบเคียงกับหลัก Sham transaction principle ของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งให้ผลในท้ายที่สุดเหมือนกับกรณีของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ตาม

โดยในการที่ศาลให้เหตุผลประกอบคำพิพากษาศาลฎีกาในลักษณะดังกล่าวข้างต้น (ตามที่ได้เขียนได้พิจารณาเหตุผลที่ศาลให้ประกอบ) ผู้เขียนเห็นว่า เป็นกรณีที่ศาลนั้นได้พิจารณาหลักการโดยก้าวไปเกินกว่าหลักกฎหมายไทยในปัจจุบันที่ได้มีการบัญญัติขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษร กล่าวคือสามารถเทียบได้กับหลักการในเรื่องของ Business purpose และ Economic substance doctrine ซึ่งหลักการในทั้ง ๒ ส่วนดังกล่าวนี้ เป็นกรณีหลักการที่ใช้ในการพิสูจน์ธุรกรรมซึ่งไม่เข้าเงื่อนไขในการพิจารณาตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้วนั่นเอง แต่อย่างไรก็ตามนั้น แม้จะได้กล่าวว่าศาลฎีกาได้ก้าวโดยใช้หลักการพิจารณาเหตุผลทางเศรษฐกิจ หรือในประเด็นเหตุผลทางธุรกิจเข้ามาพิจารณาธุรกรรมนั้น แต่กรณีก็ไม่ได้หมายความว่าหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นจะไม่มีที่ใช้ในการพิจารณาธุรกรรมตามปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรนั้นแต่อย่างใด ทั้งนี้เนื่องจากหลักการในทั้ง ๒ ส่วนนั้น (คือ หลักนิติกรรมอำพรางและหลักการพิจารณาตามเหตุผลทางเศรษฐกิจ) ต่างมีกรณีจุดมุ่งหมายในการพิสูจน์ธุรกรรมที่แตกต่างกัน คือ หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น มีวัตถุประสงค์ในการพิจารณาเฉพาะนิติกรรมที่ได้ทำขึ้นเพื่อปกปิดนิติกรรมอีกอันหนึ่งเท่านั้น ดังนั้น หากกรณีที่ไม่ได้มีลักษณะของนิติกรรมที่ปกปิดนิติกรรมอีกอันหนึ่งแล้ว เช่น การแยกสัญญาหนี้ กรณีย่อมไม่สามารถใช้หลักนิติกรรมอำพรางได้ ซึ่งต่างจากกรณีการพิจารณาตามเหตุผลทางเศรษฐกิจ ที่พิจารณารวมไปถึงกรณีที่อยู่นอกเหนือขอบเขตของหลักนิติกรรมอำพรางนั้นได้

ด้วยเหตุดังกล่าวข้างต้น ที่แสดงให้เห็นแล้วว่า หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางและหลักการที่ศาลได้ใช้อ้างอิงนั้น ตามความเห็นของผู้เขียนเห็นว่าเป็นคนละกรณีกัน และทั้ง ๒ หลักการนั้นหาได้มีลักษณะที่ทับซ้อนกันแต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม แม้ว่าหลักนิติกรรมอำพรางนั้นจะสามารถใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรได้ก็ตาม แต่ในการใช้หลักนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้ ผู้อ่านจำเป็นต้องมีความเข้าใจด้วยว่าหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นต้องมีขอบเขตในการพิจารณาด้วย และในประเด็นที่ว่าหลักนิติกรรมอำพรางต้องมีขอบเขตเพียงใดนั้น จะได้มีการพิจารณากันต่อไป และในประเด็นสุดท้ายนั้น จะเป็นการพิจารณาในประเด็นความเหมาะสมในการใช้หลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร

๒.๑.๑ ขอบเขตการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศไทย

จากที่กล่าวข้างต้นแล้วว่า หากพิจารณาจากการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในการพิจารณาต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้น แม้ว่าบางประเทศจะได้มีการใช้หลักกฎหมายดังกล่าวในการพิจารณาต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้นก็ตาม แต่ไม่ว่าตามแนวของประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส

หรือประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันนั้น ต่างมีแนวทางในการพิจารณาซึ่งเป็นไปตามแนวคิดและความเชื่อที่มีต่อระบบกฎหมายในประเทศเหล่านั้นเป็นสำคัญ และส่งผลให้แนวทางการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของแต่ละประเทศนั้นแตกต่างกันออกไป

แม้จะพิจารณาได้เบื้องต้นว่าใช้หลักการกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่มีพื้นฐานเดียวกันก็ตาม แต่ในประเด็นหลักกฎหมายดังกล่าวนี้ หากพิจารณาอย่างแท้จริงในการใช้และการตีความกฎหมาย จะพบได้ว่าการใช้หลักกฎหมายที่กล่าวในเบื้องต้นว่า เป็นหลักกฎหมายเดียวกันนั้น แท้ที่จริงแล้วหากพิจารณาในเชิงการบังคับใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้น อาจมีบางส่วนที่ต้องพิจารณาเพิ่มเติม นอกจากหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้น โดยพิจารณาบนพื้นฐานแนวความคิดที่มีอิทธิพลเหนือบทบัญญัติกฎหมายนั้นที่แตกต่างกันไปด้วย และจากประเด็นในส่วนดังกล่าวนี้เอง ได้ส่งผลโดยตรงให้ต้องพิจารณาว่า แม้ตามกฎหมายของประเทศไทยในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (มาตรา ๑๕๕) นั้น จะได้มีการบัญญัติหลักกฎหมายในเรื่องของนิติกรรมอำพรางไว้เช่นเดียวกันกับในประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นก็ตาม แต่ประเด็นในการพิจารณาว่าหากมีการนำเอาหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้มาใช้ในการพิจารณาต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรก็ยังคงเป็นประเด็นที่เป็นสาระสำคัญที่จำต้องพิจารณาควบคู่กันไปด้วยเสมอ

จากที่ได้กล่าวข้างต้นนี้ ได้ส่งผลให้ต้องพิจารณาตามความเห็นของศาสตราจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมได้กล่าวถึงประเด็นนี้ไว้ โดยประกอบกับการพิจารณาตามคำพิพากษาศาลฎีกาในปี พ.ศ. ๒๕๓๗ มีความสรุปได้ว่า ในกรณี “การใช้บทบัญญัติเกี่ยวกับการแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพรางต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ไม่บริสุทธิ์นั้น เป็นกรณีที่สามารถเทียบเคียงคล้ายกับการใช้หลักไม่บังคับตามเจตนาหลงของคู่กรณี (Sham transaction Principle) ที่ใช้เป็นหลักการบังคับในประเทศสหรัฐอเมริกา”⁶

จากคำอธิบายในข้างต้น เป็นส่วนหนึ่งของคำอธิบายในส่วนแรกๆที่ได้กล่าวถึงการบังคับใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในกรณีการพิจารณาว่าสัญญาทางธุรกิจนั้นเป็นการหลบหลีกภาษีอากรหรือไม่ โดยจากคำอธิบายนั้นกล่าวว่า “หลักการกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของประเทศไทย สามารถเทียบเคียงได้กับหลักกฎหมายในเรื่อง Sham transaction principle (หลักการปฏิเสธไม่บังคับตามสัญญาที่เกิดขึ้นจากเจตนาหลง) อันเป็นหลักกฎหมายที่ใช้ในการพิจารณาการหลบหลีกภาษีอากรในสัญญาทางธุรกิจของประเทศสหรัฐอเมริกา”

จากคำอธิบายดังกล่าวข้างต้นที่กล่าวถึงความสัมพันธ์ระหว่างหลักกฎหมายทั้ง ๒ ส่วน คือ หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยกับหลักกฎหมาย Sham transaction principle ของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ส่งผลให้ต้องมีการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างหลักการทั้ง ๒ ส่วนอย่างรอบคอบและกว้างขวางว่ามีความสัมพันธ์ในหลักการเช่นนั้นจริงหรือไม่ ซึ่งท้ายที่สุด ประเด็นนี้ได้ถูกนำไปสู่การพิจารณาถึงเรื่องความเหมาะสมในการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าวด้วยว่า หลักนิติกรรมอำพรางตามประมวล

⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร. หน้า ๕๗๕-๕๗๘

กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่มีการใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรได้นั้นควรมีขอบเขตในการใช้หลักการนิติกรรมอำพรางนั้นอย่างไร

๒.๑.๑.๑ หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ VS. หลักกฎหมาย Sham transaction principle ในประเทศสหรัฐอเมริกา

กรณีที่จะกล่าวถึงความสัมพันธ์ระหว่างหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยกับหลัก Sham transaction principle ซึ่งเป็นหลักที่ใช้ในการพิจารณาการหลบหลีกภาษีอากรในสัญญาธุรกิจของประเทศสหรัฐอเมริกานั้น แม้จะได้เคยได้กล่าวถึงลักษณะความสัมพันธ์ของหลักกฎหมายทั้ง ๒ ประการดังกล่าวนี้มาแล้วในบทก่อนๆที่ว่า หลักกฎหมาย Sham transaction principle นั้นได้รับการยอมรับจากนักกฎหมายอเมริกาว่า มีที่มาโดยส่วนหนึ่งมาจากหลักกฎหมายโรมันที่เรียกว่า “Fraus legis (abuse of law)” นั้น ซึ่งจากภายใต้หลักกฎหมาย Fraus legis หากพิจารณาโดยพื้นฐานอาจกล่าวได้ว่าหลักกฎหมายทั้งสองประการ คือ หลักนิติกรรมอำพรางและหลัก Sham transaction นั้นเป็นหลักการเดียวกันได้ และด้วยเหตุที่กล่าวในข้างต้น จึงได้ส่งผลให้การศึกษากฎหมายในทั้งสองหลักการดังกล่าวนี้ ในบางครั้งได้มีการศึกษาดำเนินไปในทิศทางเดียวกันหรืออาจกล่าวได้ว่าเหมือนกันเสมอ ซึ่งจากการศึกษาในลักษณะนี้ในบางครั้งนั้นได้ส่งผลให้เกิดความสับสนและได้มีการนำมาปะปนกันในการทั้ง ๒ ส่วนนี้เสมอ

แต่อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาเฉพาะตามหลักการของ Sham transaction principle ของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยเปรียบเทียบกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อาจกล่าวได้ซึ่งข้อสังเกตในหลักการทั้งสองส่วนนี้ว่า ในหลักการทั้งสองนี้ไม่มีข้อเหมือนและข้อที่แตกต่าง อันสามารถพิจารณาโดยรายละเอียดได้ (พิจารณาตามตารางประกอบ) คือ

(๑) ในส่วนข้อเหมือนของหลักกฎหมายทั้งสองส่วน

สำหรับจุดร่วมที่เหมือนกันของหลักกฎหมายในทั้ง ๒ ส่วนนั้น อาจกล่าวได้ว่าเป็นส่วนที่เหมือนกันในการใช้หลักกฎหมายที่มีต่อการพิจารณาข้อเท็จจริงในทางคดีใดคดีหนึ่งโดยเฉพาะ ทั้งนี้ เนื่องจากในลักษณะของการพิจารณาตามหลักกฎหมายทั้งสองดังกล่าว เป็นไปในลักษณะที่เป็นการศึกษาข้อเท็จจริงแห่งคดีบนฐานของหลักการภาวะวิสัย* เหมือนกัน

หากจะกล่าวถึงเหตุที่หลักการกฎหมายทั้งสองนั้นต้องมีลักษณะของการพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นไปตามหลักภาวะวิสัยนั้น อาจกล่าวได้ว่า เป็นกรณีที่สืบเนื่องมาจากเจตนารมณ์หลักของหลักกฎหมายทั้งสองส่วน ที่มีวัตถุประสงค์หลักที่ไม่ประสงค์ที่จะมีการบังคับให้เป็นไปตาม

* ภาวะวิสัย คือ ลักษณะการพิจารณาคดีเฉพาะเงื่อนไขที่มีการบัญญัติไว้ตามกฎหมายเท่านั้น หรือเป็นการวินิจฉัยคดีที่เป็นปัญหาข้อกฎหมาย โดยไม่มีการตีความที่ใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษาเข้ามาเกี่ยวข้อง (แต่กรณีการใช้ดุลพินิจในที่นี้ หมายความว่า การใช้ดุลพินิจที่ไม่มีกฎหมายบัญญัติเป็นเงื่อนไข)

สัญญาที่เกิดขึ้นโดยเจตนาหลง หรือเกิดขึ้นจากการที่คู่สัญญานั้นแสดงเจตนาเข้าทำสัญญาโดยไม่สุจริต ซึ่งจากผลดังกล่าวนั้นทำให้ไม่สามารถบังคับให้เป็นไปตามสัญญาเช่นนั้นได้*

(๒) ในส่วนที่แตกต่างกันของหลักกฎหมายทั้งสองส่วน

สำหรับข้อแตกต่างของหลักการกฎหมายทั้งสองส่วนนั้น สามารถกล่าวได้ดังนี้
คือ⁷

(๒.๑) หลักกฎหมาย Sham transaction principle นั้นเป็นหลักกฎหมายที่วางหลักโดยบรรทัดฐานของคำพิพากษาของศาลสหรัฐอเมริกา (Judge made law) ซึ่งเป็นไปลักษณะของระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ โดยทั้งนี้ ไม่ปรากฏหลักกฎหมาย Sham transaction มีการบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษรแต่อย่างใด แต่ในส่วนบทบัญญัตินิติกรรมอำพราง โดยเฉพาะอย่างยิ่งของไทยนั้น มีการบัญญัติหลักนิติกรรมอำพรางเป็นลายลักษณ์อักษรลงในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

(๒.๒) สำหรับหลักกฎหมาย Sham transaction principle นั้นกล่าวได้ว่ามีความแตกต่างอย่างมาก หากพิจารณาโดยลักษณะเปรียบเทียบกับหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางอันเป็นหลักกฎหมายตามระบบกฎหมายซีวิลลอว์นั้น โดยทั้งนี้ เนื่องจากหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามระบบกฎหมายซีวิลลอว์นั้น เป็นการพิจารณาเฉพาะกรณีการบกร่องในลักษณะข้อเท็จจริงที่เป็นรูปแบบทางกฎหมายบัญญัติเท่านั้น (in legal) โดยไม่พิจารณาให้ความสำคัญในผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจ (in economic หรือ in substance) ที่ได้รับจากสัญญาดังกล่าวนั้นเหมือนกรณีของ Sham transaction principle ด้วย

(๒.๓) หลักกฎหมาย Sham transaction principle นั้นเป็นหลักกฎหมายที่อาจกล่าวได้ว่าเป็นบทกฎหมายที่ศาลสหรัฐอเมริกาได้วางบรรทัดฐานใช้ในการพิจารณาภาษีอากรเท่านั้น โดยเฉพาะถูกใช้ในศาลเพื่อวางข้อสรุปในผลของการพิจารณาในข้อเท็จจริงนั้นๆเป็นส่วนใหญ่ ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ จึงส่งผลให้หลักกฎหมายในเรื่องดังกล่าวนี้ มักจะมีส่วนเกี่ยวพันกันในหลักกฎหมายประการอื่นๆของศาลนั่นเอง แต่ในส่วนของหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งนั้น ได้มีการใช้ในส่วนของการพิจารณาธุรกรรมทั้งในส่วนทางแพ่ง ทางพาณิชย์ และคดีการหลบหลีกภาษีอากรด้วย

* สำหรับผลของการไม่บังคับให้เป็นไปตามสัญญานั้น หากจะกล่าวถึงหลักกฎหมายทั้งสองส่วน คือ หลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กับหลัก sham transaction นี้ ที่ได้กล่าวถึงผลดังกล่าวแล้ว อาจกล่าวได้ว่า ตามกฎหมายไทยนั้น ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นได้กำหนดผลของการทำสัญญาอันมีลักษณะต้องด้วยเหตุนิติกรรมอำพรางนั้นชัดเจนกว่ากรณีของหลักกฎหมาย Sham transaction principle ของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยกล่าวคือ ตามหลักกฎหมายการกระทำในลักษณะดังกล่าว ผลตามกฎหมายไทย ย่อมมีผลทำให้นิติกรรมที่อำพรางนิติกรรมอีกอันหนึ่งนั้น ตกเป็นโมฆะไปตามกฎหมาย แต่สำหรับในส่วนหลักกฎหมาย Sham transaction principle นั้น โดยผลของการกระทำดังกล่าว เท่าที่ผ่านมา การพิจารณาวางหลักกฎหมายดังกล่าวของศาลสหรัฐอเมริกาในเรื่องดังกล่าวนี้ เพียงกำหนดให้มีผลทางกฎหมาย ในทางที่ให้สิทธิแก่รัฐในการที่ปฏิเสธไม่บังคับตามสัญญาในลักษณะดังกล่าวนี้ได้ โดยผลจากการดังกล่าวส่งผลให้เกิดกรมสรรพากร (IRS) นั้นไม่ต้องผูกพันตามสัญญาทางธุรกิจดังกล่าว อันจะเป็นตัวกำหนดภาระภาษีอากรของธุรกรรมดังกล่าว

⁷ VICTOR THURONYI. COMPARATIVE TAX LAW. P. ๑๕๗

ประเด็นพิจารณา	Sham transaction principle	หลักนิติกรรมอำพรางของไทย
๑. หลักการพื้นฐานและแนวความคิด	ไม่บังคับตามเจตนาลวงของคู่สัญญา	ไม่บังคับตามเจตนาลวงของคู่สัญญา
๒. บ่อเกิดของกฎหมาย	เกิดจากแนวบรรทัดฐานของศาล โดยไม่มีการบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษร	มีการบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษร
๓. การบังคับใช้กฎหมาย	ใช้ในคดีภาษีอากรเท่านั้น โดยตามการวางบรรทัดฐานของศาลสหรัฐนั้น การใช้หลัก Sham transaction นั้นสามารถแยกออกได้เป็น ๒ กรณี คือ (๑) Sham in fact และ (๒) Sham in substance หรือ Sham In Economic	ใช้บังคับในกรณีตามหลักในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (อาจกล่าวอ้างอิงว่ามีการใช้โดยอนุโลมในทางภาษีอากร)
๔. ผลที่มีต่อนิติกรรม	ธุรกรรมอันต้องด้วยเหตุตามหลัก Sham Transaction principle นั้น กรณีธุรกรรมเช่นนั้น ย่อมไม่สามารถบังคับได้ตามกฎหมาย	ผลของนิติกรรมอำพรางนั้น ย่อมส่งผลนิติกรรมที่อำพรางนั้นมีผลตกเป็นโมฆะไป และให้มีผลบังคับตามนิติกรรมที่เป็นนิติกรรมที่ถูกอำพรางไว้

จากลักษณะที่กล่าวเปรียบเทียบความเหมือนและความต่างระหว่างหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และหลัก Sham transaction principle ของประเทศสหรัฐอเมริกาในข้างต้น ย่อมพอสรุปได้ว่า หลักการ Sham transaction principle นั้น แม้ว่าจะมีที่มาที่สืบเนื่องมาจากหลัก Fraus legis ซึ่งเป็นหลักที่ใกล้เคียงกับหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งในระบบซีวิลลอว์มากก็ตามดังที่กล่าวไปในข้างต้นก็ตาม แต่เนื่องด้วยการปรับบังคับใช้หลัก Sham transaction ของศาลสหรัฐอเมริกาที่ได้มีการวางบรรทัดฐานเกี่ยวกับหลักกฎหมายดังกล่าวไว้โดยใช้เฉพาะในการพิจารณาคดีการหลบหลีกภาษีอากรเท่านั้น และจากกรณีการวางบรรทัดฐานเฉพาะใช้ในคดีภาษีอากรดังกล่าว จึงย่อมส่งผลต่อลักษณะการตีความและการปรับบังคับใช้กฎหมายในส่วนของหลัก Sham transaction นี้โดยตรง กล่าวคือ เป็นการตีความเฉพาะในแง่ของการมุ่งควบคุมธุรกรรมที่อาจเข้าข่ายเป็นการหลบหลีกภาษีอากรเป็นหลัก

นอกเหนือจากนี้ การที่ศาลสหรัฐฯได้วางหลักการให้การพิจารณาหลัก Sham transaction นั้น ก็นับความถึงให้พิจารณาธุรกรรมนั้นภายใต้เงื่อนไขทางเศรษฐศาสตร์ที่มีอยู่ในสัญญาทางธุรกิจเหล่านั้นด้วย โดยกล่าวคือ หากกรณีสัญญาทางธุรกิจดังกล่าวหาได้มีลักษณะของธุรกรรมที่สามารถยกอ้างเหตุที่เพียงพอต่อการที่จะทำให้เกิดแรงจูงใจในทางเศรษฐศาสตร์มากเพียงพอแก่การทำสัญญาในลักษณะของธุรกรรมดังกล่าวได้แล้ว ศาลสหรัฐฯอเมริกาได้วางหลักกฎหมายในเรื่อง Sham transaction principle นี้ โดยให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร (IRS) สามารถปฏิเสธไม่บังคับตามสัญญาดังกล่าวได้ ทั้งนี้ โดยอ้างเหตุผลที่เป็นเชิงเศรษฐศาสตร์นั้นในการพิจารณา ซึ่งศาลสหรัฐฯเรียกหลักนี้ว่า Sham in

substance หรือ Sham in economic นั่นเอง และด้วยเหตุการพิจารณาหลัก Sham transaction ในลักษณะนี้เอง จึงทำให้เห็นความแตกต่างระหว่างหลักการทั้งสองส่วนได้อย่างชัดเจนมาก

แต่อย่างไรก็ตาม หากมีการพิจารณาเฉพาะประเด็นในส่วนที่กล่าวข้างต้นนี้ โดยกล่าวคือ หากให้มีการพิจารณาว่า จะนำเหตุทางด้านเศรษฐกิจนี้มาใช้ในการพิจารณาภายใต้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยได้หรือไม่นั้น ในประเด็นดังกล่าวนี้ หากพิจารณาตามหลักกฎหมายไทยแล้ว การพิจารณาในมุมมองทางเศรษฐกิจที่มีต่อพื้นฐานในการเข้าทำสัญญานั้น ตามหลักกฎหมายไทยนั้น ไม่สามารถถือโดยพิจารณาตามเงื่อนไขในทางเศรษฐกิจนั้นได้โดยตรง โดยทั้งนี้ เนื่องด้วยในทางทฤษฎีกฎหมายนิติกรรมตามระบบซีวิลลอว์นั้น หากได้ให้ความสำคัญในส่วนของเหตุผลในการเข้าทำสัญญานั้นว่ามีองค์ประกอบในการตัดสินใจบนพื้นฐานทางเศรษฐกิจที่คุ้มค่าทางเศรษฐศาสตร์หรือไม่ ซึ่งแตกต่างกับกรณีของการพิจารณาตามหลักกฎหมายคอมมอนลอว์ในเรื่องเดียวกันนี้ ที่ในการเข้าทำสัญญาใดๆของคอมมอนลอว์นั้น จำต้องพิจารณาตามหลักการในส่วนของสิ่งที่ได้รับตอบแทนจากการเข้าทำสัญญาดังกล่าวนั้นด้วย หรือที่เรียกว่า Consideration แต่อย่างไรก็ตาม ในส่วนของหลักกฎหมายซีวิลลอว์นั้นหากพิจารณาโดยหลักอีกส่วนหนึ่ง อาจพิจารณาได้ว่า ภายใต้หลักการความคุ้มค่าในสิ่งตอบแทนที่ได้รับนั้น อาจสามารถพิจารณาได้ตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางได้ โดยทั้งนี้ เป็นการอาศัยการพิจารณาตีความสัญญาตั้งแต่ชั้นเจตนาภายในของคู่สัญญานั้น และบังคับตามเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญานั้น แต่อย่างไรก็ตาม ในการพิจารณาพิสูจน์ดังกล่าวก็ต้องเป็นการพิสูจน์ตามหลักการของเจตนาของคู่สัญญาเป็นหลัก โดยหากพิสูจน์เจตนาของคู่สัญญานั้นได้ ตามระบบกฎหมายซีวิลลอว์จึงจะไม่บังคับให้ หากใช้เพียงพิจารณาเฉพาะจากการพิสูจน์ในตัวผลตอบแทนเท่านั้น

สำหรับมุมมองในการพิจารณาเปรียบเทียบหลักกฎหมายระหว่างนิติกรรมอำพรางตามระบบกฎหมายซีวิลลอว์ กับหลักกฎหมาย Sham transaction principle นี้ ศาสตราจารย์ Victor Thuronyi ได้ให้คำอธิบายในช่วงหนึ่งเอาไว้ที่น่าสนใจว่า

“In a number of civil law countries, despite the general literal approach to statutory interpretation, some anti-avoidance doctrines that were judicially developed under the civil law apply for tax law as well. *One of these is simulation. Simulation is essential equivalent to the common law concept of “sham transaction” (in the terminology of the U.S. court, “sham in fact”).* Where the taxpayer presents to the tax authorities a purported transaction, but the legal reality of the transaction is different under private law, **the tax will be applied according to the actual legal reality, not the taxpayer’s pretended reality.** This is situation is borderline between tax avoidance and tax evasion. *Simulation is originally not a tax concept, but a civil law concept. The concept is that of legal reality, not economic reality.* It means for the civil law purposes as well as for tax purposes, the

intention of the parties will be followed, if this is different from the arrangement which the parties purport to make...⁸”

จากคำอธิบายหลักกฎหมายในข้างต้นนี้ ย่อมเป็นอีกส่วนหนึ่งที่ผู้เขียนต้องการนำเสนอ และตอกย้ำให้เห็นอย่างชัดเจนถึงความแตกต่างระหว่างหลักกฎหมายในส่วนของหลักนิติกรรมอำพรางตามหลักของระบบกฎหมายซีวิลลอว์ และหลักกฎหมาย Sham transaction principle ของสหรัฐอเมริกา นั้นว่า หลักการทั้งสองส่วนนี้ มีความแตกต่างกันทั้งในส่วนของการใช้และที่มาของหลักกฎหมาย ดังนั้น แม้จะเป็นหลักที่มีวัตถุประสงค์ในทางกฎหมายที่ใกล้เคียงกันก็ตาม แต่การเทียบเคียงใช้หลักกฎหมายทั้ง ๒ ให้เป็นกรณีเดียวกันนั้น กรณีย่อมไม่สามารถใช้ได้

และด้วยเหตุที่สืบเนื่องจากการอธิบายดังกล่าวในข้างต้น ย่อมเป็นที่กล่าวต่อในประเด็นหลักได้ว่า กรณีปัญหาที่ว่า จะพิจารณาโดยนำเอาหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยนี้มาใช้ในการพิจารณาในเรื่องของการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรได้เพียงขอบเขตอย่างไรนั้น หากพิจารณาตามหลักกฎหมายดังกล่าว (หลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง และ Sham transaction) ที่กล่าวไว้ทั้งหมดนี้ แม้ว่าจะพอสรุปได้ว่าสามารถนำหลักการนิติกรรมอำพรางมาปรับใช้ในส่วนเพื่อแก้ไขประเด็นปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรนี้ได้ก็ตาม แต่ (ตามความเห็นของผู้เขียน) ในการปรับใช้หลักกฎหมายดังกล่าวนี้ ก็ยังจะต้องปรับใช้ภายใต้ขอบเขตของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าวเท่านั้น (เฉพาะกรณีนิติกรรมที่มีลักษณะของการปกปิดนิติกรรมอื่น)

ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ การที่กล่าวอ้างอิงการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในการแก้ไขประเด็นของการหลบหลีกภาษีอากรนั้น โดยการอาศัยเทียบเคียงประเด็นในการปรับใช้หลักนิติกรรมอำพรางกับกรณีหลักกฎหมาย Sham transaction principle ของสหรัฐอเมริกานั้น คงกล่าวได้ว่า การเทียบเคียงในลักษณะดังกล่าวนี้ คงไม่สามารถเทียบเคียงการใช้หลักกฎหมาย Sham transaction principle นั้นได้ (หากพิจารณาเฉพาะที่มาของหลัก Sham transaction ที่ไม่ใช่หลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) แต่อย่างไรก็ตาม หากไม่สนใจในประเด็นว่า Sham transaction นั้นเป็นหลักนิติกรรมอำพรางหรือไม่แล้ว โดยกรณีพิจารณาเฉพาะวัตถุประสงค์ของหลักกฎหมาย ที่เป็นลักษณะของการไม่บังคับตามเจตนาลวงในทั้งสองหลักนั้น กรณีย่อมกล่าวได้ว่า สามารถเทียบเคียงได้เพียงส่วนหนึ่งของหลักกฎหมายทั้ง ๒ ส่วน ที่มีความเหมือนกันในการปรับใช้เท่านั้น โดยสำหรับในส่วนหลักกฎหมาย Sham transaction principle ที่มีการวางบรรทัดฐานหลักการที่กว้างกว่ากรณีหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง อย่างหลัก Sham in Economic นั้น ในกรณีดังกล่าวนี้ ในการตีความการปรับบังคับใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของไทย ก็ไม่สมควรที่จะตีความโดยขยายความการใช้ไปมากถึงขนาดหลักของ Sham transaction นั้น เพราะหากยอมให้มีการตีความขยายกรณีดังกล่าวได้ ย่อมเท่ากับเป็นการใช้เกินกว่าขอบเขตของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

⁸ Ibid., p. ๑๕๗-๑๕๘

ด้วยเหตุดังกล่าว ในการพิจารณาสัญญาทางธุรกิจที่จะถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรหรือไม่นั้น หากพิจารณาโดยเป็นไปตามหลักการเบื้องต้นในส่วนของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นแล้ว การตีความและการปรับบังคับใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังกล่าวคงพิจารณาได้แต่เฉพาะข้อเท็จจริงตามสัญญาทางธุรกิจเพื่อทำการพิสูจน์ตามหลักนิติกรรมอำพรางเท่านั้นว่า เจตนาภายในของคู่สัญญานั้นมีเจตนาที่จะอำพรางนิติกรรมใดๆไว้หรือไม่ โดยหากเป็นกรณีที่ทำให้มีลักษณะเป็นการอำพรางนิติกรรมใดๆเอาไว้แล้ว (ตามเจตนาของคู่สัญญา) แม้ว่าการทำนิติกรรมหรือสัญญาอย่างใดๆของคู่สัญญานั้น จะส่งผลทำให้ภาครัฐนั้นจัดเก็บภาษีอากรจากสัญญาดังกล่าวนั้นได้น้อยลงก็ตาม แต่หากการกระทำดังกล่าวภาครัฐไม่สามารถพิสูจน์ให้เห็นถึงเหตุหรือเจตนาภายในของคู่สัญญาที่มุ่งหมายจะอำพรางนิติกรรมใดได้แล้ว กรณีดังกล่าวนี้ ภาครัฐย่อมไม่สามารถที่จะปฏิเสธหรือใช้อำนาจรัฐเข้าแทรกแซงสัญญาเหล่านั้นได้ ทั้งนี้ เพราะเหตุที่การพิจารณามูลเหตุทางเศรษฐกิจนั้น หาได้อยู่ในขอบข่ายที่จะตีความกฎหมายนิติกรรมอำพรางใช้ในส่วนดังกล่าวนี้ได้ แต่อย่างไรก็ตาม หากกรณีมีการตีความในลักษณะเช่นว่าแล้ว เหตุดังกล่าวย่อมอาจพิจารณาได้ว่าเป็นการที่รัฐนั้นเข้าแทรกแซงการทำสัญญาของเอกชน (อันเป็นสิทธิโดยพื้นฐานของภาคเอกชน) โดยไม่มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจแก่รัฐในการเข้าแทรกแซงสิทธิของเอกชนในลักษณะดังกล่าวนี้ได้

และด้วยเหตุในส่วนภาวะการพิสูจน์นี้ ที่จะเห็นได้ว่า เป็นลักษณะของข้อจำกัดประการหนึ่งของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้น จากประเด็นส่วนนี้ได้ส่งผลให้ต้องมีการทบทวนและพิจารณาถึงความเหมาะสมในการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรว่า ยังมีความเหมาะสมในการนำมาใช้ประโยชน์ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรหรือไม่ ซึ่งจะได้กล่าวอธิบายไว้ในส่วนต่อไป (ความเพียงพอของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง)

นอกเหนือจากการพิจารณาในประเด็นข้างต้น อันเป็นการพิจารณาที่ชี้ให้เห็นถึงประเด็นขอบเขตในการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยนั้นว่า สามารถนำมาพิจารณาปรับบังคับใช้เพื่อใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้นได้อย่างไร และเพียงใดนั้น (อันเป็นการพิจารณาในปัญหาการตีความหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กับหลักกฎหมายของสหรัฐอเมริกา) ในส่วนต่อไป จะเป็นการกล่าวเปรียบเทียบกับหลักการกฎหมายนิติกรรมอำพรางระหว่างหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส อันถือได้ว่าเป็นที่มาต้นร่างในการร่างหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของประเทศไทย โดยทั้งนี้ เป็นการพิจารณาเปรียบเทียบหลักการของกฎหมายดังกล่าว เพื่อประโยชน์ในการนำมาปรับใช้แก่กรณีของการหลบหลีกภาษีอากรนั้น

๒.๑.๑.๒ หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ VS. หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส

จากผลที่เนื่องด้วยบทบัญญัติกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยนั้นมีที่มาจากแนวของประเทศฝรั่งเศส ส่งผลทำให้การพิจารณาในประเด็นการนำเอา

หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นมาใช้ในการพิจารณาการหลบหลีกภาษีอากร เป็นเรื่องนี้อาจเทียบเคียงพิจารณาได้เบื้องต้นว่า ขอบเขตในการนำเอาหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางมาใช้ในการพิจารณาการหลบหลีกภาษีอากรนั้น อาจพิจารณาเป็นไปตามหลักเกณฑ์ของหลักกฎหมายของฝรั่งเศสในเรื่องเดียวกันนั้นได้ แต่อย่างไรก็ตาม แม้ด้วยลักษณะหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของประเทศไทยนั้น จะพบว่ามีการมาและพัฒนาการในหลักกฎหมายตามหลักของประเทศฝรั่งเศสในขั้นต้นนั้นก็ตาม แต่หากพิจารณาจากลักษณะของการบังคับใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่ใช้ในปัจจุบัน จะเห็นได้ว่ามีข้อแตกต่างในการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางเป็นอย่างมากในบางประเด็น

ตามลักษณะของการใช้หลักนิติกรรมอำพรางของทั้งส่วนประเทศไทย และประเทศฝรั่งเศส (ดังที่ได้กล่าวรายละเอียดไว้ในบทที่ ๓ ข้างต้น) ย่อมสามารถตั้งข้อสังเกตถึงความแตกต่างในการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางได้ ดังนี้

(๑) **ความแตกต่างของลักษณะนิติกรรมอำพราง** กล่าวคือ ตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของประเทศฝรั่งเศส หากจะกล่าวถึงรายละเอียดของหลักกฎหมายแล้ว สามารถแยกประเภทของหลักนิติกรรมอำพรางออกได้ ๒ ส่วน คือ ส่วนแรก เรียกว่า นิติกรรมอำพรางทั้งหมด (La simulation absolue) และในอีกส่วนที่เป็นหลักนิติกรรมอำพรางบางส่วน (La simulation relative)*

ในส่วนของหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของประเทศไทยนั้น หากเปรียบเทียบกับหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส กรณีคงเปรียบได้เฉพาะกรณีในส่วนของนิติกรรมอำพรางบางส่วน หรือ La simulation relative เท่านั้น โดยในส่วนของนิติกรรมอำพรางทั้งหมด หรือ La simulation absolue นั้น หากเปรียบเทียบกับหลักกฎหมายของไทยแล้ว กรณีหลักกฎหมายของไทยนั้นหาได้เรียกชื่อ หลักดังกล่าวนี้ว่า หลักนิติกรรมอำพรางแต่อย่างใด แต่เรียกชื่อหลักดังกล่าวนี้ว่า “การแสดงเจตนาหลง” แทน

(๒) **ความแตกต่างของหลักนิติกรรมอำพรางของไทยกับหลักนิติกรรมอำพรางบางส่วน** กล่าวคือ จากที่ได้กล่าวมาในส่วนของความแตกต่างในส่วนที่ ๑ ว่า หลักนิติกรรมอำพรางของไทยนั้น หากเปรียบเทียบกับชื่อเรียกหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส สามารถเรียกชื่อว่า “หลักนิติกรรมอำพรางบางส่วน หรือ La simulation relative” นั้น แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับหลักกฎหมายทั้งสองส่วนดังกล่าวนี้ แม้มีหลักการโดยพื้นฐานจะเหมือนกันก็ตาม แต่กรณีการบังคับใช้ของหลักนิติกรรมอำพรางดังกล่าวของทั้งสองประเทศมีความแตกต่างกันในบางส่วน คือ ในส่วนของประเทศฝรั่งเศสนั้น ยังสามารถแบ่งกรณีนิติกรรมอำพรางบางส่วนออกได้เป็นอีก ๒ ส่วน** คือ นิติกรรมอำพรางบางส่วนประเภท le deguiselement total และนิติกรรมอำพรางบางส่วนประเภท le

* กรณีการแยกประเภทของหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสในข้างต้นนั้น คงเป็นกรณีการแยกตามแนวการศึกษากฎหมายในทางวิชาการของประเทศฝรั่งเศส โดยในเนื้อหาของบทบัญญัติกฎหมายของฝรั่งเศสในเรื่องนิติกรรมอำพรางนั้น ไม่ได้มีการแบ่งแยกออกเป็น ๒ วรรคเหมือนของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่อย่างใด

** รายละเอียดดูตามบทที่ ๓

deguisement partiel ซึ่งจากลักษณะที่แบ่งประเภทของนิติกรรมอำพรางบางส่วนของประเทศฝรั่งเศส นั้น หากเปรียบเทียบความแตกต่างกับหลักกฎหมายของประเทศไทยนั้น กล่าวได้ว่า ในหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางของประเทศไทยนั้นเทียบได้เฉพาะในกรณีของหลักนิติกรรมอำพรางประเภท le deguisement total เท่านั้น

จากประเด็นการเปรียบเทียบระหว่างหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยกับหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศสดังกล่าว แม้ว่าประเทศไทยนั้นจะได้รับอิทธิพลในการบัญญัติหลักกฎหมายดังกล่าวมาจากประเทศฝรั่งเศส แต่ด้วยการตีความและการใช้หลักกฎหมายดังกล่าวกันมานั้น ส่งผลให้การตีความและการใช้หลักกฎหมายดังกล่าว ตามหลักกฎหมายไทยจึงมีส่วนที่แตกต่างกันออกไป

ด้วยเหตุนี้ การที่ประเทศฝรั่งเศสได้มีการนำเอากฎหมายนิติกรรมอำพรางเข้ามาพิจารณาในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีนั้น หากพิจารณาโดยเปรียบเทียบในบริบทของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่มีรูปแบบเดียวกันในเบื้องต้นแล้ว กรณีจึงพอน่าจะกล่าวได้เบื้องต้นว่า หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยจึงน่าจะใช้ในการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรได้เช่นเดียวกับประเทศฝรั่งเศส (คือ เป็นการใช้อย่างฝรั่งเศสได้ทั้งหมด) แต่อย่างไรก็ตาม จากผลและขอบเขตการตีความหลักกฎหมายของทั้งประเทศฝรั่งเศสและประเทศไทยนั้นมีส่วนที่แตกต่างกันอย่างที่ได้อธิบายข้างต้น ด้วยเหตุนี้ จึงย่อมส่งผลทำให้แนวทางการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในการพิจารณาประเด็นการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้น อาจได้ผลที่เป็นรูปธรรมที่แตกต่างกันออกไปในทั้ง ๒ ประเทศและไม่สามารถเทียบกันได้ในทุกประเด็น

และด้วยเหตุผลจากประเด็นดังกล่าว จึงเป็นการเพิ่มข้อพิจารณาอีกส่วนหนึ่งถึงความเหมาะสมในการนำหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยนั้นมาใช้แก้ไขหรือพิจารณาปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรหรือไม่ โดยทั้งนี้ เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับบทบัญญัติเช่นเดียวกันนี้ที่ใช้ในต่างประเทศ และในอีกมุมหนึ่งที่ต้องพิจารณาต่อไปว่า หากมีการใช้หลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เพื่อประโยชน์ในการแก้ไขปัญหาในส่วนนี้ คำถามที่มักจะตามมาเสมอ คือ หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นมีความเพียงพอในการแก้ไขปัญหาได้อย่างมีประสิทธิภาพด้วยหรือไม่

๒.๑.๒ ความเหมาะสมในการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร

สำหรับประเด็นในเรื่องความเหมาะสมในการใช้หลักนิติกรรมอำพรางเพื่อการต่อต้านภาษีนั้น แม้จะกล่าวว่าหลักนิติกรรมอำพรางนั้นจะสามารถใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรได้ โดยในหลายๆประเทศนั้นได้ใช้หลักนิติกรรมอำพรางนี้ เป็นส่วนหนึ่งในมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีนั่นก็ตาม แต่ด้วยลักษณะที่เป็นข้อจำกัดของหลักนิติกรรมอำพรางที่มีข้อจำกัดในบทบัญญัติกฎหมาย ทั้งในส่วนที่เป็นกฎหมายสารบัญญัติ และกฎหมายที่กำหนดภาระการพิสูจน์นั้น เป็นจุดหนึ่งที

ทำให้นักกฎหมายในประเทศต่าง ๆ นั้น ได้ตั้งข้อพิจารณาถึงเหตุความเหมาะสมของการนำหลักนิติกรรมอำพรางมาใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรต่อไปหรือไม่

จากที่กล่าวถึงข้อจำกัดในข้างต้น ข้อจำกัดประการหนึ่งของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือหลักนิติกรรมอำพรางในประเทศอื่น ๆ นั้น คือ ภาระการพิสูจน์ของหลักนิติกรรมอำพราง ที่ตามหลักกฎหมายที่กำหนดในเรื่องภาระการพิสูจน์ดังกล่าวนี้ ได้กำหนดให้ภาระการพิสูจน์ในนิติกรรมที่ได้กล่าวอ้างว่าเป็นนิติกรรมที่อำพรางนั้น ภาระการพิสูจน์นั้นต้องตกอยู่กับฝ่ายผู้ที่กล่าวอ้างหรือยกเหตุความเป็นนิติกรรมอำพรางนั้นขึ้นต่อสู้ ต้องเป็นผู้มีหน้าที่ที่ต้องพิสูจน์ให้ได้ตามข้อที่กล่าวอ้างนั้น (ตามที่บัญญัติหลักการดังกล่าวไว้ในมาตรา ๘๔/๑ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง) และหากพิจารณาตามหลักการภาระการพิสูจน์ดังกล่าว เทียบกับกรณีการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรแล้วนั้น ย่อมเห็นได้ว่า ภาระการพิสูจน์นิติกรรมอำพรางดังกล่าว ย่อมตกอยู่กับฝ่ายภาครัฐหรือองค์กรซึ่งเป็นผู้จัดเก็บภาษีอากรที่จะต้องพิสูจน์ข้อเท็จจริงที่เป็นเหตุของนิติกรรมอำพรางนั้นทั้งหมด ซึ่งในกรณีการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร หากเป็นภาระที่ภาครัฐนั้นจะต้องพิสูจน์ในข้อเท็จจริงดังกล่าวแล้ว กรณีย่อมกล่าวได้ว่า ย่อมจะเป็นการยากที่จะต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้นได้ ทั้งนี้ เพราะข้อเท็จจริงที่เป็นภาระหลบหลีกภาษีอากรหรือไม่นั้น ข้อเท็จจริงในส่วนดังกล่าวเกือบทั้งหมดหรือโดยส่วนใหญ่จะอยู่ที่ฝ่ายคู่สัญญาเป็นหลัก

นอกเหนือไปจากประเด็นในเรื่องภาระการพิสูจน์ที่ตกแก่ฝ่ายภาครัฐที่จะต้องพิสูจน์เหตุความเป็นนิติกรรมอำพรางของธุรกรรมนั้นแล้ว ซึ่งเป็นเหตุข้อจำกัดข้อหนึ่งของหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นแล้ว กรณีหากพิจารณาในอีกมุมหนึ่งในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับภาระการพิสูจน์กับการกำหนดประเด็นข้อพิพาทในการพิจารณาของศาลแล้ว กรณีย่อมอาจพิจารณาได้อีกข้อจำกัดอีกประเด็นหนึ่งที่ส่งผลทำให้หลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นไม่สามารถนำมาใช้เพื่อแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรได้ทั้งหมดในทุกกรณี กล่าวคือ ตามหลักกฎหมายในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๔๒ ได้กำหนดให้ศาลนั้นมีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีเท่าที่เป็นประเด็นข้อพิพาทของโจทก์และจำเลยที่ได้ตั้งขึ้นเท่านั้น ดังนั้น ในกรณีที่ศาลจะสามารถวินิจฉัยในหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้นั้น ต้องปรากฏว่ามีการยกประเด็นในเหตุความเป็นนิติกรรมอำพรางขึ้นว่ากล่าวกันในคดีนั้นด้วย โดยหากกรณีที่ไม่มีกรณียกขึ้นอ้างหรือต่อสู้ไว้ ศาลย่อมไม่สามารถวินิจฉัยในประเด็นความเป็นนิติกรรมอำพรางนั้นได้ เพราะกรณีดังกล่าวย่อมต้องถือว่าเป็นการนอกฟ้องนอกประเด็นที่ศาลไม่สามารถวินิจฉัยได้

จากประเด็นที่ได้กล่าวในข้างต้นนั้นว่า การที่ศาลจะสามารถวินิจฉัยโดยยกอ้างหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้นั้น จะต้องมีการตั้งขึ้นเป็นเหตุที่เกี่ยวข้องกับความความเป็นนิติกรรมอำพรางของธุรกรรมดังกล่าวขึ้น โดยทั้งนี้ ไม่ว่าจะเป็นการอ้างในฟ้องของโจทก์หรือจากคำให้การของฝ่ายจำเลยก็ตาม ด้วยเหตุนี้ หากปรากฏว่าในประเด็นข้อพิพาทระหว่างโจทก์และจำเลยนั้นไม่มีประเด็นที่เกี่ยวข้องกับเหตุความเป็นนิติกรรมอำพรางแล้ว โดยกรณีมีเพียงแต่ประเด็นในทางภาษีอากรว่าเป็นธุรกรรมที่หลบหลีกภาษีอากรหรือไม่เท่านั้น ดังนั้น การพิจารณาในประเด็นเรื่องของความความเป็นนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในปัญหาดังกล่าวนี้ จึงเป็นเรื่องที่นอกประเด็นที่ศาลจะพิจารณาไม่ได้

ด้วยเหตุของข้อจำกัดในประการที่กล่าวในข้างต้นนี้ จึงส่งผลทำให้เป็นข้อจำกัดในการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในการนำมาใช้เพื่อแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรนั้น โดยกรณีคงมีเพียงเหตุที่มีการกล่าวอ้างว่าสัญญาที่ทำนั้นต้องด้วยเหตุเป็นนิติกรรมอำพรางเท่านั้น จึงจะสามารถใช้หลักกฎหมายในส่วนนี้ได้ แต่หากเป็นกรณีกลับกัน คือ มีเหตุข้อพิพาทเพียงส่วนที่เกี่ยวข้องกับประเด็นภาษีอากรเท่านั้น ไม่มีประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการเป็นนิติกรรมอำพรางของธุรกรรมนั้นด้วยแล้ว กรณีย่อมไม่สามารถใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เพื่อการนี้ได้

ข้อจำกัดประการสุดท้าย ที่ทำให้หลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ขาดความเหมาะสมในการนำมาใช้เพื่อการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากร มีสาเหตุเนื่องมาจากการที่กฎหมายนิติกรรมอำพราง ตามความในมาตรา ๑๕๕ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้กำหนดผลให้นิติกรรมที่อำพรางนิติกรรมอื่นนั้น มีผลตกเป็นโมฆะไป แต่ให้นิติกรรมที่ถูกอำพรางนั้นมีผลใช้บังคับระหว่างคู่กรณีเท่านั้น การที่กำหนดผลในลักษณะให้นิติกรรมหนึ่งนั้นตกเป็นโมฆะไป และถือเสมือนหนึ่งว่าไม่ได้ทำสัญญานั้นขึ้นมาก่อนแต่อย่างใด ย่อมส่งผลกระทบต่อคู่สัญญาในทางแพ่งและกระทบต่อธุรกรรมอื่นๆที่ผูกติดกับนิติกรรมอำพรางนั้น

ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีคู่สัญญาทำสัญญาซื้อขายอำพรางสัญญาจ้างทำของนั้น เพื่อประโยชน์ทางภาษีอากร ผลในทางกฎหมายในกรณีนิติกรรมที่อำพรางนั้น ย่อมส่งผลทำให้สัญญาซื้อขายนั้นตกเป็นโมฆะไปทั้งหมด หรือถือเสมือนหนึ่งว่าคู่สัญญานั้นไม่เคยทำสัญญาซื้อขายมาก่อนแต่ประการใด และด้วยเหตุที่สัญญาซื้อขายนั้นเป็นโมฆะไปนี้ หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามความในมาตรา ๑๕๕ จึงกำหนดให้ใช้บังคับในสัญญาจ้างทำของแทน ด้วยลักษณะของผลในหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในลักษณะเช่นว่านี้เอง หากพิจารณาต่อไป ในประเด็นผลกระทบที่ต่อเนื่องจากการตกเป็นโมฆะนั้น ที่มีต่อธุรกรรมทางแพ่งอื่นๆนั้น สามารถพิจารณาตัวอย่างได้ คือ หากสัญญาซื้อขายนั้น คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีหน้าที่ต้องรายงานธุรกรรมการซื้อขายที่เป็นสาระสำคัญต่อตลาดหลักทรัพย์ เมื่อเกิดเหตุที่สัญญาซื้อขายนั้นตกเป็นโมฆะไปเช่นนี้ กรณีย่อมส่งผลกระทบต่อธุรกรรมที่เกิดขึ้นในการรายงานต่อตลาดหลักทรัพย์นั้นเป็นลูกโซ่กันต่อไปด้วย

จากที่กล่าวไปในข้างต้นว่า ลักษณะที่ผลของการตกเป็นโมฆะของนิติกรรมอำพรางนั้นสามารถก่อให้เกิดผลกระทบต่อบรรดาธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ตกเป็นโมฆะได้ หากว่ามีการนำเอาหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้ควบคุมธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ซึ่งจากการส่งผลกระทบในแง่ดังกล่าวนี้ หากพิจารณาเปรียบเทียบในมุมมองของความมุ่งหมายของกฎหมายในการเข้าควบคุมธุรกรรมการหลบหลีกภาษีอากรของภาครัฐ ที่เป็นไปตามหลักการสากลทั่วไปแล้วนั้น จะพบว่าแท้จริงแล้ว ความมุ่งหมายในการเข้าควบคุมธุรกรรมเพื่อป้องกันปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรโดยส่วนใหญ่แล้ว จะไม่เข้าไปเกี่ยวข้องกับผลของธุรกรรมในทางแพ่งแต่ประการใด (กล่าวคือ สัญญาในทางแพ่งนั้น กฎหมายที่ควบคุมทางด้านภาษีอากรจะไม่เข้าไปกำหนดผลของสัญญานั้นว่ามีผลเช่นใด โดยการกำหนดผลของธุรกรรมนั้นเพียงมีผลเฉพาะในทางภาษีอากรเท่านั้น) ทั้งนี้ เพื่อป้องกันปัญหาที่อาจเกิดจากผลที่ตกเป็นโมฆะที่อาจส่งผลสืบเนื่องกันไปได้ แต่จากลักษณะของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยนั้น ที่ได้

นำมาใช้ในการควบคุมธุรกรรมที่อาจหลบหลีกภาษีอากรนั้น หลักนิติกรรมอำพรางของไทยนั้น ได้ก้าวเข้าไปพิจารณาและส่งผลไปยังธุรกรรมในทางแพ่งด้วย ด้วยเหตุดังกล่าวนี้เอง จึงเป็นสาเหตุอีกประการหนึ่งที่ทำให้หลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น จึงไม่เหมาะสมแก่การที่จะนำเอาไปใช้ในการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากร

ด้วยเหตุที่หลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น มีข้อจำกัดโดยประการสำคัญ ในเรื่องของภาระการพิสูจน์ดังที่ได้กล่าวในข้างต้น และผลของนิติกรรมที่ตกเป็นโมฆะนั้น ดังนั้น จึงเป็นที่มาของการที่จะต้องพิจารณาว่ามีความเหมาะสมหรือไม่ที่จะใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้ เพื่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้นต่อไป

ซึ่งสำหรับประเด็นนี้ ตามความเห็นของผู้เขียนนั้น มีความเห็นว่าเนื่องจากข้อจำกัดในการใช้หลักนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้ ย่อมทำให้ประสิทธิภาพในการใช้หลักกฎหมายนี้เพื่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้นมีอยู่อย่างจำกัด โดยเป็นการใช้เฉพาะข้อเท็จจริงอย่างมาก กล่าวคือ เท่าที่จะสามารถพิสูจน์ข้อเท็จจริงตามภาระการพิสูจน์นั้นได้* ด้วยเหตุนี้ การใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้นจึงไม่เพียงพอและไม่เหมาะสมในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรดังกล่าว

สรุป

จากที่ได้กล่าวในส่วนแรกทั้งหมดข้างต้นนั้น สามารถสรุปเป็นประเด็นต่างๆที่ได้จากการศึกษาและวิเคราะห์หลักกฎหมาย ดังนี้

๑. หลักกฎหมายที่ได้ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา แสดงถึงความไม่แน่นอนในหลักกฎหมายที่ใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร ทั้งนี้ โดยประเทศไทยไม่มีหลักกฎหมายโดยเฉพาะ ซึ่งจากความไม่แน่นอนในการพิจารณาต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนี้ ย่อมเป็นอุปสรรคต่อการเข้าทำธุรกรรมของเอกชนอย่างมาก

๒. ตามความเห็นของผู้เขียนเห็นว่า ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกานั้นไม่สามารถอ้างอิงหลักนิติกรรมอำพรางประกอบการให้เหตุผลของศาลฎีกาตามแนวคำพิพากษานั้นได้ โดยกรณีตามแนวคำพิพากษานั้น เป็นกรณีที่ศาลเพียงยกเหตุผลในทางเศรษฐกิจ และเหตุผลในทางธุรกิจประกอบการพิจารณาเท่านั้น โดยหลักดังกล่าวนี้ก็ไม่มีในกฎหมายไทย ซึ่งกรณีดังกล่าวนี้ก็กลายเป็นประเด็นหนึ่งที่ทำให้หลักกฎหมายในเรื่องนี้มีความไม่แน่นอนเช่นเดียวกัน

๓. จากข้อ ๒ แม้ตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวนั้นจะไม่ได้มีการกล่าวถึงหลักนิติกรรมอำพรางก็ตาม แต่กรณีไม่ได้หมายความว่าหลักนิติกรรมอำพรางนั้นจะใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษี

* หากจะกล่าวในทางเปรียบเทียบถึงข้อจำกัดในเรื่องภาระการพิสูจน์ตามหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยกับผลของการนำหลักการดังกล่าวมาใช้เพื่อแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรแล้วนั้น เพื่อให้เห็นภาพได้อย่างง่ายว่าข้อจำกัดนั้นมีผลกระทบเช่นใดต่อการแก้ไขปัญหาค่าภาษีอากรนั้น ผู้เขียนจะขอเปรียบเทียบว่าข้อจำกัดในภาระการพิสูจน์นั้น เปรียบเสมือนเป็นข้อจำกัดที่เกิดจากตัวของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั่นเอง ที่ไม่เพียงพอหรือเหมาะสมต่อการที่จะนำเอามาใช้ในการแก้ไขปัญหาค่าภาษีอากร ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ จึงต้องมีกฎหมายหรือหลักการอื่นๆขึ้นมาช่วยเสริมหลักการนี้

อาจไม่ได้ โดยหากกรณีธุรกรรมนั้นมีลักษณะเป็นนิติกรรมที่อำพรางแล้ว คู่กรณีและกรมสรรพากรย่อมสามารถยกอ้างหลักกฎหมายดังกล่าวขึ้นต่อสู้เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรได้

๔. หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยที่จะใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ต้องพิจารณาภายใต้ขอบเขตของหลักกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และหลักกฎหมายดังกล่าวไม่เหมือนหรือคล้ายคลึงกับหลัก Sham transaction ของสหรัฐอเมริกาเพียงพอที่จะเทียบเคียงหลักได้

๕. หลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไม่เหมาะสมในการใช้ต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร ทั้งนี้ เพราะประเด็นการพิสูจน์ของหลักนิติกรรมอำพรางที่กำหนดให้ภาครัฐนั้น จะต้องเป็นฝ่ายพิสูจน์นิติกรรมที่อำพรางนั้น

๒.๒ ความเพียงพอในการปรับใช้หลักนิติกรรมอำพรางในการแทรกแซงและควบคุมสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร

นอกเหนือไปจากข้อจำกัดที่ได้กล่าวถึงในข้างต้น * ที่ว่า หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นมีลักษณะข้อจำกัดในเรื่องการกำหนดภาระการพิสูจน์ตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่กำหนดให้ฝ่ายรัฐนั้นต้องเป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการนำสืบพิสูจน์ความเป็นนิติกรรมอำพรางของธุรกรรมที่หลบหลีกภาษีอากรนั้น ซึ่งเป็นปัจจัยที่ทำให้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นไม่เหมาะสมในการนำมาใช้เพื่อการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรของภาคเอกชนแล้วนั้น ** ในส่วนที่จะกล่าวถึงต่อไป ก็เป็นไปในลักษณะเช่นเดียวกันกับข้อจำกัดของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่ทำให้ไม่เหมาะสมให้มีการนำเอาหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางมาใช้เช่นเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตาม ในส่วนนี้ จะเป็นการมุ่งพิจารณาในอีกมุมหนึ่งของความไม่เหมาะสมของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้น ที่เกิดเนื่องจากปัจจัยภายนอกที่เป็นรูปแบบของธุรกรรมนั้นที่เปลี่ยนแปลงไป

สำหรับการพิจารณาในประเด็นความเพียงพอของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่นำมาใช้ในการพิจารณาปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรในส่วนนี้ แม้จะกล่าวในบทก่อนแล้วว่า หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้น เป็นหลักการหนึ่งที่ประเทศทั้งในส่วนประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน ได้ใช้เป็นหลักกฎหมายหนึ่งในการพิจารณาประเด็นการหลบหลีก

* ดูประเด็นข้อจำกัดในเรื่องภาระการพิสูจน์ของหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ได้กล่าวมาในส่วนก่อน และเชิงอรรถที่เกี่ยวข้องประกอบ

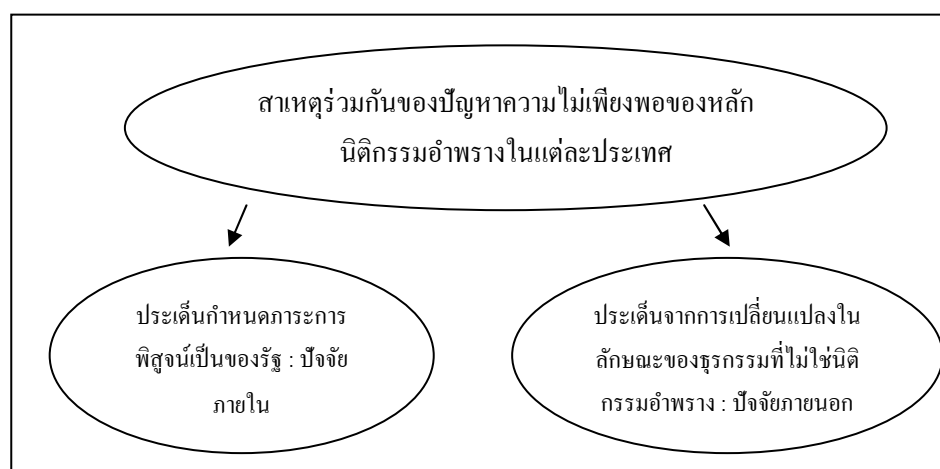
** กรณีในส่วนประเด็นภาระการพิสูจน์ที่ส่งผลกระทบต่อการใช้ปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ตามที่ได้กล่าวไปในเชิงอรรถก่อนนั้น ข้อจำกัดในส่วนของภาระการพิสูจน์ตามกฎหมายนี้ ผู้เขียนเห็นว่าเป็นข้อจำกัดที่เกิดจากปัจจัยภายในของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางเองที่ทำให้เกิดอุปสรรคในการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรนี้ แต่กรณีที่จะกล่าวในส่วนนี้ เป็นกรณีที่ตรงกันข้ามกัน กล่าวคือ ไม่ได้เกิดจากปัจจัยภายในของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางแต่ประการใด แต่เป็นผลกระทบที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในรูปแบบของธุรกรรมของคู่สัญญา อันจากการเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้อยู่นอกขอบเขตของหลักนิติกรรมอำพราง แล้วจากเหตุดังกล่าวนี้ จึงค่อยส่งผลทำให้หลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นไม่เพียงพอต่อการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากร

ภาษีอากร ส่วนในกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น แม้จะมีหลักการ Sham transaction principle นั้น แต่เนื่องจากกรณีหลักการดังกล่าวนี้ ไม่ใช่หลักการของนิติกรรมอำพรางโดยตรง (แม้วัตถุประสงค์ของกฎหมายใกล้เคียงกันก็ตาม) ทั้งนี้ เนื่องจากหลัก Sham transaction principle ของสหรัฐอเมริกานั้น คงเป็นหลักกฎหมายที่ศาลได้พัฒนาและวางบรรทัดฐานขึ้นเพื่อใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเท่านั้น ด้วยเหตุนี้ ในส่วนที่กล่าวถึงหลักนิติกรรมอำพรางนั้น จึงจะไม่มีกรกล่าวถึงในส่วนของหลัก Sham transaction นั้นด้วย

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าในประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศสและสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันนั้น จะมีการนำหลักนิติกรรมอำพรางมาใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรก็ตาม แต่การใช้ประโยชน์ในหลักนิติกรรมอำพรางของทั้ง ๒ ประเทศนั้น หาได้เพียงพอแก่การใช้เพื่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรไม่ ด้วยเหตุนี้ ในหลักการเพื่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ทั้งสองประเทศจึงมีการพัฒนาหลักการเพื่อใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้นโดยตรง กล่าวคือเป็นหลักที่ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่อยู่นอกเหนือขอบเขตของหลักนิติกรรมอำพราง*

จากประเด็นที่กล่าวไปในข้างต้น ย่อมทำให้สรุปประเด็นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางและหลักมาตรการกฎหมายต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ได้อย่างชัดเจนว่า ประเทศทั้งหมดที่ได้มีการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง เป็นส่วนหนึ่งในการแก้ไขประเด็นปัญหาการหลบหลีกภาษีอากร ทั้ง ๒ ประเทศนั้นคงมีแนวโน้มที่เหมือนกัน โดยทั้ง ๒ ประเทศต่างเห็นว่า หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นหาได้เป็นหลักกฎหมายที่เพียงพอต่อการแก้ไขปัญหาในการหลบหลีกภาษีอากรนั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควรไม่ ทั้งนี้ ด้วยเหตุที่ธุรกรรมทางพาณิชย์หาได้มีในลักษณะที่เป็นนิติกรรมอำพรางแต่เพียงอย่างเดียวอีกต่อไป แต่เริ่มมีการสร้างธุรกรรมใหม่ที่มีลักษณะความซับซ้อนและมุ่งหมายในการหลบหลีกภาษีอากรนั้นโดยตรงแทน (เช่น การแยกสัญญา ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า การแยกสัญญาของคู่สัญญานั้นไม่ใช่การกระทำที่จะถือได้ว่าเป็นนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) แต่ธุรกรรมนั้นคงมีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากร ด้วยเหตุเช่นนี้ จึงเป็นข้อจำกัดอีกประการหนึ่งของหลักนิติกรรมอำพราง ที่นอกเหนือไปจากเหตุที่ข้อจำกัดที่กล่าวอีกประการหนึ่งในข้างต้น คือ การกำหนดภาระการพิสูจน์ตามหลักนิติกรรมอำพราง อันส่งผลทำให้หลักนิติกรรมอำพรางนั้น ไม่เพียงพอแก่การนำมาใช้เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรเช่นเดียวกัน (แต่ทั้งนี้ เป็นการพิจารณาจากคนละมุม)

* ขอบเขตการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งในแต่ละประเทศมีเพียงแต่การพิจารณาตามหลักการที่ว่าธุรกรรมนั้นต้องเป็นการอำพรางเพื่อปกปิดนิติกรรมอีกอันหนึ่งเท่านั้น ดังนั้น หากกรณีธุรกรรมนั้นไม่ใช่ลักษณะที่เป็นกรอำพรางหรือปกปิดนิติกรรมอีกอันหนึ่งแล้ว กรณีย่อมไม่สามารถใช้หลักนิติกรรมอำพรางได้



ภาพที่ ๑ : สาเหตุของปัญหาความไม่เพียงพอของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง

ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ ในยุคสมัยในช่วง ๑๐ ปีที่ผ่านมา โดยเฉพาะในหลักกฎหมายสำหรับประเทศฝรั่งเศสและประเทศเยอรมันนั้น จึงได้มีแนวโน้มที่จะมีการใช้บทบัญญัติ ในลักษณะที่เป็นการพิจารณามูลเหตุในทางการทำสัญญาดังกล่าวโดยมุ่งยึดถือการเปรียบเทียบกับหลักทางเศรษฐศาสตร์ที่มีในการทำธุรกรรมดังกล่าวนั้นเพิ่มมากขึ้น ด้วยเหตุนี้ แนวโน้มในการใช้หลักเศรษฐศาสตร์เข้ามาเป็นส่วนหนึ่งในการพิจารณานั้น จึงเริ่มเป็นที่นิยมในการนำมาบัญญัติโดยประเทศส่วนใหญ่ในปัจจุบัน โดยบางประเทศนั้นกำหนดให้เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร

ด้วยเหตุที่กล่าวในส่วนแนวโน้มของการใช้หลักนิติกรรมอำพรางในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศสและประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันนั้น ที่ว่าปัจจุบันแนวโน้มความเพียงพอในการใช้หลักกฎหมายดังกล่าวนี้ยิ่งลดลงเรื่อยๆ (ทั้งนี้ เพราะสาเหตุใน ๒ ประเด็นที่ได้กล่าวไปนั้น) ในประเด็นดังกล่าวนี้ หากมองในมุมมองของประเทศไทย ก็อาจกล่าวได้ว่ามีปัญหาในลักษณะเดียวกัน และการดังกล่าวก็ได้ส่งผลทำให้มีแนวโน้มในการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่ลดน้อยลงเช่นเดียวกัน โดยเฉพาะหากเกิดกรณีที่ไม่มีความชัดเจนในข้อเท็จจริงที่ใช้ในการพิจารณาการหลบหลีกภาษีอากรนั้นว่าเป็นนิติกรรมอำพรางอย่างชัดเจนหรือไม่ และหากมองย้อนกลับไปสู่สาเหตุของความลดลงของการใช้หลักนิติกรรมอำพรางนั้น กรณีก็จะย้อนกลับไปสู่เหตุเดิมที่ว่า เพราะเกิดจากเหตุของความไม่แน่ใจหรือไม่แน่นอนในขอบเขตการใช้หลักนิติกรรมอำพราง และข้อจำกัดในหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังที่กล่าวในข้างต้น ทั้งในส่วนของขอบเขตของหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และภาระการพิสูจน์ตามหลักนิติกรรมอำพราง

ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ การศึกษาตามแนวโน้มในส่วนที่นำหลักเศรษฐศาสตร์เข้ามาช่วยในการพิจารณาธุรกรรมนั้น จึงอาจเป็นเรื่องที่ประเทศไทย ควรจะหันกลับมาศึกษากันอย่างเต็มที่ถึงความจำเป็นหรือความเหมาะสมที่จะนำเอาหลักการในส่วนของหลักเศรษฐศาสตร์มาใช้ ทั้งนี้ เพื่อจะ

ตอบสนองในการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น ประเด็นนี้จึงน่าจะ
เป็นประเด็นที่ต้องขบคิดและพิจารณาต่อไป

โดยสำหรับประเด็นที่เกี่ยวกับหลักนิติกรรมอำพรางที่ใช้แก้ไขประเด็นการหลบหลีก
ภาษีนั้น ตามความเห็นของผู้เขียน เห็นว่าในอนาคตแนวโน้มหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในส่วนนี้คง
เป็นหลักกฎหมายที่เป็นส่วนหนึ่งของหลักทั่วไปที่ใช้พิจารณาการหลบหลีกภาษีอากรเท่านั้น แต่
อย่างไรก็ตาม ท้ายที่สุด ตามความเห็นของผู้เขียนก็ยังคงเห็นว่า หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นก็ยังคง
จำเป็นในการพิจารณาแก้ไขประเด็นปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรในส่วนนี้อยู่ แม้ว่าแนวโน้มของหลัก
กฎหมายนั้นจะเปลี่ยนแปลงไปในลักษณะที่มีการใช้หลักการเฉพาะเข้ามาเพิ่มมากขึ้นก็ตาม

สำหรับประเด็นแนวโน้มการพิจารณาในการนำหลักเศรษฐศาสตร์เข้ามาพิจารณา
ธุรกรรมทางภาษีอากรนั้น เพื่อประโยชน์ในการศึกษาในประเด็นดังกล่าว หลังจากที่กล่าวถึงหลักการ
ในส่วนนี้ ในรายละเอียดมาในบทก่อนแล้วนั้น ผู้เขียนจะขอเสนอในส่วนของคุณีและข้อเสียของ
มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรของแต่ละประเทศว่ามีลักษณะเช่นไร โดยจะนำเสนอโดย
เน้นการศึกษาการใช้มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรควบคู่ไปกับหลักนิติกรรมอำพรางใน
ประเทศนั้นๆ และรวมตลอดไปถึงมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกา
ด้วย โดยในการศึกษาในประเด็นสุดท้ายนี้ เป็นไปเพื่อประโยชน์ในการศึกษารูปแบบมาตรการต่อต้าน
การหลบหลีกภาษีอากรว่าควรจะดำเนินไปในลักษณะเช่นไร จึงจะเหมาะสมกับบริบทปัญหาของ
ประเทศไทยมากที่สุด

ตารางแสดงข้อดีและข้อเสียของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในต่างประเทศ

ประเด็น พิจารณา	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส	ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐ เยอรมัน
๑. ข้อดี	บทบัญญัติกฎหมายในส่วน ของมาตรการต่อต้านการ หลบหลีกภาษีอากรของ สหรัฐอเมริกานั้น มีความ หลากหลายในหลักการ ค่อนข้างมาก ดังนั้น ในการ บังคับใช้ในการต่อต้านการ หลบหลีกภาษีอากร ย่อมอาจ พิจารณาได้ว่าเป็นจุดเด่นของ บทบัญญัติของสหรัฐอเมริกา ได้	หลักกฎหมายของประเทศ ฝรั่งเศสนั้นมีการบัญญัติหลัก กฎหมาย ดังนั้น จึงเป็น ประโยชน์ในการบังคับใช้และ อ้างอิงหลักกฎหมายดังกล่าว ในทางปฏิบัติ	มีข้อดีในลักษณะที่พิจารณาได้ เช่นเดียวกับกรณีของฝรั่งเศส กล่าวคือ มีความชัดเจนใน บทบัญญัติกฎหมายที่มีการ บัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์ อักษร ซึ่งสร้างความแน่นอน ได้ในระดับหนึ่งในการ พิจารณาปัญหาในเรื่องนี้

<p>๒. ข้อเสีย</p>	<p>จากลักษณะของบทบัญญัติของสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีลักษณะที่มีหลักการหรือบรรทัดฐานแห่งคดีที่ให้พิจารณาเกี่ยวข้องกับคดีเป็นจำนวนมากนั้น (ทั้ง ๕ หลักการ) จากการดังกล่าว นั้น ย่อมส่งผลโดยตรงต่อการใช้หลักการกฎหมายในส่วนดังกล่าวนั่นเอง ที่ในการเลือกหยิบหลักกฎหมายใดๆ ขึ้นมาใช้บังคับนั้น ฝ่ายที่เกี่ยวข้องจำต้องพิจารณาหลักการกฎหมายในทุกหลักการที่เกี่ยวข้องนั้น</p>	<p>แม้ประเทศฝรั่งเศสนั้น จะมีการบัญญัติรองรับหลักการทางเศรษฐศาสตร์มาใช้ในการพิจารณา โดยบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษรก็ตาม แต่ทั้งนี้ จากข้อดีในการใช้หลักการดังกล่าวของฝรั่งเศสนั้น หากพิจารณาในอีกมุมหนึ่งนั้น ย่อมจะเป็นข้อเสียได้เช่นกัน โดยทั้งนี้ สืบเนื่องมาจากการบัญญัติหลักกฎหมายนั้นเป็นลายลักษณ์อักษร โดยในบางกรณี ส่งผลให้ในการตีความหลักกฎหมายดังกล่าวนั้น อาจพิจารณาถึงขอบเขตในการตีความได้ยาก หรืออาจกล่าวได้ว่า เป็นประเด็นที่ไม่มีขอบเขต แม้ว่าจะมีบทบัญญัติกฎหมายก็ตาม</p>	<p>กรณีประเด็นข้อเสียของประเทศเยอรมันนั้น อาจพิจารณาในประเด็นที่ใกล้เคียงกับกรณีของประเทศฝรั่งเศสเช่นเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตาม จากประเด็นปัญหาที่สะท้อนออกมานั้น กรณีอาจพิจารณาได้จากสภาพโดยธรรมชาติของปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรนั่นเองที่ส่งผลให้การบัญญัติกฎหมายในที่สุดนั้น ก็ต้องขึ้นอยู่กับกรณีตีความในท้ายที่สุดของปัญหาดังกล่าว</p>
--------------------------	---	---	---

จากตารางแสดงข้อดีและข้อเสียของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรของต่างประเทศในช่วงต้น จะเห็นได้ว่า มาตรการของแต่ละประเทศนั้นต่างมีข้อดีและข้อเสียที่แตกต่างกันไปตามลักษณะของระบบกฎหมาย และแนวคิดของแต่ละประเทศที่เป็นฐานในการกำหนดนโยบายของแต่ละประเทศนั้น แต่อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาตามรายละเอียดของมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ ๔ ประกอบกับตารางแสดงข้อดีและข้อเสียของมาตรการในแต่ละประเทศแล้ว ย่อมเห็นได้ว่า มาตรการหนึ่งที่ทุกประเทศนั้นยอมรับและได้นำมาเสริมหลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง (เฉพาะประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส และสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน) เพื่อใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้น คือ การนำเอาหลักทางธุรกิจและเศรษฐศาสตร์มาใช้ประกอบในการพิจารณาด้วย แต่อย่างไรนั้น การที่ประเทศต่างๆ นั้นได้มีแนวโน้มที่จะรับเอาหลักทางเศรษฐศาสตร์มาใช้ในการพิจารณาเพิ่มมากขึ้น ย่อมเป็นประเด็นที่น่าตั้งข้อสังเกตสำหรับประเทศไทยว่าจะมีการกำหนดแนวกฎหมายที่ใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรไปในรูปแบบใด

สำหรับประเด็นสุดท้าย จากการวิเคราะห์ในเรื่องความเพียงพอของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่นำมาใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรข้างต้นนั้น อย่างที่กล่าวไปในรายละเอียดในช่วงต้นแล้วว่า แต่ละประเทศนั้นต่างได้มีการพัฒนาหลักกฎหมายและพัฒนาในรูปแบบ

การบัญญัติกฎหมายที่เป็นเอกลักษณ์ของประเทศตนขึ้นมา เพื่อใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่อยู่ในประเทศของตน หลังจากที่มีการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางอยู่แล้วแต่เห็นว่าหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นไม่เพียงพอแก่การแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรได้ โดยสืบเนื่องจากประเด็นดังกล่าว ในส่วนนี้ ผู้เขียนจึงจะขอกล่าวเป็นบทสรุปของการพัฒนามาตรการทางกฎหมายในแต่ละประเทศนั้นว่าแต่ละประเทศนั้นมีทิศทางในการแก้ไขปัญหาได้อย่างไร กรณีสามารถกล่าวโดยสรุป ได้ดังนี้ คือ

๑. ในระบบกฎหมายเยอรมัน

สำหรับกรณีประเทศเยอรมันนั้น เป็นประเทศหนึ่งที่เราเห็นว่ามีการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันนั้นไม่เพียงพอแก่การนำมาใช้เพื่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรภายในประเทศ ดังนั้น ประเทศเยอรมันจึงได้มีการบัญญัติหลักกฎหมายเพิ่มเติมขึ้นเพื่ออุดช่องว่างของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่ไม่เพียงพอที่นั้นขึ้นมา โดยบัญญัติขึ้นใช้แยกต่างหากจากหลักนิติกรรมอำพรางเป็นอีกมาตราหนึ่งในประมวลรัษฎากรของเยอรมัน (AO ๔๒)

๒. ในระบบกฎหมายฝรั่งเศส

สำหรับกรณีของประเทศฝรั่งเศสนั้น ก็เป็นอีกประเทศหนึ่งที่เราเห็นว่าหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่ได้นำมาใช้เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรนั้นไม่เพียงพอต่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรได้ทั้งหมด ด้วยเหตุนี้ ประเทศฝรั่งเศส จึงได้มีการวางหลักกฎหมายเพิ่มเติมในส่วนที่เรียกว่า Fraude a loi ขึ้นเพื่ออุดช่องว่างหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้

๓. ในระบบกฎหมายไทย

จากการที่วิเคราะห์ในข้างต้นนั้นแล้วว่า แท้จริงนั้นหลักกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยนั้นสามารถนำมาใช้เพื่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรได้ แต่การใช้ดังกล่าวนี้ คงเป็นการใช้เพียงเท่าที่เป็นไปตามขอบเขตของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้น

ซึ่งจากประเด็นที่สามารถใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เช่นนี้ ได้อย่างจำกัดเพียงเท่าที่เป็นไปตามขอบเขตของหลักกฎหมายนิติอำพรางเท่านั้น รวมถึงประเด็นที่กำหนดภาระการพิสูจน์ตามหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามกฎหมายไทย ที่ระบุให้ฝ่ายที่มีหน้าที่ในการนำสืบนั้น คือ ฝ่ายกรมสรรพากร ซึ่งการกำหนดหน้าที่ในการนำสืบดังกล่าวนี้ย่อมเป็นการยากที่จะพิสูจน์ในประเด็นการหลบหลีกภาษีอากร

จากการที่กล่าวมาในข้างต้นนั้น ย่อมสะท้อนให้เห็นได้ว่า ประเทศไทยนั้นก็ยังมีปัญหาในส่วนความเพียงพอของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่จะนำมาใช้เพื่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษี

อากรเช่นกัน แต่อย่างไรก็ตาม ในประเด็นปัญหาในส่วนนี้ ประเทศไทยยังไม่มีข้อกำหนดหลักการใดๆ ที่เป็นรูปธรรมที่จะสามารถอุดช่องว่างในส่วนนี้ เหมือนกรณีเช่นหลักกฎหมายของประเทศเยอรมันและประเทศฝรั่งเศสที่ได้กล่าวในข้างต้น

จากประเด็นที่ประเทศไทยยังคงไม่มีหลักกฎหมายใดที่จะใช้ในการอุดช่องว่างของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ไม่เพียงพอในการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรนั้น กรณีดังกล่าวจึงเป็นประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปว่า ประเทศไทยนั้นควรจะมีการดำเนินการเพื่อแก้ไขปัญหาในส่วนนี้อย่างไร ซึ่งสำหรับประเด็นในเรื่องนี้ ผู้เขียนจะขอยกคำตอบไปกล่าวพิจารณาต่อไปในบทต่อไป

บทที่ ๖

สรุปและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาในบทที่ผ่านมาของผู้เขียนซึ่งได้อธิบาย และวิเคราะห์หลักการกฎหมายที่เกี่ยวข้องในบทก่อนนั้น โดยเฉพาะในส่วนเนื้อหาบทที่ ๔ และบทที่ ๕ นั้น สามารถสรุปได้ว่า การใช้หลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เพื่อใช้แก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรนั้น เป็นหลักการที่สามารถใช้ได้ โดยทั้งนี้ ในการใช้หลักการของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าว เป็นการที่ใช้เหมือนกับกรณีของหลักกฎหมายว่าด้วยหลักนิติกรรมอำพรางในประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศสและสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน ที่ได้มีการนำเอาหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนี้มาใช้เพื่อใช้ในการมุ่งต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้นในประมวลรัษฎากรของประเทศนั้นๆ ซึ่งเป็นลักษณะการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่สอดคล้องรับตามระบบของกฎหมายซีวิลลอว์เช่นเดียวกัน

สำหรับในประเด็นของการตีความและขอบเขตการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย เพื่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้น กรณีกล่าวได้โดยสรุปว่า หากมีการเปรียบเทียบหลักนิติกรรมอำพรางนี้กับหลักกฎหมาย Sham transaction Principle แล้ว ย่อมกล่าวได้อย่างชัดเจนว่า กรณีไม่สามารถเทียบเคียงหลักกฎหมาย Sham transaction ของสหรัฐอเมริกาเข้ามาใช้ในการตีความลักษณะการใช้หลักนิติกรรมอำพรางของไทยเพื่อใช้ประโยชน์ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรได้ ทั้งนี้ ตามเหตุที่ได้กล่าวเปรียบเทียบไว้ในบทที่ ๔ ว่า หลักกฎหมายทั้ง ๒ ส่วน (คือ หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กับหลัก Sham transaction มีประเด็นที่มาของหลักกฎหมายและการใช้ที่แตกต่างกันในบางส่วนของหลักกฎหมายนั้น) แต่อย่างไรก็ตาม แม้ว่าหลักการทั้ง ๒ ส่วนนั้น จะไม่สามารถพิจารณาเปรียบเทียบกันได้ก็ตาม แต่ตามความเห็นของผู้เขียนแล้ว ในการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรนั้นก็เชื่อว่าใช้ได้ อย่างไม่มีขอบเขตจำกัด ผู้เขียนเห็นว่าการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง ควรมีลักษณะการใช้ เฉพาะเท่าที่เป็นไปตามหลักการที่พิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่มีอยู่และปรับใช้ ในปัจจุบันตามหลักกฎหมายไทยเท่านั้น กล่าวคือ ใช้เฉพาะกรณีธุรกรรมนั้นได้ทำขึ้นเพื่อปกปิดอีก ธุรกรรมหนึ่งเท่านั้น โดยไม่รวมถึงลักษณะธุรกรรมที่เป็นการแยกสัญญาซึ่งหาได้มีการลักษณะของการ ปกปิดธุรกรรมใดด้วยไม่

สืบเนื่องจากที่กล่าวโดยสรุปในข้างต้น แม้หลักการกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น จะสามารถนำมาใช้ในการพิจารณาประเด็นการแก้ไขปัญหา การหลบหลีกภาษีอากรในประเทศไทยนั้นได้ก็ตาม แต่ในการนำหลักนิติกรรมอำพรางมาใช้นั้นจะต้อง มีการปรับบังคับใช้เฉพาะภายใต้ขอบเขตของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และเฉพาะตามความมุ่งหมายของกฎหมายนิติกรรมอำพราง รวมทั้งนิติวิธีตาม

เจตนารมณ์ในส่วนของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังกล่าวเท่านั้น ซึ่งจากลักษณะขอบเขตการใช้หลักนิติกรรมอำพรางดังกล่าว ย่อมกล่าวได้ว่า เป็นการใช้กฎหมายมีลักษณะเป็นข้อจำกัดอย่างมาก เมื่อต้องแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรที่มีปัญหาอยู่มาก และจากกรณีการใช้หลักนิติกรรมอำพรางที่มีข้อจำกัดเช่นนี้เอง ผู้เขียนจึงเห็นว่า หากจะปล่อยให้มีการใช้เฉพาะหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในการตีความเพื่อแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรที่เกิดขึ้นทั้งหมดอาจไม่เหมาะสม

จากประเด็นดังกล่าวในข้างต้น หากพิจารณาตามแนวความคิดดังที่กล่าวของบทที่ ๔ และบทที่ ๕ นั้น จะพบว่าไม่ใช่เฉพาะหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย เท่านั้นที่ไม่เหมาะสมแก่การนำมาแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรนั้น แม้แต่ในต่างประเทศที่มีการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางอยู่แล้วเพื่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร ก็พบว่า หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้นก็ได้เพียงพอในการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรได้ทั้งหมดเช่นเดียวกันกับประเทศไทย ด้วยเหตุนี้ ในประเทศต่าง ๆ นั้นจึงได้มีการพิจารณาและนำเสนอหลักกฎหมายเพิ่มเติมที่จะใช้ในการพิจารณาประเด็นของธุรกรรมที่ไม่ได้มีลักษณะของการกระทำที่ต้องด้วยเหตุที่จะเป็นนิติกรรมอำพรางตามหลักกฎหมายได้ แต่การกระทำนั้นยังคงสามารถพิจารณาได้ว่าเป็นการกระทำที่นำไปเพื่อการหลบหลีกภาษีอากรอยู่ว่าจะต้องดำเนินการเช่นไร

จากการพิจารณาปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรที่อยู่นอกเหนือขอบเขตของหลักนิติกรรมอำพรางนี้ ในแนวทางจัดการปัญหาของต่างประเทศนั้น แม้จะมีการพิจารณาหลักกฎหมายเพิ่มเติมขึ้นมา (อย่างที่ได้อ้างไว้ในข้างต้น) ในลักษณะอย่างเดียวกันก็ตาม แต่เนื่องจากแนวความคิดและหลักการในประเทศต่าง ๆ นั้นมีความแตกต่างกันออกไป ตามลักษณะของแต่ละประเทศ กรณีเช่นนี้ จึงเป็นจุดที่ทำให้มีการบัญญัติหลักการบางส่วน โดยเฉพาะในรายละเอียดของกฎหมายนั้น มีความแตกต่างไปตามเอกลักษณ์ของประเทศนั้นๆ ไป แต่อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาโดยภาพรวมของหลักกฎหมายในประเทศต่างๆ แล้ว ดังที่ปรากฏรายละเอียดมาตรการของแต่ละประเทศในบทที่ ๔ นั้น จะพบว่าหลักการที่เป็นหลักการสำคัญที่ใช้ในการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรนั้นมีหลักการที่เกี่ยวข้องให้พิจารณาไม่มากเท่าใดนัก

โดยในมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในปัจจุบันนั้น จากการที่กล่าวในข้างต้นแล้วว่า หลักการที่แต่ละประเทศได้เลือกนำมาใช้นั้น โดยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นมาตรการที่มีแนวโน้มของกฎหมายที่ใกล้เคียงกันมาก โดยคงมีความแตกต่างกันเพียงเฉพาะรายละเอียดของการใช้หลักกฎหมายและการตีความกฎหมายที่จะตีความแบบกว้างหรือแคบเท่านั้น และด้วยเหตุดังกล่าวนี้ ในการพิจารณามาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร จึงต้องมีการพิจารณาโครงสร้างและแนวการใช้ของแต่ละประเทศประกอบการพิจารณาหลักกฎหมายของประเทศนั้นด้วย ซึ่งในประเด็นดังกล่าวนี้ ผู้เขียนได้กล่าวโดยเปรียบเทียบรายละเอียด และข้อดี ข้อเสียของแนวการใช้ของแต่ละประเทศแล้วในบทก่อน ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการศึกษาแนวของประเทศไทยนั้นว่าควรมีหลักการที่เหมาะสมเป็นเช่นไร

* เช่น ประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน

** โดยหนึ่งในหลักการที่ทุกประเทศนั้นมีร่วมกันในปัจจุบัน คือ หลักที่พิจารณาเงื่อนไขทางเศรษฐศาสตร์ หรือเหตุผลทางธุรกิจเข้ามาใช้พิจารณาว่าธุรกรรมนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรหรือไม่

จากที่กล่าวไว้ในข้างต้นว่า ในศึกษาการนำหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งของแต่ละประเทศมาใช้เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรนั้นไม่เพียงพอแก่การแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศต่าง ๆ นั้นได้ จนประเทศเหล่านั้นได้มีการพัฒนาหลักกฎหมายขึ้นเพิ่มเติมเพื่อเสริมความไม่เพียงพอของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้น โดยในการพัฒนาหลักกฎหมายดังกล่าวของแต่ละประเทศนั้น แม้จะมีหลักการที่สอดคล้องกันแต่มีรูปแบบที่แตกต่างกันนั้น จากลักษณะดังกล่าว สามารถกล่าวโดยสรุปให้เห็นเป็นรูปธรรมได้ ดังนี้ กล่าวคือ

สำหรับกรณีประเทศเยอรมันนั้น เป็นประเทศหนึ่งที่เราเห็นว่า การใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันนั้นไม่เพียงพอแก่การนำมาใช้เพื่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรภายในประเทศ ดังนั้น ประเทศเยอรมันจึงได้มีการบัญญัติหลักกฎหมายเพิ่มเติมขึ้นเพื่ออุดช่องว่างของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่ไม่เพียงพอที่นั้นขึ้นมา โดยเยอรมันนั้นได้เลือกที่จะบัญญัติหลักกฎหมายที่พัฒนาขึ้นนั้น ใช้แยกต่างหากจากหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมันอย่างชัดเจน โดยมีการบัญญัติหลักกฎหมายเพิ่มเติมในอีกมาตราหนึ่งในประมวลรัฐฎการของเยอรมันนั่นเอง

ในส่วนของประเทศฝรั่งเศส ก็เป็นอีกประเทศหนึ่งที่เราเห็นว่าหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่ได้นำมาใช้เพื่อการหลบหลีกภาษีอากรนั้นไม่เพียงพอต่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรได้ทั้งหมดเช่นเดียวกับประเทศเยอรมัน ด้วยเหตุนี้ ประเทศฝรั่งเศส จึงได้มีการวางหลักกฎหมายเพิ่มเติมในส่วนที่เรียกว่า Fraude a loi ขึ้นเพื่ออุดช่องว่างหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางดังกล่าวนั้น แต่การใช้หลักการ Fraude a loi ของประเทศฝรั่งเศสนั้น ในปัจจุบันไม่ได้มีการแยกบัญญัติหลักกฎหมาย Fraude a loi ออกจากบทบัญญัติในส่วนของหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส กล่าวคือ ได้บัญญัติรวมเอาไว้ในมาตรา L.๖๔ ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ ในบางกรณีของการตีความใช้หลักกฎหมายทั้ง ๒ ส่วนของฝรั่งเศสนั้น จึงอาจมีปัญหาในการตีความใช้อยู่บ้าง

แต่ในกรณีของประเทศไทยนั้น แม้จะกล่าวโดยสรุปในข้างต้นแล้วว่า หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยนั้นสามารถนำมาใช้ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรได้ก็ตาม แต่ด้วยลักษณะข้อจำกัดในการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยนั้นมีอยู่มาก* ทำให้การใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางเพื่อแก้ไขปัญหานั้นย่อมไม่เพียงพอแก่การแก้ไขปัญหาได้ทั้งหมด ด้วยเหตุเช่นนี้ ปัญหาในเรื่องของความเพียงพอของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางในการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรนั้น จึงเป็นปัญหาเช่นเดียวกับในประเทศเยอรมันและฝรั่งเศส แต่ในเรื่องปัญหาดังกล่าวนี้ ประเทศไทยนั้นยัง

*ไม่ว่าจะเป็นข้อจำกัดที่เป็นขอบเขตของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางนั้น ที่เป็นการพิจารณาเฉพาะส่วนนิติกรรมที่ต้องการการปิดบังอำพรางเท่านั้น ไม่รวมถึงรูปแบบของนิติกรรมในแบบอื่นๆ เช่น การแยกสัญญาด้วย และข้อจำกัดจากตัวกำหนดภาระการพิสูจน์ในหลักนิติกรรมอำพราง ที่ทำให้ยากต่อกระบวนการพิสูจน์การหลบหลีกภาษีอากรของภาคเอกชน ทั้ง ๒ ประเด็น ข้อจำกัดในที่นี้ ถือได้ว่าเป็นข้อจำกัดประการสำคัญที่ทำให้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยนั้น ไม่เพียงพอต่อการนำมาแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรของภาคเอกชนได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร

ไม่มีหลักการกฎหมายใดโดยเฉพาะขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวนี้ ด้วยเหตุนี้ การพิจารณาแก้ไขปัญหาในส่วนนี้ จึงเป็นเรื่องที่ประเทศไทยนั้นต้องแสวงหาหนทางในการแก้ไขปัญหาคารลบลหสิทธิภาษีอากรต่อไป

ซึ่งจากผลของการศึกษาทั้งหมดที่ได้กล่าวมาในข้างต้นนั้น ทั้งในส่วนของแนวการใช้หลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางที่มีข้อจำกัดในการใช้บังคับ และแนวการพัฒนาหลักการกฎหมายอื่นๆ ขึ้นมานั้น ซึ่งแนวทางต่างๆนั้นก็เป็นที่ไปเพื่อตอบสนองต่อแนวทางในการแก้ไขปัญหาคารลบลหสิทธิภาษีอากรของภาคเอกชน ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ หากมองในมุมมองของประเทศไทยนั้น ซึ่งมีปัญหาในส่วนนี้เช่นเดียวกันกับประเทศอื่นๆ ผู้เขียนเห็นว่าประเทศไทยควรแก้ไขปัญหาคารลบลหสิทธิภาษีอากรในประเทศ โดยควรกระทำในลักษณะดังนี้ คือ

๑. ให้บัญญัติวางหลักกฎหมายภาษีอากรที่ยอมรับเป็นการทั่วไป หรือที่เรียกว่า GAAR และหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นลงในประมวลรัษฎากร โดยบัญญัติลงในหมวดเรื่องของการมาตรการกฎหมายเพื่อการต่อต้านการลบลหสิทธิภาษีอากร

ซึ่งรูปแบบการบัญญัติดังกล่าวนี้ ผู้เขียนมีความประสงค์จะให้บัญญัติให้เป็นไปในลักษณะที่เหมือนกับบทบัญญัติในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันนั้นเป็นรูปแบบในการบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษร โดยสำหรับสาเหตุที่ผู้เขียนต้องการให้บัญญัติกฎหมายในลักษณะเช่นเดียวกับประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันนั้น สืบเนื่องมาจากการที่ประเทศเยอรมันนั้น มีการแยกบทบัญญัติกฎหมายพิจารณาออกเป็น ๒ ส่วน กล่าวคือ หลักกฎหมายนิติกรรมอำพราง (ตามมาตรา AO ๔๑) และบทบัญญัติที่เป็นมาตรการต่อต้านการลบลหสิทธิภาษีอากรอันเป็นที่ยอมรับทั่วไป (GAAR) นั้นในอีกมาตราหนึ่ง (มาตรา AO ๔๒) ซึ่งการแยกดังกล่าวนี้ นอกเหนือจากประเด็นในความชัดเจนของบทบัญญัติกฎหมายแล้ว กรณียอมช่วยไม่ให้เกิดความสับสนในการบังคับใช้ตามเจตนารมณ์ของหลักกฎหมายนิติกรรมอำพรางและขอบเขตการพิจารณาธุรกรรมภายใต้หลัก GAAR นั้นด้วย

๒. จากกรณีตามข้อ ๑ นั้น ในส่วนของบทบัญญัติส่วนที่เป็นมาตรการต่อต้านการลบลหสิทธิภาษีอากรที่ยอมรับทั่วไปนั้น (GAAR) ให้มีการนำเอาหลักการทางเศรษฐศาสตร์เข้ามาใช้ในการพิจารณาธุรกรรมที่อาจเข้าข่ายการลบลหสิทธิภาษีอากรได้

แต่จากลักษณะของการให้นำเอาหลักการทางเศรษฐศาสตร์นั้นมาใช้เพื่อการแก้ไขปัญหาคารลบลหสิทธิภาษีอากร โดยให้บัญญัติรับรองหลักการดังกล่าวแยกออกเป็นหนึ่งมาตรานั้น กรณีตามข้อเสนอในส่วนดังกล่าวนี้ของผู้เขียนนั้น กรณีอาจพิจารณาได้ทั้งในส่วนที่เป็นข้อดีและข้อเสียของข้อเสนอนี้ได้ คือ

ในส่วนข้อดี การบัญญัติรับรองหลักการทางเศรษฐศาสตร์เข้ามาใช้ในการแก้ไขปัญหาคารลบลหสิทธิภาษีอากรนั้น กรณียอมทำให้การพิจารณาธุรกรรมที่อาจเข้าข่ายการลบลหสิทธิภาษีอากรมีเงื่อนไขในการพิจารณาได้แน่นอนและชัดเจนมากยิ่งขึ้น ซึ่งจากผลของความแน่นอนและชัดเจนของหลักกฎหมายดังกล่าว ย่อมส่งผลให้แนวทางการประกอบธุรกิจของภาคเอกชนนั้นมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น

ในส่วนข้อเสีย คือ เป็นการพิจารณาข้อเสียในทางนิติวิธีตามกฎหมายไทย ที่มีการตั้งข้อสังเกตในการนำหลักการทางเศรษฐศาสตร์มาใช้ว่า หากมีการนำเอาหลักการทางเศรษฐศาสตร์มา

ใช้ อาจเกิดความไม่ชัดเจนในการตีความหลักการทางเศรษฐศาสตร์ว่ามีขอบเขตในการตีความหลักเศรษฐศาสตร์นั้นเพียงใด และแนวการตีความดังกล่าวนี้จะสอดคล้องกับกระบวนการทางนิติวิธีในรูปแบบของระบบกฎหมายซีวิลลอว์ได้หรือไม่

และเนื่องด้วยประเด็นที่กล่าวถึงข้อเสียของบทบัญญัติดังกล่าวนี้ ทางออกของการตีความหลักกฎหมายในรายละเอียดการพิจารณาภายใต้หลักเศรษฐศาสตร์นั้น ผู้เขียนเห็นว่า อาจพิจารณาวางรายละเอียดของหลักเศรษฐศาสตร์ตามแนวทางหลักกฎหมายใน Economic Substance Doctrine ของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่มีจุดเด่นในด้านการกำหนดวิธีการพิสูจน์ธุรกรรมตามหลักเศรษฐศาสตร์ ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการบังคับใช้หลักกฎหมายนั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกเหนือไปจาก ในเรื่องของความชัดเจนในการพิจารณาหลักเกณฑ์ที่ใช้พิสูจน์ตามหลักเศรษฐศาสตร์แล้ว กรณีการนำเอาหลักการ Economic Substance Doctrine ของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้นั้น ยังช่วยให้ข้อจำกัดในทางกฎหมายของหลักนิติกรรมอำพรางเดิม คือ การกำหนดภาระการพิสูจน์ที่ตกแก่ฝ่ายรัฐนั้น ได้รับการแก้ไขไปด้วย โดยหลักกฎหมายในส่วนนี้ ได้มีกำหนดภาระการพิสูจน์ของธุรกรรมที่อาจเข้าข่ายว่าเป็นการกระทำที่เป็นการหลบหลีกภาษีอากรนั้น ให้เป็นหน้าที่ของฝ่ายคู่สัญญานั้นจะต้องเป็นฝ่ายพิสูจน์ว่า ธุรกรรมของตนนั้นไม่ได้มีลักษณะที่เป็นการหลบหลีกภาษีอากรแต่อย่างใด โดยฝ่ายภาครัฐนั้นคงเหลือหน้าที่ในการพิสูจน์เพียงว่าธุรกรรมนั้นมีเหตุผลเพียงพอที่จะถือได้ว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรแล้ว

จากข้อเสนอของผู้เขียนที่ได้กล่าวในข้างต้น แม้จะมีประเด็นในบางส่วนที่อาจเป็นข้อเสียของข้อเสนอนี้ แต่อย่างไรก็ตาม ตามความเห็นของผู้เขียน ยังคงเห็นว่าแนวทางข้อเสนอนี้ที่ได้กล่าวไปนั้น เป็นจุดที่ดีที่สุดที่ประเทศไทยนั้นจะพึงพิจารณาแก้ไขกฎหมายในส่วนนี้ได้

รายการอ้างอิง

เอกสารภาษาไทย

กาญจนา นิมมานเหมินท์. เอกสารประกอบการสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร (ชุดที่ ๑). กรุงเทพฯ:

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ๒๕๕๐

กิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์. เอกสารประกอบการสอนวิชาสัมมนากฎหมายภาษีอากร หลักสูตรนิติศาสตร์

บัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. กรุงเทพฯ. คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ๒๕๕๐

กิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์. ๑๐ ข้อคิด รู้ภาษี ลดภาษี. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์การเงินการธนาคาร,

๒๕๕๕

กิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์ และคณะ. การควบรวมกิจการ: โอกาสของธุรกิจไทย. พิมพ์ครั้งที่ ๒.

กรุงเทพฯ: บริษัท อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน), ๒๕๕๕

กิติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์. กรณีศึกษาจากคำพิพากษาศาลฎีกา: การทำสัญญาธุรกิจกับภาระภาษีอากร

ตอน ๑. ๒๖, ๒๗. การเงินธนาคาร. (มกราคม ๒๕๕๐): ๑๙๓-๑๙๗

เกรียงเดช มาจำเนียร. มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ๒๕๔๒

จิต เศรษฐบุตร. หลักกฎหมายแพ่งลักษณะนิติกรรมและสัญญา. พิมพ์ครั้งที่ ๔. กรุงเทพฯ : โครงการ

ตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๕๑

เสริม วินิจฉัยกุล. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะนิติกรรมและหนี้. กรุงเทพฯ :

โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๑๕

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คู่มือการศึกษาวิชา กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ ๔. กรุงเทพมหานคร: สำนัก

อบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, ๒๕๕๐

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning). พิมพ์ครั้งที่ ๓. กรุงเทพมหานคร:

สถาบัน T.Training Center, ๒๕๕๑

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร (ANTI-TAX AVOIDANCE MEASURES). รวมบทความครบรอบ ๑๙ ปี ศาลภาษีอากรกลาง. กรุงเทพฯ : ๒๕๔๘

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. การวางแผนภาษีอากรที่ศาลยอมรับ (ตอนที่ ๒) ๒๗, ๓๒๒. เอกสารภาษีอากร (กรกฎาคม ๒๕๕๑): ๑๐๕-๑๐๘

ชัยสิทธิ์ และ ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. สรรพากรสาส์น ๕๒, ๒ (มกราคม ๒๕๔๘): ๔๙-๖๑

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. ภาษีซื้อต้องห้าม. เอกสารภาษีอากร. ๒๖, ๓๐๗ (เมษายน ๒๕๕๐): ๑๑๙-๑๒๒

ไชยยศ เหมะรัชตะ. กฎหมายว่าด้วยนิติกรรม. พิมพ์ครั้งที่ ๓. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ๒๕๔๐

ไชยยศ เหมะรัชตะ. นิติกรรมอำพราง. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ๒๕๑๕

ชนกฤต วรณัชชากุล. การแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพราง. วารสารอัยการ ๕๖, ๕๙๖ (เมษายน-กรกฎาคม ๒๕๕๔): ๙๖-๑๐๕

ปรีดี เกษมทรัพย์. หลักสุจริตคือหลักความซื่อสัตย์และความไว้วางใจ อนุสรณ์งานพระราชทานเพลิงศพ ดร.สมศักดิ์ สิงห์พันธ์. กรุงเทพฯ: ม.ป.ท., ๒๕๒๖

ปรีดี พนมยงค์. ภาคเบ็ดเตล็ด: นิติกรรมอำพราง. นิตินาสน์ ๑, ๒ (ม.ป.ท.: ๒๔๗๑): ๑๔๙-๑๕๒

พวงผกา บุญโญภาย์ และประสาน บุญโญภาย์. คำบรรยายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรม และสัญญา. พิมพ์ครั้งที่ ๔. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ๒๕๔๔

พนิต ธีรภาพวงศ์. ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation). พิมพ์ครั้งที่ ๓, กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, ๒๕๕๒

พนิต ธีรภาพวงศ์. หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ : การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ ๒. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, ๒๕๕๐

พล ธีรคุปต์. การเลี่ยงภาษีและข้อจำกัดตามกฎหมาย. สรรพากรสาส์น ๓๗, ๒ (กุมภาพันธ์ ๒๕๓๓): ๕๖

- วงศ์ วีระพงศ์. กฎหมายฝรั่งเศสโดยย่อ บรรพ ๒ หนี เอกสารประกอบการบรรยายวิชากฎหมายแพ่ง
๒. ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. กรุงเทพฯ: ม.ป.ท., ๒๕๒๐ (อัดสำเนา)
 วุฒิวรรษ ดีประชา. ข้อพิจารณาบางประการจากคำพิพากษาฎีกาเกี่ยวกับสถานประกอบการ (๒).
สรรพากรสารสิน ๕๑, ๙ (กันยายน ๒๕๔๗.): ๑๐๖-๑๐๗
- สมยศ เชื้อไทย. ความรู้กฎหมายทั่วไป คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง: หลักทั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ ๑๗.
 กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, ๒๕๕๔
- เสนีย์ ปราโมช, มรว. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้ เล่ม ๑ (ภาค ๑-๒)
พุทธศักราช ๒๔๗๘ แก้ไขเพิ่มเติมพ.ศ. ๒๕๐๕. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ,
๒๕๐๕
- สุพัตรา อนันตพงศ์. การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ (TAX AVOIDANCE OF
TRANSNATIONAL COPORATIONS). พิมพ์ครั้งที่ ๒ .กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์
 ธรรมนิติ, ๒๕๔๘
- สุเมธ ศิริคุณโชติ. กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ ๒ . กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์
เดือนตุลา, ๒๕๕๐
- ศนันท์กรณ โสคติพันธุ์. คำอธิบายนิติกรรม - สัญญา: พร้อมคำอธิบายในส่วนของ พ.ร.บ. ว่าด้วยข้อ
สัญญาที่ไม่เป็นธรรม พ.ศ. ๒๕๔๐ และกฎหมายใหม่ที่เกี่ยวข้อง. พิมพ์ครั้งที่ ๑๗. สำนักพิมพ์
วิญญูชน. กรุงเทพฯ: ๒๕๕๕
- ศักดิ์ สมองชาติ. คำอธิบายประมวลแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยนิติกรรมและสัญญา(พร้อมทั้งระยะเวลา
และอายุความ) ข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม (ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม
พ.ศ. ๒๕๔๐) และธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทาง
อิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. ๒๕๔๔. พิมพ์ครั้งที่ ๑๐. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ, ๒๕๕๑
- ศุภฤติ ถาวรยุติการต์. เศรษฐศาสตร์การเมืองและสถาบัน สำนักท่าพระจันทร์: นิติเศรษฐศาสตร์ว่า
ด้วยพฤติกรรมเสี่ยงภาษี: กรณีศึกษาการซื้อขายหุ้นจีน คอร์ปอเรชั่น. พิมพ์ครั้งที่ ๑.
 กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์ openbooks, ๒๕๕๒

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ ๓. กรุงเทพฯ:

สำนักพิมพ์วิญญูชน, ๒๕๔๗

อักราทรร จุฬารัตน. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและสัญญา.

กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๒๖

อักรวิทย์ สุมาวงศ์. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วย นิติกรรม สัญญา. พิมพ์ครั้งที่

๓. กรุงเทพฯ : สำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, ๒๕๔๙

หยุด แสงอุทัย. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน ชั้นปริญญาโททางนิติศาสตร์. กรุงเทพฯ:

ม.ป.ท., ๒๕๑๒ (อัดสำเนา)

เอกสารภาษาอังกฤษ

Andrea Arnautucci. International Taxation Law. The Hague: Kluwer Law International, 2006

Alex Saler, Bryon Christensen, Jeremiah Coder, and Phillip Pillar. Economic Substance Doctrine Codified: Surviving Scrutiny under new IRC § ๗๗๐๑(O).

Greenbergtraurig and Crowell Moring, 2011 p. 1-43

Bittker I. Boris and Lawrence Lokken. Federal Taxation of Income, Estates and Gifts. Boston: Warren, Gorham & Lamont, 2012

Charles Victor BROWN. Taxation and the incentive to work. Oxford: Oxford University Press, 1983

David A. Weisbach. An Economic Analysis of Anti-Tax Avoidance Doctrines. John M. Olin Law & Economics Working Paper no. 99 (2D series). The Law School The University of Chicago, 2002 p. 4-34

Etienne Martin. Theorie des Contre-Lettres. Paris: Université de France, 1985

- FRANS VANISTENDAEL. Legal Framework For Taxation: Tax law design and drafting edited by Victor Thuronyi Vol.9. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996
- Henry Ordower. Horizontal and Vertical Equity in Taxation as Constitutional Principles: Germany and the United States Contrasted, 2005 p. 1-59
- Henry Ordower. The Culture of tax avoidance. Saint Louis University School of Law: Legal Studies Research Paper Series 2010-10. Saint Louis University Law Journal, 2010 p. 8-20
- Jean-Blaise Eckert and Mark O’Sullivan. Case study on Domestic General Anti – Abuse Rules (GAARs).Tax Treaty Abuse or Good Planning: Navigating GAARs, SAARs, and Other Anti-Treaty Shopping Rules, 99th Annual Tax Planning Strategies U.S. and Europe OECD Conference Centre Paris, France (April 14-15, 2011) p. 6-11
- John Hasseldine and Gregory Morris. Corporate social responsibility and tax avoidance. July 11, 2011 p. 13
- John Prebble. Abus de droit and the general anti-tax avoidance rule of income tax law: a comparison of the laws of seven jurisdictions and the European community. Working paper series; working paper no.56. Centre for accounting, governance and taxation research. School of accounting and commercial law. Victoria University of Wellington. New Zealand, 2007 p. 1-39
- Jonshua D.Rosenberg. Tax avoidance and income measurement. MICHIGAN LAW REVIEW. (NOV.1977) p. 384-342
- Joshua D. Odintz, Alisa M. Goodwin, and Joseph B. Judkins,. Tax News and Developments. Baker & McKenzie (Washington D.C.), June 2012 p. 1-5

- Barry Larking. IBFD International Tax Glossary. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2009
- KAREN B. BROWN. A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance. New York: Springer, 2011.
- Ling Zhang. Tax Avoidance: Causes and Solutions. The thesis submitted to Auckland University of Technology. New Zealand, 2007 p. 28-31
- MARTIN J.MCMAHON, JR. Living with (and Dying by) The Codified Economic Substance Doctrine. University of Florida Legal Studies Research Paper No.2012-13. University of Florida Levin College of Law, 2010 p. 1-46
- Patrick Michaud. Historique du regime de l' ABUS DE DROIT fiscal. Le Cercle des Fiscalites, 2010 p. 1-14
- Peter Holgate. Accounting principles for lawyers. New York: Cambridge University Press, 2006
- Peter L. Faber. Business Purpose and Economic Substance in state taxation. TAX ANALYSTS: SPECIAL REPORT. (FEB.1,2010) p. 331-342
- Pricewaterhousecooper (INDIA). Removing the fences looking through GAAR; international perspective on GAAR, GERMANY, FEBRUARY 2012 p. 45
- Reinhard Zimmermann. The Law of Obligations: Roman Foundations of the Civilian Tradition Volume 1. Capetown: Juta & Co., Ltd., 1990
- Sally M. Jones. Principle of Taxation for Business and Investment Planning. Maidenhead: McGraw- Hill Education, 2007
- Saul Litvinoff. The action in declaration of simulation law in Louisiana law: Essays on civil law of obligations edited by Joseph Dainow. Baton rouge: Louisiana state university press, 1969

- Sol Picciotto. International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation. New York: Praeger, 1992
- Tambert Grauberg. Anti-tax avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. JURIDICA INTERNATIONAL XVI, 2009 p.141-150
- Thanasak Chanyapoon. A Perspective Towards The Introduction of the UK General Anti Avoidance Povisions. ดูเฉพาะ ๔๗, ๒. (พฤษภาคม-สิงหาคม ๒๕๕๓): ๙๑-๙๘
- Thomas B. Lemann. Some aspects of simulation in France and Louisiana. Tulane law review 22, 29 (1954-1955) p. 22-67
- Victor Thuronyi. Comparative Tax Law. The Hague: Kluwer Law International, 2003
- Vincent BESANCON. Optimisation Fiscale et Abus de droit: l' exemple des entreprises dans la jurisprudence depuis ๑๙๙๕. Memoire soutenu en vue de l'obtention du D.E.A de DROIT DES AFFAIRES sous la Direction de Monsieur le professeur P.MARCHESSOU. FACULTE DE DROIT, DE SCIENCES POLITIQUES ET DE GESTION, UNIVERSITE ROBERT SCHUMAN STRASBOURG III, 1999-2000 p. 5-73
- William B. Barker. The Ideology of Tax Avoidance. Loyola University Chicago Law Journal 40, 2009 p. 229-251

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นายไตรธรรม หงษ์ทอง เกิดวันที่ ๑๐ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๒๙ ที่จังหวัด กรุงเทพมหานคร เข้าศึกษาชั้นมัธยมศึกษาที่โรงเรียนมัธยมสาธิตมหาวิทยาลัยราชภัฏบ้านสมเด็จเจ้าพระยา จังหวัดกรุงเทพมหานคร จนจบการศึกษาระดับชั้นมัธยมศึกษาตอนปลาย หรือมัธยมศึกษาปีที่ ๖ และเข้าศึกษาต่อชั้นปริญญาตรี ณ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปีการศึกษา ๒๕๔๘ จนสำเร็จการศึกษานิติศาสตรบัณฑิต เกียรตินิยมอันดับ ๒ จากจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปี ๒๕๕๒ และได้เข้าศึกษาต่อชั้นปริญญาโทในปีการศึกษาดังกล่าว ในสาขากฎหมายเอกชนและธุรกิจ ต่อมาในปี ๒๕๕๓ สำเร็จการศึกษาเป็นเนติบัณฑิตไทย ในปีการศึกษา ๒๕๕๓ ในระหว่างการศึกษาในชั้นปริญญาโทดังกล่าว ได้รับทุนศึกษาจากคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และทำงานในหน้าที่ผู้ช่วยผู้บริหารคณะและผู้ช่วยวิจัยของ รองศาสตราจารย์สำเรียง เมฆเกรียงไกร ในช่วงปี ๒๕๕๔- มิถุนายน ๒๕๕๕ โดยปัจจุบันเป็นนักกฎหมายประจำบริษัท อินโนเทค เบลท์ติ้ง จำกัด