

บทที่ 2

หลักการตีความอนุสัญญา

2.1 ความหมายและลักษณะโดยทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน

2.1.1 ความหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อน

อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเป็นสัญญาระหว่างประเทศเฉพาะคู่สัญญาสองประเทศ (Bilateral Agreement) ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการเลี่ยงปัญหาภาษีซ้อนและป้องกันปัญหาการเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) จากจุดนี้จะเห็นได้ว่าธรรมชาติของอนุสัญญาภาษีซ้อนให้ความยืดหยุ่นอย่างยิ่งสำหรับประเทศสองประเทศที่จะทำการตกลงระหว่างกันเพื่อให้สอดคล้องกับระบบกฎหมายภาษีภายในของตนและของแต่ละประเทศให้ได้มากที่สุด ดังนั้นจึงเป็นเรื่องปกติถ้าหากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ก.และประเทศ ข.กับระหว่างประเทศ ก.และประเทศ ค.จะมีข้อแตกต่างระหว่างกันให้เห็นเพราะการที่มีความแตกต่างทางระบบภาษี อัตราภาษี และฐานภาษีของทุก ๆ ประเทศ¹

ในปัจจุบันนี้ นอกเหนือจากอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังมีอนุสัญญาภาษีซ้อนอีกแบบหนึ่งที่ประกอบด้วยกลุ่มประเทศมากกว่าสองประเทศขึ้นไปซึ่งถือว่าเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบพหุภาคี ทั้งนี้พื้นฐานและรูปแบบก็คล้ายกันกับอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบทวิภาคีนั่นเอง แต่ในทางปฏิบัติทั่วไปจะไม่ได้ได้รับความนิยมจากประเทศต่างๆ เท่ารูปแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบทวิภาคีที่ให้ความสะดวกในการเจรจาเฉพาะคู่สัญญามากกว่า โดยส่วนมากอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบพหุภาคีนี้มักจะเป็นการรวมกลุ่มเฉพาะประเทศที่ตั้งอยู่ในภูมิภาคเดียวกันมีลักษณะทางเศรษฐกิจ วัฒนธรรมคล้ายคลึงกันมากเท่านั้น เช่นที่ทวีปยุโรปก็มี ประเทศเดนมาร์ก ประเทศฟินแลนด์ ประเทศไอซ์แลนด์ ประเทศสวีเดน ร่วมกันทำข้อตกลง The Nordic Convention เป็นต้น อนุสัญญาภาษีซ้อนแบบทวิภาคีสามารถแบ่งได้สองชนิดคือ

¹ พนิต วีรภาพวงศ์. (2546) หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ : การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ. หน้า 58.

1. อนุสัญญาภาษีซ้อนแบบประเภทจำกัด (Limited Double Tax Agreements) ส่วนใหญ่จะจำกัดเป็นข้อตกลงทางภาษีเงินได้ที่เกี่ยวกับการขนส่งทางเรือ ทางอากาศ และการขนส่งระหว่างประเทศอื่น ๆ

2. อนุสัญญาภาษีซ้อนประเภททั่วไป (Comprehensive Double Tax Agreements) คืออนุสัญญาภาษีซ้อนที่นานานประเทศเจรจาและตกลงกันเช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนตามต้นแบบของ OECD

2.1.2 ลักษณะโดยทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน

อนุสัญญาภาษีซ้อนสามารถพิจารณาได้ว่ามีลักษณะโดยธรรมชาติสองประการ

ประการแรก อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเป็นข้อตกลงระหว่างประเทศที่มีผลใช้บังคับระหว่างรัฐบาลสำหรับการจัดสรรเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษี

ประการที่สอง อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภาษีของรัฐภาคีหรือสนธิสัญญาแต่ละรัฐ ไม่ว่าจะโดยการรวมเข้ากับกฎหมายภายในโดยตรงหรือโดยการประกาศใช้เป็นกฎหมายแต่ละรัฐนั้น ลักษณะประการหนึ่งของลักษณะโดยธรรมชาติทั้งสองลักษณะนั้นคือ วิธีการที่จะตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น กล่าวคือ อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นควรจะได้รับตีความในฐานะที่เป็นสนธิสัญญาหรือในฐานะที่เป็นกฎหมายภาษี ลักษณะอีกประการหนึ่ง คือ ถ้อยคำในสนธิสัญญาที่เป็นมาตรฐานซึ่งอ้างถึงประเทศสองประเทศที่เกี่ยวข้องกัน ในฐานะที่เป็น “รัฐภาคีสัญญา”²

ลักษณะเพิ่มเติมของลักษณะโดยธรรมชาติทั้งสองลักษณะของอนุสัญญาภาษีซ้อน คือ ความเข้าใจที่แตกต่างกันของบทบาทของอนุสัญญาภาษีซ้อน จากมุมมองของรัฐบาลทั้งสองประเทศที่เกี่ยวข้องกันนั้น สนธิสัญญาเป็นข้อตกลงที่จำกัดเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีของแต่ละรัฐ ดังนั้น ข้อจำกัดเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีถือได้ว่าเป็นรูปแบบของการต่อรองอย่างหนึ่งซึ่งตั้งอยู่บนพื้นฐานของการปฏิบัติต่างตอบแทนกันระหว่างรัฐสองรัฐ การทำสนธิสัญญานั้นเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายทั้งหมดของแต่ละรัฐที่จะส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศหรือเพื่อที่จะช่วยผู้ลงทุนของรัฐของตนที่จะเข้าร่วมในการดำเนินกิจการค้าการพัฒนาระหว่างประเทศ ส่วนมุมมองของผู้เสียภาษีนั้น ผู้เสียภาษีมองว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเป็นประเภทหนึ่งของระบบภาษีที่เขา

² Philip Baker. (1994) *Double Taxation Conventions and International Tax Law*. p.6.

จะต้องเผชิญถ้าเขาลงทุน หรือทำงานหรือย้ายไปอาศัยอยู่เป็นการชั่วคราวในอีกรัฐหนึ่ง โดยแท้จริงแล้วความเข้าใจดังกล่าวเป็นความเข้าใจที่ไม่ถูกต้องกล่าวคือ อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้บรรยายถึงระบบที่แท้จริงที่ผู้เสียภาษีจะต้องเผชิญ แต่บรรยายถึงข้อจำกัดทั้งหมดต่อเงินได้ซึ่งระบบภาษีอาจขยายไปถึง ยกตัวอย่างเช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับหนึ่งอาจยอมรับภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราสูงสุดร้อยละ 10 จากการจ่ายดอกเบี้ย สิ่งนี้ไม่ได้หมายความว่าโดยแท้จริงแล้วรัฐภาคีทั้งสองรัฐตัดสินใจที่จะเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราเช่นนั้น ในกรณีที่รัฐภาคีสันติสัญญารัฐหนึ่งเลือกที่จะไม่ใช่สิทธิจัดเก็บภาษีเต็มภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว อย่างน้อยที่สุดอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ใช้เสมือนหนึ่งเป็นตัวรับประกันแก่ผู้ลงทุนชาวต่างประเทศว่าการจัดเก็บภาษีในอนาคต ไม่สามารถที่จะเกินกว่าระดับที่กำหนดไว้โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ เว้นเสียแต่ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นได้ถูกยกเลิกเพิกถอน หรือแก้ไข³

2.1.3 วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน

ในส่วนของวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น สามารถพิจารณาได้จากมุมมองของรัฐบาลและมุมมองของผู้เสียภาษี จากมุมมองของรัฐบาลนั้น เมื่อเราพิจารณาถึงชื่อของอนุสัญญาต่างๆ แล้วจะเห็นได้ว่าชื่อของอนุสัญญาต่างๆ เหล่านั้นได้บอกถึงวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาไว้ เช่น อนุสัญญาระหว่างรัฐ ก.และรัฐ ข.เพื่อการหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการหนีภาษี ดังนั้นจากมุมมองของรัฐบาล อนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนมากจะมีจุดประสงค์สองประการนี้อยู่เสมอ คำแถลงจากเจ้าหน้าที่รัฐบาล ศาลและองค์กรระหว่างประเทศเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยทั่วไปแล้วได้ให้ความสนใจต่อวัตถุประสงค์ของการหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการหนีภาษี กรรมการเกี่ยวกับกิจการทางการคลัง (Committee on Fiscal Affairs) ของ OECD ให้ความสนใจเพียงเล็กน้อยต่อคำแนะนำของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบของ OECD ในประเด็นที่เกี่ยวกับวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบของ OECD โดยกรรมการได้กล่าวไว้ว่า⁴

“โดยทั่วไปแล้ว การจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศสามารถกล่าวได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีของภาษีที่สามารถเทียบเคียงกันได้ ในรัฐสองรัฐ หรือมากกว่านั้นจากผู้เสียภาษีรายเดียวกันเกี่ยวกับวัตถุประสงค์อย่างเดียวกันและในช่วงเวลาเดียวกัน ผลกระทบที่ร้ายแรงของการจัดเก็บภาษีซ้อนในการแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการ และการเคลื่อนย้ายทุน เทคโนโลยีและบุคคลนั้นเป็นที่

³ Ibid. p. 6 – 7.

⁴ ดู Introduction ข้อ 1 ใน OECD Model Tax Convention

ทราบกันดีจนแทบจะไม่มีคำถามที่จะเน้นย้ำถึงความสำคัญของการจัดอุปสรรคต่างๆ ซึ่งการจัดเก็บภาษีซ้อนเสนอต่อการพัฒนาความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศ”

“International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods. Its harmful effects on the exchange of goods and services and movements of capital, technology and persons are so well known that it is scarcely necessary to stress the importance of removing the obstacles that double taxation presents to the development of economic relations between countries.”

กลุ่มผู้เชี่ยวชาญของ UN ก็ยังได้เน้นย้ำว่าวัตถุประสงค์ของข้อตกลงเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีซ้อนคือ เพื่อที่จะขจัดอุปสรรคต่อความคล่องตัวของการค้าและการลงทุน โดยการจัดการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศ วัตถุประสงค์ดังกล่าวปรากฏอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบของ UN⁵ ดังต่อไปนี้

“วัตถุประสงค์ทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบทวิภาคีในปัจจุบันนี้อาจเห็นได้ว่ารวมถึงการคุ้มครองอย่างเต็มที่แก่ผู้เสียภาษีต่อการจัดเก็บภาษีซ้อน (ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยทางอ้อม) และการป้องกันการขัดขวางที่การจัดเก็บภาษีอาจก่อให้เกิดขึ้นสำหรับการเคลื่อนย้ายอย่างอิสระของการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ และการถ่ายโอนเทคโนโลยี อนุสัญญาภาษีซ้อนแบบทวิภาคียังมุ่งหมายที่จะป้องกันการเลือกปฏิบัติระหว่างผู้เสียภาษีในขอบเขตระหว่างประเทศ และมุ่งหมายที่จะกำหนดปัจจัยที่มีเหตุมีผลของความแน่นอนทางกฎหมายและทางภาษี นอกจากนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนมีการปรับปรุงความร่วมมือระหว่างเจ้าหน้าที่ทางภาษีในการดำเนินการตามหน้าที่ของพวกเขา”

“The purpose of double taxation conventions is to promote by eliminating international double taxation, exchange of goods and services, and the movement of capital and persons; they should not, however, help tax avoidance or evasion. True, taxpayers have the possibility, irrespective of double taxation conventions, to exploit differences in tax levels between States and the tax advantages provided by various countries’ taxation laws, but it is for

⁵ ดู Commentary on chapter I ข้อ 8 ใน United Nations Model Tax Convention

the States concerned to adopt provisions in their domestic laws to counter such manoeuvres. Such States will then wish, in their bilateral double taxation conventions, to preserve the application of provisions of this kind contained in their domestic laws.”

ดังนั้น วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนตามมุมมองของรัฐบาลสามารถสรุปได้ ดังนี้

1. การจัดการจัดเก็บภาษีซ้อนเพื่อที่จะป้องกันการขาดช่วงการชำระระหว่างประเทศ
2. การกำหนดความร่วมมือกันระหว่างฝ่ายบริหารทางภาษีเพื่อที่จะต่อสู้กับการหนีภาษี
3. การกำหนดความแน่นอนเกี่ยวกับกฎเกณฑ์ทางภาษีที่ผู้ลงทุนและนักธุรกิจต้องเผชิญ
4. การจัดการจัดเก็บภาษีโดยเลือกปฏิบัติ
5. การแบ่งสรรรายได้ทางภาษีระหว่างประเทศ

2.2 ความหมายของคำว่าสนธิสัญญา

2.2.1 ความหมายของสนธิสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ

อนุสัญญากรุงเวียนนาฯ⁶ ได้ให้นิยามคำว่า “สนธิสัญญา” ว่าหมายถึง ความตกลงระหว่างรัฐซึ่งเป็นลายลักษณ์อักษรและอยู่ในบังคับของกฎหมายระหว่างประเทศ ไม่ว่าจะมีความตกลงที่ปรากฏในตราสารฉบับเดียวหรือสองฉบับหรือเกี่ยวเนื่องกันหลายฉบับ และไม่ว่าจะมีชื่อเรียกโดยเฉพาะเป็นอย่างไรก็ตาม⁶

ความหมายของคำว่าสนธิสัญญาดังกล่าวนั้นสามารถแยกพิจารณาองค์ประกอบได้ดังนี้

⁶ ธานีรินทร์ ทรัพย์วิเชียร และวิชา มหาคุณ. (2539) การตีความกฎหมาย. หน้า 602.

1. เป็นความตกลงระหว่างประเทศที่สร้างขึ้นระหว่างรัฐเป็นลายลักษณ์อักษร ไม่ว่าจะอยู่ในตราสารฉบับเดียว หรือตราสารที่เกี่ยวข้องกันสองฉบับ หรือมากกว่านั้น⁷ ดังนั้น แม้ว่าความตกลงที่สร้างขึ้นนั้นจะเป็นความตกลงระหว่างประเทศก็ตาม แต่ถ้าความตกลงนั้นมีได้ ทำขึ้นระหว่างรัฐ เช่น เป็นความตกลงที่สร้างขึ้นระหว่างรัฐกับองค์การระหว่างประเทศหรือ ความตกลงที่สร้างขึ้นระหว่างองค์การระหว่างประเทศด้วยกัน ดังนี้หาใช่เป็นสนธิสัญญา ตามความหมายของอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ.1969 ไม่ แต่จะเป็น สนธิสัญญาตามความหมายของอนุสัญญาตามความหมายของอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วย กฎหมายสนธิสัญญาระหว่างรัฐกับองค์การระหว่างประเทศ หรือระหว่างองค์การระหว่างประเทศ ค.ศ. 1989 เป็นต้น

2. ความตกลงดังกล่าวนี้ต้องอยู่ภายใต้บังคับแห่งกฎหมายระหว่างประเทศ หากความตกลงระหว่างประเทศที่สร้างขึ้นระหว่างรัฐฉบับใดมิได้อยู่ภายใต้บังคับแห่งกฎหมาย ระหว่างประเทศ แต่กลับตกอยู่ภายใต้บังคับแห่งกฎหมายภายในของรัฐใดรัฐหนึ่งซึ่งเป็นภาคี แห่งความตกลงหรือของกฎหมายภายในของรัฐที่สามแล้วก็หาใช่เป็นสนธิสัญญาตามนัย แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ.1969 ไม่ เช่นการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ เพื่อใช้ทำสถานทูต หรือการกู้ยืมเงินซึ่งทำขึ้นระหว่างรัฐ เป็นต้น

3. ลักษณะของสนธิสัญญานั้นหาได้จำกัดอยู่เฉพาะความตกลงในรูปสนธิสัญญา ไม่แต่ยังรวมถึงความตกลงระหว่างรัฐในรูปแบบอื่นด้วย เช่น⁸

1. อนุสัญญา (Convention) คือความตกลงระหว่างประเทศซึ่งทำกันระหว่าง รัฐบาลกับรัฐบาล ไม่ใช่ระหว่างประมุขแห่งรัฐกับประมุขแห่งรัฐ อนุสัญญาจึงมีความสำคัญใน อันดับรองจากสนธิสัญญา

2. ความตกลง (Agreement) คือความเข้าใจกันระหว่างสองฝ่ายหรือมากกว่า สองฝ่ายซึ่งถือเป็นการผูกพันให้ปฏิบัติ แต่มีลักษณะเคร่งครัดน้อยกว่าสนธิสัญญา ความตกลงนี้อาจ ทำกันระหว่างประมุขแห่งรัฐ หรือระหว่างรัฐ หรือระหว่างรัฐบาลก็ได้

3. พิธีสาร (Protocol) คือความตกลงระหว่างประเทศซึ่งมีความสำคัญรองลงมา จากสนธิสัญญาหรืออนุสัญญา เว้นแต่ในบางกรณีก็ใช้สำหรับความตกลงที่สำคัญที่สุดเหมือนกัน

⁷ จุมพต สายสุนทร. (2539) กฎหมายระหว่างประเทศ. หน้า 494.

⁸ ธานินทร์ ภัยวิเชียร และ วิชามหาคุณ. อ้างแล้ว. หน้า 603.

เช่น พิธีสารลงวันที่ 16 ธันวาคม ค.ศ. 1920 จัดตั้งศาลยุติธรรมระหว่างประเทศเป็นการถาวร เป็นต้น

4. หนังสือแลกเปลี่ยน (Exchange of Notes) คือการแลกเปลี่ยนบันทึกความตกลงเป็นทางการซึ่งกันและกันระหว่างรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศกับทูตที่ประจำอยู่ในประเทศ

5. กฎบัตร (Charter) คือ ข้อบัญญัติอันเป็นพื้นฐานขององค์การระหว่างประเทศ เช่น กฎบัตรสหประชาชาติ ซึ่งเป็นสนธิสัญญานานาชาติที่ให้กำเนิดแก่องค์การสหประชาชาติ

นอกจากที่กล่าวข้างต้นแล้ว สนธิสัญญาตามนัยแห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 นั้นยังมีชื่อเรียกอื่นๆ อีกเช่น กติกา (pact) กรรมสาร (act) ธรรมนูญ (statue) ปฏิญญา (Declaration) และบันทึกความตกลง (Memorandum of Agreement) เป็นต้น⁹

2. 2. 2 ความหมายของสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศโดยทั่วไป

สนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศโดยทั่วไปนั้น เป็นความหมายอย่างกว้างซึ่งหมายถึง ความตกลงระหว่างประเทศซึ่งทำขึ้นไม่ว่าจะเป็นลายลักษณ์อักษรหรือด้วยวาจาระหว่างบุคคลในกฎหมายระหว่างประเทศไม่ว่าจะเป็นรัฐกับรัฐหรือรัฐกับองค์การระหว่างประเทศ หรือแม้แต่ระหว่างองค์การระหว่างประเทศด้วยกันก็ตาม หากความตกลงระหว่างประเทศ เช่นว่านั้นอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายระหว่างประเทศไม่ว่าจะเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศ สนธิสัญญาหรือหลักกฎหมายทั่วไปก็ตาม

2.3 หลักการในการตีความสนธิสัญญาโดยทั่วไป

การตีความสนธิสัญญาเป็นเรื่องที่นักการทูตและรัฐจะต้องเผชิญอยู่เสมอ เรื่องเกี่ยวกับการปฏิบัติตามสนธิสัญญาก็มีอยู่มิใช่น้อย ก่อนที่จะปฏิบัติอย่างใดนั้นก็จะต้องพิจารณาข้อความในสนธิสัญญาเสียก่อน หากข้อความในสนธิสัญญาชัดเจนแล้ว ก็ต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามตัวอักษรอันแจ่มชัดแห่งสนธิสัญญานั้น แต่ถ้าข้อความในสนธิสัญญานั้นไม่ชัดเจนหรือข้อเสนอของประเทศคู่สัญญาไม่ตรงกับความเห็นของประเทศไทย เราก็ต้องตีความข้อความนั้นเสียก่อนจึง

⁹ จุมพต สายสุนทร. อ่างแล้ว. หน้า 495.

จะปฏิบัติ หรือ ยกเหตุผลคัดค้านไปได้ บางครั้งก็ตกลงกันไม่ได้ ต้องมอบเรื่องให้คนกลางเป็น
อนุญาโตตุลาการตัดสินให้หรือนำปัญหาขึ้นสู่ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศหรือเรียกกันทั่วไปว่า
ศาลโลกให้เป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาดและในที่สุดถึงกับต้องใช้กำลังอาวุธเป็นเครื่องชี้ขาดก็มี¹⁰ ดังนั้น
จึงอาจกล่าวได้ว่า การตีความสนธิสัญญานั้นมีความสำคัญไม่น้อยไปกว่าการเจรจาทำสนธิสัญญา
หรือการแก้ไขปัญหาการเมือง กล่าวคือ การตีความนี้อาจจะทำให้สันติภาพยืนนานหรือก่อให้เกิด
สงครามอันยืดเยื้อก็ได้ ฉะนั้นจึงจำเป็นต้องรู้หลักหรือเทคนิคในการตีความสนธิสัญญาเพื่อแก้ไข
ปัญหาหรือข้อขัดแย้งอันจะเกิดขึ้นจากกรณีที่ถ้อยคำในสนธิสัญญาบัญญัติไว้คลุมเครือหรือไม่
ชัดเจนพจนเกิดปัญหาข้อขัดข้องขึ้นระหว่างประเทศคู่สัญญา¹¹

ในส่วนของความหมายและความมุ่งหมายของการตีความนั้น ศาลยุติธรรมถาวร
ระหว่างประเทศได้เคยอธิบายไว้ว่า ได้แก่การชี้ความหมายและขอบเขตที่แน่นอนของถ้อยคำหรือ
ข้อความที่ตีความ นอกจากนั้นศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็ได้ยืนยันความหมายในทำนอง
เดียวกัน โดยระบุเพิ่มเติมว่าจะเป็นการเกินเลยการตีความสนธิสัญญาไป ถ้าการตีความนั้นเป็นการ
เปลี่ยนแปลงแก้ไขเนื้อหาของสนธิสัญญา ดังนั้น สนธิสัญญาจะต้องมีการตีความก็ต่อเมื่อถ้อยคำ
หรือข้อความมีความหมายไม่ชัดเจน หรือจากถ้อยคำไม่อาจจะเข้าใจความหมายได้ว่ามีขอบเขตคลุม
ไปถึงสิ่งใด¹²

สาเหตุที่ต้องมีการตีความสนธิสัญญานั้นได้ปรากฏว่า ในที่ประชุมยกร่าง
อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ.1969 ได้มีความเห็นเกี่ยวกับวัตถุประสงค์
ของการตีความสนธิสัญญาโดยแบ่งเป็นสองฝ่ายกล่าวคือ ฝ่ายแรกเห็นว่า วัตถุประสงค์ของการ
ตีความสนธิสัญญาก็เพื่อที่จะค้นหาเจตนารมณ์ที่แท้จริงของรัฐภาคีแห่งสนธิสัญญา ดังนั้น
แนวความคิดของฝ่ายแรกนี้ จะให้ความสำคัญต่องานเตรียมร่าง (travaux preparatoires) มากเพราะ
จะเป็นสิ่งที่ช่วยในการค้นหาเจตนารมณ์ของรัฐภาคีได้อย่างแท้จริง ส่วนฝ่ายที่สองเห็นว่า
การตีความสนธิสัญญานั้นต้องให้ความสำคัญกับถ้อยคำในสนธิสัญญาเป็นหลัก เพื่อให้ได้
ความหมายที่เป็นกลางมากที่สุด ดังนั้น ฝ่ายที่สองจึงให้ความสำคัญแก่ถ้อยคำในตัวบทของ
สนธิสัญญาเป็นหลัก โดยถือว่างานเตรียมร่างนั้นเป็นเพียงสิ่งที่มาช่วยสนับสนุนในการตีความ
เท่านั้น ท้ายที่สุดแล้วคณะกรรมการการกฎหมายระหว่างประเทศเห็นด้วยกับแนวความคิดของฝ่ายที่

¹⁰ ชานินทร์ กรวิเชียร. อ้างแล้ว. หน้า 605.

¹¹ ชานินทร์ กรวิเชียร. อ้างแล้ว. หน้า 608.

¹² อรุณ ภาณุพงศ์. (2534) “การตีความสนธิสัญญา” ใน หนังสือรวมบทความทางวิชาการในโอกาสครบรอบ 84 ปี
ศาสตราจารย์สัญญา ธรรมศักดิ์. หน้า 209.

สอง โดยเห็นว่า การตีความสนธิสัญญานั้น ต้องให้ความสำคัญแก่ตัวบทแห่งสนธิสัญญาเป็นหลัก เพราะถือว่าถ้อยคำที่ใช้ในสนธิสัญญานั้น แสดงออกถึงเจตนารมณ์ที่แท้จริงของรัฐภาคี¹³

2.3.1 หลักที่ใช้ในการตีความสนธิสัญญา

โดยที่สนธิสัญญาเป็นทั้งนิติกรรม และเป็นทั้งกฎเกณฑ์ของความสัมพันธ์ระหว่างประเทศจึงมีหลักพื้นฐานของการตีความทำนองเดียวกันกับกรณีการทำสัญญาระหว่างเอกชนและการตีความกฎหมายภายในของรัฐ แต่ความแตกต่างก็มีอยู่หลายประการเช่นกันเพราะลักษณะของกฎหมายต่างกัน และใช้ต่อสังคมต่างกัน

แต่เดิมนั้น หลักที่ใช้ในการตีความสนธิสัญญาเป็นหลักกฎหมายทั่วไปบ้าง บางทีก็เป็นหลักที่ใช้จากภายในกฎหมายซึ่งมีอยู่หลายหลักด้วยกันทั้งที่เป็นหลักใหญ่และหลักที่ย่อยลงไป บางทีที่แย้งกันเองก็มี การที่ผู้ตีความจะเลือกใช้หลักใดก็ขึ้นอยู่กับทฤษฎีทางกฎหมายของผู้ตีความแต่ละบุคคล หรือของปรัชญากฎหมายแต่ละแนว หลักใหญ่อันเป็นพื้นฐานของการตีความสนธิสัญญาได้แก่ความมุ่งหมายที่จะหาเจตนาของภาคี คล้ายคลึงกับที่การตีความเพื่อบังคับใช้กฎหมายภายในของผู้บังคับใช้กฎหมายภายในประเทศที่จะต้องหาเจตนารมณ์ในการร่างกฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติ แต่โดยที่การตีความสนธิสัญญาจะต้องคำนึงถึงหลักอธิปไตยในเรื่องเขตอำนาจในการบังคับใช้กฎหมายของแต่ละประเทศและหลักสัญญาต้องได้รับการเคารพ (pacta sunt servanda) พร้อมกันไป ผู้ตีความก็ให้ความสำคัญมากน้อยแก่หลักที่เลือกมาใช้เพื่ออ่านเจตนาต่างกัน จนกระทั่งเมื่อมีอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 บัญญัติถึงหลักเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญาไว้ในข้อ 31 ถึงข้อ 33

อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ.1969 นี้ ส่วนใหญ่เป็นการประมวลกฎหมายจารีตประเพณีอันเป็นที่ยอมรับกันมาว่าเป็นหลักกฎหมายแล้ว หรือ lex lata แต่ก็มีบางส่วนที่เป็น lex ferenda คือ กฎหมายที่กำลังจะเกิดขึ้นซึ่งควรจะนำมาบัญญัติขึ้นใช้เป็นกฎหมาย บทบัญญัติว่าด้วยการตีความตามอนุสัญญาภายในข้อฉบับนี้ก็เป็นการผสมผสานระหว่าง lex lata กับ lex ferenda โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับการกำหนดว่าอะไรเป็นหลักทั่วไป อะไรเป็นวิธีเสริมที่ใช้ประกอบการตีความและเรื่องหลักลำดับความสำคัญของหลักต่างๆ ของกฎเกณฑ์ทั่วไป สำหรับรัฐที่มีได้เป็นภาคี บทบัญญัติส่วนที่เป็น lex ferenda ย่อมไม่มีผลเป็น

¹³ ประสิทธิ์ เอกบุตร. (2544) กฎหมายระหว่างประเทศ : สนธิสัญญา หน้า. 40.

การผูกพันบังคับ ในทางปฏิบัติศาลภายในของแต่ละรัฐยังมีหลักและแนวทางวินิจฉัยของการตีความแตกต่างกัน เช่น ทางยุโรปศาลจะให้ความสำคัญแก่ตัวบทหรือลายลักษณ์อักษรแต่ทางสหรัฐอเมริกาให้ความสำคัญต่อเจตนาแท้จริงของภาคี อย่างไรก็ตามบทบัญญัติของอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 นี้ถือได้ว่าเป็นกฎเกณฑ์การตีความที่ยอมรับกันเป็นส่วนใหญ่ โดยสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ข้อ 31 ได้บัญญัติถึงหลักทั่วไปเกี่ยวกับการตีความไว้ว่า¹⁴

“ข้อที่ 31 หลักเกณฑ์ทั่วไปในการตีความ

1. สนธิสัญญาจำเป็นต้องได้รับการตีความโดยสุจริต ตามความหมายธรรมดาที่ฟังให้ถ้อยคำในสนธิสัญญา ตามบริบทแห่งถ้อยคำเหล่านั้น และตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญานั้น

2. บริบทสำหรับวัตถุประสงค์ของการตีความสนธิสัญญานอกเหนือจากตัวบทซึ่งรวมถึงคำปรารภและภาคผนวกแล้วจำเป็นต้องประกอบด้วย

(ก) ข้อตกลงทั้งปวงที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญาซึ่งทำขึ้นระหว่างภาคีทุกฝ่ายอันเกี่ยวเนื่องกับการทำสนธิสัญญาดังกล่าว

(ข) ตราสารทั้งปวงซึ่งได้ทำขึ้นโดยภาคีฝ่ายหนึ่งหรือหลายฝ่ายอันเกี่ยวเนื่องกับการทำสนธิสัญญา และได้รับการยอมรับโดยภาคีอีกฝ่ายหนึ่งในฐานะที่เป็นตราสารที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญาดังกล่าว

3. สิ่งต่างๆ เหล่านี้จำเป็นต้องนำมาพิจารณาประกอบกับบริบทกล่าวคือ

(ก) ข้อตกลงซึ่งทำขึ้นภายหลังทั้งปวงระหว่างภาคีเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญาหรือการนำข้อบทของสนธิสัญญามาใช้

¹⁴ ดู Article 31 Vienna Convention on the Law of Treaties 1969

(ข) ทางปฏิบัติต่อมาทั้งปวงในการนำสนธิสัญญามาใช้ซึ่งก่อให้เกิดข้อตกลงของภาคีเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญา

(ค) หลักกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องทั้งปวงซึ่งนำมาใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคี

4. ความหมายพิเศษจำต้องให้แก่ถ้อยคำใดถ้อยคำหนึ่ง ถ้าพิสูจน์ได้ว่าภาคีมีเจตนาเช่นนั้น ”

“ Article 31 General rule of interpretation

1. A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.

2. The context for the purpose of the interpretation of a treaty shall comprise, in addition to the text, including its preamble and annexes:

(a) any agreement relating to the treaty which was made between all the parties in connection with the conclusion of the treaty;

(b) any instrument which was made by one or more parties in connection with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty.

3. There shall be taken into account, together with the context:

(a) any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions;

(b) any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;

(c) any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties.

4. A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended. ”

จากหลักข้างต้น การตีความสนธิสัญญานั้นจะต้องเริ่ม โดยการพิจารณาถ้อยคำที่ใช้ในสนธิสัญญาอันเกี่ยวเนื่องกับประเด็นข้อพิพาท และยังคงต้องพิจารณาถึงบริบทของถ้อยคำเช่นว่านั้นด้วย กล่าวคือ ต้องพิจารณาถึงถ้อยคำ หรือข้อบทอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับถ้อยคำเช่นว่านั้น รวมทั้งอารัมภบท ภาคผนวกต่างๆ ตลอดจนทั้งความตกลงและตราสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทำสนธิสัญญานั้น ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ และความมุ่งประสงค์แห่งสนธิสัญญานั้นประกอบด้วย

คำว่า “โดยสุจริต” ในข้อ 31 (1) นั้นเป็นหลักใหญ่ที่ใช้เป็นการทั่วไปกับการใช้กฎหมายและกับนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคล ซึ่งแน่นอนว่ารวมถึงการตีความด้วย เพราะการตีความเป็นเรื่องที่ เกี่ยวเนื่องมาจากการใช้กฎหมายและการใช้ปฏิบัติสนธิสัญญา “โดยสุจริต” ก็คือการปฏิบัติตามพันธกรณีอย่างตรงไปตรงมา ไม่บิดพลิ้วหรือหลบเลี่ยง ไม่ใช่รู้อยู่แล้วว่าเจตนาที่แท้จริงเป็นอย่างไร แล้วจงใจตีความให้เป็นอย่างอื่น ถ้าขาดความสุจริตแล้ว หลักที่ว่าสนธิสัญญาต้องได้รับการเคารพนั้นก็หมดความหมายไปด้วย

นอกจากนั้น หลักใหญ่ของการตีความสนธิสัญญาตามข้อ 31 ของอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 สรุปลงได้ว่าเป็นการประสานหลักสามหลักเข้าด้วยกัน คือ หลักการตีความตามตัวบท หลักการอ่านเจตนาจากบริบท กับหลักความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ซึ่งสามหลักนี้ได้เป็นที่อภิปรายกันในบรรดานักนิติศาสตร์ตลอดมาว่าควรใช้หลักไหนเป็นสำคัญในโอกาสใด แต่หากจะดูจากตัวบทของอนุสัญญากรุงเวียนนาฯฉบับดังกล่าวแล้วจะเห็นได้ว่า มีความโน้มเอียงในการให้ความสำคัญแก่การตีความตามตัวบทและบริบทเป็นหลักถือเอาความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์เป็นหลักรอง ตามที่จะได้พิจารณาต่อไปนี้

2.3.1.1 หลักการตีความตามตัวอักษร¹⁵

หลักนี้ถือได้ว่าเป็นการแสวงหาเจตนาของภาคีสถิติสัญญาเพื่อชี้ความหมายและขอบเขตของถ้อยคำหรือข้อความต้องดูจากตัวบทเป็นจุดสำคัญอันดับแรก เพราะถ้อยคำเป็นการแสดงออกของเจตนา เป็นเจตนาที่แลเห็นได้และพิสูจน์ได้ไม่ใช่จะไปแสวงหาเจตนาภายในที่มีลักษณะเชิงจิตวิสัยที่ไม่มีใครทราบได้แน่นอน หลักการตีความตามตัวอักษรนี้มีหลักต่อไปที่ต่อเนื่องผูกพันกันอยู่ว่าต้องถือเอาความหมายสามัญของถ้อยคำ แต่ถ้อยคำที่เห็นว่าเป็นคำสามัญนั้นอาจมีการมองความหมายต่างกันก็ได้ ถ้าไม่เป็นเรื่องเนื้อหาของความหมายก็อาจจะเป็นขอบเขตของความหมาย ฝ่ายใดอ้างว่าความหมายสามัญนั้นยังคลุมเครือ เช่นว่าถ้อยคำนั้นมีความหมายได้หลายอย่างและมีความหมายเป็นอย่างอื่น เป็นความคลุมเครือที่เห็นได้ชัดก็ดีหรือเป็นความคลุมเครือในตัวความหมายของมันเป็นเอง ฝ่ายนั้นก็ต้องพิสูจน์ ดังนั้น ความหมายสามัญจึงเป็นเพียงข้อสันนิษฐานเท่านั้น ถ้าพิสูจน์ไม่ได้ว่าถ้อยคำนั้นมีความหมายอย่างอื่นได้ก็ไม่มีปัญหา ถ้าฝ่ายที่ยกขึ้นมาอ้างพิสูจน์ได้ก็ต้องวินิจฉัยกันต่อไปว่าความหมายใดน่าจะเป็นความหมายที่แท้จริงและในกรณีเช่นนี้อาจจะต้องไปอาศัยหลักอื่นประกอบ หลักการตีความตามตัวอักษรนี้มีข้อเสียแต่เพียงอย่างเดียวว่าถ้อยคำและข้อความที่ตีความนั้นอาจจะแตกต่างโดยสิ้นเชิงจากเจตนาของภาคีสถิติสัญญาหลักนี้อยู่ที่ความแน่นอนและพิสูจน์ได้ง่ายกว่า อย่างไรก็ตาม สำหรับคำที่ภาคีสถิติสัญญาต้องการที่จะให้ความหมายพิเศษก็เป็นธรรมดาที่จะต้องตีความตามความหมายพิเศษนั้น

2.3.1.2 หลักการอ่านเจตนาจากบริบท

ถ้อยคำนั้นเมื่ออยู่โดดๆไม่อาจจะให้ความเข้าใจอะไรได้นัก การหาความหมายที่ถูกต้องของถ้อยคำนั้นจึงต้องดูจากถ้อยคำหรือวลีที่เกี่ยวข้องกันด้วย

นอกจากนั้นในข้อ 31 (2) ของอนุสัญญาเวียนนาฯ ยังเน้นให้เห็นถึงความสำคัญของการตีความข้อบทสนธิสัญญาว่าจะแยกจากบริบทของสนธิสัญญาไม่ได้ และในการตีความนั้นก็จะต้องดูข้อบทสนธิสัญญา (Text) อาร์มภบทของสนธิสัญญา (Preamble) ภาคผนวกต่างๆ (Annexes) ไปพร้อมๆกันกับการดูบริบท (Context) ของสนธิสัญญาด้วย ซึ่งข้อ 31 (2) ได้ให้ความหมายของบริบทของสนธิสัญญาไว้ว่าหมายความรวมถึง

¹⁵ อรุณ ภาณุพงษ์. อ้างแล้ว. หน้า 209 – 215.

1. ข้อตกลงทุกข้อตกลงที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญาซึ่งเกิดขึ้นในหมู่ภาคีในโอกาสที่มีการจัดทำสนธิสัญญา

2. ตราสารทุกชนิดที่จัดทำขึ้น โดยภาคีหนึ่งหรือหลายภาคีในโอกาสที่มีการจัดทำสนธิสัญญาและได้เป็นที่ยอมรับโดยภาคีอื่นในฐานะที่เป็นตราสารเกี่ยวข้องกับสนธิสัญญา

กล่าวโดยย่อก็คือการตีความสนธิสัญญานอกจากจะต้องดูข้อบของสนธิสัญญาแล้วก็ต้องดูถึงบริบทของสนธิสัญญาด้วย โดยดูจากสิ่งที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญาซึ่งชี้ให้เห็นถึงขอบเขตเนื้อหาของสนธิสัญญานั้นนั่นเอง¹⁶

ในการอ่านบริบทเพื่อการตีความ นอกจากบริบทตามที่นิยามไว้ในอนุสัญญาแล้ว ก็ให้ดูบริบทร่วมกันไปกับความตกลงระหว่างภาคีที่สร้างขึ้นภายหลังว่าด้วยการตีความ หรือการใช้ปฏิบัติสนธิสัญญา และที่น่าสนใจเป็นพิเศษนั้น ได้แก่ การให้คำเนิ่งถึงทางปฏิบัติภายหลังของรัฐภาคีว่าปฏิบัติต่อกันอย่างไร ถ้าทางปฏิบัตินั้นมีผลเสมือนหนึ่งว่าตกลงเข้าใจกันอย่างที่ปฏิบัติกัน ทางปฏิบัติก็จะมีผลต่อการตีความให้เป็นไปตามแนวทางที่ปฏิบัติร่วมกันหรือตรงกัน

2.3.1.3 หลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์¹⁷

คำว่า “ความมุ่งหมาย” คือเหตุผลของการที่ทำสนธิสัญญานั้นและที่มีบทบัญญัติในนั้นๆ ส่วนคำว่า “วัตถุประสงค์” ได้แก่ผลที่ต้องการจะให้เกิดขึ้นจากสนธิสัญญาหรือบทบัญญัตินั้น เมื่อพิจารณาจากถ้อยคำในตัวบทของอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 แล้วจะเห็นได้ว่า ความสำคัญของความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาในการตีความนั้นถูกจัดไว้ในอันดับหลังตัวบทและบริบท นอกจากนั้นเป็นข้อบังคับเพียงให้หาความชัดเจนจากความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์เท่านั้น กล่าวคือ เมื่อดูตัวบทและบริบทแล้วสามารถชี้ความหมายที่ชัดเจนได้แล้ว ความจำเป็นที่จะต้องดูความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ก็ไม่มี แต่หลักนี้ในทางปฏิบัติของศาลระหว่างประเทศและของรัฐแสดงให้เห็นว่ามีข้อยกเว้นอยู่บ้าง โดยเฉพาะในการตีความสนธิสัญญาที่มีลักษณะทางมนุษยธรรม สนธิสัญญาทางความร่วมมือระหว่างประเทศและสนธิสัญญาก่อตั้งหรือสนธิสัญญาแม่บทขององค์การระหว่างประเทศ ซึ่งการตีความของศาลให้ความสำคัญแก่ความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์สูงไม่น้อยกว่าตัวบทและบริบท

¹⁶ ประสิทธิ์ เอกบุตร. อ้างแล้ว. หน้า 46–47.

¹⁷ อรุณ ภาณุพงษ์. อ้างแล้ว. หน้า 219.

นอกจากการนำอารัมภบท ภาคผนวกต่างๆ ตลอดจนข้อความตกลงและตราสารอื่นๆ อันเกี่ยวกับการทำสนธิสัญญาระหว่างรัฐภาคีมาพิจารณาประกอบกับบริบทแห่งสนธิสัญญาแล้ว การตีความสนธิสัญญานั้นยังจะต้องคำนึงถึงความตกลงต่างๆ ระหว่างรัฐภาคีแห่งสนธิสัญญาเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญา หรือการใช้บังคับความตกลงนั้นๆ ตลอดจนทั้งแนวปฏิบัติของรัฐในการใช้บังคับสนธิสัญญา ซึ่งก่อให้เกิดความตกลงระหว่างรัฐเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญา ตลอดจนทั้งกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่ใช้บังคับเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างรัฐภาคีด้วย

ในกรณีที่ถ้อยคำใดมีความหมายพิเศษ รัฐภาคีควรจะกำหนดความหมายพิเศษแห่งถ้อยคำนั้นไว้ในสนธิสัญญา แต่ถ้าไม่มีการกำหนดความหมายพิเศษเช่นนั้นไว้อย่างชัดเจนในสนธิสัญญา รัฐภาคีใดซึ่งกล่าวอ้างความหมายพิเศษแห่งถ้อยคำใดในสนธิสัญญาจะต้องแสดงให้เห็นว่าถ้อยคำเช่นนั้นมีความหมายพิเศษจริง

ในกรณีที่อาจตีความได้หลายนัย จะต้องเลือกตีความไปในนัยที่จะก่อให้เกิดผลที่จะทำให้มีการใช้สนธิสัญญาได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้เนื่องจากจะต้องสันนิษฐานไว้ก่อนว่าภาคีสถิติสัญญาจัดทำบทบัญญัติต่างๆ ในสนธิสัญญาขึ้นก็เพื่อที่จะให้มีผลใช้ได้ โดยเหตุนี้ในคดีช่องแคบคอร์ฟู ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศจึงได้ตีความข้อตกลงนำคดีขึ้นสู่ศาลที่เรียกกันว่าข้อตกลงพิเศษ (Special Agreement) ของคู่ความในคดีว่า¹⁸

“ คงจะเป็นการตรงกันข้ามกับกฎเกณฑ์ในการตีความทั่วไปที่เป็นที่ยอมรับ หากจะพิจารณาว่า บทบัญญัติที่มีอยู่ในข้อตกลงพิเศษนี้เป็นบทบัญญัติที่ปราศจากผล ”

นอกจากการตีความสนธิสัญญาโดยพิจารณาความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์แล้ว คู่สัญญาสามารถตีความสนธิสัญญาโดยพิจารณาจากวิธีการเสริมได้เช่นเดียวกัน

¹⁸ ประสิทธิ์ เอกบุตร. อ้างแล้ว. หน้า 46 – 47.

2.3.2 วิธีเสริมในการตีความสนธิสัญญา¹⁹

อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ข้อ 32 ได้บัญญัติเอาไว้ว่า

“ข้อ 32 วิธีเสริมในการตีความ

ให้ใช้วิธีการเสริมในการตีความซึ่งรวมถึงงานขั้นเตรียมการทำสนธิสัญญาและภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญาได้เพื่อที่จะยืนยันความหมายอันเป็นผลจากการใช้ข้อ 31 หรือเพื่อกำหนดความหมายเมื่อการตีความตามข้อ 31 ก่อให้เกิดความหมายที่กำวม หรือคลุมเครือ หรือนำไปสู่ผลซึ่งไร้สาระ หรือไม่มีเหตุผลอย่างชัดเจน”

“Article 32 Supplementary means of interpretation

Recourse may be had to supplementary means of interpretation, including the preparatory work of the treaty and the circumstances of its conclusion, in order to confirm the meaning resulting from the application of article 31, or to determine the meaning when the interpretation according to article 31:

(a) leaves the meaning ambiguous or obscure; or

(b) leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable”

จากหลักดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่า คณะกรรมาธิการกฎหมายระหว่างประเทศยังยอมรับให้นำปัจจัยซึ่งอยู่นอกตัวบทแห่งสนธิสัญญามาเป็นสิ่งที่จะช่วยในการค้นหาความหมายที่แท้จริงแห่งถ้อยคำในสนธิสัญญาได้ในฐานะที่เป็นวิธีการเสริมในการตีความสนธิสัญญา โดยการนำเอางานเตรียมร่างของสนธิสัญญานั้นตลอดทั้งพฤติการณ์ในขณะที่มีการทำสนธิสัญญาและบริบทต่างๆ แห่งถ้อยคำนั้นๆ ตลอดจนวัตถุประสงค์หรือความมุ่งประสงค์แล้วยังปรากฏว่าถ้อยคำเช่นว่านั้นยังมีความหมายคลุมเครือหรือไม่ชัดเจนหรือนำไปสู่ผลที่เห็นได้ชัดเจนว่าเหลวไหลหรือไร้เหตุผล

¹⁹ อรุณ ภาณุพงษ์. อ้างแล้ว. หน้า 222

ปัญหาที่จะต้องพิจารณาคืองานเตรียมร่างของสนธิสัญญาหรืองานขึ้น
 ตระเตรียมการทำสนธิสัญญาคืออะไร อะไรคือภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญา และมีวิธีเสริม
 อื่นในการตีความสนธิสัญญาหรือไม่

2.3.2.1 งานตระเตรียมการทำสนธิสัญญา

ในการทำสนธิสัญญานั้น โดยปกติจะผ่านขั้นตอนของการเตรียมการอยู่
 หลายขั้นตอน เริ่มต้นด้วยการเสนอและการตอบรับในหลักการว่าจะทำสนธิสัญญากันในเรื่องใด
 จากนั้นก็เข้าสู่ขั้นเจรจาเพื่อยกร่าง การรับร่าง การรับรองความถูกต้องของตัวบท ก่อนการรับ
 เข้าผูกพันโดยการลงนาม หรือการให้สัตยาบันตามแต่ชนิดของสนธิสัญญา ในกระบวนการเหล่านี้
 ย่อมจะปรากฏว่ามีเอกสารต่างๆ ที่พอจะเห็นได้ว่าแต่ละฝ่ายได้แสดงเจตนาไว้อย่างไร
 เอกสารเหล่านั้นอาจจะเป็นในรูปของหนังสือโต้ตอบ บันทึกต่างๆ ร่างสนธิสัญญาในตอนก่อนที่จะ
 เป็นร่างสุดท้าย เป็นต้น เอกสารเช่นว่านี้ถือได้ว่าเป็นเอกสารทำงานในขั้นเตรียมทำสนธิสัญญา

ตามธรรมดาแล้ว เอกสารเหล่านั้นจะมีค่าเป็นเพียงหลักฐานอันหนึ่งแต่มิใช่
 เอกสารที่จะมีผลเป็นกฎหมาย จึงจะมีการใช้กันต่อเมื่อมีการใช้กฎเกณฑ์ทั่วไปแล้วก็ยังไม่สามารถ
 ก่อให้เกิดความชัดเจนได้ และแม้ว่าจะใช้ก็ใช้เพื่อสนับสนุนการตีความด้วยวิธีอื่น
 ศาลระหว่างประเทศทั้ง ศาลยุติธรรมและศาลอนุญาโตตุลาการได้ใช้การดูเอกสารทำงานใน
 ขั้นเตรียมทำสนธิสัญญามาประกอบหลายครั้ง แต่เพื่อเป็นการเสริมเหตุผลของคำพิพากษาให้
 หนักแน่นขึ้น มิใช่เป็นเหตุผลที่นำไปสู่การชี้ขาด แต่อย่างไรก็ตาม การใช้เอกสารเหล่านั้นใน
 ฐานะที่เป็นวิธีเสริมในการตีความนั้นก็จะจำกัดใช้เฉพาะเอกสารที่มีการโต้ตอบและเอกสารที่สร้างขึ้น
 ร่วมกันเท่านั้น เอกสารที่สร้างขึ้นแต่ฝ่ายเดียวไม่มีผลในฐานะเป็นหลักฐานเพื่อการตีความ

2.3.1.2 ภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญา²⁰

ภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญาเป็นคำที่มีความหมายกว้าง แต่ก็พอจะประมวล
 ได้ว่าเกี่ยวกับข้อมูล ข้อเท็จจริงอันเป็นเหตุให้มีการทำสนธิสัญญาว่าเป็นมาตามลำดับอย่างไร
 ประการหนึ่งและเกี่ยวกับภาษาหรือธรรมเนียมทางความสัมพันธ์ระหว่างประเทศทางสังคมและ
 เศรษฐกิจ รวมถึงภาวะทางการเมืองในขณะที่ทำสนธิสัญญาว่ามีความเป็นอยู่หรือมีอยู่อย่างไร

²⁰ อรุณ ภาณุพงษ์, อ้างแล้ว, หน้า 221 – 222

กฎเกณฑ์ทางกฎหมายในขณะนั้นเป็นอย่างไรอีกประการหนึ่ง สิ่งเหล่านี้เป็นเพียงสิ่งพิจารณาประกอบเพื่อเสริมกฎเกณฑ์การตีความทำนองเดียวกันกับเอกสารทำงานในชั้นเตรียมการทำสนธิสัญญา

ปัญหามีว่าในการตีความนั้นจะใช้กฎเกณฑ์ของกฎหมายที่ใช้อยู่ขณะที่ทำสนธิสัญญา หรือใช้กฎหมายที่ใช้อยู่ขณะที่ตีความทำการตีความ ในเรื่องนี้คำวินิจฉัยของศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็ยังไม่มีความเห็นที่แน่นอนกล่าวคือเมื่อ ค.ศ. 1966 ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้วินิจฉัยในคดีแอฟริกาตะวันตกเฉียงใต้เรื่องอาณาเขตของแอฟริกาใต้ว่าถือหลักพิจารณาสถานะที่เป็นอยู่ใน ค.ศ.1920 โดยเห็นว่าวิวัฒนาการที่เกิดขึ้นภายหลังไม่เป็นประเด็นให้พิจารณา แต่ต่อมาอีกห้าปี ศาลเดียวกันได้ลงความเห็นให้การปรึกษาต่อสมาชิกสหประชาชาติคดีมามีเบียว่า เอกสารระหว่างประเทศทั้งหลายต้องได้รับการตีความและใช้ปฏิบัติในกรอบของระบบกฎหมายทั้งหมดที่ใช้บังคับในขณะที่ทำการตีความ

2.3.1.3 วิธีเสริมอื่นในการตีความสนธิสัญญา²¹

ความในข้อ 32 ของอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ใช้ถ้อยคำว่า “ ให้ใช้วิธีการเสริมในการตีความซึ่งรวมถึงงานชั้นเตรียมการทำสนธิสัญญาและภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญา ” ซึ่งแสดงให้เห็นว่า วิธีเสริมในการตีความนั้นยังมีที่นอกเหนือจากงานชั้นเตรียมการทำสนธิสัญญา และภาวะแวดล้อมได้อีก โดยวิธีเสริมอื่นในการตีความเท่าที่ค้นหาได้นั้นมักจะอยู่ในรูปของหลักกฎหมายทั่วไป และภาษิตกฎหมายซึ่งหลักเหล่านั้นได้มีการนำมาใช้ทั้งในการตีความกฎหมายและการตีความสนธิสัญญาตามโอกาส หรือกรณีที่ผู้ตีความเห็นว่าเหมาะสม เช่น

- หลักความชนิดเดียวกัน (ejusdem generic) ซึ่งหลักนี้มีอยู่ว่า คำทั่วไปที่ขยายความข้อใด เมื่อไปพบที่อื่นก็ต้องตีความอย่างแคบอย่างที่ใช้ขยายความข้อนั้นจะตีความอย่างกว้างไม่ได้เพราะเป็นความชนิดเดียวกัน

- หลักที่เกิดจากการให้เหตุผลเชิงแย้ง (a contrario) กล่าวคือ การระบุอย่างแจ่มชัดถึงสิ่งหนึ่งสิ่งใดย่อมหมายถึง การตัดเอาสิ่งอื่นที่ไม่ได้ระบุออกไป

²¹ อรุณ ภาณุพงษ์. อ้างแล้ว. หน้า 222

- หลักที่เป็นข้อสันนิษฐานว่า ผู้ทำสนธิสัญญาย่อมตั้งใจที่จะให้ถ้อยคำที่ใช้มีความหมาย ดังนั้น ถ้ามีการตีความได้หลายทางก็ให้ตีความไปในทางที่จะให้สนธิสัญญานั้นมีผล ไม่ใช่ให้ไร้ผล แต่ทั้งนี้ถ้อยคำและความมุ่งหมายชัดเจนอยู่แล้วหลักนี้ก็จะไม่นำมาใช้

- หลักที่ว่า การตีความที่มีผลเป็นการรอนสิทธิต้องตีความโดยเคร่งครัดซึ่งในกรณีของสนธิสัญญาไม่ให้สันนิษฐานว่ารัฐได้ยินยอมให้สิทธิรอนอำนาจอธิปไตยของตนเว้นแต่จะมีถ้อยคำถ้อยคำหรือข้อความที่ระบุไว้อย่างแจ่มชัด

- หลักการตีความถ้อยคำของความตกลงที่ให้ตีความไปในทางที่ใช้ได้แย้งผู้ใช้ถ้อยคำนั้น

2.3.3 การตีความสนธิสัญญาซึ่งทำเป็นฉบับที่ถูกต้องแท้จริงสองภาษา หรือว่านั้น

อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ข้อ 33 ได้บัญญัติเอาไว้ว่า

“ข้อ 33 การตีความสนธิสัญญาซึ่งทำเป็นฉบับที่ถูกต้องแท้จริงสองภาษาหรือว่านั้น

1. เมื่อสนธิสัญญาระบบหนึ่งได้รับการรับรองว่าถูกต้องทั้งสองภาษาหรือมากกว่านั้น ตัวบทนั้นย่อมเชื่อถือได้อย่างเท่าเทียมกันในแต่ละภาษา เว้นเสียแต่ว่าสนธิสัญญานั้นบัญญัติว่าหรือภาคีตกลงว่า ในกรณีที่มีการขัดกันให้ตัวบทฉบับใดมีผลใช้บังคับ

2. คำแปลของสนธิสัญญานั้นในภาษาหนึ่งนอกจากภาษาซึ่งตัวบทนั้นได้รับการรับรองว่าถูกต้อง ให้ถือว่าเป็นตัวบทที่ถูกต้องแท้จริงได้ก็ต่อเมื่อสนธิสัญญานับบัญญัติไว้เช่นนั้น หรือภาคีตกลงไว้เช่นนั้น

3. ถ้อยคำในสนธิสัญญาย่อมได้รับการสันนิษฐานว่ามีความหมายเหมือนกันในตัวบทแต่ละฉบับที่รับรองว่าถูกต้องแล้ว

4. เว้นแต่ในกรณีที่ตัวบทฉบับหนึ่งมีผลใช้บังคับเหนือกว่าฉบับอื่นตามนัยแห่งข้อที่ 1 เมื่อการเปรียบเทียบระหว่างตัวบทที่ได้รับการรับรองว่าถูกต้องแท้จริงแสดงให้เห็นถึงความแตกต่างของความหมายซึ่งมีอาจแก้ไขได้ตามข้อ 31 และข้อ 32 ความหมายซึ่งลดความแตกต่าง

ระหว่างตัวบทเหล่านี้ได้ดีที่สุดจำเป็นต้องนำมาใช้โดยคำนึงถึงความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาด้วย”

“Article 33 Interpretation of treaties authenticated in two or more languages

1. When a treaty has been authenticated in two or more languages, the text is equally authoritative in each language, unless the treaty provides or the parties agree that, in case of divergence, a particular text shall prevail.

2. A version of the treaty in a language other than one of those in which the text was authenticated shall be considered an authentic text only if the treaty so provides or the parties so agree.

3. The terms of the treaty are presumed to have the same meaning in each authentic text.

4. Except where a particular text prevails in accordance with paragraph 1, when a comparison of the authentic texts discloses a difference of meaning which the application of articles 31 and 32 does not remove, the meaning which best reconciles the texts, having regard to the object and purpose of the treaty, shall be adopted.”

โดยทั่วไปแล้ว สนธิสัญญาจะมีต้นฉบับมากกว่าหนึ่งภาษา โดยเฉพาะอย่างยิ่ง สนธิสัญญาพหุภาคีซึ่งจะมีต้นฉบับหลายภาษา และต้นฉบับหลายภาษาเช่นว่านั้นเป็นต้นฉบับที่ถูกต้องแท้จริงเท่าเทียมกัน ก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับความแตกต่างของความหมายของถ้อยคำที่ใช้ในต้นฉบับสนธิสัญญาแต่ละฉบับซึ่งจะทำให้ผลของการตีความสนธิสัญญาแต่ละภาษาเช่นว่านั้นแตกต่างกันไปและอาจก่อให้เกิดปัญหาขัดแย้งขึ้นได้ ในกรณีเช่นว่านี้ หากสนธิสัญญาเหล่านั้นหรือรัฐภาคีแห่งสนธิสัญญาเหล่านั้นได้กำหนดไว้ว่า ในกรณีที่เกิดการขัดกันในการใช้ถ้อยคำหรือการแปลถ้อยคำที่ใช้ในสนธิสัญญาเหล่านั้น จะถือเอาสนธิสัญญาฉบับใดภาษาใดเป็นฉบับที่ถูกต้องแท้จริงที่สุดใช้บังคับก็จะแก้ปัญหาคความขัดแย้งเช่นว่านั้นได้ มิเช่นนั้นแล้วก็ต้องถือว่าตัวบทในสนธิสัญญาที่ทำเป็นต้นฉบับหลายภาษานั้นมีผลบังคับเสมอกันและต้องสันนิษฐานว่ามีความหมายอย่างเดียวกัน²²

²² จุมพต สายสุนทร. อังแล้ว หน้า 547.

ในกรณีที่ดินฉบับสนธิสัญญาซึ่งทำเป็นหลายภาษาดังกล่าวข้างต้นนั้น เมื่อได้มีการเปรียบเทียบกันแล้ว ปรากฏว่าก่อให้เกิดความหมายได้หลายนัยซึ่งไม่สามารถใช้วิธีการตีความตามหลักทั่วไปทั้งโดยถ้อยคำและบริบทแห่งถ้อยคำเช่นว่านั้นได้หรือโดยใช้วิธีเสริมในการตีความสนธิสัญญาแล้ว ปรากฏว่ายังไม่สามารถจัดความแตกต่างแห่งความหมายเช่นว่านั้นได้ ในกรณีเช่นว่านี้ ให้ใช้ความหมายซึ่งจะสอดคล้องกับตัวบทแห่งสนธิสัญญามากที่สุด ทั้งนี้โดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ และความมุ่งประสงค์แห่งสนธิสัญญานั้นประกอบในการพิจารณาหาความหมายดังกล่าว

ในทางปฏิบัติ เมื่อดูจากการดำเนินการและการวินิจฉัยของศาลระหว่างประเทศแล้ว ศาลพยายามที่จะประสานความแตกต่างในความหมายของต่างภาษา หากไม่อาจประสานได้ศาลได้ให้น้ำหนักแก่ตัวบทในภาษาที่กระຈ้างชัดที่สุดหรือไม่ก็แก่ตัวบทที่สอดคล้องกับความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญามากที่สุด มากกว่าภาษาที่ใช้ร่างสนธิสัญญาระหว่างที่มีการเจรจาและขร่างขึ้นมา

2.3.4 ผู้มีอำนาจในการตีความสนธิสัญญา

โดยปกติแล้ว รัฐหรือองค์การระหว่างประเทศที่ทำสนธิสัญญาระหว่างกันจะพยายามร่างตัวบทให้เป็นที่เข้าใจและทราบได้ถึงความหมายและขอบเขตของถ้อยคำที่ใช้ แต่กรณีก็มีได้เป็นเช่นนั้นเสมอไป รัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐภาคีจำเป็นจะต้องตีความในการใช้สนธิสัญญาให้มีผลภายในประเทศของตนเองด้านหนึ่ง และใช้ปฏิบัติในความสัมพันธ์กับภาคีอื่นอีกด้านหนึ่ง เมื่อข้อความหรือถ้อยคำของสนธิสัญญาไม่ชัดเจนก็ต้องตีความซึ่งจะต้องแยกพิจารณาว่าเป็นการตีความเพื่อใช้และให้เกิดผลภายในประเทศ หรือเพื่อมีผลระหว่างประเทศ

การตีความที่จะมีผลให้ถือใช้ปฏิบัติต้องเป็นการตีความโดยผู้มีอำนาจหน้าที่ในการตีความ ซึ่งแบ่งออกได้หลายประเภทคือ

2.3.4.1 การตีความโดยภาคีผู้ทำสนธิสัญญานั้นเอง

ในกรณีนี้ ผู้ตีความมีอำนาจในการตีความมีอำนาจในการตีความโดยอาศัยหลักกฎหมายทั่วไปที่ว่าผู้ตราเป็นผู้ตีความ หรือผู้ใดเป็นผู้ทำขึ้นมาผู้นั้นเป็นผู้ตีความ ดังนั้น สนธิสัญญา

ที่ทำขึ้นระหว่างรัฐ รัฐก็ย่อมมีอำนาจในการตีความ ปัญหาที่จะต้องพิจารณาต่อมาคือ หน่วยงานใดในรัฐที่จะเป็นผู้มีอำนาจในการตีความ

โดยปกติแล้ว การดำเนินความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ และการทำสนธิสัญญานั้น ถือว่าเป็นอำนาจบริหาร แต่ในบางกรณี อาจจะมีฝ่ายนิติบัญญัติเข้ามาเกี่ยวข้อง เช่น ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 190 กำหนดให้การทำสนธิสัญญาบางประเภทต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา แต่ในเรื่องของการตีความฝ่ายนิติบัญญัติเกือบจะไม่มีส่วนเข้ามาเกี่ยวข้อง สำหรับอำนาจตุลาการนั้น ในฐานะที่เป็นฝ่ายใช้กฎหมายในกรณีที่มีคดีขึ้นสู่ศาล จึงย่อมมีโอกาสที่จะพบกับปัญหาการตีความสนธิสัญญา หากมีการกล่าวอ้างสนธิสัญญาหรือกฎหมายอนุวรรตการขึ้น โดยคู่ความ

ในส่วนของอำนาจฝ่ายบริหารนั้น ผู้ใช้อำนาจบริหารของรัฐได้แก่รัฐบาล ในกรณีที่ฝ่ายบริหารเป็นผู้ตีความสนธิสัญญา ทางปฏิบัติส่วนใหญ่จะมอบให้เป็นหน้าที่ของกระทรวงการต่างประเทศในฐานะที่เป็นหน่วยราชการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ เนื่องจากกระทรวงการต่างประเทศมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการติดต่อ การรับรองและการดูแลให้ความสะดวกแก่นักการทูตชาวต่างประเทศ รวมทั้งมีหน้าที่ปฏิบัติการให้เป็นไปตามสนธิสัญญาที่ประเทศไทยทำขึ้นกับต่างประเทศ โดยกระทรวงการต่างประเทศจะมีกรมสนธิสัญญาและกฎหมาย เป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ตีความสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศ ในกรณีที่เกิดปัญหาข้อขัดข้องในทางปฏิบัติระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่สัญญา นอกจากนั้น ก็อาจจะมีเรื่องที่หน่วยราชการอื่นเป็นผู้ตีความหากเป็นสนธิสัญญาเฉพาะเรื่องที่หน่วยราชการนั้นๆ ได้รับมอบอำนาจจากรัฐบาลให้เป็นผู้ทำสนธิสัญญานั้นก็ได้

ตัวอย่างการตีความของกระทรวงการต่างประเทศของไทย²³

จำเลยเป็นชาวต่างประเทศ และเป็นพนักงานในหน่วยงานอีคาเฟ (The Economic Commission for Asia and the Far East หรือ ECAFE) อันเป็นทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติ ซึ่งได้รับความคุ้มครองทางทูตตามความตกลงที่รัฐบาลไทยทำไว้กับสหประชาชาติ โดยจำเลยได้ขับรถยนต์ชนคนไทยได้รับบาดเจ็บ ผู้เสียหายจึงฟ้องต่อศาลแพ่งเพื่อเรียกค่าสินไหมทดแทนอันเนื่องมาจากการละเมิด จำเลยอ้างว่าได้อุปโภคความคุ้มกันทางทูต ทั้งนี้โดยการรับรอง

²³ ธานินทร์ กรัยวิเชียร และวิฆา มหาคณ. อ้างแล้ว. หน้า 619.

ของกระทรวงการต่างประเทศ ผู้เสียหายได้แถลงศาลขอให้รอกการจำหน่ายคดีไว้ก่อน และมีหนังสือถึงกรมสนธิสัญญาและกฎหมายขอให้ตีความเกี่ยวกับการได้รับความคุ้มครองทาง การทูตของจำเลย

กรมสนธิสัญญาและกฎหมายได้ตีความว่า²⁴ กระทรวงการต่างประเทศมิได้ถือว่า จำเลยเป็นผู้ได้รับความคุ้มครองทาง การทูตที่แท้จริง แต่ได้รับความคุ้มครองตามความตกลงที่รัฐบาล ไทยทำไว้กับองค์การสหประชาชาติ ซึ่งเป็นความคุ้มครองที่มีขอบเขตจำกัด คือ

1. ความคุ้มครองเฉพาะกิจกรรมที่กระทำไปในพื้นที่เท่านั้น
2. ได้รับความคุ้มครองจากการจับกุม และคุมขัง แต่ก็มีได้มีข้อกำหนดว่าด้วยเรื่อง ความคุ้มครองจากการลงโทษ หรือคำพิพากษาของศาล
3. ความคุ้มครองจากการยึดเอาซึ่งหีบห่อส่วนตัวและทางการ

ดังนั้น ความคุ้มครองเท่าที่มีอยู่อย่างจำกัดจึงไม่เป็นอุปสรรคต่อการฟ้องร้องเพื่อ เรียกร้องค่าเสียหายทางแพ่งในกรณีอุบัติเหตุรถยนต์รายนี้ ศาลไทยย่อมมีสิทธิสมบูรณ์ที่จะ ดำเนินการพิจารณาพิพากษาคดีได้ หากศาลพิจารณาเห็นสมควรเช่นนั้น

ผู้เสียหายได้นำหนังสือการตีความความตกลงที่รัฐบาลไทยทำไว้กับองค์การ สหประชาชาติของกรมสนธิสัญญาและกฎหมายดังกล่าวไปแถลงต่อศาลแพ่ง ศาลแพ่งจึงระงับ การจำหน่ายคดี และดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีต่อไป และในที่สุดก็ได้มีคำพิพากษาให้จำเลยรับผิดชอบ ใช้ค่าสินไหมทดแทนแก่ผู้เสียหาย

ในส่วนของอำนาจตุลาการนั้น ในกรณีที่มีกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญาออกมา รongรับสนธิสัญญาหรือออกมาให้ เป็นไปตามสนธิสัญญานั้น ศาลยุติธรรมของรัฐคู่สัญญาที่ออก กฎหมายภายในย่อมมีอำนาจตีความกฎหมายภายในดังกล่าว นั้นโดยถือเสมือนกับเป็นการตีความ ให้เป็นไปตามสนธิสัญญาโดยอ้อม มิใช่เป็นการตีความให้เป็นไปตามสนธิสัญญาโดยตรงดังเช่น การตีความของศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ เช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 89/2521²⁵ โจทก์เป็นชาวอังกฤษได้ทำการตีพิมพ์และ เผยแพร่หนังสือชื่อยุติคดีทพิเสธท์และเดอะพริสซันเนอร์ ครั้งแรก ณ ประเทศอังกฤษ เมื่อปี

²⁴ เรื่องเดียวกัน. หน้า 619.

ค.ศ. 1458 และ ค.ศ. 1939 ตามลำดับ ซึ่งถือว่าโจทก์เป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ในหนังสือทั้งสองเล่มตามหลักกฎหมายลิขสิทธิ์ของประเทศอังกฤษแล้ว นับตั้งแต่วันที่ออกตีพิมพ์และเผยแพร่ตามหลักกฎหมายลิขสิทธิ์ของประเทศอังกฤษที่กำหนดให้ผู้สร้างสรรค์ได้ลิขสิทธิ์ทันทีนับตั้งแต่วันที่ทำการเผยแพร่โดยไม่จำเป็นต้องจดทะเบียน

จำเลยได้ลักลอบนำเอาหนังสือทั้งสองเล่ม เข้ามาทำการจัดพิมพ์และจำหน่ายครั้งแรกในประเทศไทย โดยมีได้ขออนุญาตจาก โจทก์ ซึ่งเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ในหนังสือเล่มดังกล่าวนั้นเสียก่อน โจทก์จึงฟ้องจำเลยต่อศาลในประเทศไทยโดยกล่าวอ้างว่าจำเลยกระทำการละเมิดลิขสิทธิ์ในหนังสือจำนวนสองเล่มของโจทก์ จำเลยกล่าวอ้างว่าจำเลยไม่ได้ละเมิดลิขสิทธิ์ในหนังสือทั้งสองเล่มของโจทก์ เนื่องจากหนังสือทั้งสองเล่มของโจทก์ไม่มีลิขสิทธิ์ตามหลักกฎหมายไทยเพราะ โจทก์ไม่ได้ทำการเผยแพร่หนังสือดังกล่าวในประเทศไทย โจทก์กล่าวอ้างตามอนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยความคุ้มครองวรรณกรรมและศิลปกรรมตามประกาศกระทรวงการต่างประเทศ ลงวันที่ 31 กรกฎาคม พุทธศักราช 2474 ซึ่งประเทศไทยได้ทำข้อตกลงร่วมกันกับประเทศอังกฤษในฐานะเป็นรัฐภาคีแห่งอนุสัญญาฯ ซึ่งกำหนดให้ การเผยแพร่งานอันมีลิขสิทธิ์ในรัฐภาคีหนึ่งย่อมมีผลเสมือนกับว่าได้ทำการเผยแพร่ในรัฐอื่น ๆ ที่เป็นภาคีแห่งอนุสัญญาฯ ดังกล่าวไว้ด้วย ดังนั้น การที่โจทก์เผยแพร่ผลงานอันมีลิขสิทธิ์ในประเทศอังกฤษย่อมถือเสมือนกับว่าโจทก์ได้ทำการเผยแพร่ผลงานดังกล่าวในประเทศไทยด้วยตามหลักในอนุสัญญาฯ ระหว่างประเทศว่าด้วยความคุ้มครองวรรณกรรมและศิลปกรรมตามประกาศกระทรวงการต่างประเทศ ลงวันที่ 31 กรกฎาคม พุทธศักราช 2474

ในประเด็นปัญหาดังกล่าวนี้ ศาลฎีกาไทยได้ทำการพิจารณาแล้วเห็นว่า นอกจากอนุสัญญาฯ ระหว่างประเทศว่าด้วยความคุ้มครองวรรณกรรมและศิลปกรรมตามประกาศกระทรวงการต่างประเทศ ลงวันที่ 31 กรกฎาคม พุทธศักราช 2474 แล้ว ประเทศไทยยังมีกฎหมายภายในอีกหนึ่งฉบับที่บัญญัติหลักเกณฑ์และวิธีการได้มาซึ่งลิขสิทธิ์เหมือนกับในอนุสัญญาฯ ระหว่างประเทศว่าด้วยความคุ้มครองวรรณกรรมและศิลปกรรมตามประกาศกระทรวงการต่างประเทศ ลงวันที่ 31 กรกฎาคม พุทธศักราช 2474 ซึ่งก็คือ พระราชบัญญัติคุ้มครองวรรณกรรมและศิลปกรรม พ.ศ. 2474 โดยในมาตรา 29 (ก) แห่งพระราชบัญญัติคุ้มครองวรรณกรรมและศิลปกรรม พ.ศ. 2474 กำหนดให้ การเผยแพร่งานอันมีลิขสิทธิ์ในรัฐภาคีแห่งอนุสัญญาฯ หากได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของประเทศที่ผู้สร้างสรรค์ทำการเผยแพร่แล้วครบถ้วน ย่อมถือเสมือนว่าผู้สร้างสรรค์

²⁵ ดู คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 89/2521

ดังกล่าวได้ทำการเผยแพร่ครั้งแรกในประเทศไทยแล้ว²⁶ ในกรณีดังกล่าวนี้ประเทศอังกฤษถือเป็นประเทศภาคีสัญญาฯ ดังนั้นจึงถือว่าการที่โจทก์เผยแพร่ผลงานดังกล่าวในประเทศอังกฤษ โจทก์ย่อมได้รับลิขสิทธิ์ตามหลักกฎหมายไทยแล้ว จึงพิพากษาให้จำเลยต้องรับผิดชอบละเมิดลิขสิทธิ์โจทก์

ในกรณีดังกล่าวนี้จะเห็นได้ว่า ศาลฎีกาไทยเลือกที่จะหยิบยกเอาพระราชบัญญัติคุ้มครองวรรณกรรมและศิลปกรรม พ.ศ. 2474 ซึ่งถือเป็นกฎหมายภายในของไทยมาใช้ในกับการตีความข้อปัญหาดังกล่าว แต่ผลของการตีความตามกฎหมายภายในนั้นเป็นการสอดคล้องกับผลของการตีความตามอนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยความคุ้มครองวรรณกรรมและศิลปกรรมตามประกาศกระทรวงการต่างประเทศลงวันที่ 31 กรกฎาคม พุทธศักราช 2474 ซึ่งการตีความในลักษณะดังกล่าวนี้ ถือเสมือนเป็นการตีความอนุสัญญาหรือสนธิสัญญาโดยอ้อม มิใช่เป็นการตีความอนุสัญญาหรือสนธิสัญญาโดยตรง

โดยหลักแล้ว สำหรับประเทศที่รัฐธรรมนูญไม่ได้กำหนดไว้โดยตรงให้สนธิสัญญามีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายเช่นเดียวกับกฎหมายภายในของรัฐ ก็ต้องมีการตรากฎหมายขึ้นมาอนุวัติการหรือกฎหมายรองรับเสียก่อน สนธิสัญญานั้นจึงจะมีผลเป็นกฎหมาย และเมื่อเป็นกฎหมาย ศาลก็ต้องชี้หรือวินิจฉัยเมื่อคู่ความยกขึ้นเป็นข้ออ้างหรือข้อต่อสู้ ในการใช้หรือชี้กฎหมายที่เป็นกฎหมายอนุวัติการหรือรองรับสนธิสัญญานั้นเป็นที่ยอมรับกัน โดยทั่วไปว่าศาลย่อมมีอิสระเต็มที่ ศาลจึงอาจใช้ดุลยพินิจวินิจฉัยหรือตีความเอง หรืออาจจะฟังความเห็นของผู้เชี่ยวชาญมาประกอบก็ได้ อาจจะดูจากแนวทางวินิจฉัยเรื่องทำนองเดียวกันที่ศาลประเทศอื่นหรือศาลระหว่างประเทศวินิจฉัยไว้หรือไม่ก็ได้ หรือจะดำเนินการอย่างในประเทศส่วนใหญ่ในโลกปฏิบัติ คือ หาหรือขอความเห็นไปทางฝ่ายบริหาร โดยเฉพาะอย่างยิ่งไปทางกระทรวงการต่างประเทศ โดยเหตุผลว่าสนธิสัญญาทั้งหลายนั้นกระทำในนามของรัฐโดยฝ่ายบริหาร ผลของการตีความซึ่งอาจจะกระทบถึงความสัมพันธ์ทางการเมืองของรัฐจึงควรจะเป็นไปอย่างมีเอกภาพระหว่างฝ่ายบริหารกับฝ่ายตุลาการและน่าจะถือเอาความเห็นของฝ่ายบริหารที่เกี่ยวข้องโดยตรงเป็นหลัก แต่อย่างไรก็ดี ศาลไม่ถูกผูกมัดที่จะต้องหาหรือไปยังฝ่ายบริหารหรือยอมรับความเห็นของฝ่ายบริหาร โดยเฉพาะในเรื่องที่กระทบถึงสิทธิของประชาชน ศาลจะเลือกดำเนินการตีความสนธิสัญญาซึ่งแปรสภาพเป็นกฎหมายภายในแล้วโดยศาลเองได้ แม้ข้อวินิจฉัยจะไม่ตรงกับความเห็นของฝ่ายบริหาร ซึ่งถ้าเป็นเช่นนั้นอาจจะเกิดปัญหาแก่รัฐในด้านความรับผิดชอบ

²⁶ ดู มาตรา 28 พระราชบัญญัติคุ้มครองวรรณกรรมและศิลปกรรม พ.ศ. 2474

ระหว่างประเทศ หากมีผลเป็นการไม่ปฏิบัติตามพันธกรณี คำวินิจฉัยของศาลภายในประเทศเป็นส่วนหนึ่งที่ถูกหมายระหว่างประเทศถือว่าเป็นหลักฐานของทางปฏิบัติของรัฐนั้น²⁷

การตีความสนธิสัญญาในการใช้ปฏิบัติสนธิสัญญาภายในประเทศของภาคีไม่ว่าจะกระทำโดยฝ่ายบริหารหรือโดยศาล เป็นการตีความฝ่ายเดียว ไม่ถือว่ามีผลในด้านระหว่างประเทศเว้นแต่ภาคีฝ่ายอื่นจะยอมรับซึ่งอาจเป็นการยอมรับโดยตรงหรือโดยปริยายและผลต่อเนื่องก็คือ การตีความฝ่ายเดียวนั้นจะยกขึ้นใช้ได้แย้งกับภายนอกไม่ได้ แต่หากการตีความฝ่ายเดียวได้รับการยอมรับหรือไม่คัดค้านทั้งๆ ที่ทราบหรือควรทราบแต่หนึ่งเฉยเป็นเวลานานจนถือได้ว่าเป็นการยอมรับเช่นนี้ ก็จะพ้นสภาพเป็นการตีความฝ่ายเดียวกลายเป็นการตีความระหว่างประเทศโดยภาคีไป²⁸

2.3.4.2 การตีความโดยภาคีร่วมกัน

1. การตีความสนธิสัญญาทางการเมือง การตีความสนธิสัญญาประเภทนี้มีหลักสำคัญได้แก่ หลักความเห็นชอบเป็นเอกฉันท์ของภาคีทั้งหมด ส่วนการดำเนินการเกี่ยวกับหลักฐานการตีความร่วมกันอาจจะกระทำได้โดยการทำความตกลงตีความ ส่วนมากมักทำในรูปแบบพิธีที่รวบรัด เช่นการทำเป็นหนังสือแลกเปลี่ยน หรือไม่ก็ทำเป็นเอกสารแนบท้ายสนธิสัญญา อย่างไรก็ตามในสนธิสัญญาพหุภาคี การตีความโดยภาคีบางรัฐก็อาจจะมีผลทางกฎหมายเป็นเสมือนการตีความโดยภาคีทั้งหมดได้ หากได้รับการยินยอมหรือยอมรับจากภาคีอื่นในส่วนของความตกลงตีความสนธิสัญญานั้น ในทางปฏิบัติของบางประเทศ ศาลภายในประเทศปฏิเสธที่จะรับผลของการตีความนั้น ถ้าสนธิสัญญามีกฎหมายอนุวรรตการหรือกฎหมายรองรับ แต่ความตกลงตีความไม่มีกฎหมายอนุวรรตการหรือกฎหมายรองรับ กรณีจะไม่เกิดขึ้น หากศาลหาหรือการตีความไปยังฝ่ายบริหาร อนึ่ง เป็นที่ควรสังเกตว่า ในกฎหมายระหว่างประเทศนั้นทางปฏิบัติในภายหลังเกี่ยวกับการใช้ปฏิบัติสนธิสัญญาที่สอดคล้องตรงกันของบรรดาภาคีก็ถือเป็นการตีความโดยทางอ้อมหรือโดยปริยายของภาคีได้

2. การตีความสนธิสัญญาที่มีลักษณะทางกฎหมาย การตีความสนธิสัญญาประเภทนี้ก็จะอาจดำเนินการโดยวิธีการทำความตกลงตีความโดยเปิดการเจรจาหรือการประชุมบรรดาภาคีทั้งหมด แต่วิธีนี้ไม่ค่อยสะดวกในทางปฏิบัติ เพราะมักจะเป็นสนธิสัญญาพหุภาคีที่

²⁷ อรุณ ภาณุพงษ์. อ้างแล้ว หน้า 212.

²⁸ เรื่องเดิม หน้า 212 – 213.

เกี่ยวข้องกับประเทศต่างๆ จำนวนมาก ภาคิจึงมักจะไม่ได้ตีความเอง แต่หันไปใช้วิธีการให้อรรถกถาระหว่างประเทศหรือองค์การที่ร่างสนธิสัญญากฎหมายนั้น หรือไม่ก็ส่งปัญหาให้ศาลระหว่างประเทศเป็นผู้ตีความซึ่งเป็นการตีความโดยรัฐหรือองค์การภายนอก อย่างไรก็ตาม มีอยู่วิธีหนึ่งที่ปฏิบัติกัน โดยรัฐภาคีบางรัฐดำเนินการคล้ายคลึงกับการตั้งข้อสงวน คือ วิธีการแจ้งเป็นทางการและเปิดเผยให้ภาคีอื่นทราบว่า ตนให้ความหมายหรือตีความข้อความหรือถ้อยคำใดของสนธิสัญญาที่มีลักษณะทางกฎหมายนั้นอย่างไรซึ่งผลในทางกฎหมายก็ทำนองเดียวกับการตั้งข้อสงวน คือมีผลใช้ได้ในความสัมพันธ์ระหว่างรัฐผู้ตีความกับรัฐที่ยอมรับ

3. การตีความสนธิสัญญาที่เป็นแม่บทขององค์การระหว่างประเทศ สนธิสัญญาประเภทนี้มักจะไม่ได้ใช้วิธีการตีความโดยรัฐภาคี หรือรัฐสมาชิกเอง แต่อาจตีความโดยองค์การระหว่างประเทศนั่นเองหรือไม่ก็โดยศาลระหว่างประเทศ การตีความโดยรัฐภาคีนั้นกระทำได้อาประชาสงค์จะทำแต่จะมีผลตามกฎหมายระหว่างประเทศหรือไม่ขึ้นอยู่กับที่ประชุมใหญ่ขององค์การระหว่างประเทศนั้น

2.3.4.3 การตีความโดยรัฐหรือองค์การภายนอก²⁹

สนธิสัญญาส่วนมากมักจะมิมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการตีความหรือการมีปัญหาระหว่างใช้ปฏิบัติ โดยปกติจะใช้วิธีแก้ปัญหากัน โดยการเจรจาทางการทูต แต่ถ้าไม่อาจจะแก้ปัญหาก็ให้เสนอเรื่องให้อนุญาโตตุลาการหรือศาลยุติธรรมระหว่างประเทศชี้ขาด ในกรณีเช่นนี้ อนุญาโตตุลาการหรือศาลระหว่างประเทศมีอำนาจในการตีความสนธิสัญญา โดยอาศัยบทบัญญัติแห่งสนธิสัญญาเองแต่แม้จะไม่มีบทบัญญัติไว้ในสนธิสัญญา ศาลระหว่างประเทศก็มีอำนาจที่จะพิจารณาเมื่อมีการเสนอกรณีไปให้พิจารณาโดยคู่กรณีหรือโดยองค์การระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้อง เพราะศาลนั้นจะเป็นศาลภายในประเทศหรือศาลระหว่างประเทศโดยปกติก็มีอำนาจอยู่แล้วในการชี้กฎหมาย ในข้อ 36 ของธรรมนูญศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้บัญญัติว่า ศาลมีอำนาจหน้าที่ในการวินิจฉัยข้อขัดแย้งในข้อกฎหมายในเรื่องการตีความสนธิสัญญา

ส่วนการตีความโดยองค์การระหว่างประเทศนั้น กฎหมายระหว่างประเทศยอมรับว่าองค์การมีอำนาจในการตีความสนธิสัญญาแม่บทขององค์การนั้น รวมทั้งกฎข้อบังคับของ

²⁹ เรื่องเดิม หน้า 214.

องค์การเอง และสนธิสัญญาต่างๆ ที่ยกขึ้นมาอ้างกับองค์การเมื่อสนธิสัญญานั้นๆ อยู่ในขอบข่าย การปฏิบัติหน้าที่ขององค์การ ทั้งนี้ ไม่จำเป็นว่าจะต้องมีบทบัญญัติให้อำนาจไว้ ณ ที่ใด

2.3.5 ความสัมพันธ์ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนและกฎหมายระหว่าง ประเทศแผนกคดีเมือง

2.3.5.1 การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนตามกฎหมายระหว่างประเทศ แผนกคดีเมือง

อนุสัญญาภาษีซ้อนถือว่าเป็นตราสารหนึ่ง (Instrument) ตามกฎหมายระหว่าง ประเทศแผนกคดีเมือง ดังนั้นการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องเป็นไปตามหลักการกฎหมาย ระหว่างประเทศเช่นเดียวกัน ซึ่งก็คืออนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ.1969 ซึ่งศาลระหว่างประเทศนั้นได้เคยพิจารณาว่าอนุสัญญาเวียนนาดังกล่าวถือว่าเป็น “กฎหมายจารีต ประเพณีระหว่างประเทศ” (Customary International Law)³⁰ ย่อมหมายความว่าหลักการตามข้อ 31 ถึงข้อ 33 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ย่อมมีผลผูกพันกับรัฐต่างๆ มากมาย ซึ่งรวมถึงมีผลผูกพันต่อ ศาลและหน่วยงานต่าง ๆ ของประเทศนั้น ๆ นอกจากนี้อนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ยังมีผลใช้บังคับกับ อนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย ดังที่ Prof. Sinclair ได้เคยให้ทัศนะไว้ในบทความของท่านเกี่ยวกับแนวทาง ในการตีความอนุสัญญาทางภาษีเมื่อปี ค.ศ 1986 ความว่า

“ไม่ต้องสงสัยเลยว่าอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ นั้นมีความประสงค์ให้มีผลผูกพัน ครอบคลุมทุกๆ ความตกลงระหว่างประเทศ ดังนั้นโดยหลักการแล้ว อนุสัญญาภาษีซ้อนย่อมอยู่ ภายใต้อนุสัญญากรุงเวียนนาฯ และแนวทางการตีความซึ่งได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ก็ให้นำมาใช้บังคับกับอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วยเช่นกัน”³¹

ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงต้องยึดถือตาม แนวทางการตีความตามอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ซึ่งในอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ได้กำหนดให้รัฐ คู่สัญญาจำต้องตีความและหาความหมายที่ใช้ในสนธิสัญญา อนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ไม่ได้ กำหนดให้รัฐใดรัฐหนึ่งนำเอากฎหมายภายในของตนมาทำการตีความแต่เพียงฝ่ายเดียวซึ่ง

³⁰Baker. (1990) *Double Taxation Conventions and International Tax Law*. p.22

³¹ Sinclair I. (1986) “Interpretation of Tax Treaties” in *Bulletin for international fiscal Documentation*, p.75.

การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยการกล่าวอ้างแต่เพียงกฎหมายภายในของประเทศคู่สัญญา หนึ่งเพียงรัฐเดียวอาจถือว่าเป็นการตีความที่ผิดตามหลักการอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ³²ได้

2.3.5.2 การใช้หลักสุจริตในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน

ประเด็นเรื่องการตีความสนธิสัญญาซ้อนข้างจะยากและซับซ้อน และหลักการตีความตามอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ย่อมมีผลกระทบต่อ การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างหลีกเลี่ยงมิได้ การตีความสนธิสัญญาหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนโดยใช้หลักสุจริต (Good Faith) ถือว่าเป็นประเด็นที่สำคัญอย่างมากในการตีความของคู่สัญญา³³ หลักสุจริตเป็นผลมาจากจิตใจ ซึ่งแสดงออกด้วยการกระทำ หากปรับใช้ในกรณีการตีความแล้วก็คือการปฏิบัติตามพันธกรณีอย่างตรงไปตรงมา ไม่บิดพลิ้ว หรือหลบเลี่ยง ไม่ใช่รู้อยู่แล้วว่าเจตนาที่แท้จริงเป็นอย่างไร แล้วจงใจตีความให้เป็นอย่างอื่น³⁴ตามข้อ 31 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ได้กำหนดหลักการตีความโดยสุจริตไว้หน้าประโยค โดยบัญญัติไว้ว่า “สนธิสัญญานั้นให้ตีความด้วยความสุจริต.....” ในเรื่องดังกล่าวนี้ Prof. Bin Cheng ได้ให้เหตุผลถึงความจำเป็นที่จะต้องใช้หลักการตีความโดยสุจริตในการตีความสนธิสัญญาไว้ว่า

“ในการปฏิบัติตามพันธกรณีตามสนธิสัญญาโดยสุจริตนั้นหมายความว่า คู่สัญญาได้ปฏิบัติตามเนื้อหาซึ่งได้มีการทำความตกลงเข้าใจร่วมกันโดยซื่อสัตย์และสุจริตโดยความตกลงเข้าใจร่วมกันก็คือความตั้งใจอย่างแท้จริงและร่วมกันของประเทศคู่สัญญาซึ่งอาจจะกล่าวได้ว่าการตีความสนธิสัญญานั้นต้องอยู่ภายใต้หลักสุจริต”³⁵

ดังนั้นเมื่อรัฐคู่สัญญาใช้ดุลยพินิจในการตีความบทบัญญัติตามสนธิสัญญา จะต้องอยู่ภายใต้ข้อกำหนดทั่วไปในเรื่องของความสุจริต ซึ่งหลักสุจริตดังกล่าวนี้ยังถือเป็นหลักการพื้นฐานในการตีความสนธิสัญญา³⁶ รัฐคู่สัญญาไม่จำเป็นต้องบัญญัติไว้อย่างชัดเจนในสนธิสัญญาแต่อย่างใด³⁷

³² ข้อ 27 อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969

³³ Bin Cheng. (1953) *General Principles of Law as Applied by International Courts and Tribunals.* p.115.

³⁴ อรุณ ภาณุพงศ์. อ้างแล้ว หน้า 217.

³⁵ Bin Cheng. (1953) *General Principles of Law as Applied by International Courts and Tribunals.* p.115.

³⁶ VILLIGER, M.E. (1985) *Customary International Law and Treaties : a study of their interactions and interrelations, with special consideration of the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties.* p. 343.

³⁷ McNair. (1961) *The Law of Treaties.* p. 466.

2.3.5.3 การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยสุจริต

หลักการตีความโดยสุจริตนั้น ได้กำหนดให้รัฐคู่สัญญาจะต้องปฏิบัติตามเจตนารมณ์และความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันของถ้อยคำตามอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากการจัดทำความตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ได้ผ่านการจัดเตรียมและถกเถียงกันอย่างมากระหว่างผู้เชี่ยวชาญกฎหมายระหว่างประเทศและนักกฎหมายระหว่างประเทศ ดังนั้นจึงต้องยึดถือตามเจตนารมณ์และความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันของถ้อยคำตามอนุสัญญาภาษีซ้อน มีข้อสังเกตว่า ในเรื่องดังกล่าวนี้ รัฐคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งสามารถกล่าวอ้างแนวทางการตีความตามเจตนารมณ์ที่เกิดขึ้นตามกฎหมายหรือแนวทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นภายในของรัฐตนมาเป็นแนวทางในการตีความโดยถือว่าเป็นการตีความตามเจตนารมณ์ได้หรือไม่ ในเรื่องดังกล่าวนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าเจตนารมณ์และความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันของถ้อยคำตามอนุสัญญาภาษีซ้อน หมายถึง เจตนารมณ์และความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันของถ้อยคำตามอนุสัญญาภาษีซ้อนร่วมกันของรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐ ไม่ใช่เจตนารมณ์และความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันของถ้อยคำตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศคู่สัญญาแต่เพียงรัฐเดียว ซึ่งความเห็นดังกล่าวนี้ สอดคล้องกับคำพิพากษาในคดี *Franco-Venezuelan Mixed Claims Commissio*³⁸ ซึ่งได้อธิบายหลักเจตนารมณ์และความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันของถ้อยคำตามอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้ในความตอนหนึ่งว่า

“สนธิสัญญาเป็นเรื่องที่มีผลกระทบอย่างมากระหว่างรัฐคู่สัญญาดังนั้นต้องเป็นประเด็นที่รัฐคู่สัญญาทั้งสองได้เข้าใจในสนธิสัญญาถูกต้องตรงกัน เพียงรัฐหนึ่งรัฐใดเข้าใจในเนื้อหาเพียงฝ่ายเดียวย่อมเป็นการไม่เพียงพอ”

ดังนั้น เจตนารมณ์และความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันของถ้อยคำตามอนุสัญญาภาษีซ้อน จึงหมายถึง เจตนารมณ์ร่วมกันของรัฐคู่สัญญา (common intent) ซึ่งเจตนารมณ์ดังกล่าวนี้ ถือเป็นประเด็นที่สำคัญอย่างมากและต้องปฏิบัติตามโดยเคร่งครัด โดยยึดถือการตีความสนธิสัญญาโดยสุจริตของรัฐคู่สัญญา

³⁸ Edwin van der Bruggen (2003) *Good Faith in the Application and Interpretation of Double Tax Convention*, p. 30 - 31.

2.3.5.4 การตีความร่วมกันตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นรัฐคู่สัญญาจะต้องดำเนินการตีความโดยอยู่บนพื้นฐานของการตีความในแนวทางเดียวกัน โดยรัฐคู่สัญญาหนึ่งรัฐใดมีอาจอ้างอิงกฎหมายภายในของตนเพียงฝ่ายเดียวเพื่อประโยชน์ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ ในเรื่องดังกล่าวนี้ Prof. Vogel ซึ่งได้ให้ทัศนะไว้อย่างน่าสนใจว่า

“อนุสัญญาภาษีซ้อนถือว่าเป็นเครื่องมือในการแบ่งเฉลี่ยหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีได้อย่างเท่าเทียมสำหรับรัฐคู่สัญญาซึ่งจุดมุ่งหมายดังกล่าวตามอนุสัญญาภาษีซ้อนสามารถสำเร็จได้ถ้าหากได้มีการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีและศาล ซึ่งสอดคล้องกัน (.....) นั่นก็คือ จุดมุ่งหมายในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างถูกต้องตรงกัน (*the goal of common interpretation*) ”³⁹

สอดคล้องกับความคิดเห็นของนักวิชาการด้านกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศอีกหลายท่านซึ่งได้ให้ทัศนะไปในทำนองเดียวกัน เช่น

Prof. Kerr ได้ให้ความเห็นว่า

“หลักการต่างตอบแทน (*Reciprocity*) และหลักการมีประสิทธิภาพในการตีความสนธิสัญญานั้นได้กำหนดให้การตีความสนธิสัญญาจะต้องตีความในแนวทางเดียวกัน (*uniform*)”

Prof. Reimer ได้ให้ความเห็นว่า

“โดยหลักการทั่วไปปฏิบัติทั่วไปในการตีความกฎหมายภาษีเยอรมันและภาษีระหว่างประเทศแล้วนั้น รัฐคู่สัญญาควรพยายามตีความหาความหมายในลักษณะที่เข้าใจถูกต้องตรงกันเท่าที่จะเป็นไปได้”

³⁹ Vogel.K. (1991) *Double Taxation Conventions*. p. 39.

สถาบันกฎหมายของอเมริกา (American Law Institute) ได้ให้ความเห็น
เหมือนกันว่า

“วิธีการตีความสนธิสัญญา โดยการกล่าวอ้างถึงกฎหมายภายใน (Domestic law) นั้นควรจะกระทำได้หากไม่สามารถหาวิธีการในการตีความสนธิสัญญาอื่นใดได้อีก”⁴⁰

Prof. Avery Jones กล่าวยืนยันว่า

**“ประเทศต่างๆ ควรจะตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในแนวทางและหนทาง
เดียวกัน”**

และก็ยังมีความเห็นของนักวิชาการกฎหมายระหว่างประเทศหลายต่อ
หลายท่านที่ยืนยันว่าการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนควรตีความในแนวทางเดียวกัน (uniform) มิใช่
ตีความโดยยึดถือแต่แนวปฏิบัติของประเทศตนแต่เพียงฝ่ายเดียว

นอกจากความเห็นจากนักวิชาการภาษีระหว่างประเทศและนักกฎหมายระหว่าง
ประเทศหลายๆ ท่านที่ผู้เขียนได้กล่าวถึงข้างต้นในการสนับสนุนแนวทางการตีความอนุสัญญาภาษี
ซ้อนจะต้องตีความในแนวทางตามความหมายและจุดมุ่งหมายเดียวกัน ยังมีแนวทางสนับสนุนจาก
ศาลต่างๆ ทั่วโลกเช่น ศาลอุทธรณ์ของประเทศนิวซีแลนด์ได้เคยตัดสินไว้ว่า

**“แนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนควรเป็นไปในแนวทางเดียวกัน
ไม่ว่าปัญหาข้อพิพาทอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับระหว่างประเทศนิวซีแลนด์และสหรัฐอเมริกา”⁴¹**

ศาลภาษีของประเทศนอร์เวย์ก็ได้กล่าวเอาไว้เช่นกันว่า “ การตีความภาษีระหว่าง
ประเทศตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นควรมีความสอดคล้องกัน ” และศาลภาษีของประเทศเยอรมันก็
ได้ปรับหลักการ “ การตีความร่วมกัน ” (Common Interpretation) ในการตัดสินคดีภาษีระหว่าง
ประเทศต่างๆ

⁴⁰ American Law Institute. (1992) **Federal Income Tax Project : international aspects of United States income taxation II.** p. 61.

⁴¹ คำพิพากษาศาลนิวซีแลนด์ในคดี CIR v. JFP Energy Inc (1990)

2.3.5.5 ข้อ 3 (2) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนและการกล่าวอ้างถึงกฎหมายภายใน ของรัฐคู่สัญญา

โดยหลักทั่วไปในการตีความและปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น เป็นขั้นตอน
ดังต่อไปนี้⁴²

1. พิจารณาว่าคำที่เป็นปัญหานั้นได้มีนิยามไว้แล้วในข้อ 3 (1) หรือไม่
2. พิจารณาว่าได้นิยามคำนี้ไว้โดยเฉพาะในข้ออื่นของอนุสัญญาหรือไม่
3. พิจารณาความหมายของคำที่ปรากฏอยู่ในกฎหมายภายในและกฎหมายอื่นที่
เกี่ยวข้อง

ซึ่งหลักการดังกล่าวได้บัญญัติไว้ในข้อ 3 (2) บทนิยามทั่วไปตามต้นแบบ
อนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้บัญญัติไว้ว่า

**“ในการใช้บังคับความตกลงนี้โดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง คำใดๆ ที่มีได้นิยามไว้ใน
ความตกลงนี้ให้มีความหมายซึ่งคำนั้นมีอยู่ตามกฎหมายของรัฐนั้นเกี่ยวกับภาษีซึ่งความตกลงนี้ใช้
บังคับ เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น”**

***“As regards the application of the Convention at any time by a Contracting
State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the
meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to
which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State
prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.”***

ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวสามารถอธิบายได้ว่าคำนิยามใดๆ ที่มีได้บัญญัติ
ไว้ในข้อ 3 (1) ถ้าปรากฏในข้ออื่นๆ ให้พิจารณาตอบคำนิยามของคำนั้นๆ ที่ให้ไว้ ณ ที่นั้น หรือ
ถ้าไม่มี คำนิยามของคำเหล่านี้เขียนไว้ ให้ใช้ข้อความความที่ปรากฏอยู่ในกฎหมายภายในของแต่ละ
ประเทศตามลำดับ และหากคำนิยามตามกฎหมายภายในไม่อาจแก้ปัญหาได้ เจ้าหน้าที่ของประเทศ

⁴² พิชาดิ เกษเรือง. (2544) คำอธิบายบทบัญญัติอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน. หน้า 57 – 58.

คู่สัญญาอาจทำการเจรจาเพื่อทำความตกลงร่วมกันตามวิธีการที่บัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน

ข้อพิจารณาลำหรับผู้ใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน ในการตีความของกฎหมายสามารถดำเนินการเป็นขั้นตอนได้ดังนี้

1. พิจารณาว่าคำที่เป็นปัญหานั้นได้มีนิยามไว้แล้วในข้อ 3(1) หรือไม่
2. พิจารณาว่าได้นิยามคำนี้ไว้โดยเฉพาะในข้ออื่นของอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่
3. พิจารณาความหมายของคำที่ปรากฏอยู่ในกฎหมายภาษีและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

เกี่ยวข้อง

ซึ่งการพิจารณานี้ต้องพิจารณาตามข้อ 1 และข้อ 2 ก่อน หากไม่ปรากฏคำนิยามไว้โดยเฉพาะแล้ว จึงพิจารณาความหมายของคำนั้นตามกฎหมายภายในของรัฐนั้นอีกครั้งหนึ่งตามลำดับ⁴³

เป็นหลักพื้นฐานของกฎหมายระหว่างประเทศว่าการตีความสนธิสัญญาต่างๆ จะต้องตีความโดยใช้หลักการตีความที่ได้กำหนดไว้ตามกฎหมายระหว่างประเทศนั้น ไม่ใช่ตีความตามกฎหมายภายในของประเทศใดประเทศหนึ่งแต่อย่างใด นอกจากนี้รัฐคู่สัญญาไม่สามารถกล่าวอ้างบทบัญญัติตามกฎหมายภายในของตน ซึ่งจะทำให้การปรับใช้สนธิสัญญานั้นไม่เป็นผล⁴⁴ รัฐคู่สัญญาของรัฐหนึ่งรัฐใดที่กล่าวอ้างว่าจะต้องใช้บทบัญญัติกฎหมายภายในของตนเพื่อประโยชน์ในการปรับใช้และตีความสนธิสัญญาจะต้องมีหน้าที่นำสืบ (burden of proof) ถึงการที่จะอ้างอิงการใช้กฎหมายภายในของตนว่าเหตุใดจึงไม่สามารถใช้กฎหมายระหว่างประเทศในการปรับใช้และตีความกฎหมายสนธิสัญญาได้ตามปกติ ในกรณีที่เป็นสนธิสัญญาสองฝ่าย (Bilateral Treaties) ศาลระหว่างประเทศก็ได้เคยตัดสินว่าเป็นสิ่งที่ไม่อาจยอมรับได้ หากการที่รัฐหนึ่งรัฐใดจะตีความกฎหมายสนธิสัญญาโดยกล่าวอ้างถึงกฎหมายภายในของรัฐตน อย่างไรก็ตามการตีความกฎหมายตามสนธิสัญญาสองฝ่ายนั้นควรยึดหลักการตีความกฎหมายระหว่างประเทศที่เป็นที่ยอมรับทั่วไปด้วย ดังนั้นกฎหมายระหว่างประเทศโดยหลักแล้วจึงไม่เปิดช่องให้รัฐคู่สัญญาของรัฐหนึ่งรัฐใดนั้นกำหนดการตีความกฎหมายระหว่างประเทศแต่เพียงฝ่ายเดียว

⁴³ พิชาคี เกษเรือง. อ้างแล้ว หน้า 57 – 58.

⁴⁴ Sinclair. (1986) "Interpretation of Tax Treaties". in **Bulletin for international fiscal Documentation**. p. 75.

นอกจากนั้น มีข้อสังเกตจากผู้วิจัยว่าบทบัญญัติตามข้อ 3 (2) ดังกล่าว ไม่ได้บัญญัติไว้ว่า

“คำใดๆ ที่มีได้นิยามไว้ในความตกลงนี้ ให้มีความหมายซึ่งคำนั้นมีอยู่แต่เพียงตามกฎหมายของรัฐนั้น..” แต่ข้อ 3 (2) ได้บัญญัติไว้ว่า “คำใดๆ ที่มีได้นิยามไว้ในความตกลงนี้ให้มีความหมายซึ่งคำนั้นมีอยู่ตามกฎหมายของรัฐนั้น ”

บทวิเคราะห์ข้างต้นดังกล่าวมาทั้งหมดนั้น ได้แสดงให้เห็นว่าการตีความและการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนตามข้อ 3 (2) นั้นจะต้องใช้โดยเคร่งครัด โดยพิจารณาตามหลักการของกฎหมายระหว่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักการตีความโดยสุจริตนั้นควรได้รับการพิจารณาในการปรับใช้ข้อ 3 (2) แห่งต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD โดยทฤษฎีแล้วรัฐคู่สัญญาที่มีอิสระในการกำหนดได้โดยทั่วไปว่าความหมายตามสนธิสัญญานั้น รัฐคู่สัญญาสามารถหาความหมายจากคำดังกล่าวที่ไม่ได้ให้ไว้ตามสนธิสัญญาโดยการกล่าวอ้างถึงกฎหมายภายในของประเทศที่ดำเนินการปรับใช้สนธิสัญญา อย่างไรก็ตามสามารถโต้แย้งได้ว่าการอ้างอิงกฎหมายภายในโดยปราศจากเหตุผลเพื่อประโยชน์ในการตีความสนธิสัญญาของรัฐดังกล่าวนั้น ถือว่าเป็นการกระทำที่ไม่มีเหตุผล ไม่สุจริตหรือไม่ยุติธรรม ซึ่งขัดแย้งกับวัตถุประสงค์ในการจัดทำสนธิสัญญาหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนที่รัฐคู่สัญญาต้องการแก้ไขปัญหาต่างๆ ร่วมกัน ดังนั้นการที่รัฐคู่สัญญาใช้ดุลยพินิจในการตีความสนธิสัญญาแต่เพียงฝ่ายเดียวนั้นถือว่าขัดต่อหลักการตีความโดยสุจริตได้

แม้ข้อ 3 (2) จะกำหนดให้ใช้ความหมายของถ้อยคำตามกฎหมายภายในที่มีได้นิยามไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ประเด็นหนึ่งที่อนุสัญญาได้กำหนดไว้เป็นเงื่อนไขก่อนจะใช้ความหมายตามกฎหมายภายในก็คือ คำว่า “เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น” ซึ่งหมายความว่าก่อนจะใช้ความหมายตามกฎหมายภายในได้นั้น ต้องปรากฏว่า “บริบท” ไม่ได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ดังนั้น จึงต้องวิเคราะห์คำว่า “บริบท” (Context) ที่ได้กำหนดไว้ในข้อ 3 (2) ว่ามีความแคบไหนดอย่างไร มีข้อสังเกตว่า คำว่า “บริบท” ตามที่ได้บัญญัติไว้ในข้อ 31 (2) ของอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ นั้นหมายความรวมถึงตัวบททั้งหมด ภาคผนวก อารัมภบท ความตกลง หรือเอกสารที่เกี่ยวข้อง แล้วคำว่า “บริบท” ตามที่ได้บัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น มีความหมายเช่นเดียวกันกับอนุสัญญากรุงเวียนนาฯหรือไม่อย่างไร

ปัญหานี้ นักกฎหมายภาษีระหว่างประเทศยังมีความเห็นไม่ตรงกันนัก บางท่านเห็นว่าควรเป็นความหมายเดียวกันกับอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ บางท่านเห็นว่าควรตีความอย่างกว้าง ให้มีความหมายเกินกว่าคำว่าบริบทในอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ

ฝ่ายที่เห็นว่าควรมีความหมายเดียวกันกับอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ เพราะข้อ 3 (2) เป็นข้อที่เกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน และไม่ได้มีข้อความมุ่งหมายให้คำว่าบริบทมีความหมายพิเศษเป็นอย่างอื่น จึงต้องสันนิษฐานไว้ว่าผู้ร่างมีเจตนาให้ถ้อยคำสอดคล้องกับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศตามที่ปรากฏในอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ซึ่งมีความหมายทั่วไป และเป็นหลักทั่วไปที่ใช้ในการตีความสนธิสัญญา ดังนั้น คำว่า “บริบท” ในข้อ 3 (2) จึงต้องมีความหมายเช่นเดียวกันกับอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ นั้นเอง⁴⁵

ส่วนฝ่ายที่สองเห็นว่าควรมีความหมายกว้างเกินกว่าคำว่าบริบทในอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ เพราะอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเป็นความตกลงระหว่างประเทศที่มีลักษณะเฉพาะ ถ้อยคำต่างๆ ที่ปรากฏอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อน เมื่อเกิดการตีความบางถ้อยคำที่มีความหมายพิเศษ จำต้องค้นหาความหมายจากวิธีประกอบอื่นๆ ด้วย จึงจะได้ความหมายที่แท้จริง การตีความข้อ 3 (2) ให้มีความหมายเพียงบริบทเช่นเดียวกับอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ เป็นการตีความอย่างแคบจนเกินไป และอาจไม่ได้ความหมายที่แท้จริง เพราะยังมีแนวทางการตีความอื่นๆ ที่เป็นที่ยอมรับกันในทางปฏิบัติของรัฐต่างๆ⁴⁶

มีผู้เห็นด้วยคล้อยตามกับความเห็นที่สอง เนื่องจากโดยหลักการตีความสนธิสัญญาโดยทั่วไปแล้ว กรณีสนธิสัญญาใดไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการตีความไว้โดยเฉพาะ ก็ต้องนำกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามนัยแห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ มาปรับใช้ ส่วนกรณีสนธิสัญญาใดมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการตีความไว้โดยเฉพาะ กรณีต้องพิจารณาเสียก่อนว่ากฎเกณฑ์การตีความในสนธิสัญญานั้นๆ บัญญัติไว้เพียงพอ ครอบคลุมกับการตีความถ้อยคำต่างๆ ในสนธิสัญญาได้ดีแล้วหรือไม่ หากไม่เพียงพอก็ต้องนำกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาทั่วไปตามนัยแห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ มาปรับใช้ด้วย เพราะหากข้อบทที่เคลือบคลุมเป็นข้อบทที่เกี่ยวกับการตีความเอง การตีความข้อบทนี้ก็ต้องอาศัยกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาทั่วไปอยู่ดี

⁴⁵ Edwin van der Bruggen (2003) *Good Faith in the Application and Interpretation of Double Tax Convention*. p. 40 - 41.

⁴⁶ *Ibis*. p. 40 – 41.

ในทัศนะของผู้ทำวิจัยเองเห็นว่า แม้จะตีความคำว่า “บริบท” ให้มีความหมายที่กว้างเหมือนกับคำว่า “บริบท” ที่ได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนาฯแล้ว หากผู้เสียภาษีและหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์ในการตีความข้อบทต่างๆ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนหากเพียงแต่พิจารณาแต่บริบท (ด้วยท อารัมภบท ภาคผนวก ฯลฯ) ตามความหมายในอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ คงไม่เป็นการเพียงพอ เพราะถ้อยคำต่างๆ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนมีลักษณะเป็นการเฉพาะสำหรับการจัดเก็บภาษี นอกจากนั้นแนวทางการตีความภาษีสระหว่างประเทศของทั่วโลกแล้วมักนิยมยึดอนุสัญญาต้นแบบไม่ว่าตามแบบ OECD หรือ UN รวมทั้งคำอธิบาย (Commentary) มาประกอบการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย

2.3.6 สถานะทางกฎหมายของอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบาย

อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายไม่ได้มีผลผูกพันทางกฎหมายใดๆ ในระหว่างประเทศแก่รัฐต่างๆ⁴⁷ ที่ได้นำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายไปใช้ประกอบการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนที่กล่าวว่าไม่มีผลผูกพันทางกฎหมาย เพราะสิ่งที่จะมีผลผูกพันทางกฎหมายได้ต้องมีพันธกรณีให้รัฐนำไปใช้หรือปฏิบัติ หากรัฐใดไม่นำไปใช้หรือปฏิบัติก็เท่ากับเป็นการคิดพันธกรณี แต่อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายรายมาตราไม่ได้สร้างพันธกรณีเหล่านี้ แต่ทว่าอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายนั้นย่อมมีผลผูกพันต่อสมาชิกในกลุ่มประเทศ OECD ในลักษณะที่เป็น Soft law⁴⁸ ซึ่ง Soft Law นั้นก็คือกฎหมายตามที่ควรเป็น ซึ่งเป็นแนวโน้มกฎหมายเกิดจากการปฏิบัติของแต่ละรัฐ

อย่างไรก็ดีจากการศึกษาแนวทางปฏิบัติของหลายๆ ประเทศ จะพบว่าอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมีความสำคัญอย่างมากต่อการตีความและปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนปัญหาที่น่าพิจารณาจึงเกิดว่า ประเทศทั้งหลายใช้ฐานทางกฎหมายใดเพื่ออ้างอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมาปรับใช้ เมื่ออนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายไม่มีผลผูกพันต่อรัฐ

แนวทางความเห็นฝ่ายแรก เห็นว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนตามข้อ 3 (2) ให้อำนาจไว้ จากถ้อยคำที่ว่า “ถ้าบริบทไม่ได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น” คำว่า “บริบท” นี้ให้รวมถึง

⁴⁷ Klaus Vogel. (2000) “Tax treaty monitor – The influence of The OECD commentaries on treaty interpretation” in **Bulletin for international fiscal Documentation** p. 614.

⁴⁸ Avery Jones. (1984) **The interpretation of tax treaties with particular reference to art. 3(2) of the OECD Model.** p. 90.

อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายด้วย ส่วนอีกฝ่ายเห็นว่า จะอาศัยข้อความในข้อ 3 (2) ดังกล่าว ย่อมเป็นการตีความแบบกว้างมากเกินไป เพราะคำว่า “บริบท” ไม่ควรนำสิ่งซึ่งไม่มีผลผูกพันทางกฎหมายมาพิจารณา ฝ่ายนี้จึงเห็นว่า ฐานทางกฎหมายที่จะมีเหตุผลมากที่สุดคือ การนำกฎเกณฑ์ การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศมาใช้ ซึ่งบัญญัติเป็นจารีตประเพณี ระหว่างประเทศอยู่ในอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ประเด็นที่น่าสนใจก็คือ อนุสัญญาต้นแบบและ คำอธิบายจะถือเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศได้หรือไม่ เพราะถ้าถือว่าเป็นจารีตประเพณี ระหว่างประเทศได้ ก็คงไม่ต้องอาศัยฐานทางกฎหมายในการปรับใช้อุสัญญาต้นแบบเลย เพราะสามารถปรับใช้ในฐานะจารีตประเพณีระหว่างประเทศได้โดยตรง⁴⁹

นักวิชาการภาษีระหว่างประเทศเห็นว่าอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมีสถานะทางกฎหมายเป็นเหมือน “ข้อเสนอแนะที่ออกโดยองค์กรเศรษฐกิจระหว่างประเทศ” (Recommendations by an international economic organization)⁵⁰ บางท่านเห็นด้วยที่ว่าข้อเสนอแนะที่ ออกโดยองค์กรเศรษฐกิจระหว่างประเทศดังกล่าวเป็น “ที่มาของกฎหมายระหว่างประเทศ” อย่างหนึ่ง

แนวทางปฏิบัติใดจะเป็นกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศได้นั้น ตามหลักกฎหมายระหว่างประเทศจะพิจารณาองค์ประกอบอย่างน้อย 2 ประการ นั่นคือ มีการ ถือปฏิบัติเป็นการทั่วไปโดยรัฐทั้งหลาย (States Practice) และการถือปฏิบัตินั้นควรเชื่อว่าถูกต้อง และเป็นที่ยอมรับว่าเป็นกฎหมาย (Opinion Juris) ซึ่งองค์ประกอบทั้งสองสามารถเชื่อมโยงได้ว่า ร่างอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายเป็นข้อเสนอแนะขององค์กรระหว่างประเทศ

เมื่อพิจารณาการจัดทำร่างอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายแล้ว จะพบว่า คณะกรรมการที่ร่างอนุสัญญาต้นแบบได้นำกฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศมาพิจารณาค้นหา หลักการต่างๆ ที่มีลักษณะคล้ายกันและแตกต่างกัน ในส่วนที่คล้ายกันคณะกรรมการก็จะพยายาม หาคำนิยามที่ประนีประนอมให้มีความลงตัวไม่ขัดแย้งกับกฎหมายภายในของประเทศใด ประเทศหนึ่งมากนัก ยกตัวอย่างเช่น คำว่า “ดอกเบี้ย” โดยหลักแล้วคำๆ นี้ได้รับการบัญญัติไว้ในกฎหมายเกี่ยวกับการกู้ยืมเงินของแต่ละประเทศอยู่แล้ว ฉะนั้นคำว่าดอกเบี้ยจึงเป็นถ้อยคำที่ นานาประเทศจะค่อนข้างเข้าใจกันได้ระดับหนึ่งว่าในความหมายธรรมดาก็คือเงินได้จากการให้

⁴⁹ Edwin van der Bruggen. (2003) *Good Faith in the Application and Interpretation of Double Tax Convention*. p. 39.

⁵⁰ Vogel K. (1991) *Double Taxation Conventions*. p. 45.

คู่ข้ามเงิน แต่หลักการที่มีความแตกต่างกัน หากแตกต่างกันอย่างชัดเจนและไม่สามารถหาคำนิยามที่ ประนีประนอมได้เลย คณะกรรมการร่างอนุสัญญาต้นแบบก็จะสร้างถ้อยคำใหม่ขึ้นมาให้มี ลักษณะเฉพาะแตกต่างหากจากกฎหมายภายในเพื่อให้เกิดการเข้าใจไปในแนวทางเดียวกัน เช่น คำว่า “วิสาหกิจ” “สถานประกอบการถาวร” หรือกฎเกณฑ์ต่างๆ เช่น attribution rule ซึ่ง หลักทั้งหลายเหล่านี้ยังไม่เป็นที่แพร่หลายในกฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศ ดังนั้น เมื่อพิจารณาจากกฎเกณฑ์ทั้งหลายในอนุสัญญาต้นแบบ จึงไม่ใช่กฎหมายจารีตประเพณีระหว่าง ประเทศที่ได้รับการรวบรวมไว้ทั้งหมดทุกกฎเกณฑ์ อย่างไรก็ตาม กฎเกณฑ์ที่อนุสัญญาต้นแบบ สร้างขึ้นมาใหม่เหล่านี้ก็ได้รับการพัฒนาขึ้นมาเรื่อยๆ และมีความแน่นอนและชัดเจนมากขึ้นนับแต่ มีการจัดตั้งองค์กรสันนิบาตชาติและเมื่อรวมเข้ากับกฎเกณฑ์ที่คณะกรรมการฯ รวบรวมขึ้นมาจาก กฎหมายภายในก็อาจจะเกิดระบบกฎหมายภาษีขึ้นมาใหม่อีกระบบหนึ่ง ซึ่งนักกฎหมายภาษีอากร บางท่านเรียกกฎเกณฑ์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งหมดว่า “ระบบกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ (International Tax System)”⁵¹ ปัจจุบันอนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนใหญ่ก็อาศัยหลักการต่างๆ ที่บัญญัติ ไว้ในอนุสัญญาต้นแบบมาบัญญัติไว้ ดังนั้น จึงอาจจะกล่าวได้ว่ารัฐทั้งหลายก็เชื่อว่ากฎเกณฑ์ใน อนุสัญญาต้นแบบนั้นเป็นกฎหมาย เพราะมีการนำไปบัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งถือเป็น กฎหมายระหว่างประเทศประเภทหนึ่ง⁵²

กฎเกณฑ์ต่างๆ ที่ปรากฏในอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายรายมาตรานั้นยังไม่ เป็นเอกภาพ แต่อย่างน้อยกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศเหล่านี้ก็มีลักษณะ เป็น Soft Law กล่าวคือ เป็นกฎเกณฑ์หรือแบบแผนที่ยังไม่มีผลบังคับเป็นกฎหมายระหว่างประเทศ แต่มีสถานะของการก่อตัวเป็นกฎหมาย⁵³ กฎเกณฑ์เหล่านี้จึงเป็นเพียงแนวทางให้รัฐต่างๆ ยึดถือปฏิบัติแต่ไม่มีผลผูกพันทางกฎหมาย อย่างไรก็ตามหากแนวทางการถือปฏิบัติกฎเกณฑ์ต่างๆ เหล่านี้ของรัฐทั้งหลายมีความชัดเจนมากขึ้นและได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางและเป็นเอกภาพ กฎเกณฑ์ทั้งหลายที่เป็น Soft Law อยู่ขณะนี้อาจเปลี่ยนสภาพเป็นกฎหมายจารีตประเพณีระหว่าง ประเทศก็เป็นไปได้ นอกจากนี้ นักวิชาการบางท่านมีความเห็นว่าคำอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งเปรียบเสมือนเป็นข้อเสนอแนะ (Recommendation) ก็อาจจะมีผลผูกพันต่อรัฐคู่สัญญาได้ ยกตัวอย่างเช่น บางประเทศอาจจะบัญญัติกฎหมายไว้เลยว่าคำอธิบายนั้นมีผลผูกพันทางกฎหมาย

⁵¹ Reuven S.Avi-Yonah. (2004) *Essay: International Tax as International Law*. p. 497.

⁵² Edwin van der Bruggen (2003) *Good Faith in the Application and Interpretation of Double Tax Convention*. p.42.

⁵³ ประสิทธิ์ เอกบุตร (2538) *กฎหมายระหว่างประเทศเล่ม : สนธิสัญญา* หน้า 9.