


แนวทางการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในบริบทของ  
กฎหมายระหว่างประเทศ : กรณีศึกษาของประเทศไทย



นายธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล

สถาบันวิทยบริการ

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2548

ISBN 974-14-2112-5

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

APPROACH TO THE INTERPRETATION OF THE CONVENTIONS FOR THE AVOIDANCE OF  
DOUBLE TAXATION IN THE CONTEXT OF INTERNATIONAL LAW : A CASE STUDY OF  
THAILAND

Mr Theeravuth Temsiriwattanakul

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws Program in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2005

ISBN 974-14-2112-5

หัวข้อวิทยานิพนธ์

แนวทางการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในบริบท  
ของกฎหมายระหว่างประเทศ : กรณีศึกษาของประเทศไทย

โดย

นายธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล

สาขาวิชา

นิติศาสตร์

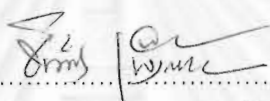
อาจารย์ที่ปรึกษา

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ศรทูล สันติवासะ

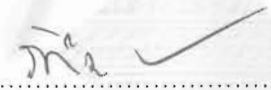
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม

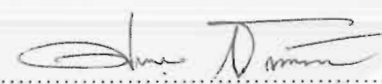
ผู้ช่วยศาสตราจารย์นิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง  
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ

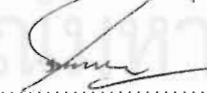
  
..... คณบดีคณะนิติศาสตร์  
( ผู้ช่วยศาสตราจารย์นิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย )


คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

  
..... ประธานกรรมการ  
( ศาสตราจารย์วิฑิต มันทามกรณ์ )

  
..... อาจารย์ที่ปรึกษา  
( ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ศรทูล สันติवासะ )

  
..... อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม  
( ผู้ช่วยศาสตราจารย์นิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย )

  
..... กรรมการ  
( อาจารย์ ไชยวัฒน์ บุญนาค )

  
..... กรรมการ  
( อาจารย์ ดร. พล ธีรคุปต์ )

ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล : แนวทางการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในบริบทของกฎหมายระหว่างประเทศ : กรณีศึกษาของประเทศไทย. (APPROACH TO THE INTERPRETATION OF THE CONVENTIONS FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION IN THE CONTEXT OF INTERNATIONAL LAW : A CASE STUDY OF THAILAND) อ. ที่ปรึกษา : ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ศรทูล สันติवासะ, อ. ที่ปรึกษาร่วม : ผู้ช่วยศาสตราจารย์นิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย, 306หน้า. ISBN 974-14-2112-5.

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษากฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีเมือง ซึ่งมีที่มาจากกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ เพื่อวิเคราะห์แนวทางการปรับใช้กฎเกณฑ์ดังกล่าวกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทย

จากการศึกษาการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในศาลนานาชาติ มีแนวทางการตีความอยู่ 4 ประการ คือ ประการแรก ใช้กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามมาตรา 31, 32 อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ประการที่สอง ใช้อนุสัญญาดั้งเดิมและคำอธิบายขององค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือองค์การสหประชาชาติแล้วแต่กรณี ประการที่สาม ใช้คำอธิบายเชิงเทคนิคที่ประเทศนั้นเป็นผู้สร้างขึ้นเอง และประการสุดท้าย ใช้วิธีการตีความเช่นเดียวกับการตีความกฎหมายภาษีอากรโดยไม่พิจารณาบริบทระหว่างประเทศ

ประเทศไทยตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยใช้วิธีการตีความเช่นเดียวกับการตีความกฎหมายภาษีอากรโดยไม่พิจารณากฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ และไม่ได้ใช้อนุสัญญาดั้งเดิมตลอดจนคำอธิบายมาช่วยในการตีความ ทั้งที่อาจนำมาใช้ประกอบการตีความได้ในฐานะงานเตรียมร่างสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ

การตีความสนธิสัญญาจะต้องสอดคล้องกับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาที่ปรากฏอยู่ในอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ซึ่งแม้ประเทศไทยจะไม่ได้เป็นภาคีก็ตาม แต่ผูกพันในหลักเกณฑ์ดังกล่าวในฐานะที่เป็นกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ

สาขาวิชา.....นิติศาสตร์.....ลายมือชื่อนิติ.....  
ปีการศึกษา.....2548.....ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา.....  
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาร่วม.....

## 4586083934 : MAJOR LAWS

KEY WORD: INTERPRETATION OF TREATIES/ THE CONVENTIONS FOR THE AVOIDANCE DOUBLE TAXATION/ INTERNATIONAL TAX LAW/ THAILAND

THEERAVUTH TEMSIRIWATTANAKUL : APPROACH TO THE INTERPRETATION OF THE CONVENTIONS FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION IN THE CONTEXT OF INTERNATIONAL LAW : A CASE STUDY OF THAILAND. THESIS ADVISOR : ASST. PROF. SARATOO SANTIVASA, THESIS CO-ADVISOR : ASST. PROF. TITHIPHAN CHUERBOONCHAI, 306 pp. ISBN 974-14-2112-5.

The objective of this thesis is to analyse the rules of treaty interpretation of public international law. Those rules have their roots in customary international law. It is hoped that the analysis of such rules could also be applied to the interpretation of *Conventions for the Avoidance of Double Taxation* in Thailand.

The thesis illustrates the study on the interpretation approach of conventions for the avoidance of double taxation applied by courts in other countries. According to the study in different jurisdiction, it could be concluded there are four important applications worth mentioning : 1. Employing Rule of Treaty Interpretation in Articles 31 & 32 of Vienna Convention on the Law of Treaties 1969; 2. Employing Organisation for Economic Cooperation and Development Model Tax Convention and their Commentaries; 3. Adopting Technical Explanation invented by an own national court; 4. Applying the same interpretation method used for taxation law without taking into account the context on international law.

The study also renders that Thailand follows the last application. This means that the context on international law is not considered. The study further argues that the model tax conventions and their commentaries are not acknowledged even though those conventions and commentaries might be useful for preparatory work.

According to international law, the treaty interpretation must comply with the Rule of Treaty Interpretation of Vienna Convention on the Law of Treaties 1969. It is interesting to note that although Thailand is non party to the Convention, it is still bound by such Rule of the Convention. This is because Thailand recognises that Rule as customary international law.

Field of study.....LAWS.....Student's signature.....

Academic year.....2005.....Advisor's signature.....

Co-advisor's signature.....

*Theeravuth Temsirivattanakul*  
*Saratoo Santivasa*  
*Tithiphan Chuerboonchai*

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความกรุณาจากผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ศรทูล สันติวาสะ ที่ได้สละเวลาอันมีค่าเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ และให้ความกรุณาในการตรวจทาน แก้ไขเนื้อหาวิทยานิพนธ์ และผู้ช่วยศาสตราจารย์ธิดิพันธุ์ เชื้อบุญชัย ที่ได้สละเวลาอันมีค่าเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม อีกทั้งได้ให้โอกาสผู้เขียนเป็นผู้ช่วยวิจัยตลอดระยะเวลาที่ศึกษา ทำให้ผู้เขียนได้รับประสบการณ์อันมีค่านอกเหนือจากความรู้ที่ได้รับในชั้นเรียนเป็นอย่างมาก

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณศาสตราจารย์วิทิต มันทาภรณ์ ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ อาจารย์ ไชยวัฒน์ บุนนาค และอาจารย์ ดร. พล ธีรคุปต์ กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ที่ได้ชี้แนะแนวทาง รวมทั้งให้คำแนะนำต่าง ๆ ที่เป็นประโยชน์ในการแก้ไขปรับปรุงวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ผู้เขียนขอขอบคุณสถาบันวิจัยเอเชีย มหาวิทยาลัยแห่งชาติสิงคโปร์ สาธารณรัฐสิงคโปร์ ที่ให้ทุนในการทำวิจัยเป็นเวลา 3 เดือน และอนุญาตให้สืบค้นข้อมูลในห้องสมุดของมหาวิทยาลัยทำให้ได้ข้อมูลต่างๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อวิทยานิพนธ์อย่างมาก และขอบคุณสถาบันเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ศึกษา ประเทศสิงคโปร์ที่อนุญาตให้สืบค้นข้อมูลในห้องสมุดได้โดยไม่คิดค่าใช้จ่าย ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) ที่ให้ทุนทำวิทยานิพนธ์ รวมทั้งเจ้าหน้าที่ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ห้องสมุด ESCAP ประจำประเทศไทยที่ได้ให้ความช่วยเหลือ และให้บริการใช้ห้องสมุดเป็นอย่างดี

ผู้เขียนขอขอบคุณอาจารย์ปนัดดา พงศ์สุรย์มาส อาจารย์สุขุม ศุภินิตย์ อาจารย์กึ่งกมล สินมา คุณสุวรรณา มงคลรุ่งเรือง คุณนุชจรี ศิริยทรัพย์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และให้กำลังใจกับผู้เขียนเสมอมา และขอขอบคุณคุณชนันภรณ์ บุญเกิดทรัพย์ ที่ให้ความช่วยเหลือผู้เขียนในการพิมพ์ และตรวจทานวิทยานิพนธ์ รวมทั้งเพื่อน ๆ สาขากฎหมายระหว่างประเทศทุกคนที่ผู้เขียนไม่สามารถเอ่ยนามได้ครบถ้วน

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณสมาชิกในครอบครัวเต็มสิริวัฒนกุล ทั้งคุณพ่อคุณแม่ รวมถึงพี่ ๆ น้อง ๆ ทุกคน และผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าวิทยานิพนธ์ฉบับนี้คงเป็นประโยชน์แก่ผู้ที่ได้อ่าน แต่หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีข้อบกพร่องประการใดแล้ว ผู้เขียนขอนอมนับไว้แต่เพียงผู้เดียว

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช

### บทที่

#### 1 บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย.....	5
1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย.....	5
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย.....	6
1.5 วิธีการศึกษาวิจัย.....	6
1.6 ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษาวิจัย.....	6

#### 2 กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ.....

2.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญา.....	9
2.2 กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาก่อนการจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วย กฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969.....	15
2.2.1 หลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดา.....	16
2.2.2 หลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา.....	26
2.2.3 หลักการตีความตามเจตนารมณ์ของภาคี.....	31
2.2.4 หลักการตีความให้มีผลบังคับ.....	33
2.2.5 หลักการตีความโดยเคร่งครัด.....	36
2.3 การจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969.....	39
2.4 กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาภายหลังจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วย กฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969.....	44

บทที่	หน้า
2.4.1 หลักสุจริต.....	49
2.4.2 หลักการตีความตามความหมายธรรมดา.....	50
2.4.3 หลักการตีความโดยคำนึงถึงบริบท.....	56
2.4.4 หลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์.....	62
2.4.5 หลักการตีความโดยพิจารณาความตกลงภายหลังระหว่างภาคีเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญา.....	65
2.4.6 หลักการตีความโดยพิจารณาถึงแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐ.....	68
2.4.7 หลักการตีความโดยพิจารณากฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้อง และใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคี.....	76
2.4.8 หลักการตีความตามความหมายพิเศษ.....	82
2.4.9 หลักการพิจารณาข้อวิธีที่ใช้ประกอบการตีความ.....	84
2.4.10 หลักการตีความอื่นที่มีได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ.....	92
<b>3 ความสัมพันธ์ระหว่างกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน.....</b>	<b>101</b>
3.1 ภาพรวมของอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	102
3.1.1 ลักษณะและรูปแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	102
3.1.2 วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	106
3.1.2.1 เลี่ยงความซ้ำซ้อนของภาษีเงินได้.....	106
3.1.2.2 ป้องกันการเลี่ยงราชการ.....	111
3.1.2.3 เพื่อความร่วมมือทางภาษีอากรระหว่างประเทศ.....	113
3.1.2.4 การไม่เลือกปฏิบัติทางภาษี.....	114
3.2 กฎเกณฑ์การตีความในอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	119
3.3 แนวทางปฏิบัติของรัฐต่าง ๆ ในการปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศในอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	130
3.3.1 กลุ่มประเทศภาคีอนุสัญญากรุงเวียนนา.....	130
3.3.1.1 ประเทศแคนาดา.....	130



บทที่	หน้า
3.3.1.2 ประเทศญี่ปุ่น.....	135
3.3.1.3 ประเทศเนเธอร์แลนด์.....	137
3.3.1.4 ประเทศสหราชอาณาจักร.....	139
3.3.1.5 ประเทศออสเตรเลีย.....	142
3.3.1.6 ประเทศออสเตรเลีย.....	146
3.3.2 กลุ่มประเทศที่ไม่ได้เป็นภาคีอนุสัญญากรุงเวียนนา.....	150
3.3.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	150
3.3.2.2 ประเทศอินเดีย.....	156
3.4 สถานะทางกฎหมายของอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายรายการ.....	159
<b>4 ความสอดคล้องของการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทยกับกฎเกณฑ์</b>	
<b>การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ.....</b>	<b>167</b>
4.1 ความแตกต่างระหว่างกฎเกณฑ์การตีความกฎหมายภายในกับกฎเกณฑ์การตีความ	
สนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ.....	168
4.1.1 การตีความกฎหมายภายในกับการตีความสนธิสัญญาตามกฎหมาย	
ระหว่างประเทศ.....	169
4.1.2 กฎเกณฑ์การตีความสัญญาตามกฎหมายภายในกับกฎเกณฑ์การตีความ	
สนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ.....	171
4.2 การปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศใน	
ประเทศไทย.....	175
4.3 ผลกระทบของกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศต่อการ	
ตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทย.....	185
4.4 การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทย.....	193
4.4.1 ผู้มีอำนาจตีความ.....	193
4.4.2 วิเคราะห์คำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	195
4.4.2.1 การตีความข้อบทเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร.....	195
4.4.2.2 การตีความข้อบทเกี่ยวกับกำไรจากธุรกิจ.....	198

	ญ
บทที่	หน้า
4.4.2.3 การตีความข้อบทเกี่ยวกับค่าสิทธิ.....	206
4.4.3 วิเคราะห์การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของกรมสรรพากร.....	213
4.4.4 ทิศทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย.....	216
5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	220
รายการอ้างอิง.....	229
ภาคผนวก.....	237
ภาคผนวก ก. Articles of the Model Convention with respect to taxes on income and on capital 2005.....	238
ภาคผนวก ข. Articles of the United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries 2001.....	267
ภาคผนวก ค. Income Tax Conventions Interpretation Act of 1985 – Canada.....	298
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	306

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “อนุสัญญาภาษีซ้อน”) มีวัตถุประสงค์เพื่อลดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเชิงอำนาจรัฐ ซึ่งหมายความว่า รัฐแต่ละรัฐต่างอ้างอำนาจในการจัดเก็บภาษีในเงินได้ก่อนเดียวกันเมื่อเงินได้ก่อนเดียวถูกเก็บภาษีถึงสองครั้งจึงเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ต้องเสียภาษี จากปัญหานี้ นานาประเทศก็ได้ยินยอม ได้แก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยการทำความตกลงระหว่างประเทศเพื่อเว้นการเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนดังกล่าว

โดยทฤษฎีทางภาษีอากรมี 2 หลักการที่รัฐใช้ในการอ้างเพื่อเก็บจัดเก็บภาษีที่สำคัญคือ หลักแหล่งเงินได้ ( Source Rule ) และหลักถิ่นที่อยู่ ( Resident Rule )

หลักแหล่งเงินได้นั้น ( Source Rule ) กล่าวให้เข้าใจโดยง่ายคือ เงินได้เกิดที่ใดก็จะถูกจัดเก็บภาษีในประเทศนั้นโดยไม่สนใจว่าผู้มีเงินได้จะมีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นหรือไม่ ส่วนหลักถิ่นที่อยู่ ( Resident Rule ) หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าหลัก World Wide Basis ก็จะไม่สนใจว่าเงินได้เกิดขึ้นที่ใดในโลก หากบุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ในรัฐใดรัฐนั้นก็จะมีสิทธิจัดเก็บภาษีทุกจำนวน หลักการทั้งสองประการนี้เองอาจทำให้เกิดความซ้ำซ้อนในการเก็บภาษีได้ ยกตัวอย่าง เช่น บริษัท ก เป็นบริษัทไทยไปเปิดสาขาที่ประเทศ X แล้วสาขาที่ประเทศ X มีเงินได้เกิดขึ้นประเทศ X ก็จะอ้างหลักแหล่งเงินได้เพื่อเก็บภาษีในเงินได้ของสาขานั้น จากนั้นเมื่อสาขาของบริษัท ก ส่งเงินได้ก่อนเดียวกันนี้กลับมายังสำนักงานใหญ่ในประเทศไทย สำนักงานใหญ่ในประเทศไทยก็ต้องนำเงินได้ก่อนเดียวกันนี้มาเสียภาษีอีกโดยประเทศไทยก็จะอ้างหลักถิ่นที่อยู่เพื่อจัดเก็บภาษีของบริษัท ก ดังนั้นสิ่งที่เกิดขึ้นกับบริษัท ก ก็คือความซ้ำซ้อนในการเสียภาษีจากเงินได้ก่อนเดียวกันนั่นเอง กลายเป็นว่าบริษัท ก ต้องถูกลงโทษหากไปลงทุนในต่างประเทศ

จากความซ้ำซ้อนในการเสียภาษีเชิงอำนาจรัฐข้างต้น จึงนำไปสู่การเจรจาเพื่อจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งขณะนี้ มีอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้ตกลงกันแล้วมากกว่า 2,000 ฉบับทั่วโลก โดยส่วนใหญ่จะจัดทำกันเป็นความตกลงแบบสองฝ่าย ( Bilateral Agreement ) โดยอาศัยอนุสัญญาต้นแบบจากองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ( Organization for Economics Cooperation and Development : OECD ) และองค์การสหประชาชาติเป็นแนวทางในการเจรจาเสียส่วนใหญ่

สิ่งที่เป็นปัญหาของอนุสัญญาภาษีซ้อนประการสำคัญที่สุด คงหนีไม่พ้นในเรื่องของการตีความอนุสัญญา ฯ โดยประเทศคู่สัญญามักตีความอนุสัญญา ฯ เพื่อจัดเก็บภาษีให้ได้ในประเทศของตน จนในบางครั้งเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ต้องเสียภาษีอันขัดกับหลักการพื้นฐานของภาษีอากรในเรื่องความเป็นธรรม ( Equity ) ในการเสียภาษี และวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีวัตถุประสงค์เพื่อบรรเทาความซ้ำซ้อนของการเสียภาษีในเชิงอำนาจรัฐ

นอกจากนี้การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไม่เป็นธรรมแก่ฝ่ายผู้เสียภาษียังก่อให้เกิดผลเสียในระดับประเทศอีกหลายประการ ยกตัวอย่างเช่น

(1) ความมั่นใจในการเข้าไปลงทุนหรือทำธุรกิจในประเทศ ก่อนที่นักธุรกิจต่างชาติจะเข้าไปลงทุนในประเทศใดประเทศหนึ่ง มักจะต้องศึกษาถึงผลได้และผลเสียในหลาย ๆ ด้าน โดยในทางธุรกิจแล้วจะถือว่า ภาษีอากรถือเป็นต้นทุนทางธุรกิจที่สำคัญประการหนึ่งที่ส่งผลถึงแรงจูงใจในการเข้าทำธุรกิจในประเทศใดประเทศหนึ่งเป็นอย่างมาก โดยหลักแล้วนักธุรกิจจะพิจารณาลงทุนในประเทศที่อัตราภาษีต่ำและในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศถิ่นที่อยู่ของตนเพื่อจะได้เสียภาษีน้อยลง หากประเทศใดมีการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในลักษณะที่ไม่เอื้อประโยชน์กับนักลงทุน หรือตีความไม่มีเสถียรภาพหาความแน่นอนไม่ได้ นักลงทุนก็จะเกิดความไม่มั่นใจในการลงทุนในประเทศนั้น ๆ ส่งผลถึงรายได้ของรัฐนั้นก็จะสูญเสียไปด้วย

(2) ความรับผิดชอบของรัฐ ( State Responsibility ) ในกฎหมายระหว่างประเทศ ถือว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนนับเป็นสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศอย่างหนึ่ง เพราะอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นความตกลงระหว่างรัฐเป็นหนังสือ และมุ่งก่อให้เกิดพันธกรณีแก่กันตามนัยแห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 หากรัฐใดตีความ

อนุสัญญาภาษีซ้อนผิดเพี้ยนไปจากวัตถุประสงค์ของอนุสัญญา และก่อความเสียหายแก่รัฐภาคีอื่น ก็ถือได้ว่าเป็นเหตุที่อาจทำให้รัฐที่ตีความผิดเพี้ยนนั้นต้องรับผิดชอบในทางกฎหมายระหว่างประเทศได้ ดังที่ได้เป็นคดีในระดับระหว่างประเทศอยู่บ้าง\*

(3) การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี มักเป็นต้นเหตุที่ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกไม่ต้องการเสียภาษีมาก จนอาจทำให้ผู้เสียภาษีมักมีการเลี่ยงภาษี ( tax avoidance ) และเกิดการหนีภาษี ( tax evasion ) ด้วยในบางครั้ง

ตัวอย่างการปัญหาตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เป็นที่กล่าวถึงกันในหมู่นักกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ<sup>1</sup> เรื่องหนึ่ง คือประเด็นเรื่องการตีความคำว่า “ค่าสิทธิ” โดยคำนิยามเรื่องค่าสิทธิ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนมักจะครอบคลุมค่าสิทธิทุกชนิดซึ่งกว้างกว่ากฎหมายภายใน ดังนั้น การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในบางรัฐรวมทั้งประเทศไทยมักจะตีความในลักษณะที่กว้างเท่ากับคำนิยามในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อใช้สิทธิจัดเก็บภาษี โดยไม่ได้คำนึงถึงว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนมีวัตถุประสงค์เพื่อลด หรือยกเว้นภาษี มิได้มีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างภาระแก่ผู้เสียภาษีมากขึ้น การตีความดังกล่าวจึงขัดกับหลักการของอนุสัญญาภาษีซ้อนยิ่งนัก หรือเงินได้บางอย่างอนุสัญญาภาษีซ้อนยกเว้นไม่ให้เก็บภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ ประเทศแหล่งเงินได้ก็มักตีความให้เงินได้นั้นเป็นเงินได้ที่ประเทศตนสามารถเก็บภาษีได้ เช่นนี้เป็นต้น

จากตัวอย่างเป็นเพียงหนึ่งในหลาย ๆ กรณีที่เกิดขึ้นจริงในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งเกิดจากความไม่ชัดเจนของตัวอนุสัญญาเอง และความสุจริตของผู้มีอำนาจตีความ ประกอบกับผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจของประเทศและเหตุผลอื่น ๆ อีกหลายประการ โดยเหตุผลที่สำคัญที่สุดประการหนึ่งก็คือการไม่มีแนวทางในการตีความที่มีลักษณะเป็นสากลอันเป็นที่ยอมรับของนานาประเทศเพื่อใช้ในการตีความคำต่าง ๆ ที่เป็นปัญหาในอนุสัญญาอย่างชัดเจน

\* ศึกษาเพิ่มเติมได้จากคดี Foreign Sales Corporations Under WTO ซึ่งเป็นคดีที่เกิดขึ้นใน Panel ของ WTO ระหว่างสหรัฐอเมริกากับกลุ่มประเทศสหภาพยุโรปเมื่อปี ค.ศ. 2000

<sup>1</sup> David Ward, “Conflict caused by reference to internal law”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, ( 1986 ). pp.139-152.

อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมี 2 สถานะทางกฎหมายที่ควบคู่กันไป กล่าวคือ เป็นทั้งกฎหมายภายใน และกฎหมายระหว่างประเทศ และจะนำวิธีการตีความจากกฎหมายใดกฎหมายหนึ่งมาใช้โดยเอกเทศมิได้ อีกทั้งยังมีค่านิยมต่าง ๆ ที่ไม่ได้มีค่านิยมในอนุสัญญาและไม่ได้มีค่านิยมในกฎหมายภายใน แต่เป็นคำที่เข้าใจกันได้ในกลุ่มนักกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ ดังนั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงมีความแปลก แตกต่างจากสนธิสัญญาอื่น ๆ จะศึกษาการตีความเพียงแง่มุมกฎหมายภายในเพียงอย่างเดียวมิได้ และจะศึกษาเพียงแง่มุมของกฎหมายระหว่างประเทศโดยไม่ดูวิธีการตามกฎหมายภายในก็มิได้ เพราะอนุสัญญาภาษีซ้อนมีข้อแตกต่างจากกฎหมายภายใน

ด้วยความพิเศษของอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว จึงมีความพยายามในระดับระหว่างประเทศในการช่วยให้มีแนวทางการตีความให้มีลักษณะเป็นเอกภาพ ด้วยแนวความคิดที่ว่าเนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น มีแนวทางการตกลงจัดทำสัญญาที่ค่อนข้างไปในแนวทางเดียวกัน เพราะใช้อนุสัญญาต้นแบบอย่างเดียวกันในการเจรจาตกลง ดังนั้น ข้อความในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีเนื้อความเหมือนกันหรือแนวทางเดียวกันก็ควรต้องได้รับการตีความเช่นเดียวกัน เพื่อความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรเป็นหลัก

วิธีการช่วยค้นหาความเป็นเอกภาพในระดับระหว่างประเทศนั้น ได้มีวิวัฒนาการเรื่อยมา ตั้งแต่ยุคสมัยสันนิบาตชาติในปี ค.ศ. 1927 เรื่อยมาจนกระทั่งปัจจุบัน กล่าวคือ องค์การระหว่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นองค์การสหประชาชาติ หรือองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ก็ได้เล็งเห็นถึงปัญหาความเป็นเอกภาพของการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้มานาน และได้พยายามหาทางให้เกิดความเป็นเอกภาพมากที่สุด โดยการตั้งคณะทำงานพิเศษ ประกอบไปด้วยผู้เชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ และนักกฎหมายระหว่างประเทศของรัฐต่าง ๆ มาจัดทำร่างอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบาย ( Model Tax Convention and Their Commentaries ) ซึ่งได้รับการตอบรับจากบรรดารัฐต่าง ๆ เป็นอย่างดีในการนำไปเป็นสิ่งที่ช่วยในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน

นอกจากนี้ ยังมีความพยายามในระดับพหุภาคี ที่พยายามจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบพหุภาคีขึ้นมาเพื่อแก้ไขปัญหาเรื่องการตีความให้เป็นเอกภาพดังกล่าวในระดับภูมิภาคต่างๆ เช่น กลุ่มประเทศนอร์ดิก (Nordic) สหภาพยุโรป กลุ่มประเทศอเมริกาใต้ (Andean Pact)



กลุ่มประเทศคาบสมุทรแคริบเบียน (CARICOM) กลุ่มประเทศยุโรปตะวันออก (CMEA) และกลุ่มประเทศแอฟริกากลาง ซึ่งได้จัดทำสนธิสัญญาพหุภาคี และใช้บังคับมาจนปัจจุบัน

ดังนั้น วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงมุ่งศึกษาถึงแนวทางการปรับใช้วิธีการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในบริบทของกฎหมายระหว่างประเทศ โดยศึกษาถึงหลักการที่เป็นสากลตามกฎหมายระหว่างประเทศที่ใช้ในการตีความสนธิสัญญาโดยเฉพาะกฎเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 และกฎเกณฑ์การตีความในอนุสัญญาภาษีซ้อนจากแนวทางปฏิบัติของรัฐต่างๆ อิทธิพลของอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายฉบับร่างของ OECD และองค์การสหประชาชาติ ซึ่งจะชี้ให้เห็นถึงลักษณะที่นานาประเทศให้การยอมรับว่าเป็นเครื่องมือช่วยในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนได้เป็นอย่างดี อันอาจพัฒนาไปสู่กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศอันเป็นที่ยอมรับของสังคมระหว่างประเทศได้ต่อไป

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. เพื่อศึกษาแนวทางในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เป็นสากล
2. เพื่อศึกษาเอกสารต่าง ๆ ที่นานาประเทศนำมาใช้ช่วยตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน
3. เพื่อวิเคราะห์ปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย
4. เพื่อสร้างความรู้ความเข้าใจในปัญหาภาษีระหว่างประเทศในเชิงกฎหมายระหว่างประเทศ

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

แนวทางการตีความสนธิสัญญาขึ้นอยู่กับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ อย่างไรก็ตาม การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศไทย ยังไม่เป็นไปตามกฎเกณฑ์ดังกล่าว ดังนั้น ผู้ตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน จะต้องตีความให้สอดคล้องกับกฎเกณฑ์ดังกล่าว ในฐานะที่กฎเกณฑ์เหล่านั้นเป็นกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ

#### 1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

ศึกษาการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในกรอบของกฎหมายระหว่างประเทศว่าด้วยสนธิสัญญา โดยนำการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทยเป็นกรณีศึกษา เพื่อค้นหาแนวทางในลักษณะที่เป็นสากล

#### 1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

การศึกษานี้จะเป็นการวิจัยเอกสารทั้งหมด ซึ่งจะทำการศึกษา ค้นคว้า และวิเคราะห์ข้อมูลโดยเน้นกฎหมายภาษีอากรในมุมมองของกฎหมายระหว่างประเทศว่าด้วยสนธิสัญญา โดยการพิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อน ปัญหาการตีความต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นทั้งในต่างประเทศและในประเทศไทยรวมถึงศึกษาองค์การระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้อง

#### 1.6 ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษาวิจัย

1. ทำให้ทราบถึงแนวปฏิบัติของนานาประเทศในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน และความเป็นเอกภาพของการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในบริบทของกฎหมายระหว่างประเทศ
2. ทำให้ทราบถึงความสำคัญและอิทธิพลของอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายต่อการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในลักษณะที่เป็นสากล
3. ทำให้ทราบถึงแนวทางในการแก้ไขปัญหาเรื่องการปรับใช้และการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย
4. เป็นการกระตุ้นให้นักกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศให้ความสำคัญกับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน เพราะเหตุที่จะเกิดผลเสียกับประเทศไทย หากมีการตีความผิดไปจากเจตนารมณ์ที่แท้จริงของรัฐคู่สัญญา
5. แสดงให้เห็นถึงความสำคัญของกฎหมายระหว่างประเทศต่ออนุสัญญาภาษีซ้อน
6. สร้างความรู้ความเข้าใจในปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน



## บทที่ 2

### กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ

กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศนั้น เป็นกฎเกณฑ์ที่ผู้มีอำนาจตีความ เช่น ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ รัฐภาคีในสนธิสัญญา ศาลภายในของรัฐ หรือองค์กรผู้บังคับใช้สนธิสัญญานั้น ตามแต่กรณี จะต้องนำมาปรับใช้ทุกครั้งที่เกิดปัญหาเกี่ยวกับการตีความ ด้วยเหตุที่สนธิสัญญาเป็นความตกลงระหว่างรัฐกับรัฐ หรือรัฐกับองค์การระหว่างประเทศ หรือระหว่างองค์การระหว่างประเทศด้วยกัน หากนำกฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายภายในของรัฐใดรัฐหนึ่งมาปรับใช้แล้ว อาจเกิดความไม่เป็นธรรมกับคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพราะกฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายภายในของแต่ละรัฐอาจมีกฎเกณฑ์ในทางปฏิบัติไม่เหมือนกัน ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่คู่กรณีทั้งสองฝ่ายมากที่สุด ผู้มีอำนาจตีความสนธิสัญญาจึงควรนำกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นกฎเกณฑ์สากลมาปรับใช้

อาจมีผู้เข้าใจว่ากฎเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญาในกฎหมายระหว่างประเทศนั้น คือกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ( ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ” ) ตั้งแต่มาตรา 31-33 แต่ความเป็นจริงแล้ว กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศหาได้มีหลักอยู่เท่านั้น ไม่ ยักรวมถึงหลักการตีความสนธิสัญญาอื่นที่ถือเป็นกฎหมายระหว่างประเทศ แต่ไม่ได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ด้วย<sup>1</sup> ดังจะเห็นได้จากกรณีที่อาร์มภทในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ได้ระบุอย่างชัดแจ้งว่า “...ยืนยันว่ากฎเกณฑ์แห่งกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศจะคงใช้

---

<sup>1</sup> ศารทูล สันติวาสะ, “การประมวลกฎหมายจารีตประเพณีในกฎหมายระหว่างประเทศ,” วารสารกฎหมาย คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ปีที่ 19 ฉบับที่ 1, 2542 , หน้า 56.

บังคับได้อยู่ต่อไปแม้จะไม่ได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญาฉบับนี้ก็ตาม<sup>2</sup> นั้นหมายถึงว่า อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ไม่ได้รวบรวมกฎหมายจารีตประเพณีในอนุสัญญาไว้ทั้งหมด อีกทั้งศาลระหว่างประเทศก็ได้หยิบยกหลักการตีความอื่นนอกเหนือจากกฎเกณฑ์ในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ขึ้นมาพิจารณาพิพากษาคดีตั้งอดีตจนถึงปัจจุบัน ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไป

ดังนั้น รัฐที่เป็นสมาชิกของอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ<sup>3</sup> จะต้องนำกฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศที่ปรากฏในมาตรา 31-33 มาปรับใช้กับการตีความสนธิสัญญาโดยเคร่งครัดในฐานะรัฐสมาชิกตามหลักสัญญาต้องเป็นสัญญา ( Pacta Sunt Servanda ) และจะต้องนำกฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศที่มีได้ปรากฏในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ แต่ถือว่าเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศมาปรับใช้ด้วย ส่วนรัฐที่มีได้เป็นภาคีอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ หาได้พ้นพันธกรณีเหล่านี้ไปไม่ จะต้องนำกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาเหล่านี้ไปปรับใช้คู่กัน แต่ต้องผูกพันเฉพาะกฎเกณฑ์การตีความที่ถือว่าเป็นกฎหมายจารีตประเพณีเท่านั้น ด้วยเหตุผลทางกฎหมายระหว่างประเทศที่ว่า กฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศอันมีที่มาจากแนวทางปฏิบัติของรัฐทั้งหลาย ( States Practice ) ในการยอมรับว่าจารีตประเพณีนั้นเป็น

<sup>2</sup> See Preamble of The Vienna Convention on The Law of Treaties of 1969

<sup>3</sup> กรีซ กัวเตมาลา เกาหลี เกาะโซโลมอน คองโก คอสตาริกา คาซัคสถาน คิวบา คีร์กีซสถาน คูเวต แคนาดา แคนเมอรูม โครเอเชีย โคลัมเบีย จอร์เจีย จาไมก้า จีน ชิลี ชูदान ชูรินาเม เซนต์วินเซนต์ และเกรนาดีนส์ เซเนกัล โซปรัส ญีปุ่น เดนมาร์ก ตูนิเซีย เดิร์กเมนีสถาน โตโก ทาจิกิสถาน แทนซาเนีย นาอูรู นิวซีแลนด์ เนเธอร์แลนด์ ไนจีเรีย ไนเจอร์ บอสเนียและเฮอร์เซโกวีนา บัลแกเรีย บาบาคอส เบรารูซ เบลเยียม ปรากวัย ปานามา เปรู โปแลนด์ พม่า ฟินแลนด์ ฟิลิปปินส์ มองโกเลีย มอริเชียส มอลโดวา มาซิโดเนีย มาลาวี มาลี มาเลเซีย เม็กซิโก โมซัมบิก โมร็อกโค ยูโกสลาเวีย ยูเครน เยอรมนี รัสเซีย ลาวเวีย ลิกเตนสไตน์ ลิทัวเนีย เลโซโท ไลบีเรีย สโลวาเกีย สโลเวเนีย สวิสเซอร์แลนด์ สวีเดน สหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์เหนือ สาธารณรัฐเชค สาธารณรัฐประชาธิปไตยคองโก สาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว ออสเตรเลีย ออสเตรีย อัลเจเรีย อัลบาเนีย อาร์เจนตินา อิตาลี อียิปต์ อุซเบกิสถาน อูรุกวัย เอสโตเนีย แอฟริกากลาง โอมาน ฮอนดูรัส ฮังการี เฮติ โฮลันดี

กฎหมาย ( Opinio Juris ) ซึ่งกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศนี้ มีลักษณะเป็นเสียงส่วนใหญ่ของสังคมนระหว่างประเทศ ( International Consensus )<sup>4</sup> จึงทำให้กฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศมีผลผูกพันรัฐทุกรัฐในโลก เว้นแต่จะคัดค้านอย่างต่อเนื่องตลอดมา

ในบทนี้ ผู้เขียนจะอธิบายกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ ด้วยการศึกษาคำมีความหมายของหลักต่าง ๆ ตามประวัติศาสตร์ตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน เพื่อแสดงให้เห็นวิวัฒนาการของกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ ซึ่งประกอบด้วยหลักต่าง ๆ หลายหลัก และหลักบางอย่างก็อาจถือได้ว่าเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศที่มีผลผูกพันทุกรัฐ บางหลักการก็ปรากฏในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ บางหลักการก็ไม่ปรากฏ โดยแบ่งอธิบายออกเป็น 4 หัวข้อใหญ่ดังนี้ ข้อ 1 แนวความคิดเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญา ข้อ 2 กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาก่อนการจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ข้อ 3 การจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 และข้อ 4 กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาที่ปรากฏในอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969

## 2.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญา

กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญานั้น ไม่ได้เหมือนกับกฎเกณฑ์การตีความกฎหมายภายในของแต่ละรัฐเสียทีเดียว เพราะสนธิสัญญานั้นแม้จะถือว่าเป็นกฎหมาย แต่ก็มีที่มาแตกต่างกับกฎหมายภายใน กฎหมายภายในนั้นออกโดยรัฐสภาหรือองค์กรผู้มีอำนาจออกกฎหมาย ในขณะที่สนธิสัญญามีหลัก “สัญญาต้องเป็นสัญญา” ( Pacta Sunt Servanda ) เป็นหลักใหญ่ จึงมีลักษณะคล้ายกับสัญญาในกฎหมายภายในเสียมากกว่า เพียงแต่ผู้ที่ทำความตกลงกันไม่ใช่บุคคลตามกฎหมายภายใน แต่เป็นบุคคลตามกฎหมายระหว่างประเทศ ดังนั้น กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาส่วนใหญ่จะมีที่มาจากกฎเกณฑ์การตีความสัญญาตามกฎหมายภายใน ดังที่ศาลสถิตย์

<sup>4</sup> D' Amato, *The Concept of Custom in International Law* ( New York : Cornell University, 1971 ), p. 269.

ยุคธรรมระหว่างประเทศได้เคยออกตัวในการวินิจฉัยคดีไว้ว่า “ศาลมีความอิสระในการค้นหาจารีตประเพณีที่ใช้ในการตีความสนธิสัญญา โดยอาจปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความสัญญา ( The Law of Private Contract ) ที่เป็นหลักสำคัญในระบบกฎหมายภายใน” นั้นหมายถึงว่า ศาลได้นำกฎเกณฑ์การตีความสัญญาในกฎหมายภายในมาปรับใช้ในการตีความสนธิสัญญานั้นเอง<sup>5</sup>

นักกฎหมายระหว่างประเทศในอดีตที่ได้พยายามรวบรวมกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาที่มีชื่อเสียงที่สุด คือ Emmerich de Vattel โดย Vattel ได้วินิจฉัยกฎเกณฑ์และทฤษฎี ต่าง ๆ เพื่อนำมาใช้ในการตีความสนธิสัญญา เช่น หลักการตีความตามตัวอักษร หลักเจตนารมณ์ของสนธิสัญญา โดยเฉพาะอย่างยิ่ง “กฎเกณฑ์แห่งความหมายที่ชัดเจน” ( Interpretatio Cassat in Claris ) นั้นได้รับการยอมรับกันมากในหมู่นักกฎหมายระหว่างประเทศและศาลในการนำมาใช้ตีความสนธิสัญญาและกฎหมาย จะเห็นได้จากการที่ศาลฎีกาแห่งสหรัฐอเมริกาเองก็ได้นำกฎเกณฑ์แห่งความหมายที่ชัดเจนนี้ไปใช้ในการตีความตั้งแต่อดีตในคดี The Ware เมื่อปี ค.ศ. 1796 และอีกนับร้อยคดีจนถึงปัจจุบัน<sup>6</sup>

กฎเกณฑ์การตีความต่าง ๆ เหล่านี้มีที่มาจากสำนักความคิดทางกฎหมายที่สำคัญ 3 สำนัก ได้แก่ สำนักเจตนารมณ์ของภาคี ( “Intention of The Parties” or “Founding Fathers” School ) สำนักการตีความตามตัวอักษร หรือการตีความตามความหมายธรรมดา ( “Textual Approach” or “Ordinary Meaning of The Words” School ) และสำนักการตีความตามความ

<sup>5</sup> Schwarzenberger, **International Law : Vol. 1** ( London : Steven & Sons Limited, 1996 ), p. 193.

<sup>6</sup> Straubel, “Textualism, Contextualism, and The Scientific Method in Treaty Interpretation : How Do We Find The Shared Intent of The Parties?”, **Wayne Law Review**, 40 ( Spring, 1994 ) : 1197.

มุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา หรือการตีความตามความเป็นธรรม<sup>7</sup> ( “Teleological” or “Aim and Object” School )<sup>8</sup>

สำนักเจตนารมณ์ของภาคนั้น เคารพหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนา จึงถือเอาเจตนารมณ์ของคู่สัญญาเป็นหลักในการพิจารณา เพราะสำนักนี้เชื่อว่าวัตถุประสงค์ของคู่สัญญาเป็นเรื่องที่สำคัญที่สุด เจตนาของคู่สัญญาเพื่อมุ่งผูกนิติสัมพันธ์จึงได้รับความสำคัญเป็นอันดับแรก แต่เจตนาของคู่สัญญานี้ต้องเป็นเจตนาเดิม ( Original Intentions ) เท่านั้น<sup>9</sup> กล่าวคือ เจตนาเมื่อทำสนธิสัญญา ไม่ใช่เจตนาหลังทำสนธิสัญญา และต้องเป็นเจตนาร่วมกันของภาคี ( Intention of The Parties ) ด้วย มิใช่เจตนาฝ่ายเดียวของรัฐใดรัฐหนึ่ง ( Intentions of The Parties )<sup>10</sup> ดังนั้น สำนักนี้จึงให้ความสำคัญแก่งานเตรียมร่างสนธิสัญญา รวมถึงเอกสารทั้งปวงนับตั้งแต่มีการเจรจาเพื่อจัดทำสนธิสัญญาจนลงนามใช้บังคับสนธิสัญญา<sup>11</sup> ซึ่งสิ่งเหล่านี้จะแสดงถึงเจตนารมณ์ที่แท้จริงของคู่สัญญาได้เป็นอย่างดีว่า ณ ขณะทำสัญญาต้องการให้คำแต่ละคำมีความหมายเป็นไป

---

<sup>7</sup> ธานินทร์ ภัยวิเชียร และวิชา มหาคุณ, การตีความกฎหมาย, พิมพ์ครั้งที่ 5 ( กรุงเทพฯ : คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548 ), หน้า 34.

<sup>8</sup> Fitzmaurice, *The Law and Procedure of International Court of Justice* ( London : Grotius Publications Limited, 1986 ), p. 42. See Also Sinclair, Ian, *The Vienna Convention on The Law of Treaties* ( Manchester : Manchester University, 1973 ), p. 70.

<sup>9</sup> Fitzmaurice, *The Law and Procedure of International Court of Justice*, p. 43.

<sup>10</sup> ICJ Report 1995, p. 27.

<sup>11</sup> Jacobs, “Varieties of Approach to Treaty Interpretation : With Special Reference to The Draft Convention on The Law of Treaties Before The Vienna Diplomatic Conference,” *The International and Comparative Law Quarterly*, 18 No. 2 ( April 1969 ) : 319.



ในแนวทางใด เพราะถ้อยคำบางคำอาจมีความหมายได้หลายนัย ความหมายตามนัยที่คู่สัญญาทั้งสองต้องการจึงควรเป็นความหมายที่ถูกต้องที่สุด

สำนักการตีความตามตัวอักษร ก็จะมีเชื่อไปในทางที่ต่างกับสำนักแรก โดยเชื่อว่าข้อความต่าง ๆ ที่ปรากฏอยู่ในสนธิสัญญาแสดงถึงเจตนารมณ์ของคู่กรณีได้ดีที่สุดแล้ว การค้นหาเจตนารมณ์ของคู่สัญญาโดยนางานเตรียมร่างมาพิจารณาเพื่อหากล้างข้อความในสนธิสัญญาจะทำให้ข้อความที่ตกลงกันหมดความศักดิ์สิทธิ์ สำนักนี้จึงมุ่งศึกษาและวิเคราะห์ถ้อยคำหรือข้อความในสนธิสัญญาเพื่อให้ได้มาซึ่งเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณี<sup>12</sup>

หลักนี้ยึดถือกันมานานในประเทศอังกฤษ โดยศาลอังกฤษไม่ยอมรับพิจารณางานเตรียมร่างกฎหมาย ( Travaux Préparatoires ) เนื่องจากเหตุผลทางปรัชญากฎหมายที่เชื่อว่ารัฐสภาอังกฤษมีอำนาจเด็ดขาดในการออกกฎหมาย\* ศาลไม่มีอำนาจที่จะเปลี่ยนแปลงแก้ไขกฎหมายของรัฐสภา มีอำนาจแต่เพียงตีความกฎหมายของรัฐสภาที่ตราเป็นลายลักษณ์อักษรให้ถูกต้องตามความหมายธรรมดาเท่านั้น แต่ในปัจจุบันหลักนี้ได้เริ่มลดความเคร่งครัดลงบ้างแล้ว<sup>13</sup> หลังจากที่ศาลฎีกาประเทศอังกฤษได้ตัดสินคดี Fothergill V. Monarch Airline เมื่อปี ค.ศ. 1980 ซึ่งศาล

<sup>12</sup> Fitzmaurice, *The Law and Procedure of International Court of Justice*, p. 42.

\* อำนาจอันเด็ดขาดของรัฐสภาอังกฤษนั้นมาจากเหตุผลทางประวัติศาสตร์กฎหมายที่กษัตริย์อังกฤษเข้มแข็งประชาชน จนทำให้ประชาชนลุกขึ้นต่อต้านบังคับให้กษัตริย์อังกฤษลงนามในแมกนาคาตา ( Magna Chata ) ซึ่งถือกันว่าเป็นรัฐธรรมนูญฉบับแรกของอังกฤษ และสถาปนาให้รัฐสภามีอำนาจอยู่เหนือกษัตริย์. *โปรดดู* วิชา กฎหมายรัฐธรรมนูญ ( คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2532 )

<sup>13</sup> ธานินทร์ ภัยวิเชียร และวิชา มหาคุณ, *การตีความกฎหมาย*, หน้า 46-49.

อังกฤษได้ยอมรับหลักการตีความสนธิสัญญาโดยนางานเตรียมร่างมาใช้เพื่อช่วยในการตีความ คดีนี้จึงถูกวิพากษ์วิจารณ์กันอย่างมากในหมู่นักกฎหมายอังกฤษ<sup>15</sup>

สำนักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา หรือการตีความตามความเป็นธรรม ( "Teleological" or "Aim and Object" School ) สำนักนี้มุ่งเน้นความมุ่งหมาย ( Object ) และวัตถุประสงค์ ( Purpose ) ของสนธิสัญญาเป็นหลักในการพิจารณา ซึ่งไม่เหมือนกับสำนักความคิดทั้งสองสำนักดังกล่าวมาแล้ว สำนักนี้มีได้มุ่งเน้นเจตนารมณ์ของภาคีและตัวอักษรเป็นหลัก ที่ไม่มุ่งเน้นเจตนารมณ์ของภาคีเป็นหลัก เพราะมีความเห็นว่าสนธิสัญญานั้น เมื่อจัดทำขึ้นมาแล้ว นานวันเข้าก็อาจมีความเป็นไปได้ว่างานเตรียมร่างสนธิสัญญานั้น ๆ อาจไม่ครบถ้วนหรือสูญหายไปทั้งหมดหรือบางส่วน หากพิจารณางานเตรียมร่างเท่าที่มีอยู่อาจไม่สามารถค้นหาเจตนาของภาคีจากงานเตรียมร่างสนธิสัญญานั้นได้ ดังนั้น การพิจารณางานเตรียมร่างก็ไม่อาจค้นหาความหมายที่แท้จริง และเมื่อพิจารณาตามตัวอักษรก็ยังคงมีความผิดเพี้ยนอยู่ ทางแก้ปัญหาในกรณีนี้ที่ดีที่สุดคือ การค้นหาเจตนารมณ์ของสนธิสัญญาโดยพิจารณาถึงบริบททั้งหมด ( Context as A Whole ) ของสนธิสัญญา กล่าวคือ พิจารณาตัวบททั้งหมด อารัมภบท ภาคผนวก รวมถึงความตกลงข้างเคียง ( Relevant Agreements ) ที่ใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคี เนื่องจากเอกสารเหล่านี้จะช่วยพิสูจน์เจตนารมณ์ที่แท้จริงของสนธิสัญญานั้นได้

อย่างไรก็ดี การตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์นี้ ต้องเป็นการค้นหา "วัตถุประสงค์แรก" ของสนธิสัญญา<sup>16</sup> กล่าวคือ วัตถุประสงค์แรกเมื่อจัดทำสนธิสัญญาซึ่งแสดงอยู่ในบริบททั้งหมด อารัมภบท ภาคผนวก ความตกลงข้างเคียง รวมถึงเอกสารที่แสดงถึงความผูกพัน

<sup>15</sup> Gardiner, "Treaty Interpretation in The English Courts Since Fothergill v. Monarch Airlines ( 1980 )" *The International and Comparative Law Quarterly*, 44 No. 3 ( July, 1995 ), pp. 620-628.

<sup>16</sup> Jacobs, "Varieties of Approach to Treaty Interpretation : With Special Reference to The Draft Convention on The Law of Treaties Before The Vienna Diplomatic Conference," p. 320.

ระหว่างภาคีที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญานั้น ไม่ใช่วัตถุประสงค์ของรัฐใดรัฐหนึ่งในเวลาต่อมา โดยลักษณะของการตีความตามสำนักนี้ทำให้มีผู้โต้แย้งว่า การตีความแนวคิดของสำนักนี้ดูเหมือนว่าจะมองสนธิสัญญาในฐานะกฎหมายมากกว่าที่จะเป็นสัญญาระหว่างรัฐ เนื่องจากไม่พิจารณาถึงหลักเจตนารมณ์ของภาคีเป็นหลัก<sup>17</sup> จึงมีนักกฎหมายระหว่างประเทศบางท่านเห็นควรเรียกว่า “การตีความตามความเป็นธรรม”<sup>18</sup>

กล่าวโดยสรุป แนวความคิดของสำนักการตีความตามตัวอักษรและสำนักเจตนารมณ์ของภาคีมีความแตกต่างกันอย่างเห็นได้ชัด โดยทั้งสองสำนักมุ่งพิจารณาไปในแนวทางที่ตนเชื่อ กล่าวคือ สำนักหนึ่งจะเน้นตีความตามตัวอักษร ไม่พิจารณาเจตนารมณ์เดิมของภาคี อีกสำนักหนึ่งก็เน้นตีความตามเจตนารมณ์เดิมของภาคีเป็นหลัก ตัวอักษรเป็นเรื่องรอง ส่วนสำนักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์พยายามประนีประนอมแนวความคิดของสองสำนัก กล่าวคือ ไม่ได้มุ่งเน้นตัวอักษรหรือเจตนารมณ์เดิมของภาคีแต่อย่างใดอย่างหนึ่งเป็นหลัก เพราะการตีความตามตัวอักษรมีข้อเสียตรงที่ถ้อยคำในสนธิสัญญาบางอย่าง ผู้ร่างอาจประสงค์ให้มีความหมายไปในทางหนึ่ง แต่ด้วยถ้อยคำนั้นเองอาจมีความหมายได้อีกทางหนึ่ง ทำให้การตีความอาจเกิดผลไปในทางที่มิได้มุ่งหวังไว้ก็เป็นได้ ส่วนการตีความตามเจตนารมณ์นั้น ข้อเสียก็คือ ต้องกลับไปค้นหาเจตนารมณ์เดิมของภาคีโดยพิจารณาจากงานเตรียมร่างสนธิสัญญา ซึ่งมีความเป็นไปได้ว่างานเตรียมร่างในสนธิสัญญาที่ทำขึ้นมาเป็นระยะเวลาหลายสิบปีอาจสูญหายหรือเสียหายไปทั้งหมดหรือบางส่วน แม้แต่ตัวแทนในการเจรจาเองก็อาจหลงลืมไปบ้าง หากเกิดกรณีเช่นนี้งานเตรียมร่างอาจไม่ใช่คำตอบที่แสดงให้เห็นถึงเจตนาที่แท้จริงของภาคี ดังนั้น สำนักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาจึงเข้ามาแก้ไขข้อบกพร่องเหล่านี้ โดยให้พิจารณาตัวบททั้งหมดของสนธิสัญญา อารัมภบท ภาคผนวก รวมถึงความตกลงข้างเคียงที่ใช้ในการผูกพันระหว่างภาคี

<sup>17</sup> Fitzmaurice, *The Law and Procedure of International Court of Justice*, p. 792.

<sup>18</sup> ธาณินทร์ กรัยวิเชียร และวิชา มหาคุณ, *การตีความกฎหมาย*, หน้า 34.



อย่างไรก็ดี แม้แนวความคิดในการตีความสนธิสัญญาทั้งสามสำนักความคิดจะค่อนข้างแตกต่างกันมีแนวโน้มไปคนละทิศละทาง แต่สิ่งที่เหมือนกันและถือเป็นความคิดรวบยอดของวิธีการตีความทั้งหลายก็คือ การค้นหาเจตนารมณ์ “ที่แท้จริง” ของภาคีนั่นเอง ซึ่งเป็นสิ่งที่ผู้ตีความพึงระลึกถึงอยู่ตลอดเวลาเมื่อต้องตีความสนธิสัญญา

## 2.2 กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาก่อนการจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969

กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศก็ได้รับอิทธิพลมาจากแนวความคิดทั้งสามสำนักความคิดตั้งข้างต้น โดยได้มีการสกัดหลักการต่าง ๆ มาใช้ตีความสนธิสัญญาแตกต่างกันไป

กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาก่อนการจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนา ๗ นั้น มีอยู่มากมายหลายหลักเป็นหลักกฎหมายทั่วไปบ้าง ( General Principles of Law ) บางทีก็เป็นหลักที่มีที่มาจากภาษิตกฎหมาย ( Legal Maxims ) ทั้งที่เป็นหลักใหญ่และที่แยกย่อยลงไป บางครั้งแย้งกันเองก็มี<sup>19</sup> Lord McNair อดีตผู้พิพากษาศาลยุติธรรมระหว่างประเทศและผู้เชี่ยวชาญในกฎหมายสนธิสัญญาอันเป็นที่ยอมรับ ยังเกริ่นไว้ในหนังสือ The Laws of Treaties ของท่านว่าเป็นที่น่าหนักใจที่จะสรุปเรื่องการตีความสนธิสัญญาลงเป็นกฎเกณฑ์ที่แน่ชัด<sup>20</sup>

แม้หลักการตีความสนธิสัญญาจะมีอยู่มากมาย และบางหลักการก็ยากที่จะสรุปแน่ชัดว่ามีขอบเขตเพียงใด ถึงกระนั้นก็ตาม นักกฎหมายระหว่างประเทศในอดีตหลายท่านก็ได้พยายามที่จะ

<sup>19</sup> อรุณ ภาณุพงศ์, “การตีความสนธิสัญญา,” ใน **รวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์สัญญา ธรรมศักดิ์** ( กรุงเทพฯ ฯ : มุลินินิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2534 ), หน้า 217.

<sup>20</sup> McNair, *The Law of Treaties*, 2<sup>nd</sup> ed. ( Oxford : Oxford University, 1986 ), p. 364.

รวบรวมและอธิบายหลักการเหล่านั้นให้เข้าใจได้ในระดับหนึ่ง ในที่สุดความพยายามก็บรรลุผล หลักการเหล่านั้นได้ปรากฏเป็นลายลักษณ์อักษรในรูปของกฎหมายสนธิสัญญา คือ อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญานั้นเอง

อย่างไรก็ดี หลักการตีความสนธิสัญญาก็หาได้มีอยู่เฉพาะที่ปรากฏเป็นลายลักษณ์อักษรในอนุสัญญากรุงเวียนนา ๆ เพียงเท่านั้นไม่ แต่ยังมีหลักการตีความสนธิสัญญาที่มีได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญาดังกล่าวอีกส่วนหนึ่ง ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าไม่ควรที่จะละเลยเพิกเฉยที่จะศึกษาเสีย เพราะเหตุว่าหลักการที่ไม่ได้ระบุในอนุสัญญากรุงเวียนนา ๆ เหล่านี้ก็ยังคงสภาพเป็นกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ หรือหลักกฎหมายทั่วไป ซึ่งเป็นที่มาของกฎหมายระหว่างประเทศอยู่ดั้งเดิม<sup>21</sup> ตราบเท่าที่ยังไม่มีกฎหมายระหว่างประเทศใดมาลบล้าง ดังนั้น ในหัวข้อนี้ ผู้เขียนจึงขออธิบายกฎหมายเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาก่อนการจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 เฉพาะที่เป็นหลักใหญ่ และเป็นที่ยกอ้างถึงโดยทั่วไปทั้งศาลระหว่างประเทศ ศาลภายใน และนักวิชาการ

### 2.2.1 หลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดา

หลักการตีความตามตัวอักษร ( Textual Approach ) ในความหมายธรรมดา ( Natural or Ordinary Meaning ) นั้น นักกฎหมายระหว่างประเทศใช้ถ้อยคำแตกต่างกันไป บางท่านเรียกว่าการตีความตามความหมายธรรมดา ( Principle of Natural Meaning )<sup>22</sup> บ้างเรียกว่าการตีความตามความหมายที่ชัดแจ้ง ( Plain Meaning )<sup>23</sup> บ้างเรียกว่าการตีความตามความหมายธรรมดา

<sup>21</sup> See Preamble of The Vienna Convention on The Law of Treaties of 1969

<sup>22</sup> Fitzmaurice, *The Law and Procedure of International Court of Justice*, p. 50.

<sup>23</sup> Lauterpacht, *International Law* ( London : Cambridge University, 1978 ), p. 393.

หรือสามัญ ( Ordinary Meaning )<sup>24</sup> บ้างเรียกว่า Rule of Literal Interpretation<sup>25</sup> บ้างเรียกว่า Rule of Grammatical แต่จะเรียกว่าอย่างไรนั้น คำทั้งหลายมีความหมายไปในแนวทางเดียวกัน กล่าวคือ เป็นหลักการพิจารณาตัวอักษรในสนธิสัญญาตามความหมายธรรมดาทั่ว ๆ ไปนั่นเอง

อย่างไรก็ดี Fitzmaurice อดีตผู้พิพากษาศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ และผู้รายงานพิเศษ ( Special Rapporteur ) ในกฎหมายสนธิสัญญาของคณะกรรมการกฎหมายระหว่างประเทศมีความเห็นว่า วิธีการตีความตามตัวอักษร และการตีความตามความหมายธรรมดาแตกต่างกัน และพยายามแยกคำสองคำออกจากกัน<sup>26</sup> แต่เมื่ออ่านคำอธิบายของท่านแล้ว ดูเหมือนจะไม่มี ความแตกต่างกันอย่างจริงจังนัก<sup>27</sup> ซึ่งในความเห็นของผู้เขียน เมื่อดูจากคำอธิบายของ Fitzmaurice ประกอบกับคำพิพากษาของศาลระหว่างประเทศแล้วพบว่า คำทั้งสองมักจะใช้ร่วมกันเสมอ โดยคำอธิบายของ Fitzmaurice แม้จะแยกคำทั้งสองออกจากกันเป็นสองหัวข้อในตอนแรก แต่ภายหลังก็นำเอาคำทั้งสองมาอธิบายรวมกัน ทั้งคำพิพากษาของศาลระหว่างประเทศ ในหลายคดีก็ใช้คำทั้งสองไปในแนวทางเดียวกัน เมื่อเป็นเช่นนี้ ผู้เขียนจึงเห็นสมควรเรียกกฎเกณฑ์นี้ว่า “หลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดา” จึงดูจะเหมาะสมและครอบคลุมความหมายที่ควรจะเป็นมากกว่า

หลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดามีที่มาจากสำนักความคิดการตีความตามตัวอักษรตามที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น ในอดีตนั้น นักกฎหมายระหว่างประเทศยึดถือ “กฎ

<sup>24</sup> อรุณ ภาณุพงศ์, “การตีความสนธิสัญญา,” ใน **รวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์สัญญา ธรรมศักดิ์**, หน้า 217.

<sup>25</sup> Straubel, “Textualism, Contextualism, and The Scientific Method in Treaty Interpretation : How Do We Find The Shared Intent of The Parties?”, p. 1198.

<sup>26</sup> Fitzmaurice, **The Law and Procedure of International Court of Justice**, pp. 50-51.

<sup>27</sup> Brownlie, **Principle of Public International Law**, 6<sup>th</sup> ed. ( Oxford : Oxford University, 2003 ), p. 604.

เกณฑ์แห่งความหมายที่ชัดเจน ( Interpretatio Cassat In Claris )” ของ Emmerich de Vattel ในสุภาษิตกฎหมายที่ว่า “กฎเกณฑ์ประการแรกของการตีความก็คือ ไม่อนุญาตให้ตีความเมื่อไม่มีความจำเป็นต้องตีความ ( La Première Maxime Générale Sur L' Interpretation Est, Qu'il N' Est Pas Permis D' Interpreter Ce Qui N' A Pas Besoin D' Interpretation : The First General Rule of Interpretation is That It is Not Permissible to Interpret What Need Not Be Interpreted )”<sup>28</sup> หมายความว่า เมื่อสนธิสัญญาได้ปรากฏถ้อยคำที่แจ่มชัดและแน่ชัด มีความหมายเป็นที่แน่นอน และไม่นำไปสู่ผลที่เป็นไปไม่ได้ ก็ไม่มีเหตุผลที่จะไม่ยอมรับความหมายซึ่งสนธิสัญญานั้นได้แสดงไว้<sup>29</sup> และ Vattel ยังได้อธิบายต่อไปอีกว่า การตีความใด ๆ ที่นำไปสู่ความเคลือบคลุม ควรได้รับการปฏิเสธ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งไม่ควรจะให้ความหมายของถ้อยคำไปในทางที่เคลือบคลุม แต่ต้องตีความเลี่ยงความเคลือบคลมนั้นไป<sup>30</sup> ซึ่งเป็นข้อยกเว้นของกฎเกณฑ์แห่งความหมายที่ชัดเจนนั่นเอง

กฎเกณฑ์แห่งความหมายที่ชัดเจนของ Vattel นี้ มีอิทธิพลมากทั้งในยุโรปและสหรัฐอเมริกาในการนำไปปรับใช้เกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญาในศาลภายในของรัฐ แม้ศาลระหว่างประเทศเองก็ยังหยิบยกเอากฎเกณฑ์ดังกล่าวไปใช้ในคำพิพากษาเช่นกัน จะเห็นได้ชัดเจนจากความเห็นแนะนำของศาลยุติธรรมระหว่างประเทศในกรณี Competence of The General Assembly For The Admission of A State to The United Nations ศาลได้วินิจฉัยตอนหนึ่งว่า

<sup>28</sup> Vattel, *Le Droit Des Gens Ou Principes De La Loi Naturelle* ( 1978 ), Book II, Ch.17, p. 263. Cite in Tammelo, *Treaty Interpretation and Practical Reason : Towards A General Theory of Legal Interpretation* ( Sydney : The Law Book Company Limited, 1967 ), p. 4.

<sup>29</sup> อรุณ ภาณุพงศ์, “การตีความสนธิสัญญา,” ใน *รวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์สัญญา ธรรมศักดิ์*, หน้า 217.

<sup>30</sup> Vattel, *Le Droit Des Gens Ou Principes De La Loi Naturelle* ( 1978 ), Book II, Ch. 17, p. 282. Cite in *I.C.J. Reports* ( 1950 ), p. 244.

“ศาลพิจารณาเห็นว่า หน้าที่ประการแรกของผู้ระงับข้อพิพาท คือ การตีความและปรับใช้บทบัญญัติแห่งสนธิสัญญาในทางที่ก่อให้เกิดผลในความหมายธรรมชาติ หรือความหมายสามัญในบริบทที่มีอยู่ ถ้าถ้อยคำใดในความหมายธรรมชาติหรือความหมายสามัญนั้นมีเหตุมีผลก็ให้เป็นไปตามนั้น ในทางตรงข้าม ถ้าถ้อยคำในความหมายธรรมชาติหรือความหมายสามัญยังเคลือบคลุม หรือเป็นไปในทางไม่มีเหตุผล ศาลอาจอาศัยวิธีการตีความอื่นเพื่อค้นหาความหมายที่แท้จริงของถ้อยคำที่ใช้ในสนธิสัญญานั้น”<sup>31</sup> เช่นเดียวกับคดี Interpretation of Peace Treaties With Bulgaria, Hungary and Romania ( Second Phase ) ผู้พิพากษา Read ประจำศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็ได้อ้างถึงหนังสือของ Vattel เพื่อสนับสนุนความเห็นแย้งของตนว่า

“เพื่อเป็นการสนับสนุนและยืนยันคำตอบในปัญหาตามข้อ Iv ในปี ค.ศ. 1758 Vattel ได้ประมวลกฎเกณฑ์การตีความไว้ดังต่อไปนี้

“...การตีความใด ๆ ที่นำไปสู่ความกำกวมควรได้รับการปฏิเสธ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ไม่สามารถที่จะให้ความหมายที่มีความกำกวมได้ ดังนั้น ต้องตีความเลี่ยงความกำกวมนั้น...” ( The Law of Nations or Principles of Natural Law. Text of 1758 : Book Ii : p. 282. )

กฎเกณฑ์นี้เป็นกฎเกณฑ์ที่ทรงอำนาจในกระทรวงการต่างประเทศทั่วโลก รวมถึงนักกฎหมายระหว่างประเทศ และองค์กรระงับข้อพิพาทในการใช้อ้างอิงนานถึงหนึ่งร้อยเก้าสิบสองปีมาแล้ว...”<sup>32</sup>

จะเห็นได้ว่าศาลยุติธรรมระหว่างประเทศทั้งสองคดีข้างต้น ได้นำกฎเกณฑ์แห่งความหมายที่ชัดเจนมาปรับใช้โดยอ้างถึงงานเขียนของ Vattel อย่างชัดเจนเลยทีเดียว และกฎ

<sup>31</sup> I.C.J. Reports ( 1950 ), p. 8.

<sup>32</sup> I.C.J. Reports ( 1950 ), p. 244.

เกณฑ์นี้ก็ไม่ได้สูญหายไปแต่ประการใด เพราะใน ค.ศ. 1995 ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็ยังหยิบยกขึ้นมาอธิบายในคดีอีก

ในประเทศสหรัฐอเมริกา ศาลฎีกาแห่งสหรัฐ ( The United State Supreme Court ) ก็ได้นำกฎเกณฑ์แห่งความหมายที่ชัดเจนไปอ้างเป็นเหตุผลในการตัดสินคดีตั้งแต่ปี ค.ศ. 1796 จนกระทั่งปัจจุบันนับได้เกินกว่าร้อยคดีแล้ว<sup>33</sup> บางคดีศาลก็อธิบายสุภาษิตของ Vattel อย่างชัดเจนว่า “ถ้าถ้อยคำที่แสดงความหมายอย่างชัดเจนของกลุ่มคำทั้งหลาย หรือความหมายชัดเจน หรือมีความสมบูรณ์ ก็ไม่ควรจะตีความไปในทางอื่นใด แต่ถ้าถ้อยคำคลุมเครือ หรือมีความหมายกำกวม หรือไม่สมบูรณ์ ต้องใช้วิธีการอื่นในการตีความ โดยเลือกความหมายจากถ้อยคำ จากความน่าจะเป็นหรือการคาดเดาเหตุผล หรือทั้งสองประการ<sup>34</sup> ซึ่งผู้พิพากษา Chase และ Paterson ในคดี The Ware เมื่อปี ค.ศ. 1796 เรียกวิธีการตีความนี้ว่า Literal Interpretation เช่นเดียวกับคดี The Amiable Isabella ซึ่งตัดสินในปี ค.ศ. 1821 ศาลฎีกาแห่งสหรัฐกล่าวว่า ถ้าสนธิสัญญาไม่มีความหมายไปในทางอื่น ก็ไม่จำเป็นต้องตีความ<sup>35</sup>

นอกจากนี้ ศาลอังกฤษก็ยอมรับกฎเกณฑ์แห่งความหมายที่ชัดเจนเช่นเดียวกัน ดังปรากฏในคดี Franciska เมื่อปี ค.ศ. 1855 โดยผู้พิพากษา Lushington ได้วางหลักไว้ว่า “เมื่อพิจารณามาตราที่เป็นปัญหาในเบื้องต้นแล้ว โดยตัวของมันเองมีความหมายเป็นไปตามเจตนารมณ์

<sup>33</sup> Straubel, “Textualism, Contextualism, and The Scientific Method in Treaty Interpretation : How Do We Find The Shared Intent of The Parties?”, p. 1197.

<sup>34</sup> U.S. Supreme Court Decision, Ware V. Hyton Case, 3 U.S. ( 3 Dall. ) 199 ( 1796 ).

<sup>35</sup> U.S. Supreme Court Decision, The Amiable Isabella Case, 19 U.S. ( 6 Wheel. ) ( 1821 ).



อย่างชัดแจ้งแล้ว ข้าพเจ้าจึงไม่มีเสรีภาพที่จะตีความไปในทางอื่น<sup>36</sup>” และได้รับการยืนยันหลักการนี้ ต่อมาในคดี The Ionian Ships ตัดสินเมื่อปี ค.ศ. 1855<sup>37</sup> เช่นกัน

จากกฎเกณฑ์แห่งความหมายที่ชัดแจ้งของ Vattel นี้ พอสรุปได้ว่า ถ้าถ้อยคำหรือ ข้อความใดในสนธิสัญญามีความหมายชัดแจ้ง ไม่มีทางที่จะแปลได้เป็นอย่างอื่น ก็ไม่จำเป็นต้อง ตีความคำหรือข้อความนั้น ในทางตรงข้ามถ้ำคำหรือข้อความนั้นมีความหมายเป็นอย่างอื่นได้ด้วย ก็เป็นอันว่าถ้อยคำหรือข้อความนั้นไม่ชัดแจ้ง จะต้องใช้วิธีการอื่นในการตีความนั่นเอง

ตามนัยนี้จึงดูเหมือนว่า กฎเกณฑ์แห่งความหมายที่ชัดแจ้งของ Vattel ไม่เป็นวิธี การตีความและไม่ควรพิจารณาให้อยู่ในหลักการตีความตามตัวอักษร เพราะเหตุว่า Vattel กล่าวว่า “เมื่อถ้อยคำชัดแจ้งก็ไม่ต้องตีความ” เมื่อไม่ต้องตีความก็ไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการตีความไม่ว่าวิธีการ ใดก็ตาม

แต่ในความเป็นจริงแล้ว เมื่อพิจารณาถึงแนวทางปฏิบัติของศาล ศาลจะใช้กฎ เกณฑ์แห่งความหมายที่ชัดแจ้งก็ต่อเมื่อ ถ้อยคำเหล่านั้นคู่กรณีเป็นผู้ยกขึ้นมาเพื่อขอให้ศาลตีความ จึงแสดงให้เห็นอยู่ในตัวว่า ถ้อยคำเหล่านั้นต้องเป็นถ้อยคำที่เป็นปัญหาเกี่ยวกับการตีความ ( ซึ่ง อาจชัดแจ้งหรือไม่ก็ได้ ) ศาลจึงใช้วิธีการตีความโดยอาศัยกฎเกณฑ์แห่งความหมายที่ชัดแจ้งเป็น กฎเกณฑ์แรกก่อนพิจารณากฎเกณฑ์อื่น ดังนั้น จึงต้องถือว่ากฎเกณฑ์แห่งความหมายที่ชัดแจ้งควร เป็นวิธีการตีความวิธีการหนึ่ง และเป็นวิธีการตีความวิธีแรกที่ศาลพึงใช้ทุกครั้งเมื่อเกิดปัญหาเกี่ยว กับ การตีความก่อนจะใช้วิธีการตีความอื่น ๆ

<sup>36</sup> Sinclair, “The Principles of Treaty Interpretation and Their Application By The English Courts,” *The International and Comparative Law Quarterly*, 12 No. 2 ( April, 1963 ) : 536.

<sup>37</sup> Ibid.

อย่างไรก็ดี ในการปรับใช้หลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดานี้ หลาย ๆ กรณีศาลก็ไม่ได้อ้างถึงกฎเกณฑ์แห่งความหมายที่ชัดเจน แต่มักจะใช้ถ้อยคำว่าความหมายธรรมดาและธรรมดา ( Natural and Ordinary Meaning ) ความหมายชัดเจน ( Plain Meaning, Clear Meaning ) ถ้อยคำชัดเจน ( Plain Terms ) ความหมายตามตัวอักษร ( Textual Meaning ) หรือความหมายตามหลักไวยากรณ์ ( Grammatical Meaning ) อย่างหนึ่งอย่างใด ตรงนี้ต้องเข้าใจไว้ว่าเป็นหลักเดียวกัน ขอให้สังเกตการปรับใช้หลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดาในคดีต่าง ๆ ดังนี้

กรณีพิพาทระหว่างบริเตนใหญ่และสหรัฐอเมริกา ซึ่งพิพาทกันในข้อบทของสนธิสัญญา Hay-Paunce-Fote Treaty ค.ศ. 1901 บัญญัติไว้ในข้อบทหนึ่งว่า “คลองปานามาต้องเป็นคลองที่เสรีและเปิดให้เรือพาณิชย์และเรือรบของทุกชาติ ( All Nations ) ผ่านเข้าออกได้ตามกฎเกณฑ์นี้ด้วยความเท่าเทียมกัน” สหรัฐอเมริกาอ้างว่า คำว่า “ทุกชาติ” ( All Nations ) ไม่รวมถึงสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นผู้สร้างและเป็นเจ้าของคลอง สหรัฐอเมริกาจึงมีสิทธิเหนือคลองในฐานะเจ้าของ แต่บริเตนใหญ่โต้แย้งว่า ถ้อยคำในสนธิสัญญามีความหมายชัดเจน ( Definite and Explicit ) ตีอยู่แล้ว และมีความสอดคล้องกับเงื่อนไขภายใต้สนธิสัญญาเมื่อทำความตกลงกัน<sup>38</sup> ในที่สุดฝ่ายสหรัฐอเมริกาจึงยอมรับการตีความนี้โดยดี สังเกตว่ากรณีนี้แม้จะเป็นการตีความโดยภาคีฝ่ายเดียว แต่ถ้าภาคีอีกฝ่ายยอมรับก็ต้องถือว่าการตีความเช่นนี้เป็นไปตามกฎเกณฑ์ระหว่างประเทศแล้ว และใช้บังคับได้ เพราะในความสัมพันธ์ระหว่างประเทศแล้ว ไม่มีองค์กรใดหรือรัฐใดเหนือกว่ากัน กฎหมายระหว่างประเทศเกิดขึ้นมาได้ด้วยความยินยอม ( Consent ) ของรัฐในการเข้าผูกพันตามพันธกรณีระหว่างประเทศ ซึ่งไม่เหมือนกับกฎหมายภายในที่การตีความกฎหมายส่วนใหญ่จะอยู่ที่ศาลเป็นองค์กรสุดท้าย และมีผลบังคับได้

จากกรณีพิพาทนี้ จะเห็นว่าบริเตนใหญ่ใช้หลักการตีความตามความหมายธรรมดาในตัวอักษรมาปรับใช้ คือคำว่า “มีความหมายชัดเจนตีอยู่แล้ว ( Definite and Explicit ) ” นั้นเอง

<sup>38</sup> Fenwick, *International Law*, 3<sup>rd</sup> ed. ( Bombay : Allied Pacific Private Limited, 1962 ), p. 445.



เพราะคำว่า All Nations นั้น เป็นคำธรรมดาสามัญทั่วไปที่ผู้รู้ภาษาอังกฤษได้ฟังก็เป็นอันเข้าใจตรงกันว่าหมายถึง “ทุกชาติ” ทั้งในสนธิสัญญาก็ได้ให้นิยามให้มีความหมายอย่างอื่น ดังนั้น คำว่า All Nations จึงเป็นถ้อยคำที่มีความหมายชัดเจนในตัวของมันเอง จะมีความหมายเป็นอื่นไปไม่ได้

ในกรณี Polish Postal Service In Dazig ศาลสถิตยัตยัตติธรรมระหว่างประเทศได้ให้ความเห็นแนะนำไว้เมื่อวันที่ 13 มีนาคม 1925 มีความตอนหนึ่งว่า

“ในความเห็นของศาล กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาโดยเคร่งครัดหรือโดยเสรีสามารถปรับใช้เฉพาะกรณีวิธีการตีความตามธรรมดาแล้วเท่านั้น วิธีการตีความตามธรรมดาจึงเป็นหลักการตีความที่สำคัญที่สุด กล่าวคือ ถ้อยคำจะต้องได้รับการตีความในความหมายปกติธรรมดาที่ปรากฏในบริบท ถ้าการตีความเช่นนี้ไม่นำไปสู่ความไร้เหตุผลหรือความเคลือบคลุม”<sup>39</sup>

กรณี Exchange of Greek and Turkish Populations ( Lausanne Convention Vi, January 30<sup>th</sup>, 1923, Article 2 ) ศาลสถิตยัตยัตติธรรมระหว่างประเทศให้ความเห็นแนะนำเมื่อวันที่ 21 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 1925 มีข้อความหนึ่งว่า

“เป็นเครื่องบ่งชี้ว่าผู้ร่างอนุสัญญายอมรับถ้อยคำตามที่ปรากฏในอนุสัญญา ซึ่งได้มีการโต้เถียงกันในชั้นพิจารณากฎหมายภายในของรัฐแล้ว ดังนั้น จึงดูเหมือนเป็นการชี้ให้เห็นว่าอนุสัญญามีความสมบูรณ์ในตัวเอง และต้องตัดสินในประเด็นนี้ว่าคณะกรรมการร่วมพิจารณาคำว่า “Established Inhabitant” เป็นไปตามความหมายธรรมดาของคำซึ่งได้อธิบายไว้เป็นที่เรียบร้อยแล้ว<sup>40</sup>

คดีนี้พิพาทกันระหว่างกรีกและตุรกี โดยประเด็นหนึ่งที่ขอให้ศาลวินิจฉัย คือ คำว่า “Established Inhabitant” ตามมาตรา 2 ของอนุสัญญา Lausanne ค.ศ. 1923 ว่ามีความหมาย

<sup>39</sup> P.C.I.J. Series B., No. 26, 1925, p. 39.

<sup>40</sup> P.C.I.J. Series B., No. 10, 1925, p. 20.

เป็นประการใด ซึ่งในชั้นพิจารณานั้น ศาลเห็นว่าถ้อยคำจะต้องตีความไปตามความหมายธรรมชาติ ( Natural Meaning ) กล่าวคือ จะถือว่าเป็นผู้ที่อยู่ในรัฐใดหรือไม่ ต้องขึ้นอยู่กับเงื่อนไขสองประการคือ เวลาจะต้องอยู่ในระยะเวลาพอสมควร และสถานที่เป็นหลักแหล่งเพียงใดนั่นเอง<sup>41</sup>

กรณี Interpretation of The Convention of 1919 Concerning Employment of Women During The Night ศาลสถิตยยุติธรรมระหว่างประเทศให้ความเห็นแนะนำแก่องค์การแรงงานระหว่างประเทศเมื่อวันที่ 15 พฤศจิกายน ค.ศ. 1932 ในประเด็นเรื่องการตีความ ศาลมีความเห็นว่า

“มาตรา 3 แห่งอนุสัญญากรุงวอชิงตันนั้น หากจะตีความในแนวทางที่ไม่ปรับใช้กับผู้หญิงที่ทำงานในตำแหน่งดูแลและจัดการ และผู้หญิงที่ไม่ได้ใช้แรงงาน จำเป็นต้องค้นหาหลักพื้นฐานสำหรับการตีความบทบัญญัติอื่น ๆ มาปรับใช้ ถ้าเห็นว่าไม่เป็นไปตามความหมายธรรมชาติของถ้อยคำ”<sup>42</sup>

คดีนี้องค์การแรงงานระหว่างประเทศขอให้ศาลสถิตยยุติธรรมระหว่างประเทศตีความมาตรา 3 แห่งอนุสัญญาวอชิงตันในถ้อยคำ “ผู้หญิงโดยไม่แบ่งแยกอายุ” ( Women Without Distinction of Age ) ซึ่งกรณีนี้ ศาลเห็นว่าตามถ้อยคำแห่งอนุสัญญานี้ต้องตีความตามความหมายธรรมดา ให้มีความหมายรวมถึงผู้หญิงที่ทำงานในตำแหน่งดูแลและจัดการ และผู้หญิงที่ไม่ได้ทำงานใช้แรงงานด้วย คดีนี้จึงได้รับการวิจารณ์อย่างกว้างขวาง โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้พิพากษา Anzilotti ได้ทำความเห็นแย้งไว้อย่างน่าสนใจ<sup>43</sup> และ Lord McNair อดีตผู้พิพากษาศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็ได้ให้ข้อสังเกตว่า เหตุใดศาลจึงไม่ค้นหาเกณฑ์พื้นฐานเกี่ยวกับการตีความอื่น ๆ เสียก่อนที่จะวินิจฉัยตามความหมายธรรมดา<sup>44</sup> ซึ่งผู้เขียนจะกล่าวต่อไปในหัวข้อการ

<sup>41</sup> Ibid., p. 26.

<sup>42</sup> P.C.I.J. Series A/B., No. 50, 1932, p. 373.

<sup>43</sup> Ibid., pp. 383-389.

<sup>44</sup> McNair, *The Law of Treaties*, p. 369.

ตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ ( ในส่วนนี้จะวิเคราะห์เฉพาะหลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดาเท่านั้น )

ด้วยความเคารพต่อคำพิพากษาของศาล ผู้เขียนเห็นว่า กรณีนี้ศาลสมควรจะนำหลักการตีความอื่นมาปรับใช้ เนื่องจากวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาที่สมัครมุ่งคุ้มครองผู้หญิงที่ใช้แรงงานมิให้ทำงานตอนกลางคืน เพราะสภาพร่างกายของผู้หญิงโดยปกติจะไม่แข็งแรงเท่าผู้ชาย หากปล่อยให้มีการจ้างงานผู้หญิงที่ใช้แรงงานให้ทำงานตอนกลางคืนก็จะเป็นอันตรายต่อสุขภาพของผู้หญิงนั่นเอง ดังนั้น อนุสัญญานี้จึงไม่น่าจะหมายถึงผู้หญิงที่ทำงานในตำแหน่งบริหารหรือจัดการ หรือไม่ได้ใช้แรงงานด้วย การปรับใช้หลักการตีความตามตัวอักษรกรณีนี้จึงไม่น่าจะถูกต้องนัก

คดีต่อไปเป็นคดี Legal Status of Eastern Greenland ซึ่งพิพาทกันระหว่าง เดนมาร์กและนอร์เว โดยคู่กรณีขอให้ศาลสถิตยุติธรรมระหว่างประเทศตีความคำว่า Greenland ว่ามีความหมายประการใด ศาลจึงตัดสินในตอนหนึ่งว่า

“ประเด็นนี้ ภาระการพิสูจน์ตกอยู่กับนอร์เว ความหมายทางภูมิศาสตร์ของคำว่า Greenland ก็คือ ชื่อซึ่งใช้อย่างเป็นปกติวิสัยในแผนที่ต่อพื้นที่เกาะทั้งหมด ต้องตีความไปตามความหมายธรรมดาของถ้อยคำ ถ้าภาคีใดกล่าวอ้างว่ามีความหมายไม่เป็นไปตามปกติหรือความหมายอย่างอื่นต้องพิสูจน์ให้เห็น ซึ่งในความเห็นของศาล นอร์เวไม่สามารถพิสูจน์ได้”<sup>45</sup>

กรณีนี้ศาลเห็นว่า คำว่า Greenland ตามความหมายธรรมดานั้นก็คือความหมายตามภูมิศาสตร์ ซึ่งหมายถึงชื่อของเกาะที่ปรากฏในแผนที่ ซึ่งแน่นอนว่าหากพูดถึง Greenland คนทั่วไปก็จะเข้าใจตามที่ศาลเห็น ดังนั้น ถ้านอร์เวเห็นว่าไม่เป็นไปตามความหมายธรรมดาก็ต้องพิสูจน์ ซึ่งกรณีนี้นอร์เวไม่สามารถพิสูจน์ให้ศาลเห็นว่า Greenland มีความหมายอย่างอื่น จึงต้องเป็นไปตามความหมายธรรมดา

<sup>45</sup> P.C.I.J. Series A/B., No. 53, 1933, p. 49.

ผู้เขียนขอตั้งข้อสังเกตว่า โดยนัยแห่งคำพิพากษานี้ ศาลจะสันนิษฐานไว้ก่อนว่า ถ้อยคำที่ใช้ในสนธิสัญญาเป็นถ้อยคำตามความหมายธรรมดา ดังนั้น ถ้าผู้ใดเห็นว่ามีความหมายต่างจากความหมายธรรมดาก็มีภาระการพิสูจน์

กรณี Question Concerning The Acquisition of Polish Nationality ศาลสถิติยุติธรรมระหว่างประเทศได้ให้ความเห็นแนะนำแก่องค์การสหประชาชาติเมื่อวันที่ 15 กันยายน ค.ศ. 1923 โดยศาลวางหลักไว้ประการหนึ่งว่า

“หน้าที่ของศาลก็คือค้นหาความหมายที่ชัดเจน ข้อสัญญาคุ้มครองปรารถนาให้มีลักษณะที่ชัดเจน และมีความผูกพันที่จะปรับใช้กับข้อสัญญานี้”<sup>46</sup> ความเห็นของศาลนี้เป็นข้อสันนิษฐานทั่วไปที่ว่าข้อความในสนธิสัญญานั้น คุ้มครองต้องการให้มีความหมายที่ชัดเจน

## 2.2.2 หลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา

หลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา( Teleological Principle ) มีที่มาจากสำนักความคิดการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น เมื่อ “ผล” ที่หลักการนี้ต้องการก็คือ “ความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา” ปัญหาจึงมีอยู่ว่า มีสิ่งใดบ้างที่จะเป็น “วัตถุประสงค์” ที่หลักการนี้มุ่งศึกษาเพื่อนำไปสู่ผลที่ต้องการนั้น

กรณีนี้ หากเป็นการตีความตามกฎหมายภายใน คำตอบก็จะได้ว่าเป็นหน้าที่ของศาลในการตีความถ้อยคำใด ๆ ให้เป็นไปตามสภาวะทางสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม<sup>47</sup> ดังนั้น วัตถุประสงค์ที่ศาลจะต้องศึกษาก็คือ “สภาวะทางสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป” อันจะนำไปสู่ความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของกฎหมายนั้น ๆ นั้นเอง

<sup>46</sup> P.C.I.J. Reports Series B., No. 7, 1923, p. 20.

<sup>47</sup> ธานินทร์ ภัยวิเชียร และวิชา มหาคุณ, การตีความกฎหมาย, หน้า 37.

อย่างไรก็ดี เมื่อสิ่งที่จะต้องตีความเป็นสนธิสัญญาไม่ใช่กฎหมายภายใน ผู้ตีความจะต้องค้นหาสิ่งที่แสดงว่าเป็นสภาวะทางสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปอันเป็นรูปธรรมมากกว่านามธรรม ผู้ตีความจะใช้ดุลยพินิจโดยอิสระเมื่อเห็นว่าการตีความเช่นนั้นจะเป็นธรรมแก่คู่กรณี โดยไม่พิจารณาสิ่งที่ยืนยันสภาวะการณ์ปัจจุบันอันเป็นรูปธรรมไม่ได้ เพราะการตีความสนธิสัญญาจะกระทบถึงความสัมพันธ์ระหว่างประเทศด้วย

สิ่งที่ป็นรูปธรรมอันแสดงให้เห็นถึงสภาวะการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปตามหลักการนี้ก็คือ แนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐคู่สัญญา ( Subsequent Practice ) ความตกลงหรือเอกสารใด ๆ ที่ใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างรัฐคู่สัญญาอันเกี่ยวข้องกับสนธิสัญญานั้น ๆ ในภายหลังนั่นเอง

หลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาได้รับการประมวลกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ โดยปรากฏชัดแจ้งใน Draft Convention on The Law of Treaties ค.ศ. 1935 ของ Havard Law School ซึ่งอยู่ในมาตรา 19 ( เอ ) วางหลักว่า

“สนธิสัญญาต้องตีความตามวัตถุประสงค์ทั่วไป ( General Purpose ) ตามที่มุ่งหมายไว้...” และขยายความต่อไปว่า สิ่งที่จะได้มาซึ่งวัตถุประสงค์ทั่วไปประการหนึ่งก็คือ ความประพฤติปฏิบัติของรัฐภายหลังทำสนธิสัญญา ( Subsequent Conduct of The Parties )<sup>48</sup>

ตาม Draft Convention นี้ ความประพฤติปฏิบัติของรัฐภายหลังทำสนธิสัญญาย่อมแสดงให้เห็นถึงความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาได้ประการหนึ่ง ในเวลาต่อมาสหรัฐอเมริกาจึงออก Restatement ( Second ) of The Foreign Law of The United States ข้อ 147 เกี่ยวกับหลักการตีความสนธิสัญญา โดยวางหลักเกี่ยวกับสิ่งที่จะเป็นแนวทางในการตีความประการหนึ่งก็คือ

---

<sup>48</sup> Havard Law School, “Havard Research in International Law, Law of Treaties,” *The American Journal of International Law* ( 1935 ) : 937, 971.

“( เอฟ ) แนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐที่เกี่ยวข้องกับความตกลง หรือแนวทางปฏิบัติภายหลังของภาคีฝ่ายเดียว ถ้าภาคีอีกฝ่ายรู้หรือมีเหตุผลว่าควรรู้”<sup>49</sup>

Restatement ของสหรัฐอเมริกาขยายความแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐออกไปอีกว่าอาจเป็นแนวทางปฏิบัติของภาคีฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดเพียงฝ่ายเดียวก็ได้ ถ้าอีกฝ่ายรู้หรือควรจะรู้

นอกจากนี้ ศาลสถิตยยุติธรรมระหว่างประเทศก็เคยนำหลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญามาปรับใช้ โดยปรากฏในกรณีการตีความอนุสัญญาเกี่ยวกับการจ้างงานของผู้หญิงในเวลากลางคืน ค.ศ. 1919 ผู้พิพากษา Anzillotti ได้ทำความเห็นแย้งในกรณีนี้มีความตอนหนึ่งว่า

“ถ้าความหมายธรรมดาของข้อความในมาตรา 3 มีความชัดเจนจริงแล้ว ก็คงไม่อาจใช้วิธีการตีความอื่นให้ต่างไปจากความหมายธรรมดาของข้อความนั้น ๆ ได้ แต่ข้าพเจ้าไม่เห็นถึงความจำเป็นไปได้ที่จะกล่าวว่า มาตรา 3 ในอนุสัญญา ฯ “ชัดเจน” จนกว่าจะสืบให้แน่ใจว่าเป็นไปตาม “ความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์” ของอนุสัญญาดังกล่าว”<sup>50</sup>

ความเห็นของผู้พิพากษา Anzillotti ได้รับความสนใจในหมู่นักกฎหมายระหว่างประเทศมาก เนื่องจากเป็นการให้แง่คิด ประการแรก ต้องพิจารณาเสียก่อนว่าข้อความในสนธิสัญญามีความชัดเจนจริงหรือไม่ หากชัดเจนจริง ๆ โดยไม่สามารถตีความได้เป็นอย่างอื่น นั้นหมายความว่าตีความให้ผิดไปจากความหมายนั้นไม่ได้ ความเห็นแย้งนี้เป็นการบอกโดยนัยว่าวิธีการตีความที่จะใช้อันดับแรกก็คือ การตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดานั้นเอง

ประการที่สอง ตามความเห็นแย้งนี้ ผู้พิพากษา Anzillotti เตือนสติผู้ตีความประการหนึ่งว่า การอ่านข้อความในสนธิสัญญาแล้วให้ความเห็นเลย ว่าชัดเจนแล้วโดยไม่พยายาม

<sup>49</sup> American Law Institute, 1965.

<sup>50</sup> P.C.I.J. Series A/B., No. 50, 1932, p. 383.



ค้นหาความหมายอื่นก่อนย่อมไม่ถูกต้อง เพราะบางครั้งความหมายที่ชัดเจนนั้นอาจเกิดผลประหลาดในทางที่ไม่ควรจะเป็น หรือไม่ตรงตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาก็เป็นไปได้ ดังนั้น ความเห็นแย้งของผู้พิพากษา Anzilotti จึงเป็นประโยชน์ต่อผู้ตีความ ซึ่งเตือนผู้ตีความว่า ความชัดเจนทางภาษาศาสตร์ ( Linguistic Clearness ) อาจไม่จำเป็นเสมอไปที่จะชี้ให้เห็นถึงความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา<sup>51</sup> ผู้ตีความต้องพิจารณาให้ดีเสียก่อน จึงดูเหมือนว่าหลักนี้จะเป็นหลักการที่มีขึ้นเพื่ออุดช่องว่างของสนธิสัญญานั้นเอง<sup>52</sup>

ในคดี Admissions ( Second ) ค.ศ. 1950 ผู้พิพากษา Azevedo แห่งศาลยุติธรรมระหว่างประเทศมีความเห็นแย้งในกรณีนี้ ซึ่งแนวความเห็นของท่านโน้มเอียงไปตามหลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ โดยตัดสินตอนหนึ่งว่า

“ในการตีความตราสารแห่ง San Francisco จะต้องเป็นไปตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ ถ้าต้องการประสพกับความสันติสุขของโลก ความร่วมมือกันระหว่างมนุษยชาติ อิสรภาพของปัจเจกบุคคล และความก้าวหน้าทางสังคม... เพื่อให้เป็นไปตามความมุ่งหมายดังกล่าว ต้องค้นหาวិธีการตีความที่เหมาะสมที่สุด เพื่อรองรับวิวัฒนาการตามธรรมชาติแห่งความปรารถนาของมนุษยชาติ”<sup>53</sup>

คดีนี้ ผู้พิพากษา Azevedo มีความเห็นแย้งกับคำวินิจฉัยกลางที่เห็นว่าต้องตีความไปตามตัวอักษร อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนมีความเห็นว่า ความเห็นแย้งของผู้พิพากษาท่านนี้เป็นประโยชน์ต่อวงการกฎหมายระหว่างประเทศมาก เพราะเป็นความเห็นที่ยอมรับว่า นอกจากถ้อยคำ

<sup>51</sup> Hyde, “Jude Anzilotti on The Interpretation of Treaties,” *The American Journal of International Law*, 27, No. 3 ( July, 1933 ) : 503.

<sup>52</sup> Fitzmaurice, *The Law and Procedure of International Court of Justice*, p. 49.

<sup>53</sup> *I.C.J. Reports 1950*, p. 23.

ตามความหมายปกติธรรมดาแล้ว ผู้ตีความควรต้องใส่ใจกับความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาด้วย

ในคดีเดียวกันนี้ ผู้พิพากษา Alvarez ก็มีความเห็นไปในแนวทางเดียวกัน กล่าวคือ ให้พิจารณาตามสภาวะการณ์ในปัจจุบัน อันเป็นไปตามหลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญานั้นเอง ซึ่งผู้พิพากษา Alvarez ให้ความเห็นไว้อย่างน่าสนใจว่า

“เมื่อต้องตีความสนธิสัญญา โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎบัตรสหประชาชาติ โดยมองไปข้างหน้าตามเงื่อนไขที่เกิดขึ้นใหม่ ไม่ย้อนหลังกลับไป หรือโดยพิจารณาถึงงานเตรียมร่างสนธิสัญญาแล้ว จะพบว่าข้อความในสนธิสัญญามีชีวิตชีวาในตัวเอง ดังนั้น การตีความสนธิสัญญาต้องพิจารณาถึงสภาวะการณ์ในปัจจุบันมากกว่าเจตนารมณ์ของผู้วางกรอบสนธิสัญญาไว้”<sup>54</sup>

จะเห็นได้ว่า ผู้พิพากษา Alvarez มีความเห็นค่อนข้างชัดเจนว่า เมื่อเปรียบงานเตรียมร่างสนธิสัญญากับสภาวะการณ์ในปัจจุบันแล้ว สภาวะการณ์ในปัจจุบันย่อมมีความสำคัญกว่าเจตนารมณ์ของผู้ร่างสนธิสัญญานั้นเอง จึงมีผู้กล่าวว่า กรณีนี้ ผู้พิพากษา Alvarez สร้างทฤษฎี Forward-Looking Doctrine ขึ้นมา กล่าวคือ พิจารณาสถานการณ์ในปัจจุบัน โดยการนำแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐ ( Subsequent Practice ) มาพิจารณาถึงความหมายที่แท้จริงของสนธิสัญญา<sup>55</sup>

ข้อจำกัดที่จะต้องคำนึงถึงของหลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ก็คือ ผู้ตีความจะต้องตระหนักอยู่ตลอดเวลาว่า เมื่อใช้หลักการนี้แล้วจะไม่ทำให้ผลเป็นการแก้ไข

<sup>54</sup> Ibid., p. 18.

<sup>55</sup> Fitzmaurice, *The Law and Procedure of International Court of Justice*, p. 55.



สนธิสัญญา<sup>56</sup> ดังที่ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้เคยวินิจฉัยไว้ในคดี Interpretation of Peace Treaties ( Second Phase ) มีข้อความว่า “เป็นหน้าที่ของศาลที่จะต้องตีความสนธิสัญญาแต่ไม่ใช่แก้ไขสนธิสัญญานั้น ( It Is The Duty of The Court to The Interpret The Treaties, Not to Revise Them )<sup>57</sup>

โดยสรุปจากคำพิพากษาของศาลระหว่างประเทศในคดีต่าง ๆ แล้ว การตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์มักจะใช้เมื่อถ้อยคำในความหมายธรรมดาไม่อาจแสดงให้เห็นถึงความหมายที่แท้จริงได้ และหากสนธิสัญญาที่ต้องตีความเป็นสนธิสัญญาพหุภาคี เช่น กฎบัตรสหประชาชาติ การตีความด้วยวิธีนี้ยิ่งทวีความสำคัญขึ้น อย่างไรก็ตาม สิ่งที่จะต้องคำนึงถึงอยู่ตลอดเวลา ก็คือจะตีความไปในแนวทางใดก็ตาม ต้องไม่เป็นการแก้ไขสนธิสัญญานั้น

### 2.2.3 หลักการตีความตามเจตนารมณ์ของภาคี

หลักการนี้มีที่มาจากสำนักความคิดการตีความตามเจตนารมณ์ของภาคี ( Intention of The Parties School of Thought ) ตามหลักการนี้ อาจมีผู้สงสัยว่า เหตุใดต้องมีหลักการตีความตามเจตนารมณ์ของภาคีอีก ในเมื่อการตีความสนธิสัญญาทุกหลักการย่อมมีจุดร่วมเดียวกัน คือ ตีความให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ที่แท้จริงของภาคี แท้จริงแล้วตำราที่อธิบายถึงหลักการตีความตามเจตนารมณ์ของภาคีนั้น มักจะเน้นไปที่การตีความตามเจตนารมณ์ของภาคี ณ วันทำสนธิสัญญา ซึ่งหมายความว่า ณ วันทำสนธิสัญญาเจตนารมณ์ของภาคีเป็นเช่นไร ผู้ตีความย่อมต้องหาเจตนาเดิม ( Original Intention ) ของภาคีมายึดเป็นหลักในการตีความ หลักการตีความตามเจตนารมณ์ของภาคี เท่าที่พบหลักฐานนักกฎหมายระหว่างประเทศยึดหลักของ Vattel ที่ว่า “ในกรณีที่ข้อความมีความกำกวม จะต้องค้นหาสิ่งซึ่งเป็นไปได้ว่าเป็นความคิดของผู้ร่าง” ซึ่ง

<sup>56</sup> \_\_\_\_\_. “The Imco Opinion : A Study in Treaty Interpretation,” *Duke Law Journal*, 2 ( Spring, 1961 ) : 298.

<sup>57</sup> *I.C.J. Reports*, 1950, pp. 221, 229.

หลักการนี้ยอมรับกันมากในประเทศ Civil Law โดยปรากฏอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งนโปเลียน มาตรา 1156 ของฝรั่งเศส และมาตรา 1131 ของประมวลกฎหมายแพ่งอิตาลี<sup>58</sup>

สิ่งที่จะเป็นเครื่องมือช่วยในการหาเจตนารมณ์เดิมของภาคีนี้ได้แก่ งานเตรียมร่าง สนธิสัญญา ( Travaux Préparatoires ) ที่แสดงให้เห็นถึงเจตนาของผู้เข้าร่วมตกลงในสนธิสัญญานั้นเอง

เมื่อเปรียบเทียบหลักการตีความสนธิสัญญาตามตัวอักษรในความหมายธรรมดา กับหลักการตีความตามเจตนารมณ์ของภาคีแล้ว หลักการตีความตามเจตนารมณ์ของภาคีมักจะได้รับพิจารณาในลำดับรอง กล่าวคือ หลักการตีความตามเจตนารมณ์ของภาคีมักจะใช้ในกรณี

1) ถ้อยคำหรือข้อความตามความหมายธรรมดาไม่ชัดเจน

2) ถ้อยคำหรือข้อความในความหมายธรรมดาไม่สอดคล้องกับเจตนาที่แท้จริงของภาคี ดังที่ผู้พิพากษาศาลสถิตย์ยุติธรรมระหว่างประเทศ Anzilotti ให้ความเห็นในกรณีการตีความอนุสัญญาเกี่ยวกับการจ้างงานของผู้หญิงในเวลากลางคืน ค.ศ. 1919 ไว้ตอนหนึ่งว่า “ถ้อยคำไม่ได้มีคุณค่าเพียงพอที่จะยกเว้นเจตนารมณ์อย่างชัดเจนของภาคี”<sup>59</sup> อย่างไรก็ตาม หากผู้ตีความเห็นว่า ถ้อยคำหรือข้อความในสนธิสัญญาไม่สอดคล้องกับเจตนาที่แท้จริงของภาคีแล้ว นักกฎหมายสำหรับการตีความตามตัวอักษรมักแย้งว่า ถ้อยคำที่ปรากฏในสนธิสัญญานั้นแสดงให้เห็นถึงเจตนารมณ์ที่แท้จริงอยู่แล้ว เพราะขณะทำสัญญา การที่รัฐภาคีใช้ถ้อยคำโดยอ้อมมีเหตุมีผลในการเลือกใช้<sup>60</sup> ซึ่งปัญหานี้เป็นความขัดแย้งที่เกิดขึ้นเป็นปกติ

<sup>58</sup> Fairman, “The Interpretation of Treaties,” *Transactions of The Grotius Society*, 20 ( 1934 ) : 130.

<sup>59</sup> P.C.I.J. Series A/B., No. 50, 1932, p. 383.

<sup>60</sup> Fitzmaurice, *The Law and Procedure of International Court of Justice*, p. 339.

คำว่า เจตนารมณ์ของภาคี นั้น ศาลสถิตยยุติธรรมระหว่างประเทศได้วางหลักไว้ว่า หมายถึง เจตนาร่วมกันของภาคี ( Common Intention of The Parties )<sup>61</sup> กล่าวคือ เป็นเจตนาที่ภาคีต้องการผูกพันร่วมกัน หากใช้เจตนาของภาคีใดภาคีหนึ่งเพียงฝ่ายเดียว โดยเฉพาะอย่างยิ่งในคดีการตีความมาตรา 3 วรรค 2 ของสนธิสัญญา Lausanne ระหว่างตุรกีกับอิรัก เมื่อปี ค.ศ. 1925 ศาลวางหลักไว้ประการหนึ่งว่า

“ข้อเท็จจริงภายหลังจากทำสนธิสัญญา Lausanne สามารถแสดงแก่ศาลถึงเจตนารมณ์ของภาคีเมื่อทำสนธิสัญญา”<sup>62</sup>

ในคดี Jurisdiction of The Court of Danzig ค.ศ. 1928 ศาลสถิตยยุติธรรมระหว่างประเทศได้ตัดสินตอนหนึ่งว่า

“เจตนารมณ์ของภาคี ซึ่งสืบหาจากความตกลงอันเป็นข้อสำคัญ เมื่อความตกลงนี้ได้รับการปรับใช้... หลักการตีความเช่นนี้ ควรได้รับการปรับใช้จากศาลในคดีนี้”<sup>63</sup>

#### 2.2.4 หลักการตีความให้มีผลบังคับ

หลักการตีความให้มีผลบังคับ ( Principle of Effectiveness ) มาจากสุภาษิตกฎหมายที่ว่า Ut Res Magis Valeat Quam Pereat หมายความว่า สิ่งหนึ่งควรจะมีผลมากกว่าถูกทำลาย<sup>64</sup> หรือกฎหมายควรตีความให้มีผลบังคับใช้มากกว่าไร้ผลนั่นเอง จากสุภาษิตกฎหมายนี้เมื่อปรับใช้กับกรณีการตีความสนธิสัญญา จึงเข้าข้อสันนิษฐานไว้ก่อนว่า รัฐคู่สัญญาได้ตกลงกัน

<sup>61</sup> P.C.I.J. Series A., No. 2, 1924, p. 19.

<sup>62</sup> P.C.I.J. Series B., No. 10, 1925, p. 24.

<sup>63</sup> P.C.I.J. Series B., No. 15, 1928, p. 18.

<sup>64</sup> พิชัยศักดิ์ ทรยางกูร, **รวมศัพท์และภาษิตกฎหมายละตินไทย** ( กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2544 ), หน้า 898.

เพื่อให้ถ้อยคำทุกคำในสนธิสัญญาสามารถใช้บังคับได้<sup>65</sup> มิเช่นนั้นแล้วจะทำความตกลงไปเพื่อเหตุใด หากไม่มีเจตนาให้ถ้อยคำที่ตกลงเกิดผลบังคับ หลักการนี้จึงเป็นหลักการที่เป็นส่วนหนึ่งของหลักการเคารพเจตนาของคู่กรณีตามกฎหมายสัญญาในกฎหมายภายในนั่นเอง

จากความหมายของหลักการตีความให้มีผลบังคับ บางครั้งอาจทำให้เข้าใจไปว่า หลักการนี้จะโน้มเอียงไปในแนวทางของหลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา เนื่องจากการตีความโดยขยายความของคำให้มีผลไปในทางใช้บังคับได้ แต่ความจริงแล้ว หลักการนี้จะมีลักษณะใกล้เคียงกับหลักการตีความตามตัวอักษรเสียมากกว่า กล่าวคือ เป็นการวิเคราะห์ตัวอักษรให้มีความหมายไปในแนวทางที่มีผลใช้บังคับได้ มิใช่เป็นการค้นหาความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาเสียทีเดียว เพราะหลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาจะใช้เมื่อถ้อยคำตามตัวอักษรมีความเคลือบคลุม หรือตีความแล้วเกิดผลประหลาด ( Manifestly Absurd ) จึงต้องค้นหาความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา โดยไม่คำนึงถึงความหมายธรรมดาของถ้อยคำอีก เพราะได้วิเคราะห์ถ้อยคำไปแล้วก็ยังไม่สามารถหาความหมายที่ถูกต้องได้ ซึ่งแนวคำวินิจฉัยของศาลระหว่างประเทศก็เห็นไปในแนวทางที่ว่าหลักการตีความให้มีผลบังคับเป็นส่วนหนึ่งของหลักการตีความตามตัวอักษร<sup>66</sup>

ดังนั้น เมื่อจะใช้หลักการตีความให้มีผลบังคับจึงต้องวิเคราะห์ที่ตัวอักษรในสนธิสัญญาก่อนเสมอ มิใช่ละเลยตัวอักษรและมุ่งไปตีความตามความหมายและวัตถุประสงค์ และในระหว่างการวิเคราะห์ตัวอักษรนั้น หากตีความตามความหมายธรรมดาแล้วจะไร้ผลบังคับต้องตีความในทางที่มีผลบังคับได้จึงจะถูกต้อง ตามนัยนี้จึงต้องปรับใช้หลักการตีความให้มีผลบังคับแก่กรณี หลักนี้จึงเป็นหลักรองจากหลักการตีความตามตัวอักษรนั่นเอง<sup>67</sup>

<sup>65</sup> McNair, *The Law of Treaties*, p. 383.

<sup>66</sup> Fitzmaurice, *British Year Book of International Law*, 28, 1951, pp. 19-20. Cite in Brownlie, *Principle of Public International Law*, 6<sup>th</sup> ed. ( Oxford : Oxford University, 2003 ), p. 606.

<sup>67</sup> \_\_\_\_\_. "The Imco Opinion : A Study in Treaty Interpretation," p. 299.

ศาลสถิตยยุติธรรมระหว่างประเทศได้ปรับใช้หลักการตีความให้มีผลบังคับในคดี Wimbledon เมื่อปี ค.ศ. 1923 โดยได้วางหลักเป็นพื้นฐานไว้ว่า “ศาลไม่อาจพิจารณาพิพากษาให้มีการจัดทำสนธิสัญญาใด ๆ ซึ่งตกลงกันให้กระทำหรือละเว้นการกระทำจากหน้าที่ของตน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการสละอำนาจอธิปไตยของรัฐ”<sup>68</sup> กรณีนี้ ศาลหมายความว่า การที่รัฐใดจะตกลงทำสนธิสัญญาเพื่อสละอำนาจอธิปไตยของรัฐนั้น เป็นสิ่งที่ต้องพิจารณาอย่างละเอียดรอบคอบ เพราะการสละอำนาจอธิปไตยของรัฐอาจเป็นการมิชอบได้ แม้ถ้อยคำในสนธิสัญญาอาจแปลความได้เป็นเช่นนี้ การตีความให้สนธิสัญญาให้มีผลเช่นนี้ถือว่าเป็นการตีความให้ไร้ผลบังคับ เพราะทำให้สนธิสัญญานั้นสิ้นผลไปเลย จึงต้องตีความไปในทางอื่น เพราะตามหลักกฎหมายระหว่างประเทศแล้ว การตกลงสละอำนาจอธิปไตยเป็นเรื่องที่ไม่ควรกระทำ เพราะจะทำให้รัฐที่สละอำนาจอธิปไตยมีผลเหมือนกับประเทศในอาณานิคมของอีกประเทศหนึ่ง ซึ่งความมุ่งหมายของสังคมระหว่างประเทศนั้นประสงค์ให้มีการปลดปล่อยอาณานิคมมากกว่า

ต่อมาในคดี Free Zone ( Case of The Free Zones of Upper Savoy and The District of Gex ) พิพาทกันระหว่างฝรั่งเศสกับสวิตเซอร์แลนด์ โดยทั้งคู่ขอให้ศาลวินิจฉัยในประเด็นว่า ข้อ 435 วรรค 2 แห่งสนธิสัญญาสันติภาพแวร์ซายส์ ค.ศ. 1919 ได้ยกเลิกบทบัญญัติแห่งสนธิสัญญากรุงปารีส ค.ศ. 1815 และสนธิสัญญา ค.ศ. 1829 เกี่ยวกับเขตเสรีทั้งหมดหรือไม่ ศาลสถิตยยุติธรรมระหว่างประเทศวินิจฉัยในคำสั่งเมื่อวันที่ 19 สิงหาคม ค.ศ. 1929 โดยมีความตอนหนึ่งว่า “ในกรณีเป็นที่สงสัยข้อบทแห่งความตกลงพิเศษ... ที่เสนอมายังศาลนั้น จะต้องตีความไปในทางที่สามารถใช้บังคับได้อย่างเหมาะสมในข้อบทนั่นเอง”<sup>69</sup> เช่นเดียวกับคดีช่องแคบคอร์ฟู ( Corfu Channel ( Merits ) ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้วินิจฉัยเมื่อวันที่ 9 เมษายน ค.ศ. 1949 ตอนหนึ่งว่า “คงจะเป็นการตรงกันข้ามกับกฎเกณฑ์ในการตีความทั่วไปอันเป็นที่ยอมรับ หากจะพิจารณาว่าบทบัญญัติที่มีอยู่ในข้อตกลงพิเศษนี้เป็นบทบัญญัติที่ปราศจากความหมายหรือผล”<sup>70</sup>

<sup>68</sup> P.C.I.J. Series A., No. 1, 1923, p. 18.

<sup>69</sup> P.C.I.J. Series A No. 22, p. 13.

<sup>70</sup> I.C.J. Reports 1949, p. 24.

อย่างไรก็ดี ปัญหาประการหนึ่งของหลักการตีความให้มีผลบังคับนี้ก็คือ ปัญหาเรื่องการตีความโดยขยายความแล้วทำให้ศาลแก้ไขสนธิสัญญา<sup>71</sup> ซึ่งไม่ถูกต้อง เพราะการตีความสนธิสัญญาต้องเป็นเรื่องการค้นหาคำความหมายที่คู่ภาคีมุ่งผูกพันกันมากกว่า ในบางกรณีอาจเห็นว่าศาลได้ลดความสำคัญของหลักการนี้ลงไป เห็นได้อย่างชัดเจนในกรณีสนธิสัญญาสันติภาพ ( Peace Treaties ) ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้วินิจฉัยเมื่อปี ค.ศ. 1950 ตอนหนึ่งว่า

“หลักการตีความที่แสดงในภาษีที่ว่า *Ut Res Magis Valeat Quam Pereat* ซึ่งเรียกกันโดยทั่วไปว่า กฎเกณฑ์แห่งความมีผลบังคับ ( Rule of Effectiveness ) ไม่อาจแสดงแก่ศาลเพื่อปรับใช้แก้บทบัญญัติเพื่อระงับข้อพิพาทในสนธิสัญญาสันติภาพ ( Peace Treaties ) และทำให้ความหมายเป็นการตรงกันข้ามกับตัวหนังสือและเจตนารมณ์ตามที่ได้กล่าวไว้ในข้างต้น”<sup>72</sup>

จากความเห็นแนะนำในกรณีนี้ มีข้อสังเกตว่าหากความหมายธรรมดาของถ้อยคำมีความขัดแย้ง และทำให้เกิดผลบังคับได้ และเป็นไปตามเจตนารมณ์ของภาคีแล้ว ก็ไม่จำเป็นต้องใช้หลักการตีความให้มีผลบังคับนี้อีก

### 2.2.5 หลักการตีความโดยเคร่งครัด

หลักการตีความประการหนึ่งที่จะใช้ในกรณีถ้อยคำในสนธิสัญญาไม่ขัดแย้งก็คือ หลักการตีความโดยเคร่งครัด ( Restrictive Interpretation ) และเป็นกฎเกณฑ์ที่จะนำมาใช้เมื่อได้ใช้กฎเกณฑ์อื่น ๆ ไปแล้ว แต่ยังค้นหาความหมายที่แท้จริงไม่ได้<sup>73</sup> กล่าวให้เข้าใจโดยง่ายก็คือ

<sup>71</sup> Fitzmaurice, *The Law and Procedure of International Court of Justice*, p. 60.

<sup>72</sup> *I.C.J. Reports 1950*, p. 229.

<sup>73</sup> Lauterpacht, *International Law* ( Cambridge : Cambridge University, 1978 ), p. 408.



หลักการนี้ใช้หลังจากพิจารณาข้อความในสนธิสัญญาแล้วยังเป็นที่สงสัย<sup>74</sup> และได้ใช้วิธีการตีความอื่น ๆ แล้ว แต่ก็ยังไม่แสดงให้เห็นความหมายที่แท้จริง

Vattel ได้อธิบายเกี่ยวกับหลักการตีความโดยขยายความและหลักการตีความโดยเคร่งครัดไว้ว่า “ในสิ่งที่เท่าเทียมกันควรตีความขยายความมากกว่าเคร่งครัด กล่าวคือ เมื่อต้องการค้นหาเจตนาที่แท้จริงของกฎหมาย หรือสัญญาซึ่งไม่สามารถสืบหาได้ เพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม ควรจะตีความโดยอิสระมากกว่าเคร่งครัดในถ้อยคำ หรือควรขยายความหมายของข้อความมากกว่าจำกัด”<sup>75</sup>

จากกฎเกณฑ์ของ Vattel นั้นชี้ให้เห็นในเบื้องต้นว่ามีหลักการอยู่ 2 หลักการ คือ หลักการตีความโดยขยายความและหลักการตีความโดยเคร่งครัด ซึ่ง Vattel เห็นว่า “ในสิ่งที่เท่าเทียมกัน” ควรตีความโดยขยายความ นั่นคือ ในกรณีต้องค้นหาเจตนารมณ์ที่แท้จริงของภาคีและไม่สามารถสืบหาได้ ต้องตีความโดยขยายความเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม

ในทางตรงข้ามหากเป็นสิ่งที่ “ไม่เท่าเทียมกัน” ก็ควรได้รับการตีความโดยเคร่งครัด กรณีนี้มีนักกฎหมายได้อธิบายขยายความต่อไปว่าในการตีความสนธิสัญญานั้น หากรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐมีความไม่เท่าเทียมกัน เช่น ชาตินิโอมินกับชาติด้อยพัฒนา เป็นต้น กรณีนี้ต้องตีความสนธิสัญญาโดยเคร่งครัด<sup>76</sup> เนื่องจากชาติด้อยพัฒนาอาจไม่มีอิสรภาพที่แท้จริงในการทำสนธิสัญญากับชาตินิโอมิน

<sup>74</sup> Garner, **Black's Law Dictionary**, 8<sup>th</sup> ed. ( Minnesota : West A Thomson Business, 2004 ), p. 838.

<sup>75</sup> Vattel, **The Law of Nations**, 2<sup>nd</sup> ed. ( James B. Scott Ed., 1964 ), p. 264.

<sup>76</sup> Rogoff, “Interpretation of International Agreement By Domestic Courts and The Politics of International Treaty Relations : Reflections on Some Recent Decisions of The United States Supreme Court,” **The American University Journal of International Law and Policy**, II ( 1996 ) : 619.

แท้จริงแล้ว หลักการตีความโดยเคร่งครัดนี้มีแนวความคิดมาจากหลักกฎหมายที่ว่า ในกรณีที่มีข้อสงสัย ให้ตีความไปในทางที่เป็นคุณแก่คู่กรณีฝ่ายซึ่งจะเป็นผู้ต้องเสียในมูลหนี้ ( In Case of Doubt The Contractual Obligation Must Be Interpreted In Favour of The Debtor )<sup>77</sup> หรือตามสุภาษิตละตินที่ว่า In Dubio Mitius<sup>78</sup> โดยหลักการนี้คำนึงถึงความเท่าเทียมกันของรัฐเป็นหลัก หากรัฐคู่สัญญาไม่เท่าเทียมกันแล้ว กรณีที่สนธิสัญญาเป็นที่สงสัย ต้องตีความให้เป็นประโยชน์แก่รัฐที่จะต้องเสียเปรียบนั่นเอง<sup>79</sup> หลักการตีความโดยเคร่งครัดนี้ ศาลสถิตย์ยุติธรรมระหว่างประเทศในคดี Free-Zones of Upper Savoy and The District of Gex<sup>80</sup> และคดี Wimbledon<sup>81</sup> ก็เคยนำหลักการนี้ขึ้นมาอธิบายวินิจฉัย

หลัก In Dubio Mitius นี้ จะคล้ายคลึงกับหลัก Contra Proferentem หรือหลักการตีความเมื่อกรณีเป็นที่สงสัย ให้ตีความเป็นผลร้ายแก่ภาคีผู้จัดทำร่างสนธิสัญญา ซึ่งเป็นหลักการตีความสนธิสัญญาที่สำคัญประการหนึ่งเช่นกัน<sup>82</sup> โดยหลักแล้วในการจัดทำสนธิสัญญามักจะมีการร่างสนธิสัญญาไว้ก่อน แล้วประเทศคู่สัญญาจะทำการตกลงกันโดยพิจารณาข้อบทต่าง ๆ ในสนธิสัญญา ในกรณีนี้ รัฐผู้จัดทำร่างสนธิสัญญาจะเป็นผู้รู้ดีที่สุดข้อบทต่าง ๆ จึงได้ร่างสนธิสัญญาขึ้นมา โดยมุ่งหวังว่าจะเป็นประโยชน์แก่ประเทศของตนมากที่สุด จึงเห็นได้ชัดว่าอีกรัฐหนึ่งอาจเป็นผู้เสียเปรียบ ดังนั้น ในกรณีเป็นที่สงสัย จึงควรตีความให้เป็นผลร้ายแก่รัฐผู้จัดทำร่างสนธิ

<sup>77</sup> Lauterpacht, *International Law*, p. 416.

<sup>78</sup> Ibid., p. 417.

<sup>79</sup> Ibid., p. 415.

<sup>80</sup> P.C.I.J., *Serie A/B*, No. 46, 1932, pp. 138-139.

<sup>81</sup> P.C.I.J., *Serie A*, No. 1, 1923, p. 24. ( Judgment of Aug. 17, 1923 )

<sup>82</sup> Berglin, "Treaty Interpretation and The Impact of Contractual Choice of Forum Clauses on The Jurisdiction of International Tribunals : The Iranian Forum Clause Decision of The Iran-United States Claims Tribunal," *Texas International Law Journal*, ( Winter, 1985 ) : 64.

สัญญาะนั้น ในอดีต หลักการนี้มีความสำคัญเป็นอย่างมาก<sup>83</sup> เพราะรัฐผู้ทำสัญญาทั้งหลายมีความได้เปรียบเสียเปรียบกันอย่างมาก ซึ่งบางครั้งการทำสนธิสัญญาในอดีต ผู้นำรัฐก็ไม่ได้ศึกษาทุกรายข้อว่ามีความหมายเป็นประการใด แต่ก็ลงนามทำสัญญาด้วยความไว้น้ำใจกันเป็นหลัก ดังนั้น หลักนี้จึงได้รับการปรับใช้โดยศาลภายในอย่างแพร่หลาย<sup>84</sup>

### 2.3 การจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969

ความคิดริเริ่มในการประมวลกฎหมายจารีตประเพณีกฎหมายระหว่างประเทศมีขึ้นอย่างจริงจังในตอนต้นศตวรรษที่ 20 โดยความพยายามของนักทฤษฎีกฎหมาย นักปรัชญา ที่ได้รวมตัวกันขึ้นเป็นองค์กรอิสระ เช่น งานประมวลกฎหมายของ Harvard Law School หรืองานประมวลกฎหมายของ Institut De Droit International (Institute of International Law) ซึ่งองค์กรอิสระเหล่านี้เล็งเห็นถึงความเสียเปรียบของจารีตประเพณีระหว่างประเทศ เมื่อเทียบกับสนธิสัญญาในเรื่องของความชัดเจนในด้านขอบเขตการบังคับใช้และเนื้อหา รวมทั้งข้อจำกัดในพันธกรณี การประมวลกฎหมายจารีตประเพณี ให้อยู่ในรูปของกฎหมายลายลักษณ์อักษรจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่ง<sup>85</sup>

<sup>83</sup> Lauterpacht, " Restrictive Interpretation and The Principle of Effectiveness in The Interpretation of Treaties," **British Yearbook of International Law**, 26 ( 1949 ) : 63-64.

<sup>84</sup> See Sch. V. Germany, Judgment of April 14, 1932, Ger., 137 Reichsgerichts in Zivilsachen 1 ( 1932 ), 6 Ann. Dig. 380; Goldenbery Case ( Ger. V. Rom. ), 2 R. International Arbitration Awards 901, 907 ( 1928 ); Weitzenhoffer V. Germany, 3 Ann. Dig. 366, 367 ( 1926 ) ( Roumano-German Mixed Arbitral Tribunal ); The Lusitania ( U.S. V. Germany ), 2 Ann. Dig. 340 ( 1923 ) ( U.S.-Ger. Mixed Claims Comm'n ).

<sup>85</sup> ศารทูล สันติวาสะ, "การประมวลกฎหมายจารีตประเพณีในกฎหมายระหว่างประเทศ," หน้า 182.

ในส่วนของการประมวลกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศในสนธิสัญญานั้น หากจะว่าไปแล้ว นักกฎหมายระหว่างประเทศได้ให้ความสนใจในการประมวลกฎหมายสนธิสัญญาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1876 ในงานประมวลกฎหมายของเดวิด ดี. ฟิลด์ ( David D. Field ), Bluntschi ปี ค.ศ. 1881 และ Fiore ปี ค.ศ. 1918 ตามลำดับ แต่ไม่ได้ศึกษากันอย่างจริงจังมากนัก<sup>86</sup> เริ่มศึกษากันอย่างจริงจังเมื่อต้นศตวรรษที่ 20 และไม่ได้เริ่มโดยองค์การระหว่างประเทศแต่ประการใด ตามหลักฐานที่ปรากฏในสมัยองค์การสันนิบาตชาติไม่พบว่ามีกรมมอบหมายให้องค์กรใดเป็นผู้มีหน้าที่ประมวลกฎหมายจารีตประเพณีในสนธิสัญญา ปรากฏแต่เพียงการพยายามประมวลกฎหมายสนธิสัญญาโดยองค์การอิสระ คือ สถาบันกฎหมายระหว่างประเทศแห่งอเมริกัน ( American Institute of International Law ) เมื่อปี ค.ศ. 1925 ในโครงการที่ 21 ของสถาบัน ฯ เฉพาะส่วนของสนธิสัญญาประกอบด้วย 6 มาตราหลัก ๆ และแยกออกเป็น 2 ฉบับ คือ ฉบับที่เป็นทางการและฉบับที่ไม่เป็นทางการ

ฉบับที่เป็นทางการนั้น ได้นำไปเข้าที่ประชุม Havana เพื่อพิจารณา ที่ประชุม Havana ได้พิจารณาเมื่อเดือนมกราคมถึงเดือนกุมภาพันธ์ ค.ศ. 1928 และแก้ไขเพิ่มเติมจนกลายเป็น 21 มาตรา ซึ่งมีความละเอียดมากกว่าเดิม โดยแบ่งออกเป็นส่วนย่อย ๆ เช่น ส่วนที่ว่าด้วยการบังคับตามสนธิสัญญา การสิ้นสุดแห่งสนธิสัญญา เป็นต้น เมื่อพิจารณาเสร็จจึงเรียกว่า Havana Convention on Treaties 1928

ฉบับที่ไม่เป็นทางการของสถาบันกฎหมายระหว่างประเทศแห่งอเมริกัน ได้รับการพัฒนาต่อโดยงานประมวลกฎหมายของ Harvard Law School พัฒนาออกมาโดย Harvard Research In International Law เรียกกันว่า Harvard Draft Convention เมื่อทำเสร็จแล้วมีมากถึง 36 มาตรา ครอบคลุมทุกเกณฑ์ ทฤษฎีต่าง ๆ ในสนธิสัญญาที่จำเป็นแทบทั้งสิ้น Harvard Draft Convention ฉบับนี้จึงได้รับการยอมรับว่าเป็นฉบับที่ค่อนข้างสมบูรณ์มากที่สุดในขณะนั้น เนื่องจากประกอบด้วยการศึกษาอย่างละเอียดลึกซึ้งถึงแนวทางการปฏิบัติของรัฐ ( States

---

<sup>86</sup> Yearbook of International Law Commission ( 2nd Session 1950 ) Vol. II, p. 222.

Practice ) ทั้งระดับในประเทศและระดับระหว่างประเทศ ทั้งยังเลือกสรรผลงานเขียนเกี่ยวกับกฎหมายระหว่างประเทศว่าด้วยสนธิสัญญาโดยนักวิชาการที่มีชื่อเสียงมาวิเคราะห์<sup>87</sup>

นอกจากนี้ องค์การอิสระที่มีส่วนสำคัญอย่างมากในการประมวลกฎหมายจารีตประเพณีในสนธิสัญญาก็คือ สถาบันกฎหมายระหว่างประเทศ ( Institut De Droit International : Institute of International Law ) โดยตั้งผู้รายงานต่อคณะกรรมการ ( The Rapporteur ) เพื่อศึกษาถึงกฎหมายสนธิสัญญาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1873 จนกระทั่งถึงหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 ว่า จารีตประเพณีในสนธิสัญญามีอยู่อย่างไรบ้าง รายงานของสถาบันกฎหมายระหว่างประเทศเช่นนี้ จึงมีประโยชน์ต่อการประมวลกฎหมายสนธิสัญญาของคณะกรรมการกฏหมายระหว่างประเทศอย่างยิ่ง จะเห็นได้จากการที่คำอธิบายรายมาตรา ( Commentaries ) ของอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ก็อ้างอิงงานของสถาบันกฎหมายระหว่างประเทศอยู่ในหลายมาตรา<sup>88</sup>

หลังจากมีการจัดตั้งองค์การสหประชาชาติขึ้น สมัชชาใหญ่แห่งสหประชาชาติก็มีมติให้ก่อตั้งคณะกรรมการกฏหมายระหว่างประเทศ โดย Resolution 174 (Ii) และ 175 Ii/21 Nov. 1947<sup>89</sup> เพื่อทำหน้าที่ในการประมวลกฎหมายจารีตประเพณี และพัฒนากฎหมายระหว่างประเทศ โดยในส่วนของกฎหมายสนธิสัญญา คณะกรรมการกฏหมายระหว่างประเทศได้มีการกล่าวถึงและอภิปรายในที่ประชุมครั้งแรกเมื่อปี ค.ศ. 1949 ซึ่งเป็นเพียงการอภิปรายเป็นเรื่อง ๆ ไป ไม่ครอบคลุมทุกเรื่องในสนธิสัญญา และตั้งผู้รายงานพิเศษ ( The Special Rapporteur ) คือ James Lesley Brierly ( ซึ่งต่อมาได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้พิพากษาศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ ) เป็นผู้ศึกษาและรวบรวมจารีตประเพณีในสนธิสัญญา เพื่อรายงานแก่ที่ประชุมคณะกรรมการ

<sup>87</sup> Rosenne, *The Law of Treaties : A Guide to The Legislative History of The Vienna Convention*, ( Leyden : A.W. Sijthoff, Printing Division, 1970 ), pp. 31-32.

<sup>88</sup> See Yearbook of The International Law Commission ( 1966 ).

<sup>89</sup> ศารทูล สันติวาสะ, “การประมวลกฎหมายจารีตประเพณีในกฎหมายระหว่างประเทศ,” หน้า 185-186.

Brierly ได้เสนอรายงานแก่ที่ประชุมคณะกรรมการ ๗ ครั้ง 3 ครั้ง คือ ครั้งแรก ( First Report on The Law of Treaties : Brierly I ) เมื่อปี ค.ศ. 1950<sup>90</sup> ครั้งที่สอง ( Second Report on The Law of Treaties : Brierly II ) เมื่อปี ค.ศ. 1951<sup>91</sup> และครั้งที่สาม ( Third Report on The Law of Treaties : Brierly III ) เมื่อปี ค.ศ. 1952<sup>92</sup> สำหรับรายงานของ Brierly นั้น เป็นการรวบรวมกฎหมายจารีตประเพณีในสนธิสัญญาจำนวน 11 มาตรา และค่อนข้างกว้าง แต่มีภาคผนวกประกอบไปด้วย Harvard Draft Convention 1935, Convention on National Commission of American Jurist, Rio De Janeiro 1927, และงานประมวลกฎหมายของ David D. Field ( 1976 ), Bluntschli ( Version of 1881 ) และ Fiore ( Version of 1918 ) อย่างไรก็ตาม งานของ Brierly แสดงให้เห็นถึงความล้มเหลวในอดีตในการพยายามประมวลกฎหมายจารีตประเพณีในสนธิสัญญาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1870 เป็นต้นมา<sup>93</sup>

ผู้รายงานพิเศษ ( The Special Rapporteur ) ของคณะกรรมการกฎหมายระหว่างประเทศ คนต่อมาคือ Sir Hersch Lauterpacht ได้รับมอบหมายให้ศึกษาและนำเสนอรายงานในครั้งแรก ( Lauterpacht I ) ในปี ค.ศ. 1953<sup>94</sup> และครั้งถัดไป ( Lauterpacht II ) ในปี

---

<sup>90</sup> Yearbook of The International Law Commission ( 2nd Session 1950 ) Vol. II, p. 222., U.N. Doc A/CN. 4/23 ( 1950 ).

<sup>91</sup> Yearbook of The International Law Commission ( 3rd Session 1951 ) Vol. II, p. 70., U.N. Doc A/CN. 4/43 ( 1951 ).

<sup>92</sup> Yearbook of The International Law Commission ( 4th Session 1952 ) Vol. II, p. 50., U.N. Doc A/CN. 4/54 ( 1952 ).

<sup>93</sup> Wetzel and Raushning, **The Vienna Convention on The Law of Treaties : Travaux Preparatoires**, ( Frankfurt : Alfrad Metzner Verlag GmbH, 1978 ), p. 20.

<sup>94</sup> Yearbook of The International Law Commission ( 5th Session 1953 ) Vol. II, p. 90.



1954<sup>95</sup> สำหรับ Lauterpacht นั้น ได้นำเสนอรายงานฉบับแรกเป็นร่างการประมวลกฎหมายจารีตประเพณีรวม 18 มาตรา พร้อมบทวิจารณ์ เมื่อนำเสนอคณะกรรมการ และคณะกรรมการได้วิจารณ์ทั้ง 18 มาตราแล้ว Lauterpacht ก็ได้นำเสนอรายงานฉบับที่ 2 ต่อไป แต่หน้าที่ของ Lauterpacht ได้สะดุดลงเมื่อได้รับการเลือกตั้งให้ดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ อย่างไรก็ดี แม้จะเป็นช่วงระยะเวลาอันสั้นที่ Lauterpacht ได้เข้ามาเป็นผู้รายงานพิเศษของคณะกรรมการกฎหมายระหว่างประเทศ แต่งานของ Lauterpacht ก็ถือว่ามีค่ามาก เนื่องจากก่อนหน้านี้อ Lauterpacht ได้เป็นผู้รายงานของสถาบันกฎหมายระหว่างประเทศ ซึ่งมีหน้าที่ในการศึกษาและรวบรวมกฎหมายจารีตประเพณีในสนธิสัญญา โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในประเด็นเรื่องการตีความสนธิสัญญาอยู่แล้ว<sup>96</sup>

หลังจาก Lauterpacht เข้ารับตำแหน่งผู้พิพากษาศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ คณะกรรมการกฎหมายระหว่างประเทศจึงแต่งตั้ง Sir Gerald Fitzmaurice เป็นผู้รายงานพิเศษแทน

<sup>95</sup> Yearbook of The International Law Commission ( 6th Session 1954 ) Vol. II, p. 123.

<sup>96</sup> \_\_\_\_\_, **Treaty Interpretation and Practical Reason : Towards A General Theory of Legal Interpretation**, ( Sydney : The Law Book Company Limited, 1967 ), p. 18.

Fitzmarice เสนอรายงานต่อคณะกรรมการสิทธิการถึง 5 ฉบับ ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1956 ถึง 1960 จำนวน 136 มาตรา<sup>97</sup> ซึ่งค่อนข้างเยอะ แต่ประกอบด้วยเนื้อหาในแต่ละมาตราที่สั้นและเข้าใจได้

ผู้รายงานพิเศษคนสุดท้ายก็คือ Sir Humphrey Waldock เข้ารับตำแหน่งเมื่อปี ค.ศ. 1961<sup>98</sup> ได้จัดทำร่างรายงานขึ้นมาทั้งสิ้น 6 ฉบับ โดยฉบับเมื่อปี ค.ศ. 1966 เป็นฉบับสุดท้าย และได้รับการอภิปรายให้ความเห็นจากรัฐต่าง ๆ ที่เป็นสมาชิกขององค์การสหประชาชาติ จนในที่สุดอนุสัญญากรุงเวียนนา ๔ ฉบับสุดท้ายที่เปิดให้รัฐต่าง ๆ ที่เปิดให้รัฐต่าง ๆ ร่วมลงนามในปี ค.ศ. 1969 และมีผลใช้บังคับเมื่อปี ค.ศ. 1980 เมื่อรัฐต่าง ๆ ลงนามครบตามที่กำหนดไว้

## 2.4 กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาภายหลังจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969

หลังจากการจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญาสิ้นสุดลงเมื่อปี ค.ศ. 1969 และเปิดให้รัฐต่าง ๆ ลงนามเป็นภาคี จนในที่สุดก็ใช้บังคับได้เมื่อวันที่ 27 มกราคม ค.ศ.

---

<sup>97</sup> Yearbook of The International Law Commission ( 8th Session 1956 ) Vol. II, p. 104., U.N. Doc A/CN. 4/101 ( 1956 ).

Yearbook of The International Law Commission ( 9th Session 1957 ) Vol. II, p. 16., U.N. Doc A/CN. 4/107 ( 1957 ).

Yearbook of The International Law Commission ( 10th Session 1958 ) Vol. II, p. 20., U.N. Doc A/CN. 4/115 ( 1958 ).

Yearbook of The International Law Commission ( 11th Session 1959 ) Vol. II, p. 37., U.N. Doc A/CN. 4/120 ( 1959 ).

Yearbook of The International Law Commission ( 12th Session 1960 ) Vol. II, p. 69., U.N. Doc A/CN. 4/130 ( 1960 ).

<sup>98</sup> Rosenne, *The Law of Treaties : A Guide to The Legislative History of The Vienna Convention*, p. 34.

1980 เนื่องจากมีสมาชิกลงนามครบ 35 ประเทศ และหลังจากนั้นเมื่อปี ค.ศ. 1986 ก็ได้มีการจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญาระหว่างรัฐกับองค์การระหว่างประเทศ หรือระหว่างองค์การระหว่างประเทศด้วยกัน แต่ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จะไม่กล่าวถึงอนุสัญญาฉบับหลัง เนื่องจากหลักการตีความของอนุสัญญากรุงเวียนนา ๗ ฉบับหลังนี้เหมือนกันกับอนุสัญญากรุงเวียนนา ๗ ฉบับแรกทุกถ้อยคำ ต่างกันก็เพียงแต่ต้องปรับใช้กับองค์การระหว่างประเทศด้วยเท่านั้น ดังนั้น จึงไม่จำเป็นต้องกล่าวถึง

สำหรับกฎเกณฑ์การตีความตามอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญานั้น ปรากฏอยู่ในมาตรา 31-33 ซึ่งวางหลักไว้ว่า

มาตรา 31 บัญญัติว่า

“1. สนธิสัญญานั้นให้ตีความด้วยความสุจริตตามความหมายธรรมดาของถ้อยคำในบริบท และพิจารณาถึงความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญานั้น

2. คำว่าบริบทที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ของการตีความสนธิสัญญานั้น นอกจากตัวบทแล้วให้รวมถึงอาร์ัมภบท และภาคผนวกของ :

(เอ) ความตกลงใด ๆ เกี่ยวกับสนธิสัญญา ซึ่งได้ทำขึ้นระหว่างภาคีทั้งหมดที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการทำสนธิสัญญานั้น

(บี) เอกสารใด ๆ ของภาคีฝ่ายหนึ่งหรือหลายฝ่าย ที่เกี่ยวเนื่องกับการทำสนธิสัญญานั้น และได้รับการยอมรับโดยภาคีอื่น ๆ ว่าเป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญา

3. ให้คำนึงถึงสิ่งต่อไปนี้ร่วมกันไปกับบริบท

(เอ) ความตกลงใด ๆ ในภายหลังระหว่างภาคีเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญานั้น หรือการใช้ปฏิบัติของบทบัญญัติสนธิสัญญาดังกล่าว

(บี) ทางปฏิบัติใด ๆ ภายหลังในการใช้ปฏิบัติสนธิสัญญา ซึ่งแสดงถึงความตกลงของภาคีเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญา

(ซี) กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องใด ๆ ซึ่งปรับใช้ได้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคี

4. ให้ถือความหมายพิเศษเฉพาะแก่ถ้อยคำ ถ้าปรากฏว่าภาคีมีความตั้งใจเช่นนั้น”

มาตรา 32 บัญญัติว่า “ให้ใช้ข้อวิธีที่ใช้ประกอบการตีความ ซึ่งรวมถึงงานเตรียมร่างสนธิสัญญา และสภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญา เพื่อเป็นการยืนยันความหมายอันเป็นผลมาจากการปรับใช้มาตรา 31 หรือเพื่อพิจารณาความหมายเมื่อการตีความตามมาตรา 31 แล้ว

(เอ) ความหมายยังคลุมเครือหรือไม่แจ่มชัด หรือ

(บี) ผลของการตีความนั้นเห็นได้ชัดว่าเกินวิสัยที่จะเชื่อว่าเป็นไปได้ หรือไม่ชอบด้วยเหตุผล”

มาตรา 33 บัญญัติว่า

“1. เมื่อสนธิสัญญาได้รับการรับรองความถูกต้องแล้ว โดยทำขึ้นเป็นสองภาษาหรือมากกว่านั้น ตัวบทในแต่ละภาษาย่อมใช้เป็นหลักยึดถือโดยเท่าเทียมกัน เว้นแต่ว่าสนธิสัญญาได้บัญญัติ หรือภาคีตกลงกันว่าในกรณีที่มีการคลาดเคลื่อนกันให้ใช้ตัวบทใดโดยเฉพาะเป็นหลัก

2. ถ้อยความของสนธิสัญญาที่เป็นภาษาอื่นนอกจากภาษาหนึ่งภาษาใดที่ตัวบทได้รับการรับรองถูกต้องมา ให้ถือว่าเป็นตัวบทจริงได้ก็ต่อเมื่อสนธิสัญญาได้บัญญัติไว้เช่นนั้น หรือได้มีการตกลงกันเช่นนั้น

3. ถ้อยคำของสนธิสัญญานั้น ให้สันนิษฐานว่ามีความหมายอย่างเดียวกันในแต่ละตัวบทจริง

4. เว้นไว้แต่กรณีที่มีตัวบทโดยเฉพาะหนึ่งใดใช้เป็นหลักตามวรรค 1 เมื่อเปรียบเทียบตัวบทแล้วมีความแตกต่างกันโดยที่ไม่อาจแก้ปัญหาคำได้โดยการใช้อย่างมาตรา 31 และ 32 ให้ถือเอาความหมายซึ่งเข้ากับตัวบททั้งหลายเหล่านั้นได้ดีที่สุด โดยคำนึงถึงความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญานั้น”

จะเห็นได้ว่าหากแยกมาตรา 31-32 อธิบาย ( ผู้เขียนจะไม่กล่าวถึงมาตรา 33 ซึ่งไม่เป็นปัญหามากนักในทางปฏิบัติ ) สามารถแยกอธิบายได้หลายหลักการ ซึ่งเป็นผลจากการรวบรวมหลักการตีความที่กระจัดกระจายอยู่ในอดีตมาอยู่ในที่เดียวกัน แม้จะไม่ใช้ทั้งหมดแต่ก็เป็นส่วนใหญ่ที่สำคัญ

อย่างไรก็ดี แม้จะแยกทั้งสองมาตราออกมาพิจารณาได้หลายข้อเช่นนี้ กฎเกณฑ์ทั้งหลาย ทั้งปวงก็ยังคงมีที่มาจากสำนักความคิดทั้งสามที่ผู้เขียนได้อธิบายไปแล้ว แต่ปัญหาต่อไปก็คือว่า เมื่อถึงกรณีต้องตีความ มีกฎเกณฑ์ใดที่มีค่าบังคับหรือมีศักดิ์สูงสุด

ปัญหานี้คณะกรรมการมารีการกฎหมายระหว่างประเทศได้ให้คำอธิบายไว้ว่า หลักการต่าง ๆ ที่ปรากฏในมาตรา 31 นั้น ไม่ได้มีหลักการใดที่เหนือกว่ากัน เพราะหัวข้อเรื่องของมาตรา 31 คือ “General Rule of Interpretation” เป็นการแสดงให้เห็นเบื้องต้นว่า ผู้ร่างไม่ต้องการให้แต่ละ หลักการที่ปรากฏในมาตรา 31 มีศักดิ์เหนือกว่ากัน แต่ประสงค์ให้พิจารณาทุกหลักการ “ร่วมกัน” มิฉะนั้นแล้วหัวข้อเรื่องของมาตรานี้คงใช้คำว่า “General Rules of Interpretation” ประกอบกับวรรค 2 เองก็เป็นการอธิบายว่า “Context” หมายถึงอะไร และรวมถึงอะไรบ้าง ซึ่งก็เป็นการอธิบายคำว่า “Context” ในวรรคแรก และวรรค 3 ก็ยังบัญญัติต่อไปว่า “There Shall be Taken Into Account, Together With The Context.” อันเป็นการบอกอย่างชัดแจ้งเลยว่า ให้พิจารณาสิ่งต่อไปนี้ “ร่วมกัน” กับบริบท นั่นคือโยงไปหาวรรคแรกอีกเช่นกัน ส่วนวรรค 4 นั้น หากพิจารณาผิวเผินจะดูเหมือนว่าเป็นหลักการที่พิจารณาแยกออกไป แต่ความเป็นจริงแล้ว วรรค 4 ก็ยังมีความสัมพันธ์กับวรรคแรก โดยเป็นข้อยกเว้นของความหมายธรรมดา กล่าวคือ หากภาคิมีความประสงค์ จะไม่ใช้ถ้อยคำในความหมายธรรมดานั้นเอง ก็ให้ตีความตามความหมายที่ภาคิประสงค์นั่นเอง ก็เป็นการโยงไปพิจารณาวรรคแรกอีกเช่นกัน<sup>99</sup>

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า มาตรา 31 นั้น มิได้มีหลักการใดมีศักดิ์เหนือกว่าหลักการอื่นในมาตรา เดียวกัน อย่างไรก็ตาม หลักการสำคัญอันเป็นที่ยอมรับกันมานานว่าควรเป็นหลักการที่ได้รับการ พิจารณาเป็นหลักการเริ่มต้น ( Starting Point ) หรือหลักการแรกก็คือ หลักการตีความตามตัว อักษรในความหมายธรรมดานั้นเอง<sup>100</sup> ซึ่งผู้เขียนได้อธิบายถึงความสำคัญของหลักการนี้ไปแล้วใน หัวข้อก่อน

<sup>99</sup> Wetzel and Raushning, *The Vienna Convention on The Law of Treaties : Travaux Préparatoires*, p. 252.

<sup>100</sup> Ibid.

ส่วนมาตรา 32 นั้น ตัวบทอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ได้กล่าวไว้อย่างชัดเจนว่าจะใช้มาตรา นี้ก็ต่อเมื่อได้ใช้วิธีการตามมาตรา 31 แล้ว<sup>101</sup> จึงใช้หัวข้อเรื่องว่า ข้อพิจารณาประกอบการตีความ ( Supplementary Means of Interpretation ) เป็นการบอกให้ทราบว่ามาตรา 32 นั้นพิจารณา เป็นลำดับหลัง ซึ่งจะได้อธิบายต่อไปเมื่อก้าวถึงมาตรา 32

ในหัวข้อนี้ ผู้เขียนจะอธิบายหลักการตีความต่าง ๆ ที่ปรากฏในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ โดยแยกพิจารณาออกเป็น 10 หัวข้อ ดังนี้

- (1) หลักสุจริต
- (2) หลักการตีความตามความหมายธรรมดา
- (3) หลักการตีความโดยคำนึงถึงบริบท
- (4) หลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์
- (5) หลักการตีความโดยพิจารณาความตกลงภายหลังระหว่างภาคีเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญา
- (6) หลักการตีความโดยพิจารณาถึงแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐ
- (7) หลักการตีความโดยพิจารณากฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้อง และ ใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคี
- (8) หลักการตีความตามความหมายพิเศษ
- (9) หลักการพิจารณาข้อวิธีที่ใช้ประกอบการตีความ
- (10) หลักการตีความอื่นที่มีได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ

โดยในการอธิบาย ผู้เขียนจะอธิบายถึงความเปลี่ยนแปลงของหลักการตีความต่างๆ เปรียบเทียบกับหลักการในอดีต ตามที่ได้อธิบายไว้ในหัวข้อก่อน ๆ ว่ามีความเปลี่ยนแปลงประการใดบ้าง รวมถึงแนวการปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความในสังคมนระหว่างประเทศว่ามีแนวโน้มไปอย่างไร

<sup>101</sup> See Vienna Convention on The Law of Treaties of 1969 Article 32.



### 2.4.1 หลักสุจริต ( Good Faith )

ในความหมายอย่างกว้าง หลักสุจริตเป็นหลักที่มุ่งเน้นให้เจตนาธรรมณ์ ( Spirit ) ของสนธิสัญญาอยู่เหนือตัวบท ( Text ) และให้ใช้หลักนี้อ้างถึงเป็นการเฉพาะในการพิสูจน์ถ้อยคำตามตัวอักษรของเอกสาร<sup>102</sup>

หลักสุจริตปรากฏในบริบทมาตรา 31 ของอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ซึ่งเป็นที่ชัดเจนว่าหลักสุจริตมีขอบเขตจำกัดมาก ใช้ในฐานะที่เป็นส่วนเสริมความสมบูรณ์ของเนื้อหาในตัวบท และมีความมุ่งหมายที่จะลดความเคร่งครัดตามตัวอักษร ในทางตรงข้ามหลักสุจริตเป็นหลักที่กำหนดเพื่อมิให้มีการตีความที่แคบเกินควร เพื่อป้องกันความบกพร่องในถ้อยคำของตัวบท และเพื่อป้องกันความบกพร่องในการร่างสนธิสัญญา รวมทั้งเพื่อป้องกันความกำกวมในตัวบท และเพื่อมิให้รัฐภาคีเกิดความเข้าใจผิดกัน<sup>103</sup> จึงดูเหมือนว่าหลักสุจริตตามมาตรา 31 จะทำให้เกิดความยืดหยุ่นในการปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความทั้งหลายนั่นเอง

นอกจากในมาตรา 31 แล้ว อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ยังวางหลักเกี่ยวกับหลักสุจริตไว้อีกหลายที่ด้วยกัน เช่น ในอารัมภบทบัญญัติว่า “Noting That The Principles of Free Consent and of Good Faith and ...” ในมาตรา 26 บัญญัติว่า “Every Treaty In Force Is Binding Upon The Parties to It and Must Be Performed By Them In Good Faith.” ในมาตรา 46 วรรค 2 บัญญัติว่า “A Violation Is Manifest If It Would Be Objectively Evident to Any State Conducting Itself In The Matter In Accordance With Normal

---

<sup>102</sup> Francis G. Jacobs, “Varieties of Approach to Treaty Interpretation : With Special Reference For The Draft Convention on The Law of Treaties Before The Vienna Diplomatic Conference,” **The International and Comparative Law Quarterly**, 18 ( April, 1969 ) : 333.

<sup>103</sup> Ibid.

Practice and In Good Faith.” และในมาตรา 69 (2) (B) บัญญัติว่า “Acts Performed In Good Faith ...”<sup>104</sup>

หลักเหล่านี้ย่อมมีความหมายเป็นไปในทางเดียวกัน และมีที่มาจากหลักกฎหมายแฝงในกฎหมายภายในเช่นเดียวกัน คำว่า “สุจริต” ( Good Faith หรือ Bona Fide ) นั้น หากจะอธิบายโดยละเอียดแล้วคงต้องศึกษาเพิ่มเติมอีกมาก เพราะหลักสุจริตเป็นผลมาจากจิตใจ ซึ่งแสดงออกด้วยการกระทำ หากปรับใช้ในกรณีการตีความแล้ว ก็คือการปฏิบัติตามพันธกรณีอย่างตรงไปตรงมา ไม่บิดพลิ้ว หรือหลบเลี่ยง ไม่ใช่รู้อยู่แล้วว่าเจตนาที่แท้จริงเป็นอย่างไร แล้วจึงใจตีความให้เป็นอย่างอื่น<sup>105</sup> ดังนั้น หลักสุจริตจึงเป็นหัวใจสำคัญและใช้บังคับได้แก่ทุกสนธิสัญญา ไม่ว่าจะเป็นสนธิสัญญาสองฝ่ายหรือหลายฝ่าย

#### 2.4.2 หลักการตีความตามความหมายธรรมดา

อนุสัญญากรุงเวียนนาได้วางหลักการตีความตามความหมายธรรมดาไว้ในมาตรา 31 ตอนหนึ่งว่า “สนธิสัญญานั้นให้ตีความโดยสุจริตตามความหมายธรรมดาของถ้อยคำ...” ดังนั้นจะเห็นได้ว่า เมื่อพิจารณาจากตัวบทในเบื้องต้นแล้ว การตีความตามความหมายธรรมาดูเหมือนจะเป็นหลักการสำคัญทีเดียว เพราะเป็นหลักต้น ๆ ของมาตรานี้นั่นเอง

แนวความคิดที่สำคัญของหลักการตีความตามความหมายธรรมาก็คือ ถ้อยคำหรือข้อความที่ปรากฏในสนธิสัญญาย่อมแสดงถึงเจตนารมณ์ร่วมกัน<sup>106</sup> ของภาคีทั้งหลายในสนธิ

<sup>104</sup> See Vienna Convention on The Law of Treaties of 1969.

<sup>105</sup> อรุณ ภาณุพงศ์, “การตีความสนธิสัญญา,” ใน รวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์สัญญา ธรรมศักดิ์, หน้า 217.

<sup>106</sup> Hyde, “Jude Anzilotti on The Interpretation of Treaties,” The American Journal of International Law, p. 505.

สัญญา ซึ่งมุ่งผูกพันกันตามตัวอักษรในความหมายธรรมดาที่ปรากฏในสนธิสัญญา<sup>107</sup> ตามที่ผู้เขียนได้อธิบายไว้แล้วในหัวข้อก่อน<sup>108</sup> ซึ่งโดยหลักการแล้ว การตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดากับหลักการตีความตามตัวอักษรที่ปรากฏในอนุสัญญากรุงมิได้มีความแตกต่างกันมากนัก

วิธีการพิจารณาความหมายธรรมดาของตัวอักษรนั้นเริ่มมีความชัดเจนขึ้นมาบ้าง โดยสิ่งสำคัญมากสิ่งหนึ่งที่ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศหรือองค์กรระดับข้อพิพาทระหว่างประเทศ มักจะใช้เป็นเครื่องมือในการค้นหาความหมายก็คือ พจนานุกรม ( Dictionaries ) เห็นได้จากกรณี Application For Revision of The Judgment of 11 July 1996 In The Case Concerning Application of The Convention on The Prevention and Punishment of The Crime of Genocide ( Preliminary Objections ) ระหว่างบอสเนีย-เฮอร์เซโกวีนากับยูโกสลาเวีย ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้วินิจฉัยเมื่อวันที่ 3 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2003 โดยอ้างถึงพจนานุกรม Black's Law Dictionary ประกอบกับพจนานุกรม The Concise Oxford Dictionary of Current English ฉบับปัจจุบันในการค้นหาความหมายของคำว่า "Fact" ในมาตรา 61 ของอนุสัญญาป้องกันและลงโทษอาชญากรรมอันเป็นการทำลายล้างเผ่าพันธุ์ ศาลได้กล่าวว่า การใช้พจนานุกรมเป็นการหาความหมายธรรมดาของถ้อยคำ<sup>109</sup> ซึ่งก่อนหน้านั้นในคดีเดียวกัน ศาลก็ได้ออกคำสั่งเมื่อวันที่ 17 ธันวาคม ค.ศ. 1997 โดยอ้างถึงพจนานุกรมทั้งสองเล่มที่กล่าวมาแล้ว ในการหาความหมายของคำว่า "Counter-Claim"<sup>110</sup> เช่นกัน

แต่มีข้อสังเกตว่า การที่ศาลอ้างถึงพจนานุกรมทั้งสองฉบับได้นั้น ข้อความในพจนานุกรมจะต้องเป็นไปในแนวทางเดียวกัน หากข้อความในพจนานุกรมทั้งหลายมีหลายความหมาย หรือพจนานุกรมหลาย ๆ ฉบับมีความหมายไม่ตรงกัน ผู้เขียนเห็นว่าศาลไม่ควรใช้พจนานุกรมใดพจนานุกรมหนึ่งเป็นเครื่องมือในการหาความหมายธรรมดา ซึ่งเป็นไปตามคำวินิจฉัย

<sup>107</sup> McNair, *The Law of Treaties*, p. 365.

<sup>108</sup> โปรดดูคำอธิบายในหัวข้อหลักการตีความหมายธรรมดาในหัวข้อ 2.2.1

<sup>109</sup> *I.C.J. Reports*, 2003 p. 43.

<sup>110</sup> *I.C.J. Reports*, 1997 p. 289.

ของศาลยุติธรรมระหว่างประเทศในกรณี Avena and Other Mexican Nationals ระหว่างเม็กซิโกกับสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นเรื่องของการวินิจฉัยข้อเท็จจริงตามมาตรา 36 ของอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยความสัมพันธ์ทางการทูต ค.ศ. 1963 ศาลได้วินิจฉัยเมื่อวันที่ 31 มีนาคม ค.ศ. 2004 เกี่ยวกับการหาความหมายของคำว่า “Without Delay” ในมาตรา 36 และ “Immediately” ในมาตรา 14 ว่าด้วย “ความหลากหลายทางภาษาของอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยความสัมพันธ์ทางการทูต ศาลพบว่าความหมายตามพจนานุกรมมีความหลากหลาย ดังนั้น จึงจำเป็นต้องหาความเข้าใจของถ้อยคำเหล่านี้จากที่อื่น”<sup>111</sup>

นอกจากพจนานุกรมทั้งสองเล่มคือ Black’s Law Dictionary และ The Concise Oxford Dictionary แล้ว ในคดี Islamic Republic of Iran V. U.S. ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็ใช้ Shorter Oxford Dictionary ค้นหาความหมายของคำว่า “Freedom of Commerce” ของสนธิสัญญา Fcn ( The Treaty of Friendship, Commerce and Navigation Between The Parties ) ว่าหมายถึง “Mercantile Transaction”<sup>112</sup> เช่นเดียวกับกรณี Legality of Threat or Use of Nuclear Weapons<sup>113</sup> และกรณี Arbitral Award of July 31, 1989<sup>114</sup> ก็ใช้พจนานุกรม Shorter Oxford Dictionary และยังมีพจนานุกรมอื่น ๆ อีกหลายเล่มที่ศาลนำมาอ้างอิงเพื่อค้นหาความหมายธรรมดา เช่น Webster’s New International Dictionary<sup>115</sup> เป็นต้น

จะเห็นว่าแนวทางปฏิบัติของศาลยุติธรรมระหว่างประเทศในการค้นหาความหมายธรรมดาของถ้อยคำ วิธีการหนึ่งที่ใช้ คือ วิธีการหาความหมายจากพจนานุกรมอันเป็นที่ยอมรับสามารถใช้อ้างอิงได้ ซึ่งมีข้อสังเกตประการหนึ่งว่า ศาลไม่ได้ผูกขาดในการใช้พจนานุกรมใดเพียง

<sup>111</sup> I.C.J. Reports, 2004 p. 48.

<sup>112</sup> I.C.J. Reports, 2003 p. 313.

<sup>113</sup> I.C.J. Reports, 1996 p. 510.

<sup>114</sup> I.C.J. Reports, 1991 p. 115.

<sup>115</sup> I.C.J. Reports, 1989 p. 136.

อย่างเดียว แต่จะพิจารณาว่าคำ ๆ หนึ่งควรหาความหมายจากพจนานุกรมใด และอาจไม่ใช่พจนานุกรมเพียงฉบับเดียวที่ศาลอ้างถึง

นอกจากศาลยุติธรรมระหว่างประเทศจะใช้พจนานุกรมต่าง ๆ เพื่อหาความหมายธรรมดาของถ้อยคำแล้ว องค์การอุทธรณ์ขององค์การการค้าโลก ( Appellate Body ) ซึ่งเป็นผู้รับข้อพิพาทขั้นสุดท้ายขององค์การการค้าโลก ก็หาความหมายธรรมดานี้จากพจนานุกรมในหลาย ๆ คดีที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ โดยเฉพาะในคดี United States-Continued Dumping and Subsidy offset Act of 2000 Appellate Body ได้ออกรายงานเมื่อวันที่ 16 มกราคม ค.ศ. 2003 โดยมีใจความสำคัญเกี่ยวกับการปรับใช้พจนานุกรมตอนหนึ่งว่า “สิ่งที่ควรจดจำไว้ก็คือว่า พจนานุกรมทั้งหลายมีความสำคัญอย่างยิ่ง อันเป็นแนวทางในการค้นหาคำจำกัดความของถ้อยคำตามที่ปรากฏในความตกลงและเอกสารทางกฎหมาย”<sup>116</sup> หลังจากที่ Appellate Body ได้นำพจนานุกรม The New Shorter Oxford English Dictionary มาใช้ตีความถ้อยคำ

ในคดี Softwood Lumber Iv หรือ United States-Final Counter Veiling Duty Determination With Respect to Certain Softwood Lumber From Canada ในรายงานของ Appellate Body ได้ใช้พจนานุกรม Black's Law Dictionary และ Shorter Oxford English Dictionary ค้นหาคำหมายของคำว่า “Goods” และกล่าวไว้ตอนหนึ่งว่า “ต้องบันทึกไว้ว่า คำจำกัดความตามที่กำหนดไว้ในพจนานุกรมแสดงให้เห็นถึงความหมายธรรมดาของถ้อยคำ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อความหมายของถ้อยคำที่ใช้ในความตกลง Wto มีขอบเขตความหมายที่ต่างกัน”<sup>117</sup>

จากคำวินิจฉัยขององค์การระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศจะเห็นว่า พจนานุกรมนั้นมีอิทธิพลต่อการค้นหาคำหมายธรรมดาของถ้อยคำในสนธิสัญญาอย่างมาก ก็ไม่ได้หมายความว่า ผู้ตีความจะต้องเชื่อมั่นว่าความหมายธรรมดาตามพจนานุกรมจะถูกต้องและเป็นความหมายที่

<sup>116</sup> Appellate Body Reports, WT/DS217/AB/R, 2003, Para. 248.

<sup>117</sup> Appellate Body Reports, WT/DS257/AB/R, 2004, Para. 59.

เป็นไปตามเจตนารมณ์ของภาคีเสมอไป ผู้ตีความต้องพินิจพิเคราะห์ ( Examination ) ความหมายของถ้อยคำอย่างถี่ถ้วนเสียก่อน และจะใช้ความรู้สึกว่าควรจะใช้ความหมายเช่นนั้นก็ได้<sup>118</sup> ความหมายที่ผู้ตีความจะต้องวิเคราะห์ก็คือความหมายที่เป็นไปตามเจตนารมณ์ที่แท้จริงของภาคี และเป็นไปตามที่หลักการตีความตามความหมายธรรมดาที่กำหนดไว้ในมาตรา 31 นี้เอง<sup>119</sup>

ปัญหาประการต่อไปก็คือ หลักการตีความตามความหมายธรรมดานี้จะใช้เมื่อใด หรือแล้วแต่ผู้ตีความจะเลือกใช้หลักการใดเป็นหลักการแรก

ประเด็นนี้ คณะกรรมาธิการกฎหมายระหว่างประเทศได้ให้คำอธิบายไว้ในเบื้องต้นว่า หลักการตีความตามความหมายธรรมดานี้ จะต้องเป็นจุดเริ่มต้นของการตีความ ( Starting Point of Interpretation )<sup>120</sup> เมื่อสนธิสัญญานั้นเกิดปัญหาให้ต้องตีความ ซึ่งสอดคล้องกับแนวปฏิบัติของศาลระหว่างประเทศที่ผู้เขียนได้อธิบายไว้แล้วในหัวข้อก่อน

นอกจากนี้ Appellate Body ขององค์การการค้าโลก ได้อธิบายถึงการปรับใช้ มาตรา 31 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ๒ ไว้อย่างชัดเจนในกรณี United States-Import Prohibition of Certain Shrimp and Shrimp Products ในรายงานเมื่อวันที่ 12 ตุลาคม ค.ศ. 1998 ดังนี้ “ผู้ตีความสนธิสัญญาต้องเริ่มต้นพิจารณาข้อความของบทบัญญัติที่ต้องตีความเสียก่อน กล่าวคือ ถ้อยคำของบทบัญญัติแห่งสนธิสัญญาต้องเป็นไปตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของ รัฐภาคีในสนธิสัญญา สิ่งนี้ต้องได้รับการพิจารณาเป็นอันดับแรก เมื่อความหมายตามข้อความโดย ตัวของมันเองมีความกำกวม หรือไม่อาจสรุปได้แน่ชัดก็ให้ยืนยันความถูกต้องของถ้อยคำตามความ

<sup>118</sup> Appellate Body Reports, WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R, 1998, Para. 181.

<sup>119</sup> Appellate Body Reports, WT/DS50/AB/R, 1997, Para. 45.

<sup>120</sup> Wetzel and Raushning, *The Vienna Convention on The Law of Treaties : Travaux Preparatoires*, p. 252.



มุ่งหมายของภาคี โดยการค้นหาความหมายจากความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาต่อไป”<sup>121</sup>

Appellate Body อธิบายไว้อย่างชัดเจนแล้วว่าต้องพิจารณาถ้อยคำในความหมายธรรมดา ( Ordinary Meaning ) ก่อนพิจารณาความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา ยิ่งไปกว่านั้นคำพิพากษาของศาลระหว่างประเทศและองค์การระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศในหลายๆ คดีก็ยืนยันว่า หลักการตีความตามความหมายธรรมดาควรเป็นจุดเริ่มต้นพิจารณาความหมายของถ้อยคำ<sup>122</sup>

แนวปฏิบัติของศาลและผู้ระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศ ทำให้เห็นถึงความสำคัญของหลักการตีความตามความหมายธรรมดาเป็นอย่างมาก ว่าเป็นหลักที่ใช้พิจารณาเป็นลำดับแรก แม้ในอดีตจะมีผู้แย้งว่าหลักการพิจารณางานเตรียมร่างกฎหมายก็มีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าหลักนี้<sup>123</sup> แต่ในปัจจุบันคงต้องยอมรับว่าหลักการตีความตามความหมายธรรมดาเป็นหลักที่ควรได้รับการพิจารณาในลำดับแรก

หลักการตีความตามความหมายธรรมดานี้ เมื่อพิจารณาจากแนวทางปฏิบัติของผู้ระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นศาลสถิตยุติธรรมระหว่างประเทศ ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ องค์การระงับข้อพิพาท WTO หรือศาลภายใน จะใช้หลักนี้ในการพิจารณาทั้งสนธิสัญญา

<sup>121</sup> Appellate Body Reports, 1998, WT/DS58/AB/R, 12 October 1998, Para. 114.

<sup>122</sup> Berglin, “Treaty Interpretation and The Impact of Contractual Choice of Forum Clauses on The Jurisdiction of International Tribunals : The Iranian Forum Clause Decision of The Iran-United States Claims Tribunal,” **Texas International Law Journal**, 21 ( Winter, 1985 ) : 43.

<sup>123</sup> Maki, “Interpretation At Using The Vienna Convention on The Law of Treaties : A Method to Increase The Legitimacy of The Dispute Settlement System,” **Minnesota Journal of Global Trade**, 9 ( Winter, 2000 ) : 351.

แบบสองฝ่ายและแบบหลายฝ่าย ไม่ได้มีการจำกัดการใช้แต่อย่างใด ทั้งไม่ได้เห็นว่าควรใช้กับสนธิสัญญาสองฝ่ายหรือหลายฝ่ายมากกว่า ดังนั้น หลักการนี้จึงสามารถปรับใช้ได้กับทุกสนธิสัญญาที่มีปัญหาเกี่ยวกับการตีความ

### 2.4.3 หลักการตีความโดยคำนึงถึงบริบท

การตีความสนธิสัญญานั้น จะพิจารณาแต่เพียงข้อความที่เป็นปัญหาแล้วด่วนตีความทั้ง ๆ ที่ความหมายยังไม่ชัดเจนย่อมเป็นการไม่ถูกต้อง ถ้อยคำบางคำเมื่ออยู่โดด ๆ ไม่อาจให้ความกระจ่างได้มากนัก ดังนั้น หลักกฎหมายที่เข้ามาช่วยในการตีความหลักหนึ่งปรากฏอยู่ในภาคีตกกฎหมายละตินว่า Noscitur A Sociis ซึ่งแปลว่า การตีความให้ดูข้อความข้างเคียงด้วย<sup>124</sup> หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งให้ดูจากบริบท ( Context ) ด้วยนั่นเอง

การหาความหมายที่ถูกต้องของถ้อยคำนั้น จึงต้องดูจากถ้อยคำหรือวลีที่เกี่ยวข้องกัน<sup>125</sup> รวมถึงอารัมภบท ตัวบทที่เป็นข้อมาตรา ภาคผนวก ฯลฯ โดยในอนุสัญญากรุงเวียนนาได้วางหลักเกี่ยวกับบริบทไว้ในมาตรา 31 (2) ดังนี้

“คำว่าบริบทที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ของการตีความสนธิสัญญานั้น นอกจากตัวบทแล้ว ให้รวมถึงอารัมภบท และภาคผนวกของ :

ก. ความตกลงใด ๆ เกี่ยวกับสนธิสัญญา ซึ่งได้ทำขึ้นระหว่างภาคีทั้งหมดที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการทำสนธิสัญญานั้น

ข. เอกสารใด ๆ ของภาคีฝ่ายหนึ่งหรือหลายฝ่าย ที่เกี่ยวเนื่องกับการทำสนธิสัญญานั้น และได้รับการยอมรับโดยภาคีอื่น ๆ ว่าเป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญา”

<sup>124</sup> พิชัยศักดิ์ หรยางกูร, รวมศัพท์และภาคีตกกฎหมายละตินไทย, หน้า 620.

<sup>125</sup> อรุณ ภาณุพงศ์, “การตีความสนธิสัญญา,” ใน รวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์สัญญา ธรรมศักดิ์, หน้า 219.

จะเห็นได้ว่า คำว่า “บริบท” ( Context ) ของสนธิสัญญาที่จะนำมาพิจารณาในการตีความนั้น มีความหมายค่อนข้างกว้างขวาง เพราะตัวบทของอนุสัญญากรุงเวียนนายังขยายความว่า นอกจากตัวบท ( Text ) แล้ว ให้ “รวมถึง” อาร์มภทและภาคผนวกของความตกลง ( Agreements ) หรือเอกสาร ( Instruments ) ไต ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการทำสนธิสัญญา ซึ่งสนธิสัญญาหนึ่ง ๆ อาจมีภาคผนวกต่อท้ายหลายฉบับ หลายร้อยหลายพันหน้าก็เป็นได้ การพิจารณาสิ่งเหล่านี้มีความมุ่งหมายก็เพื่อที่จะค้นหาเจตนาของภาคีให้แน่ชัดขึ้น<sup>126</sup> นั่นเอง

แท้จริงแล้วการตีความสนธิสัญญาโดยคำนึงถึงบริบท ( Context ) ไม่ใช่เรื่องใหม่ แต่ที่ผู้เขียนไม่ได้กล่าวไว้ในเรื่องการตีความสนธิสัญญาก่อนการจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนาเนื่องจากในอดีต หลักการนี้ไม่ได้เรียกว่าหลักการพิจารณาบริบท แต่มักจะกล่าวกันถึงเรื่องการตีความโดยพิจารณาข้อความทั้งหมด ดังปรากฏในงานเขียนของผู้พิพากษาศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ Fitzmaurice เกี่ยวกับหลักการพิจารณาองค์รวม ( Principle of Integration ) ที่ว่า สนธิสัญญาจะต้องได้รับการตีความโดยการพิจารณาองค์รวม<sup>127</sup>

แม้แต่ Lord McNair อดีตผู้พิพากษาศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ ก็ไม่ได้กล่าวไว้โดยตรงว่าให้ตีความโดยพิจารณาถึงบริบท แต่ก็กล่าวไว้โดยอ้อมถึงหลัก “ความชนิดเดียวกัน”<sup>128</sup> ซึ่งใช้ในภาษาละตินว่า Eiusdem Generic กล่าวคือ เมื่อข้อความในสนธิสัญญาใช้คำที่มีความหมายกว้าง ๆ เป็นคำทั่วไป ตามหลักถ้อยคำที่แจกแจกอันมีความหมายเฉพาะ ถ้อยคำที่มีความหมายกว้าง ๆ นั้น จะต้องมีความหมายเป็น “ชนิดเดียวกัน” กับถ้อยคำข้างหน้า ยกตัวอย่างเช่น สนธิสัญญาฉบับหนึ่งระบุว่า “อาชญากรรมที่ร้ายแรง หมายถึง อาชญากรรมที่กระทำต่อบุคคลอื่นอันเป็นเหตุให้บุคคลอื่นสูญเสียแขน ขา มือทั้งสองข้าง ตา หรืออวัยวะอื่นใด” ดังนี้ ปัญหาที่มีว่า คำว่า อวัยวะอื่นใดต้องมีความหมายประการใด จะเห็นว่า คำว่า “อวัยวะอื่นใด” มีความหมายกว้าง ซึ่ง

<sup>126</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>127</sup> Fitzmaurice, *The Law and Procedure of International Court of Justice*, p. 50.

<sup>128</sup> พิชัยศักดิ์ หรยางกูร, *รวมศัพท์และภาษิตกฎหมายละตินไทย*, หน้า 282.

หากเป็นคำโดด ๆ อาจหมายถึงอวัยวะทุกส่วนของมนุษย์ เช่น ศีรษะ ปาก ฟัน หู จมูก เป็นต้น แต่คำว่าอวัยวะอื่นใดในที่นี้ เมื่อต่อท้ายคำเฉพาะคือ แขน ขา มือทั้งสอง ตา ต้องมีความหมายเป็น ชนิดเดียวกัน กล่าวคือ อวัยวะที่ยกขึ้นมาเบื้องต้นเป็นอวัยวะที่มีความสำคัญในการดำรงชีพทั้งสิ้น ดังนั้น คำว่าอวัยวะอื่นใด ย่อมไม่หมายความถึงฟันบางซี่ เล็บบางนิ้ว หรือนิ้วก้อย 1 นิ้ว เพราะสูญเสียอวัยวะเหล่านี้ไปก็ยังสามารถชีพได้เป็นปกติสุข แต่อาจหมายถึงการสูญเสียประสาทสัมผัสไป เช่น สูญเสียการได้ยิน หรือเป็นอัมพาตส่วนหนึ่งของร่างกาย อันเป็นผลทำให้การดำรงชีพไม่เป็นปกติตนเอง

คดีในอดีตที่สมควรตีความตามหลัก Ejusdem Generic นี้ ได้แก่ กรณี Competence of International Labour Organization ศาลสถิตยยุติธรรมระหว่างประเทศได้ให้ความเห็นแนะนำไว้เมื่อวันที่ 12 พฤษภาคม ค.ศ. 1922 โดยศาลได้พิจารณาข้อความในสนธิสัญญาเกี่ยวกับความสามารถขององค์การแรงงานระหว่างประเทศ ตอนหนึ่งว่า “องค์การแรงงานระหว่างประเทศมีหน้าที่ในการพิจารณาข้อเสนอขององค์การและการพัฒนาวิธีการเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ทางเกษตร และปัญหาอื่นใดที่มีลักษณะคล้ายกัน” ปัญหาคือคำว่า “ปัญหาอื่นใด” ( Other Questions ) มีความหมายกว้างเพียงใด

ศาลอธิบายว่า “ถ้อยคำที่ใช้โดยนัยว่า “ปัญหาอื่นใด” ย่อมมีความหมายในลักษณะเดียวกันกับปัญหาขององค์การและการพัฒนาวิธีการทางผลิตภัณฑ์”<sup>129</sup> จะเห็นว่า ศาลพิจารณาบริบทของตัวบท ( Text ) โดยใช้หลัก Ejusdem Generic ตามที่ได้อธิบายไว้แล้ว

นอกจากหลัก Ejusdem Generic ซึ่งให้แนวทางในการตีความสนธิสัญญาโดยคำนึงถึงบริบทแวดล้อมแล้ว Fitzmaurice ยังอธิบายว่า ในคดี Reparation For Injuries นั้น ศาลพยายามที่จะปรับใช้หลักพิจารณาองค์รวม ( Principle of Integration ) ในข้อความที่ว่า “หน้าที่ประการแรกของผู้ระงับข้อพิพาทก็คือการตีความและปรับใช้บทบัญญัติแห่งอนุสัญญา... ในบริบทที่

<sup>129</sup> P.C.I.J. Series B., No 2-3, 1922, p. 59.

ปรากฏขึ้น”<sup>130</sup> ซึ่งหมายความว่าสนธิสัญญาจะดูแต่ความหมายของถ้อยคำโดยไม่พิจารณาบทบัญญัติทั้งหมด<sup>131</sup> ย่อมไม่ถูกต้อง เช่นเดียวกันกับคดี South-West Africa ผู้พิพากษา Visscher ก็ได้ปรับใช้หลักการพิจารณาองค์รวม ( Principle of Integration )<sup>132</sup> ด้วย ข้อความหนึ่งว่า

“หลักการตีความสนธิสัญญาอันเป็นที่ยอมรับประการหนึ่งคือ ไม่เพียงแต่พิจารณาโดยรวม ( Considered As A Whole ) แต่ยังคงตีความเพื่อหลีกเลี่ยงที่จะให้ประโยชน์แก่ฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดเพียงฝ่ายเดียวด้วย”<sup>133</sup> จากคดีนี้ ศาลยอมรับว่าสนธิสัญญานั้นจะต้องพิจารณาโดยภาพรวมนั่นเอง

ในคดี Peace Treaties ( 2<sup>nd</sup> Phase ) ผู้พิพากษา Read ประจำศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้อ้างหลักการตีความโดยพิจารณาองค์รวมว่า “ข้าพเจ้าเชื่อว่าสนธิสัญญาควรได้รับการตีความโดยภาพรวม ( Interpreted As A Whole ) เพื่อวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญานั้น”<sup>134</sup> และในคดีเดียวกันนี้ ผู้พิพากษา Read ก็ได้อ้างถึงความเห็นแนะนำของศาลสถิตย์ยุติธรรมระหว่างประเทศในคดี Competence of International Labour Organization ตอนหนึ่งว่า “สนธิสัญญาต้องอ่านภาพรวมทั้งหมด และ...ความหมายที่ถูกต้อง ไม่ควรจะแยกพิจารณาแต่เพียงเฉพาะวลีใดวลีหนึ่ง หากแยกออกมาจากบริบทแล้ว อาจตีความได้มากกว่าหนึ่งทาง”<sup>135</sup>

---

<sup>130</sup> I.C.J. Report, 1949.

<sup>131</sup> Fitzmaurice, The Law and Procedure of International Court of Justice, p.

59.

<sup>132</sup> Ibid.

<sup>133</sup> I.C.J. Reports, 1950, p. 187.

<sup>134</sup> Ibid., p. 250.

<sup>135</sup> P.C.I.J. Series B., No 2-3, 1922, p. 23.

ความเห็นแนะนำของศาลสถิตยุติธรรมระหว่างประเทศในคดีนี้อธิบายอย่างชัดเจนว่า การอ่านสนธิสัญญาต้องอ่านทั้งหมด ไม่ใช่อ่านคำใดหรือวลีใดเพียงวลีเดียวแล้วนำมาตีความ

นอกจากบริบท ( Context ) จะหมายถึง การพิจารณาตัวบท ( Text ) ทั้งหมดของสนธิสัญญาแล้ว อนุสัญญากรุงเวียนนายังให้หมายความรวมถึง ประการแรกคือ ความตกลงใดๆ เกี่ยวกับสนธิสัญญา ซึ่งได้กระทำขึ้นระหว่างภาคี และเกี่ยวเนื่องกับสนธิสัญญานั้น ๆ<sup>136</sup> และประการที่สองคือ เอกสารใด ๆ ของภาคีฝ่ายหนึ่งหรือหลายฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับการทำสนธิสัญญานั้น และได้รับการยอมรับโดยภาคีอื่น ๆ ว่าเป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญา<sup>137</sup>

วรรค 2 ของอนุสัญญากรุงเวียนนານี้ คณะกรรมาธิการกฎหมายระหว่างประเทศได้อธิบายไว้ว่า คำว่า “Context” เพื่อการตีความสนธิสัญญานี้ หมายถึง อารัมภบทของสนธิสัญญาเพื่อวัตถุประสงค์ของการตีความ และเอกสาร ภาคผนวกต่าง ๆ ของสนธิสัญญา... ซึ่งเอกสารฝ่ายเดียวของภาคีไม่อาจนำมาพิจารณาในฐานะ Context ตามมาตรา 31 วรรค 2 นี้ได้ ถ้าไม่ได้มีความสัมพันธ์กับสนธิสัญญา และคู่สัญญาไม่ให้การยอมรับ<sup>138</sup> และก็ไม่ได้หมายถึงว่า Context จะต้องได้รับการพิจารณาทุกครั้งไป ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเจตนาของภาคีในแต่ละกรณีด้วย<sup>139</sup>

ตามคำอธิบายของคณะกรรมาธิการกฎหมายระหว่างประเทศแล้ว บริบทที่ใช้เพื่อตีความสนธิสัญญาแต่ละครั้งต้องพิจารณาเจตนารมณ์ของภาคีด้วยว่ามีความประสงค์ที่จะให้บริบทใดมีผลบังคับโดยต้องดูเป็นกรณีไป

<sup>136</sup> Article 31 (2) (A) of The Vienna Convention on The Law of Treaties, 1969

<sup>137</sup> Article 31 (2) (B) of The Vienna Convention on The Law of Treaties, 1969

<sup>138</sup> Wetzel and Raushning, **The Vienna Convention on The Law of Treaties : Travaux Preparatoires**, p. 253.

<sup>139</sup> Ambatielos Case ( Preliminary Objection ), **I.C.J. Reports, 1952**, p. 43, 75.



ปัญหาว่าเอกสารหรือความตกลงใดจะถือเป็นบริบท ( Context ) ในมาตรา 31 วรรค 2 ได้บ้างนั้น คณะกรรมาธิการกฎหมายระหว่างประเทศมิได้กล่าวไว้โดยละเอียด แต่ในทางปฏิบัติมีปัญหาเกิดขึ้นอยู่ว่าเอกสารใดจะนำมาพิจารณาในวรรคนี้ได้บ้าง ตัวอย่างเช่น ธรรมนูญสุดท้าย ( Final Act ) ของการประชุมร่างสนธิสัญญาจะถือเป็นบริบทด้วยหรือไม่ ปัญหานี้เกิดขึ้นในการตีความ Convention on The Conservation of Antarctic Marine Living Resource 1980 ซึ่งมีการแนบท้ายธรรมนูญฉบับที่เป็นทางการไว้ด้วย โดยธรรมนูญสุดท้ายนี้อธิบายถึงการพิจารณาเกาะต่าง ๆ ในเขตอำนาจของอนุสัญญานั้น จึงต้องถือว่าธรรมนูญสุดท้ายนี้เป็นบริบทของสนธิสัญญาด้วย ประธานในที่ประชุมเองก็ได้บันทึกว่าไม่มีรัฐใดคัดค้านธรรมนูญสุดท้ายนี้<sup>140</sup> ซึ่งอาจพิจารณาได้ว่าธรรมนูญสุดท้ายนี้เป็นความตกลงใด ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับสนธิสัญญาซึ่งทำขึ้นระหว่างภาคีตามมาตรา 31 วรรค 2 (เอ) ได้<sup>141</sup>

พิธีสารลงนาม ( Protocol of Signature ) ซึ่งทำขึ้นเมื่อทำสนธิสัญญานั้น จะใช้เพื่อวัตถุประสงค์ของการตีความตามบริบทนี้ได้หรือไม่ ก็ต้องพิจารณาว่าพิธีสารลงนามนั้นเป็น “บริบท” ได้เพราะเหตุว่าพิธีสารลงนามนั้น ภาคียอมยอมรับในข้อความตามพิธีสารแล้วจึงลงนามไว้<sup>142</sup> มิเช่นนั้นก็ต้องคัดค้านในเวลาอันสมควร

นอกจากนี้ โปรดสังเกตข้อความตอนท้ายของมาตรา 31 วรรค 2 (เอ) และ (บี) ที่ว่า “เกี่ยวเนื่องกับการทำสนธิสัญญา ( In Connection With The Conclusion of The Treaty )” นั้น มีความหมายถึงความตกลงหรือเอกสารใด ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการทำสนธิสัญญา ไม่ได้หมายถึงความตกลงหรือเอกสารที่ทำขึ้น ณ วันทำสนธิสัญญา ( At The Time of The

<sup>140</sup> Gardiner, **International Law** ( London : Pearson Education Limited, 2003 ), p. 86.

<sup>141</sup> Aust, **Modern Treaty Law and Practice** ( Cambridge : Cambridge, 2000 ), p. 190.

<sup>142</sup> Gardiner, **International Law**, p. 86.

Conclusion of The Treaty )”<sup>143</sup> ดังนั้น ตามนัยนี้ย่อมหมายถึง ความตกลงหรือเอกสารใดซึ่ง เกี่ยวเนื่องกับสนธิสัญญา และภาคีทั้งหลายยอมรับในระยะเวลาใกล้เคียงกับการทำสนธิสัญญา<sup>144</sup> ด้วย

อย่างไรก็ดี หากจะนำหลักการนี้ไปปรับใช้แก่กรณีสนธิสัญญาสองฝ่ายแล้ว ความ ตกลงหรือเอกสารที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญาดังกล่าว จะต้องได้ความว่าภาคีอีกฝ่ายหนึ่งยอมรับใน ความตกลงหรือเอกสารเหล่านั้นด้วย หากภาคีฝ่ายใดไม่ยอมรับหรือตกลงด้วย เอกสารเหล่านั้น ย่อมไม่ได้รับการพิจารณาในข้อนี้

#### 2.4.4 หลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์

อนุสัญญากรุงเวียนนาได้บัญญัติถึงหลักการตีความตามความมุ่งหมายและ วัตถุประสงค์อยู่ในมาตรา 31 ตอนท้ายที่บัญญัติว่า “สนธิสัญญานั้นให้ตีความด้วยความสุจริตตาม ความหมายธรรมดาของถ้อยคำในบริบท และพิจารณาถึงความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ ( Object and Purpose ) ของสนธิสัญญานั้น”

เมื่อพิจารณาอนุสัญญากรุงเวียนนาแล้ว มีข้อสังเกตในเบื้องต้นว่า หลักการตีความ ตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ตามที่ปรากฏในมาตรา 31 นี้ถูกลดความสำคัญลง เพราะนำมา บัญญัติไว้ท้ายมาตราและในภาษาอังกฤษใช้คำว่า “In The Light of Its Object and Purpose” หรือแปลได้ในทำนองว่า “ให้หาความชัดเจนจากความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์”<sup>145</sup> เป็นการกล่าว

<sup>143</sup> Jennings and Watts, *Oppenheim’s International Law*, 9<sup>th</sup> ed. ( Harlow : Longman, 1992 ), p. 1274.

<sup>144</sup> Gardiner, *International Law*, p. 86.

<sup>145</sup> อรุณ ภาณุพงศ์, “การตีความสนธิสัญญา,” ใน *รวมบทความทางวิชาการเนื่องใน โอกาสครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์สัญญา ธรรมศักดิ์*, หน้า 219.

โดยนัยว่าควรพิจารณาข้อความจากตัวบทและบริบทเสียก่อน<sup>146</sup> หากไม่ได้ความหมายที่แท้จริงจึงตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์

อย่างไรก็ดี แม้อนุสัญญากรุงเวียนนาจะให้ความสำคัญกับตัวบท ( Text ) และบริบท ( Context ) มากกว่าความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา ( Object and Purpose ) ย่อมมีข้อยกเว้นอยู่ในบางอนุสัญญาที่ความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์จะได้รับความสำคัญมาก โดยเฉพาะสนธิสัญญาที่มีลักษณะทางมนุษยธรรม<sup>147</sup> สนธิสัญญาทางความร่วมมือระหว่างประเทศ สนธิสัญญาก่อตั้ง หรือสนธิสัญญาแม่บทขององค์การระหว่างประเทศ อย่างในกรณี Barcelona Traction ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้อ้างถึงอนุสัญญากรุงเวียนนา โดยอ้างว่า “การตีความข้อความในกฎบัตรจะต้องเน้นไปในแนวทางการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ ( Teleological ) ซึ่งสันนิษฐานถึงการมีอยู่ของสิทธิและเสรีภาพของมนุษย์... โดยคำนึงถึงหน้าที่ของกฎบัตรในทางปฏิบัติ... ซึ่งเป็นไปตามอนุสัญญากรุงเวียนนา มาตรา 31 ซึ่งบัญญัติให้ตีความสนธิสัญญาตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์”<sup>148</sup>

สังเกตว่าคำวินิจฉัยของศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้อ้างถึงอนุสัญญากรุงเวียนนา ทั้ง ๆ ที่ขณะนั้นอนุสัญญากรุงเวียนนายังไม่มีผลบังคับ แสดงให้เห็นในประการแรกว่ากฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามมาตรา 31 เป็นกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศที่ได้รับการยอมรับแล้ว

โดยทั่วไปแล้ว หลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ไม่ได้มีความแตกต่างกับหลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ก่อนการ

<sup>146</sup> Vandeveld, “Treaty Interpretation From A Negotiator’s Perspective,” *Vanderbilt Journal of Transnational Law*, 21 ( 1988 ) : 293.

<sup>147</sup> อรุณ ภาณุพงศ์, “การตีความสนธิสัญญา,” ใน *รวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์สัญญา ธรรมศักดิ์*, หน้า 220.

<sup>148</sup> *I.C.J. Reports*, 1970, pp. 302-303.

จัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนามากนัก เพียงแต่หลักการในอดีตจะมีขอบเขตกว้างกว่าในปัจจุบัน กล่าวคือ ในอดีตหลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์นั้น จะรวมถึงการพิจารณาบริบท ( Context ) และหลักการพิจารณาแนวปฏิบัติของรัฐในภายหลังด้วย ( Subsequent Practice ) เพราะสิ่งเหล่านี้เป็นการหาความหมายที่แท้จริงของถ้อยคำ โดยพิจารณาถึงสภาพแวดล้อม ( Circumstance ) ของสนธิสัญญา ตามที่ผู้เขียนได้นำเสนอไว้เบื้องต้นแล้ว ครั้นพอร่างอนุสัญญากรุงเวียนนาแล้ว หลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ในอดีตได้ถูกแยกสิ่งที่จะนำมาพิจารณาออกจากหลักการใหญ่ ดังนั้น หลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ที่ปรากฏในตอนท้ายของอนุสัญญากรุงเวียนนา จึงเป็นหลักการที่ค่อนข้างแคบและมีความเป็นนามธรรมสูง เพราะเป็นการพิจารณาความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาที่อยู่นอกเหนือจากตัวบท จริง ๆ หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นหลักการตีความตามความเป็นธรรมเสียมากกว่า<sup>149</sup> จึงไม่น่าแปลกใจว่าทำไมหลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ตามที่ปรากฏในอนุสัญญากรุงเวียนนา จึงถูกจัดอันดับความสำคัญให้น้อยกว่า 2 หลักการแรก ก็เพราะเหตุผลที่หลักการนี้มีความเป็นนามธรรมจนเกินไปนั่นเอง

อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับอดีตแล้ว หลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ก็ได้ถูกลดความสำคัญลงแต่อย่างใด เพียงแต่ถูกแยกหลักการย่อย ๆ ที่เป็นรูปธรรมและสามารถใช้เป็นหลักฐานได้ออกจากสิ่งที่เป็นนามธรรม โดยสิ่งที่เป็นรูปธรรม เช่น บริบท แนวปฏิบัติภายหลังของรัฐ ความตกลงภายหลัง หรือกฎหมายระหว่างประเทศที่ใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคีตามที่ปรากฏในมาตรา 31 วรรค 3 ก็ยังคงความสำคัญอยู่ ส่วนสิ่งที่เป็นนามธรรมก็ยังคงต้องพิจารณาอีกเช่นกัน แม้จะต้องพิจารณาในลำดับถัดไป

ในคดี Arrest Warrant of 11 April 2000 ระหว่างสาธารณรัฐประชาธิปไตยคองโกและเบลเยียม ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้วินิจฉัยเมื่อวันที่ 14 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2002 ในประเด็นเกี่ยวกับการตีความมาตรา 146 ของอนุสัญญาเจนีวา ค.ศ. 1949 ตอนหนึ่งว่า “การตีความตามตัวอักษรของมาตรานี้ ตามที่คองโกได้เบิกความมาไม่ได้มีตรรกะ เหตุผลของคองโกเป็น

<sup>149</sup> ธานินทร์ ภัยวิเชียร และวิชา มหาคุณ, การตีความกฎหมาย, หน้า 34-37.

เรื่องที่น่าสนใจในเชิงทฤษฎี แต่ไม่ได้มีตรรกะตามตัวบท... เมื่ออ่านมาตรา 146 ของอนุสัญญาเจนีวาแล้ว การจำกัดสิทธิของรัฐในการใช้เขตอำนาจรัฐสากล ควรเป็นไปตามหลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ ซึ่งเห็นได้ชัดว่าวัตถุประสงค์ของอนุสัญญานี้ไม่เป็นการจำกัดอำนาจรัฐในอาชญากรรมภายใต้กฎหมายระหว่างประเทศ”<sup>150</sup>

แม้ว่าหลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์นี้ จะได้รับความสำคัญในสนธิสัญญาทางมนุษยธรรม ซึ่งส่วนใหญ่เป็นสนธิสัญญาหลายฝ่าย แต่ก็มิได้หมายความว่าในสนธิสัญญาสองฝ่าย หลักการนี้จะไม่ได้รับการปรับใช้ เพราะความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาก็เป็นหนทางหนึ่งที่จะทำให้เห็นถึงความหมายที่แท้จริงที่คู่ภาคีต้องการตกลงกันด้วย ดังนั้น ผู้ตีความจึงไม่ควรที่จะเพิกเฉยต่อหลักการนี้เช่นกัน เพียงแต่ในสนธิสัญญาหลายฝ่ายนั้น เป็นเรื่องยากที่จะค้นหาเจตนารมณ์ของภาคีทุกรัฐในสนธิสัญญา ดังนั้น สิ่งที่จะแสดงให้เห็นเจตนารมณ์ที่แท้จริงของภาคีได้ดีที่สุดก็คือ ข้อความในสนธิสัญญาอันแสดงถึงความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญานั้นเอง

#### 2.4.5 หลักการตีความโดยพิจารณาความตกลงภายหลังระหว่างภาคีเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญา ( Subsequent Agreement )

มาตรา 31 วรรค 3 (เอ) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ วางหลักว่า “ให้คำหนึ่งถึงสิ่งต่อไปนี้ร่วมกันไปกับบริบท

(เอ) ความตกลงใด ๆ ในภายหลังระหว่างภาคีเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญานั้น หรือการใช้ปฏิบัติของบทบัญญัติสนธิสัญญาดังกล่าว...”

เมื่อพิจารณาจากตัวบทจะเห็นว่าความตกลงใด ๆ ในภายหลังที่จะนำมาใช้พิจารณาร่วมกันไปกับบริบทในวรรคแรกได้นั้น จะต้องเป็นความตกลงที่เกี่ยวข้องกับการตีความ หรือการปรับใช้สนธิสัญญาของสนธิสัญญาที่เป็นปัญหาเท่านั้น จะนำความตกลงที่ไม่เกี่ยวข้องมาใช้ไม่ได้

<sup>150</sup> I.C.J. Reports, 2002, p. 170.



และก็ไม่ใช้ความตกลงที่เป็นภาคผนวกของสนธิสัญญาที่พำขึ้นเมื่อลงนามในสนธิสัญญากัน เพราะความตกลงเช่นนี้จะพิจารณาในมาตรา 31 วรรค 2 ในฐานะบริบทตามที่ได้อธิบายไปแล้ว

สนธิสัญญานั้น เมื่อภาคีตกลงกันแล้วก็ต้องมีการใช้บังคับสนธิสัญญา และเป็นไปได้ว่าในการปรับใช้รัฐภาคีปรับใช้และตีความไม่ตรงกัน ทำให้สนธิสัญญาใช้บังคับได้ไม่เต็มที่ รัฐคู่สัญญาจึงต้องทำความตกลงกันภายหลังเพื่อแก้ไขการปรับใช้ และการตีความสนธิสัญญานั้นให้ตรงกัน ความตกลงภายหลังนี้ย่อมต้องนำมาพิจารณาร่วมกันไปกับบริบททุกครั้งที่ดีความ

เหตุผลที่คณะกรรมการสิทธิการกฎหมายระหว่างประเทศร่างกฎเกณฑ์ข้อนี้มาใส่ในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ก็เพราะเห็นว่าในคดี *Ambutielos* ซึ่งตัดสินเมื่อปี ค.ศ. 1952 ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้วางหลักให้พิจารณา Provision of Declaration ซึ่งมีลักษณะเป็นข้อสัญญาที่เกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญาที่เป็นปัญหาร่วมกันกับสนธิสัญญานั้นด้วย<sup>151</sup> เพราะเหตุว่า Provision of Declaration ดังกล่าวสะท้อนให้เห็นถึงเจตนารมณ์ที่แท้จริงของภาคีได้

อนุสัญญาสหประชาชาติว่าด้วยกฎหมายทะเล ( United Nations Convention on The Law of The Sea ) ในปี ค.ศ. 1982 นั้น เป็นสนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญาหลาย ๆ ฉบับ ในการพิจารณาเรื่องใดเรื่องหนึ่งอาจต้องดูสนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องด้วย ยกตัวอย่างเช่น การพิจารณาเรื่องสิทธิของการทำประมงในทะเลหลวงตามมาตรา 116 นั้น เมื่อมีประเด็นต้องตีความมาตรานี้ ก็เสี่ยงไม่ได้ที่จะต้องพิจารณา Fish Stocks Agreement ซึ่งทำขึ้นภายหลังจากอนุสัญญาฯ ปี ค.ศ. 1982 และมีเนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับมาตรา 116 ในฐานะ “ความตกลงภายหลัง”<sup>152</sup> ตามมาตรา 31 (3) (เอ) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ด้วย

<sup>151</sup> Wetzal and Raushning, *The Vienna Convention on The Law of Treaties : Travaux Preparatoires*, p. 253.

<sup>152</sup> Boyle, “Further Development of The Law of The Sea Convention : Mechanisms For Change,” *International & Comparative Law Quarterly*, 54 ( July, 2005 ) : 570.



เมื่อพิจารณาคดีดังข้างต้น ความตกลงภายหลังตามวรรคนี้ ต้องมีลักษณะเป็น ความตกลงที่มีประเด็นข้อตกลงที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญาที่เป็นปัญหา อย่างคดี *Ambutielos* ศาล วางหลักให้พิจารณา Provision of Declaration ซึ่งเป็นข้อสัญญาที่คู่สัญญาดตกลงกันเกี่ยวกับการ ตีความประเด็นในสนธิสัญญาที่เป็นปัญหา หรือในกรณีอนุสัญญาสหประชาชาติว่าด้วยกฎหมาย ทะเลนั้นมีสนธิสัญญาที่ตกลงภายหลังและเกี่ยวข้องกับอนุสัญญาสหประชาชาติ ฯ นี้จำนวนมาก ดังนั้น เมื่อพิจารณาอนุสัญญาสหประชาชาติในประเด็นใดก็ต้องนำสนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องมาร่วม พิจารณาด้วย ดังนั้น องค์ประกอบสำคัญของวรรคนี้ก็คือ ต้องเป็น “ความตกลง” ระหว่างรัฐ

ในการปรับใช้มาตรา 31 วรรค 3 นี้ ในบางครั้งศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็ใช้ วิธีการพิจารณาความตกลงภายหลังร่วมกับกับแนวปฏิบัติของรัฐในมาตรา 31 วรรค 3 (บี) อย่าง เช่นในกรณี *Case Concerning Sovereignty Over Pulau Ligitan and Pulau Sipadan* ระหว่าง อินโดนีเซียกับมาเลเซีย เมื่อวันที่ 17 ธันวาคม ค.ศ. 2002 ทั้งคู่ได้ขอให้ศาลวินิจฉัยในประเด็น หนึ่งว่า Explanatory Memorandum Map ของรัฐบาลเนเธอร์แลนด์จะถือว่าเป็นความตกลงภาย ภายหลัง หรือแนวปฏิบัติของรัฐภายหลังตามมาตรา 31 หรือไม่ เพราะเหตุว่าทั้งสองรัฐมีความเห็นไป คนละทาง ศาลมีความเห็นว่า Explanatory Memorandum Map ไม่ใช่สิ่งที่จะพิจารณาได้ตาม มาตรา 31 วรรค 3<sup>153</sup> และก็ไม่ใช่ภาคผนวกในมาตรา 31 วรรค 2 (เอ) อันเป็นเอกสารอื่นใดที่ทำ ขึ้นเมื่อทำสนธิสัญญาด้วย<sup>154</sup> ที่เป็นเช่นนี้เพราะเหตุว่า Explanatory Memorandum Map ดังกล่าว นี้ รัฐบาลเนเธอร์แลนด์ได้ส่งให้รัฐบาลแห่งสหราชอาณาจักรเป็นการภายใน รัฐบาลแห่งสหราช อาณาจักรไม่ได้มีปฏิกิริยาใด ๆ เกี่ยวกับเอกสารนี้เลย ศาลจึงเห็นว่าเอกสารดังกล่าวไม่ควรจะเป็น ความตกลง หรือเอกสารที่คู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งยอมรับนั่นเอง

<sup>153</sup> I.C.J. Reports, 2002, p. 170.

<sup>154</sup> Ibid., p. 651.

#### 2.4.6 หลักการตีความโดยพิจารณาถึงแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐ

ความคิดในการนำแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐ ( Subsequent Practice of The Parties ) มาพิจารณาเมื่อเกิดกรณีต้องตีความสนธิสัญญานั้น มาจากความเชื่อที่ว่าแนวทางปฏิบัติของรัฐในภายหลังจะแสดงให้เห็นถึงเจตนารมณ์ที่ถูกต้องของรัฐภาคีเมื่อทำสัญญาได้เป็นอย่างดี<sup>155</sup> ซึ่งศาลสถิตยยุติธรรมระหว่างประเทศในกรณี Interpretation of Article 3 (2) of The Treaty of Lausanne ได้ให้ความเห็นแนะนำไว้เป็นบรรทัดฐานว่า “ข้อเท็จจริงภายหลังจากการทำสนธิสัญญา Lausanne สามารถแสดงแก่ศาลได้ถึงเจตนารมณ์ของภาคีเมื่อทำสัญญา”<sup>156</sup>

ในอดีตหลักการพิจารณาแนวปฏิบัติภายหลังของรัฐในการตีความสนธิสัญญามีลำดับการใช้เช่นเดียวกันกับการพิจารณางานเตรียมร่างสนธิสัญญา ( Travaux Préparatoires )<sup>157</sup> กล่าวคือ จะปรับใช้วิธีการตีความเหล่านี้ก็ต่อเมื่อได้ใช้วิธีการตามตัวอักษรแล้วมีข้อความไม่ชัดเจนจึงนำวิธีการเหล่านี้เข้ามาเสริมความหมายให้ชัดเจนขึ้น แต่หลังจากได้จัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ขึ้นมา หลักการนี้ได้รับการบัญญัติไว้ในมาตรา 31 วรรค 3 (2) ว่า “ให้คำนึงถึงสิ่งเหล่านี้ร่วมกันไปกับบริบท...

...(ปี) ทางปฏิบัติใด ๆ ภายหลังจากการใช้ปฏิบัติสนธิสัญญา ซึ่งแสดงถึงความตกลงของภาคีเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญา...”

ข้อความในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ อาจทำให้เข้าใจได้ว่า หลักการพิจารณาแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐมีสถานะเช่นเดียวกับบริบท ซึ่งต้องพิจารณาร่วมกันกับวรรคแรกและวรรคสองของอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ดังนั้น หลักการพิจารณาแนวทางปฏิบัติของรัฐในภายหลัง

<sup>155</sup> McNair, *The Law of Treaties*, p. 424.

<sup>156</sup> P.C.I.J., *Series B*, No 2-3, 1925, pp. 40-41.

<sup>157</sup> Fitzmaurice, *The Law and Procedure of International Court of Justice*, p.

จึงไม่ได้มีลำดับการใช้เช่นเดียวกับหลักการพิจารณางานเตรียมร่างสนธิสัญญาเหมือนในอดีตแล้ว ซึ่งแสดงให้เห็นว่าแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐได้รับการยกระดับการพิจารณาขึ้นจากเดิม

ศาลระหว่างประเทศเองได้ให้ความสำคัญกับการนำแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐ มาพิจารณาตั้งแต่อดีต เริ่มตั้งแต่กรณี Competence of The International Labour Organization to Regulate Agricultural Labour ศาลสถิตยยุติธรรมระหว่างประเทศได้วางหลักโดยทำความเข้าใจและนำไปเป็นเบื้องต้นว่า

“ถ้ามีความคลุมเครือเกิดขึ้น เพื่อวัตถุประสงค์ในการค้นหาความหมายที่ถูกต้อง ศาลต้องพิจารณาการกระทำของรัฐภายใต้สนธิสัญญา”<sup>158</sup>

กรณีนี้เป็นกรณีแรกของศาลสถิตยยุติธรรมระหว่างประเทศที่ได้นำแนวทางปฏิบัติของรัฐในภายหลังมาช่วยตีความสนธิสัญญา และหลังจากนั้นศาลสถิตยยุติธรรมระหว่างประเทศก็ได้นำหลักการนี้มาช่วยพิจารณาตีความสนธิสัญญาอยู่เนือง ๆ อย่างเช่น กรณีการตีความมาตรา 3 วรรค 2 ของสนธิสัญญา Lausanne เมื่อปี ค.ศ. 1925<sup>159</sup> กรณีเงินกู้ Bazilian<sup>160</sup> และกรณี Jurisdiction of The Courts of Danzing เมื่อปี ค.ศ. 1928<sup>161</sup> เป็นต้น

หลังจากศาลสถิตยยุติธรรมระหว่างประเทศหมดวาระลง เนื่องจากการสิ้นสุดขององค์การสันนิบาตชาติ ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศจึงถือกำเนิดขึ้นมาโดยกฎบัตรสหประชาชาติ ซึ่งศาลนี้ก็ยังคงนำหลักการพิจารณาแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐมาปรับแก้คดีอีก โดยคดีแรกที่ศาลอ้างถึงหลักนี้ก็คือ คดี Corfu Channel ( Merits ) ซึ่งตัดสินเมื่อปี ค.ศ. 1949 ศาลได้วางหลักไว้

<sup>158</sup> P.C.I.J., Series B, No 2, 1922, p. 39.

<sup>159</sup> P.C.I.J., Series B, No 12, 1925, p. 24.

<sup>160</sup> P.C.I.J., Series A, No 21, 1929, p. 119.

<sup>161</sup> P.C.I.J., Series B, No 15, 1928, p. 18.

ว่า “ทัศนคติของภาคีในภายหลัง ( Subsequent Attitude of The Parties ) แสดงให้เห็นว่าภาคีมิได้มีเจตนารมณ์ตามความตกลงพิเศษที่จะขัดขวางศาลจากการแก้ไขเยียวยาค่าเสียหาย”<sup>162</sup>

เช่นเดียวกับกรณี Asylum Case ผู้พิพากษา Read ได้ให้ความเห็นแย้งไว้เกี่ยวกับการพิจารณาแนวปฏิบัติภายหลังของรัฐว่า ศาลจะต้องพิจารณาทัศนคติภายหลังของภาคีอันแสดงให้เห็นถึงเจตนารมณ์ของภาคี เมื่อมีกรณีต้องตีความความตกลงระหว่างประเทศ<sup>163</sup>

นอกจากนี้ยังมีกรณี Reservation to The Convention on The Prevention and Punishment of The Crime of Genocide เมื่อปี ค.ศ. 1951 ศาลก็ได้วิเคราะห์ถึงทัศนคติภายหลังของรัฐคู่สัญญา<sup>164</sup>

กรณี Certain Expenses of The United Nations ซึ่งมีปัญหาต้องตีความมาตรา 17 วรรค 2 แห่งกฎบัตรสหประชาชาติ ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้ให้ความเห็นแนะนำไว้เมื่อปี ค.ศ. 1962 ว่า “ตามหลักการอันเป็นที่ทราบกันในฐานะ “หลักแนวทางปฏิบัติภายหลัง” ( Principle of Subsequent Practice ) ที่ใช้ในการตีความเอกสารระหว่างประเทศ เมื่อเกิดข้อพิพาทในทางปฏิบัตินั้น เป็นหลักฐานที่ดีและเป็นหลักการตีความที่ถูกต้อง ที่ได้รับการปรับใช้โดยศาลในหลาย ๆ กรณี”<sup>165</sup> และในกรณีนี้ศาลยังให้แนวทางการปรับใช้หลักการนี้ด้วยว่า ในกรณีที่ข้อความในสนธิสัญญาเป็นที่ชัดเจนแล้ว ( No Ambiguity ) ก็ไม่ต้องใช้หลักการนี้<sup>166</sup> ยิ่งกว่านั้นศาลยังกล่าวอีกว่าในกรณีสนธิสัญญาหลายฝ่ายจะพิจารณาแต่เพียงแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐภาคีแต่เพียงอย่างเดียวย่อมไม่ถูกต้อง แต่จะต้องพิจารณาแนวปฏิบัติภายหลังขององค์กรภายใน

<sup>162</sup> I.C.J. Reports, 1949, p. 25.

<sup>163</sup> I.C.J. Reports, 1950, pp. 323-324.

<sup>164</sup> I.C.J. Reports, 1951, pp. 25-26.

<sup>165</sup> I.C.J. Reports, 1962, p. 201.

<sup>166</sup> Ibid., p. 194.

สนธิสัญญาด้วย<sup>167</sup> จากนั้นนี้ แนวทางปฏิบัติภายหลังอาจไม่ใช่ของ “รัฐ” แต่เพียงอย่างเดียว ในกรณีที่สนธิสัญญามีการก่อตั้งองค์การระหว่างประเทศ จึงต้องพิจารณาแนวทางปฏิบัติภายหลังขององค์การระหว่างประเทศหรือองค์กรภายในขององค์การระหว่างประเทศนั้นด้วย

ในกรณีเขาพระวิหาร ( The Temple of Prah Vihear ) เมื่อปี ค.ศ. 1962 ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้ตัดสินว่า “ศาลตัดสินเพิ่มเติมว่า เมื่อพิจารณาแนวทางปฏิบัติภายหลังของประเทศไทยทั้งหมดแล้ว เป็นการยืนยันและรับรองว่าประเทศไทยได้ยอมรับตั้งแต่ต้น และการคัดค้านของประเทศไทยโดยพื้นฐานแล้วไม่เป็นการเพียงพอ แต่แนวทางปฏิบัติของภาคีทั้งสองเป็นการรับรองตามเส้นแบ่งดินแดนที่ได้ตกลงกันไว้”<sup>168</sup>

คำพิพากษาของศาลยุติธรรมระหว่างประเทศในคดีนี้เป็นการนำแนวทางปฏิบัติของรัฐมาพิจารณา โดยปรับเข้ากับหลักกฎหมายปิดปาก ( Estoppel ) ว่าแนวทางปฏิบัติของประเทศไทยนั้นเป็นการยืนยันและรับรองว่าเส้นแบ่งดินแดนตามความตกลงที่ได้ตกลงกันไว้แล้วนั้นมีความถูกต้องแล้ว จึงเป็นการปิดปากประเทศไทยที่จะอ้างว่าไม่รับรองเส้นแบ่งดินแดนตามแผนที่ที่ได้ตกลงกันไว้แน่นอน

ปัญหาของวิธีการนี้มีอยู่ว่า การปฏิบัติภายหลังของรัฐนี้เป็นทางปฏิบัติของรัฐภาคีใดภาคีหนึ่ง หรือต้องเป็นทางปฏิบัติของภาคีร่วมกันทั้งหมด

ปัญหานี้หากพิจารณาร่างอนุสัญญากรุงเวียนนา ( ILC Draft ) เมื่อปี ค.ศ. 1964 มาตรา 69 วรรค 3 (บี) จะเห็นได้ชัดเจนว่าแนวทางปฏิบัติของรัฐเช่นว่านี้ คือ แนวทางปฏิบัติของภาคีทั้งปวง ดังมาตรา 69 วรรค 3 (บี) ระบุว่า “ทางปฏิบัติใด ๆ ในภายหลังในการปรับใช้สนธิสัญญา ซึ่งแสดงให้เห็นอย่างชัดแจ้งถึงความเข้าใจของ “ภาคีทั้งปวง” ในการพิจารณาตีความสนธิ

<sup>167</sup> Ibid., p.192.

<sup>168</sup> Ibid., pp. 32-33.

สัญญา ( (B) Any Subsequent Practice In The Application of The Treaty Which Clearly Establishes The Understanding of “All The Parties” Regarding It Interpretation )”<sup>169</sup>

จะเห็นว่าร่างอนุสัญญากรุงเวียนนา ปี ค.ศ. 1964 แสดงให้เห็นถึงหลักการอย่างชัดเจนว่า ต้องเป็นแนวปฏิบัติภายหลังของภาคีทั้งปวงไม่ใช่ภาคีเดียว แต่ก็เป็นที่น่าแปลกใจว่าเหตุใดอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ มาตรา 31 วรรค 3 (บี) จึงตัดคำว่า “All” ทิ้งไป หรือต้องการมุ่งหมายให้หมายถึงแนวทางปฏิบัติภายหลังของภาคีใดภาคีหนึ่งก็ได้ ซึ่งถ้าเป็นเช่นนั้น มาตรานี้ก็เป็นการเปลี่ยนหลักการในอดีตไป อย่างไรก็ดี คณะกรรมาธิการกฎหมายระหว่างประเทศได้อธิบายว่า การที่ตัด “All” ทิ้งไปไม่ได้มุ่งหมายที่จะเปลี่ยนหลักการ แต่เป็นการเลี่ยงไม่ให้เกิดความเข้าใจผิดไปว่า คำว่า “All” จะหมายถึงภาคีทุก ๆ รัฐ ต้องมีส่วนร่วมในแนวทางปฏิบัตินั้น ๆ หากรัฐหนึ่งรัฐใดไม่มีส่วนร่วมในทางปฏิบัติย่อมไม่ถือว่าเป็นแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐตามนัยแห่งมาตรา 31 วรรค 3 (B) เพราะความเป็นจริงแล้ว โดยหลักการแม้จะมีรัฐใดรัฐหนึ่งไม่ได้มีส่วนร่วมในแนวทางปฏิบัติภายหลังนั้น ๆ แต่ก็อาจถือว่าเป็นแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐได้ หากภาคีที่มีได้มีส่วนร่วมนั้นยอมรับในแนวทางปฏิบัติดังกล่าว<sup>170</sup>

ดังนั้น การตีความของศาลยุติธรรมระหว่างประเทศในคดีเขาพระวิหารข้างต้น จึงดูเหมือนว่าจะพิจารณาแต่แนวปฏิบัติของประเทศไทยเป็นหลักว่า ประเทศไทยยอมรับในแผนที่ที่ลงนามเอาไว้ ทั้ง ๆ ที่ประเทศไทยหาได้ยอมรับเช่นนั้นไม่ เมื่อพิจารณาจากการที่ประเทศไทยเข้าครอบครองเขาพระวิหารมาโดยตลอด และกัมพูชาเองก็ไม่ได้มีแนวปฏิบัติเลยว่าตนเองเป็นเจ้าของเขาพระวิหารแต่ต้น การพิจารณาแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐในคดีนี้จึงถูกวิจารณ์กันอย่างกว้างขวาง ทั้งผู้พิพากษา Wellington Koo ก็ได้ทำความเห็นแย้งในคดีนี้ว่าจะว่าประเทศไทยแสดงการยอมรับตามเอกสารยอมไม่ได้ เพราะประเทศไทยได้แสดงเจตนาโดยไม่อำพรางในการเข้าครอบ

<sup>169</sup> Wetzel and Raushning, *The Vienna Convention on The Law of Treaties : Travaux Preparatoires*, p. 239.

<sup>170</sup> *Ibid.*, p. 254.



ครองเขาพระวิหารอยู่ตลอดเวลา และฝรั่งเศสก็ไม่ทักท้วงที่ประเทศไทยเข้าไปใช้เขาพระวิหารเช่นกัน<sup>171</sup>

หลังจากจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ เสร็จสิ้นแล้ว ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็ได้นำหลักการพิจารณาแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐมาปรับใช้ด้วยในคดี Military and Paramilitary Activities In and Against Nicaragua ศาลได้วินิจฉัยไว้เมื่อปี ค.ศ. 1984 โดยนำแนวทางปฏิบัติของรัฐในภายหลังมาช่วยยืนยันการตีความมาตรา 36 วรรค 5 แห่งธรรมนูญศาล โดยแนวทางปฏิบัติของรัฐเช่นว่านี้ได้รับการจัดพิมพ์โดยศาลและสำนักเลขาธิการสหประชาชาติ ทั้งนิคารากัวเองก็ได้ส่งโทรเลขมาเมื่อวันที่ 29 พฤศจิกายน ค.ศ. 1929 เพื่อให้สัตยาบันพิธีสารลงนาม ( Protocol of Signature) อีกด้วย<sup>172</sup>

คดี The Territorial Dispute ระหว่าง Libyan Arab Jamahiriya กับ Chad ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้ตัดสินเมื่อวันที่ 3 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 1994 คดีนี้รัฐทั้งสองพิพาทกันในการแบ่งเขตแดนแห่งรัฐตามสนธิสัญญาปี ค.ศ. 1955 เกี่ยวกับความสัมพันธ์ฉันมิตรและเพื่อนบ้านที่ดี ซึ่งมีประเด็นเกี่ยวกับการแบ่งเขตแดนระหว่าง Libya กับ Chad ว่าเขตแดนใดเป็นของใคร ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้นำแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐมาช่วยพิจารณาในคดีนี้ด้วย โดยนำความตกลงอื่นที่มีเนื้อหาเกี่ยวกับเขตแดนของทั้งสองรัฐมาพิจารณา และในเบื้องต้นศาลเห็นว่าสนธิสัญญาความสัมพันธ์ฉันมิตรและสหายที่ดีต่อกัน รัฐทั้งสองได้ลงนามเมื่อปี ค.ศ. 1980 ประกอบกับเอกสารตีพิมพ์ขององค์การสหประชาชาติระบุเขตแดนของ Libya ไว้อย่างชัดเจนว่ามีเนื้อที่ 1,284,000 ตารางกิโลเมตร ซึ่งรวมพื้นที่พิพาทเข้าไปด้วย<sup>173</sup>

จากคดีนี้ ศาลได้พิจารณาความตกลงภายหลัง ( Subsequent Agreement ) ไปพร้อมกับเห็นว่าความตกลงภายหลังนี้แสดงให้เห็นถึงแนวทางปฏิบัติภายหลังของภาคีได้เช่นกัน

<sup>171</sup> I.C.J. Reports, 1962, pp. 75-100.

<sup>172</sup> I.C.J. Reports, 1984, p. 411.

<sup>173</sup> I.C.J. Reports, 1994, Para 66-71.

แนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐภาคีนี้ได้รับการปรับใช้ตลอดมาเช่นในความเห็น  
แนะนำกรณี Nuclear Weapon In Armed Conflict เมื่อปี ค.ศ. 1996<sup>174</sup> หรือล่าสุดในคดี  
Kasikili / Sedudu Island ได้รับการตัดสินเมื่อปี ค.ศ. 1999 ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็  
อธิบายหลักการพิจารณาแนวทางปฏิบัติของรัฐไว้อย่างน่าสนใจ กรณีนี้บอัสวานาพิพาทกับนามิเบีย  
เกี่ยวกับสนธิสัญญา Anglo-German ปี ค.ศ. 1890 ศาลนำหลักการตีความทั้งมาตรา 31 และ 32  
มาวินิจฉัยร่วมกันไป โดยในส่วนของมาตรา 31 วรรค 3 นั้น ศาลได้วิเคราะห์เอกสารจำนวน 3  
ชุดที่คู่กรณีได้กล่าวอ้างขึ้นมา คือ รายงานของ Eason เมื่อปี ค.ศ. 1912, Trollope-Redman  
Correspondence ( 1947-1951 ) และข้อมูลที่สำรวจร่วมกันเมื่อปี ค.ศ. 1985 เพื่อสนับสนุนการ  
ตีความตามมาตรา 3 วรรค 2 ของสนธิสัญญา ค.ศ. 1890 นั้น ไม่สามารถแสดงให้เห็นถึง  
แนวทางปฏิบัติของรัฐได้ เนื่องจากเอกสารเหล่านี้ยังมีข้อสงสัยอยู่มาก<sup>175</sup>

จะเห็นว่าไม่ใช่แนวทางปฏิบัติของรัฐทุกแนวจะมีผลให้ศาลนำไปปรับใช้เมื่อตีความ  
หากแนวทางปฏิบัติของรัฐยังคลุมเครือ มีข้อสงสัย ศาลก็ต้องใช้วิธีการอื่นที่เหมาะสม

ไม่เพียงแต่ศาลสถิตยยุติธรรมระหว่างประเทศ หรือศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ  
เท่านั้นที่ปรับใช้หลักการนี้ ในองค์การการค้าโลกก็ได้นำหลักการพิจารณาแนวทางปฏิบัติของรัฐใน  
ภายหลังตามอนุสัญญากรุงเวียนนาด้วย อย่างเช่นในกรณี Japan-Taxes on Alcoholic Beverages  
เมื่อปี ค.ศ. 1996 Appellate Body ได้อธิบายมาตรา 31 วรรค 3 (B) ไว้อย่างชัดเจนว่า  
แนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐที่ใช้ในการตีความสนธิสัญญานั้นจะต้องเป็นแนวทางปฏิบัติที่กลม  
เกลียว ( Concordant ) ร่วมกัน ( Common ) และสอดคล้องกัน ( Consistent ) ด้วย ไม่ใช่  
เป็นแต่เพียงแนวทางปฏิบัติของรัฐใดรัฐหนึ่งหรือกลุ่มเล็ก ๆ เท่านั้น การปฏิบัติโดยฝ่ายเดียวโดย

<sup>174</sup> I.C.J. Reports, 1996, p. 75.

<sup>175</sup> I.C.J. Reports, 1999, pp. 1077, 1087.

ทั่วไปไม่ก่อให้เกิดแนวปฏิบัติภายหลัง และแนวปฏิบัติภายหลังนี้ต้องเป็นแนวปฏิบัติของภาคีในความตกลงด้วย ไม่ใช่แนวทางปฏิบัติของรัฐอื่น ๆ โดยทั่วไปที่มีใช้ภาคี<sup>176</sup>

หลังจากคดีนี้ Appellate Body ก็ยกแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐขึ้นพิจารณาอยู่เนื่อง ๆ เช่น คดี European Communities-Measures Affecting The Importation of Certain Poultry Product<sup>177</sup>, คดี Korea-Definitive Safeguard Measure An Imports of Certain Dairy Products<sup>178</sup> และล่าสุดในคดี Chile-Price Band System and Safeguard Measures Relating to Certain Agricultural Products<sup>179</sup>

นอกจากองค์การระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศที่กล่าวมาแล้ว ศาลภายใน เช่น ศาลฎีกาแห่งสหรัฐอเมริกาที่เคยหยิบยกเอาแนวทางปฏิบัติของรัฐในภายหลังมาช่วยตีความถ้อยคำในสนธิสัญญาขนส่งทางอากาศระหว่างสหรัฐอเมริกาและฝรั่งเศส<sup>180</sup> ในคดี Cardoza-Fonseca ศาลฎีกาแห่งสหรัฐอเมริกาได้วางหลังไว้ว่า การตีความโดยรัฐบาลต่างชาติ ศาล หรือองค์การใด ๆ มี

---

<sup>176</sup> Appellate Body Reports, 1996, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, p. 107.

<sup>177</sup> Appellate Body Reports, 1998, WT/DS69/AB/R, Para. 43.

<sup>178</sup> Appellate Body Reports, 1999, WT/DS98/AB/R, Para. 43. คดีนี้ Appellate Body ใช้แนวทางปฏิบัติของรัฐในภายหลังยืนยันความหมายของคำว่า “Unforeseen Developments” ตามความตกลงว่าด้วยมาตรการปกป้องมาตรา 2.1 แนวทางปฏิบัติเช่นนี้ก็คือนวปฏิบัติของภาคีในองค์การการค้าโลกนั่นเอง

<sup>179</sup> Appellate Body Reports, 2002, WT/DS207/AB/R, Para. 213.

<sup>180</sup> Wessel, “Relational Contract Theory and Treaty Interpretation : End-Game Treaties V. Dynamic Obligations,” *New York University Annual Survey of American Law*, 60 ( 2004 ) : 164-165.

ความสำคัญอันเป็นแนวทางการตีความของศาล<sup>181</sup> ซึ่งหากพิจารณาแล้ว หลักการพิจารณาแนวปฏิบัติของรัฐนั้นเป็นที่ยอมรับในการปรับใช้กันมาก ทั้งระดับระหว่างประเทศและระดับประเทศ หลักการนี้จึงเป็นหลักการที่สำคัญหลักหนึ่งเช่นกัน

จากตัวอย่างของศาลที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าการนำหลักการพิจารณาแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐไปใช้ในการตีความ ผู้เขียนมีความเห็นว่า หลักการนี้ได้จำกัดให้ใช้เฉพาะสนธิสัญญาสองฝ่ายหรือหลายฝ่ายอย่างใดอย่างหนึ่งไม่ แต่สามารถปรับใช้เพื่อการตีความได้ทั้งสนธิสัญญาสองฝ่ายและในสนธิสัญญาหลายฝ่ายตามความเหมาะสมและความถูกต้องอย่างไรก็ดี ยังคงมีความแตกต่างของการนำหลักการพิจารณาแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐไปใช้ในสนธิสัญญาทั้งสองประเภทอยู่บ้างกล่าวคือ ในสนธิสัญญาสองฝ่ายนั้นจะพิจารณาเฉพาะแนวทางปฏิบัติของรัฐคู่สัญญาที่เป็นไปในแนวเดียวกันทั้งสองรัฐ ไม่ใช่แนวทางปฏิบัติของรัฐใดรัฐหนึ่ง ในขณะที่สนธิสัญญาหลายฝ่ายนั้นจะต้องพิจารณาแนวทางปฏิบัติของภาคีทั้งหลาย รวมถึงแนวทางปฏิบัติขององค์การระหว่างประเทศและองค์การย่อยที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญานั้น ๆ และไม่จำเป็นต้องเป็นแนวทางปฏิบัติของรัฐที่เป็นภาคี เพียงแต่เป็นแนวทางปฏิบัติของรัฐภาคีโดยส่วนใหญ่ว่ามีแนวทางอย่างไรก็เป็นการเพียงพอ

#### 2.4.7 หลักการตีความโดยพิจารณากฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องและใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคี

สนธิสัญญาบางประเภทนั้น รัฐคู่สัญญาอาจยึดกฎหมายระหว่างประเทศบางประการเป็นพื้นฐานของสนธิสัญญานั้น ๆ ดังนั้น เมื่อเกิดกรณีต้องตีความสนธิสัญญาใด ผู้ตีความต้องนำกฎหมายระหว่างประเทศที่ใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคีมาพิจารณาด้วย ตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ มาตรา 31 วรรค 3 (ซี) ซึ่งวางหลักว่า “ให้พิจารณาสิ่งต่อไปนี้ร่วมกันไปกับบริบท...

<sup>181</sup> Bederman, “Revivalist Canons and Treaty Interpretation,” *UCLA Law Review*, 41 ( April, 1994 ) : 1003.

(ซี) กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องใด ๆ ซึ่งปรับใช้ได้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคี”\*

เมื่ออ่านมาตรานี้แล้วอาจทำให้ฉงนได้ว่า กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศ เช่นว่านี่คืออะไรกันแน่ เพราะโดยทั่วไปแล้วทุก ๆ รัฐย่อมต้องเคารพกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศอันเป็นที่ยอมรับในสังคมนานาชาติอยู่แล้ว เหตุใดจึงต้องบัญญัติมาตรานี้ขึ้นมาอีก

ในเบื้องต้นมีข้อสังเกตโดยพิจารณาตามตัวอักษรของบทบัญญัติมาตรานี้ได้เป็น 4 ประเด็นด้วยกันคือ

(1) คำว่า “กฎเกณฑ์” ( Rules ) แห่งกฎหมายระหว่างประเทศ จะต้องเป็นกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่ได้รับการยืนยันแน่นอนแล้ว<sup>182</sup> กล่าวคือ ต้องตีความกฎเกณฑ์นี้อย่างแคบให้มีความหมายเฉพาะกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่ได้รับการรับรองแล้ว ไม่ใช่กฎเกณฑ์ที่ยังคลุมเครืออยู่ เพราะคำว่า “Rules” ย่อมมีความหมายในตัวเองว่ากฎเกณฑ์ ก็คือสิ่งที่แน่นอนแล้ว ได้รับการพิสูจน์มาแล้ว

(2) กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศ ตามมาตรานี้ย่อมหมายถึงรวมถึงที่มาของกฎหมายระหว่างประเทศ เช่น จารีตประเพณีระหว่างประเทศ<sup>183</sup> หลักกฎหมายทั่วไปด้วย เพราะมาตรานี้ไม่ได้ระบุไว้แน่นอนว่ากฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศอะไรบ้างที่จะมีผลใช้

\* (C) Any Relevant Rules of International Law Applicable in The Relation Between The Parties

<sup>182</sup> Mclachlan, “The Principle of Systemic Integration and Article 31 (3) (C) of The Vienna Convention,” *International and Comparative Law Quarterly*, 54 ( April, 2005 ) : 290.

<sup>183</sup> Ibid.

บังคับ ดังนั้น จึงต้องตีความไปว่าเป็นกฎเกณฑ์ทั่วไปแห่งกฎหมายระหว่างประเทศ ( General Principle of International Law )

(3) กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศเช่นว่านี้ ต้องเป็นกฎเกณฑ์ “ที่เกี่ยวข้อง” ( Relevant ) และ “สามารถปรับใช้ได้” ( Applicable ) ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคี<sup>185</sup> แต่ทั้งนี้บทบัญญัติไม่ได้กล่าวว่าคำว่าภาคีนี้เป็นภาคีทั้งหมดในสนธิสัญญา หรือเฉพาะภาคีที่พิพาทกัน

(4) ตัวบทไม่ได้กล่าวไว้ว่า กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศเช่นว่านี้เป็นกฎเกณฑ์ ณ วันที่เกิดข้อพิพาท หรือวันที่ต้องตีความ หรือเป็นกฎเกณฑ์ ณ วันที่ทำสนธิสัญญา<sup>186</sup> เพราะเป็นไปได้ว่าเมื่อเวลาเปลี่ยนไป กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศอาจเปลี่ยนแปลงก็ได้

จากข้อสังเกตตามตัวบทข้างต้น ทำให้เกิดข้อสงสัยได้ 2 ประการ ประการแรกคือ สนธิสัญญาบางฉบับอาจมีภาคีมากกว่า 2 รัฐขึ้นไป แต่ข้อพิพาทอาจเกิดขึ้นกับรัฐแค่ 2 รัฐ ดังนี้ กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศตามมาตรานี้ต้องเป็นกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องและปรับได้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคีทั้งปวง หรือเป็นกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องและปรับได้ในความสัมพันธ์ระหว่างรัฐคู่พิพาทเท่านั้น และประการที่สองคือ กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศตามมาตรานี้เป็นกฎเกณฑ์ ณ ช่วงเวลาใด กล่าวคือ ควรเป็นกฎเกณฑ์เมื่อเกิดกรณีต้องตีความ หรือเป็นกฎเกณฑ์ที่มีอยู่ในวันที่ทำสนธิสัญญา

ปัญหาแรกนั้น หากเป็นสนธิสัญญาสองฝ่ายย่อมหมดปัญหา เพราะกฎเกณฑ์เช่นว่านี้ต้องเป็นกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับรัฐคู่สัญญาอยู่แล้ว แต่ถ้าเป็นสนธิสัญญาหลายฝ่าย ผู้เขียนเห็นว่า ศาลก็จำเป็นต้องพิจารณาเฉพาะกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่ผูกพันรัฐคู่สัญญาทั้งหมด เพราะรัฐคู่สัญญาทั้งหมดต้องเห็นพ้องต้องกันในกฎ

<sup>185</sup> Ibid., p. 291.

<sup>186</sup> Ibid.



เกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศเหล่านั้นด้วย มิเช่นนั้นแล้วรัฐคู่พิพาทอาจโต้แย้งได้ว่าไม่ใช่กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่ตนยอมรับได้

ส่วนปัญหาที่สองนั้น หากย้อนกลับไปพิจารณาร่างอนุสัญญากรุงเวียนนาฉบับปี ค.ศ. 1964 จะพบคำตอบ เพราะบัญญัติไว้ในมาตรา 69 วรรค 1 (บี) ว่า “ตามกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศทั่วไป ซึ่งใช้บังคับอยู่ในขณะทำสนธิสัญญา”<sup>187</sup> กล่าวคือ กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศเช่นว่านี้ ต้องเป็นกฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับอยู่ในขณะทำสนธิสัญญานั้น ๆ ด้วย หรือบางท่านเรียกว่า “Intertemporal Law”<sup>188</sup>

หลักการตีความโดยพิจารณากฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องใด ๆ ซึ่งปรับใช้ได้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคีเข้าใจว่า ได้รวบรวมขึ้นมาจากแนวคำพิพากษาของศาล โดยเฉพาะอย่างยิ่งคดีเกาะ Palmas ( Island of Palmas ) ซึ่งพิพาทกันระหว่างเนเธอร์แลนด์กับสหรัฐอเมริกา คดีนี้ได้รับการพิจารณาโดยอนุญาโตตุลาการเมื่อปี ค.ศ. 1928 โดยวางหลักไว้ในเบื้องต้นว่า “ข้อเท็จจริงในคดีจะต้องเป็นไปตามกฎหมายที่มีอยู่ในขณะนั้น และต้องไม่ใช่กฎหมายที่ใช้บังคับ ณ เวลาที่เกิดข้อพิพาท หรือเวลาที่ต้องวินิจฉัยชี้ขาดคดี”<sup>189</sup>

ผู้พิพากษา Fitzmaurice แห่งศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้กล่าวถึงหลักการพิจารณากฎเกณฑ์ ณ วันทำสนธิสัญญาโดยจัดให้อยู่ใน Principle of Contemporaneity ว่า

---

\* (B) in The Light of The Rules of General International Law in Force At The Time of Its Conclusion

<sup>187</sup> Wetzel and Raushning, *The Vienna Convention on The Law of Treaties : Travaux Preparatoires*, p. 239.

<sup>188</sup> Aust, *Modern Treaty Law and Practice*, 3<sup>rd</sup> ed. ( Cambridge : Cambridge University, 2003 ), p. 195.

<sup>189</sup> Island of Palmas ( The Nether Land v. USA ) 2 RIAA. 829, p. 845.

ข้อความในสนธิสัญญานั้นต้องตีความให้เป็นไปตามความหมายที่ใช้อยู่ ณ ขณะทำสนธิสัญญา<sup>191</sup> เพราะกฎหมาย ณ ขณะทำสนธิสัญญาจะแสดงให้เห็นถึงเจตนาที่แท้จริงของภาคีได้เป็นอย่างดี

เช่นเดียวกับผู้พิพากษา Mcnair ก็ได้กล่าวถึงภูมิหลังของกฎหมายระหว่างประเทศว่า สนธิสัญญาจะต้องได้รับการปรับใช้ และตีความจากภูมิหลังของหลักกฎหมายทั่วไปแห่งกฎหมายระหว่างประเทศ<sup>192</sup> หมายความว่า ในการตีความสนธิสัญญา ผู้ตีความจะต้องนำกฎหมายระหว่างประเทศ ณ ขณะทำสนธิสัญญามาพิจารณาด้วย เพราะต้องสันนิษฐานไว้ก่อนว่ารัฐภาคีในสนธิสัญญาย่อมมีเจตนายอมรับ และรับรองในกฎหมายระหว่างประเทศ ณ ขณะทำสนธิสัญญา<sup>193</sup> เว้นเสียแต่จะได้ตกลงกันไว้ ก็ต้องเป็นไปตามที่ตกลง

อย่างไรก็ดี หลักการพิจารณากฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศ ณ ขณะทำสนธิสัญญาได้รับการแก้ไขเปลี่ยนแปลงเมื่อมีการจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ในการประชุมวิจาณร่างอนุสัญญา ฯ เมื่อปี ค.ศ. 1964 บางประเทศแนะนำให้ตัดข้อความในร่างอนุสัญญา ฯ ปี ค.ศ. 1964 ที่ว่า In Force At The Time of Its Conclusion ออกไป คณะกรรมาธิการกฎหมายระหว่างประเทศก็เห็นพ้องด้วย จึงตัดข้อความดังกล่าวออก และใช้ข้อความใหม่ตามที่ปรากฏอยู่ในมาตรา 31 (3) (ซี) ฉบับปัจจุบันนี้เอง เหตุที่ต้องตัดทิ้งนั้น คณะกรรมาธิการ ฯ เห็นว่าอาจทำให้เข้าใจผิดไปว่า กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องในกรณีนี้ขึ้นอยู่กับเจตนารมณ์ของภาคีว่าต้องการให้เป็นประการใด และจะพยายามตีความกฎเกณฑ์ให้มีความครอบคลุมถึงกฎเกณฑ์ที่ตนต้องการ ซึ่งในทางที่ถูกแล้วรัฐจะต้องใช้ และตีความมาตรานี้ด้วยความสุจริตมากกว่า<sup>194</sup>

<sup>191</sup> Fitzmaurice, *The Law and Procedure of International Court of Justice*, p.

358.

<sup>192</sup> Mcnair, *The Law of Treaties*, p. 466.

<sup>193</sup> Ibid., p. 467.

<sup>194</sup> Wetzel and Raushning, *The Vienna Convention on The Law of Treaties : Travaux Preparatoires*, p. 254.

หลักการตีความโดยพิจารณาจากเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้อง  
ใดๆ ซึ่งปรับใช้ได้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคีนั้น เมื่อพิจารณาแล้วจะมีความสัมพันธ์กับสนธิ  
สัญญาหลายฝ่ายเสียมากกว่า เพราะการมีอยู่ของ “กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศ” ที่ใช้  
ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคีในสนธิสัญญาหลายฝ่าย มักจะต้องเป็นกฎเกณฑ์ที่ภาคีในสนธิสัญญา  
ทั้งหลายนั้นยอมรับกันแล้วว่าเป็นกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่ใช้ในความสัมพันธ์  
ระหว่างภาคี การที่รัฐใดรัฐหนึ่งจะอ้างขึ้นมาว่าไม่ใช่กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศ ย่อม  
พิสูจน์ยาก เพราะภาคีทั้งหลายยอมรับแล้ว แต่เมื่อพิจารณาสนธิสัญญาสองฝ่าย กฎเกณฑ์แห่ง  
กฎหมายระหว่างประเทศตามนัยนี้ มักจะได้รับการจำกัดการพิจารณาให้เหลือเพียงแต่กฎเกณฑ์ที่  
รัฐภาคีทั้งสองไม่ปฏิเสธถึงการมีอยู่ของกฎเกณฑ์ดังกล่าว เพราะถ้ารัฐใดรัฐหนึ่งโต้แย้งว่าไม่ใช่กฎ  
เกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่ใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคี ย่อมพิสูจน์ได้ง่ายกว่า เพราะ  
เพียงพิสูจน์ว่ารัฐของตนไม่เคยยอมรับกฎเกณฑ์เหล่านั้นเลยก็เป็นการเพียงพอ อย่างไรก็ตาม สนธิ  
สัญญาสองฝ่ายที่มีที่มาจากสนธิสัญญาต้นแบบ มีเนื้อความในสนธิสัญญาเป็นไปในแนวทางเดียวกัน  
และมีจำนวนมากมายหลายฉบับในโลก เช่น สนธิสัญญาสองฝ่ายเกี่ยวกับการลงทุน ( Bilateral  
Investment Treaty ) หรืออนุสัญญาภาษีซ้อน หรือสนธิสัญญาสองฝ่ายเกี่ยวกับการยอมรับบังคับ  
ตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ เหล่านี้มีความพิเศษแตกต่างจากสนธิสัญญาสองฝ่ายทั่วไป  
เพราะประกอบไปด้วยกฎเกณฑ์ต่างๆ อันเป็นที่ยอมรับของนานาประเทศ ดังนั้น การพิจารณากฎ  
เกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่ใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคีในสนธิสัญญาประเภทนี้อาจ  
ต้องพิจารณาจากเกณฑ์อันเป็นที่ยอมรับของนานาประเทศที่ได้จัดทำสนธิสัญญาทำนองเดียวกันนี้  
ด้วย จะพิจารณาแต่เพียงกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่ใช้ในความสัมพันธ์ของภาคีเพียง  
สองฝ่ายไม่ได้

#### 2.4.8 หลักการตีความตามความหมายพิเศษ

มาตรา 31 วรรค 4 บัญญัติไว้ว่า “ให้ถือความหมายพิเศษเฉพาะแก่ถ้อยคำ ถ้าปรากฏว่าภาคีมีความตั้งใจเช่นนั้น”\*

ในสนธิสัญญาแต่ละฉบับอาจมีถ้อยคำที่ภาคีมุ่งหมายจะให้มีความหมายเป็นพิเศษ ดังนั้น มาตรา 31 วรรค 4 จึงเป็นหลักการที่เข้ามารองรับความหมายพิเศษให้มีผลบังคับได้ อันเป็นข้อยกเว้นความหมายธรรมดา ( Ordinary Meaning )<sup>195</sup> ในมาตรา 31 วรรคแรกนั่นเอง

โดยหลักการแล้ว ศาลจะต้องยึดถือความหมายธรรมดาของถ้อยคำในสนธิสัญญาเป็นหลักเสียก่อน หากไม่มีผู้โต้แย้ง ศาลก็ต้องตีความไปตามความหมายธรรมดาของถ้อยคำนั้น ๆ ซึ่งอาจเป็นความหมายตามพจนานุกรมที่เหมาะสม หรือความหมายที่คนทั่วไปเข้าใจได้ แต่เมื่อใดที่คู่กรณีโต้แย้งว่าถ้อยคำนั้น ๆ มีความหมายพิเศษ ผู้โต้แย้งต้องพิสูจน์ถึงความหมายพิเศษของถ้อยคำ ซึ่งขึ้นอยู่กับเอกสารหลักฐานที่จะแสดงให้เห็นว่าถ้อยคำในสนธิสัญญานั้นมีความหมายพิเศษ

โดยทั่วไป สนธิสัญญาที่ภาคีต้องการให้มีความหมายพิเศษก็จะบัญญัติความหมายพิเศษเหล่านั้นไว้ในบทนิยามของสนธิสัญญา หรืออาจอธิบายความหมายพิเศษไว้ในสนธิสัญญาที่ใดที่หนึ่ง ซึ่งในกรณีที่อธิบายความหมายพิเศษเหล่านั้นไว้โดยชัดแจ้งมักไม่มีปัญหา แต่จะมีปัญหาที่ต่อเมื่อถ้อยคำที่มีความหมายพิเศษไม่ได้นิยามไว้โดยชัดแจ้งในสนธิสัญญา แต่ภาคีฝ่ายหนึ่งอ้างว่าถ้อยคำนั้นมีความหมายพิเศษ เช่น คำว่า “Greenland” ในคดี Legal Status of Eastern Greenland ศาลสถิตยยุติธรรมระหว่างประเทศวางหลักไว้ว่า ความหมายตามภูมิศาสตร์ ( Geographical Meaning ) ของคำว่า “Greenland” ย่อมต้องพิจารณาในความหมายธรรมดาว่า

---

\* A Special Meaning Shall Be Given to A Term If It Is Established That The Parties So Intended

<sup>195</sup> P.C.I.J., Series A/B, No 53, 1933, p. 49.

หมายถึง สถานที่ที่ใช้ในแผนที่อันเป็นพื้นที่เกาะทั้งหมด ถ้าภาคีฝ่ายหนึ่งโต้แย้งว่ามีความหมายไม่ปรกติ ( Unusual ) หรือมีความหมายนอกเหนือกว่าความหมายธรรมดา ย่อมต้องแสดงให้เห็นถึงสิ่งที่โต้แย้งนั้น<sup>197</sup> ซึ่งในกรณีนี้ รัฐที่โต้แย้งไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าถ้อยคำดังกล่าวมีความหมายพิเศษ จึงไม่อาจปรับใช้หลักการนี้ได้ เพราะไม่ใช่ความหมายพิเศษของสนธิสัญญา แต่เป็นความหมายพิเศษตามความเข้าใจของภาคีฝ่ายเดียว<sup>198</sup>

กรณีเงินกู้เซอร์เบีย ( Serbian Loans ) ศาลสถิตยยุติธรรมระหว่างประเทศได้วินิจฉัยคำว่า “ฟรังก์” ( Francs ) กับคำว่า “ทองฟรังก์” ( Gold Francs ) มีความหมายต่างกัน การที่รัฐบาลเซอร์เบียชำระหนี้เงินกู้เป็นเงินฟรังก์ ย่อมเป็นการชำระหนี้ที่ไม่ถูกต้อง เพราะ “เงินฟรังก์” ไม่ใช่ “ทองฟรังก์”<sup>199</sup> แม้จะมีค่าเทียบเท่ากันก็ต้องถือว่า “ทองฟรังก์” มีความหมายพิเศษ

ตัวอย่างการให้เหตุผลทำนองนี้ในกรอบขององค์การการค้าโลก เช่น ในคำว่า “Country” กับ “National” ในความหมายธรรมดาย่อมหมายถึงรัฐอธิปไตย แต่ในความตกลง Wto คำทั้งสองหมายถึง การศุลกากรของดินแดนใดดินแดนหนึ่ง ( Customs Territory )<sup>200</sup> ซึ่งถือได้ว่าเป็นความหมายพิเศษของสนธิสัญญา ดังนั้น ในกรณีนี้ ฮองกงก็อาจเป็นสมาชิกของ Wto ได้

จากคดีต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น ปัญหาสำคัญของการปรับใช้หลักการนี้ก็คือ เรื่องการพิสูจน์ว่าถ้อยคำที่พิพาทเป็นถ้อยคำที่ภาคีมุ่งหมายให้มีความหมายพิเศษนั่นเอง การจะพิสูจน์ว่า

<sup>197</sup> P.C.I.J. Reports, Series A/B, No 53, 1933, p. 49.

<sup>198</sup> Shaw, *International Law*, 5<sup>th</sup> ed. ( Cambridge : Cambridge University, 2003 ), p. 844.

<sup>199</sup> P.C.I.J., Series A, No 20, 22, 1929, p. 30.

<sup>200</sup> Gardiner, *International Law*, p. 85.

ถ้อยคำใดมีความหมายพิเศษจะต้องพยายามค้นหาหลักฐานขณะทำสนธิสัญญา<sup>201</sup> ว่าภาคีมีเจตนาให้ถ้อยคำนั้นมีความหมายพิเศษด้วยการพิจารณาหลักฐานจากงานเตรียมร่างสนธิสัญญาเพื่อเป็นการยืนยันความหมายพิเศษนั้น ๆ หรือบางครั้งหากไม่มีหลักฐานปรากฏอยู่ในงานเตรียมร่างสนธิสัญญา หลักฐานประการสำคัญอีกอย่างหนึ่งก็คือตัวบทนั่นเอง โดยการพิจารณาบริบทต่าง ๆ ในตัวบทมาใช้เพื่อยืนยันความหมายพิเศษ หรืออาจใช้หลักกฎหมายทั่วไปเข้ามาช่วยในการพิสูจน์ถึงความหมายพิเศษก็ได้<sup>202</sup> เช่น หลัก *Ejusdem Generis* ซึ่งมาจากสุภาษิตกฎหมาย 2 ประการคือ *Noscitur A Sociis* หมายความว่า การตีความให้ดูข้อความข้างเคียง<sup>203</sup> และหลัก *Copulation Verborum Indicat Acceptionem In Eodem Sensu* หมายความว่า คำใดที่อยู่ใกล้ ๆ กัน คำเหล่านั้นย่อมต้องมีความหมายไปแนวทางเดียวกัน<sup>204</sup> เมื่อรวมสุภาษิตกฎหมายทั้งสองเข้าด้วยกันแล้วจึงหมายความว่า การตีความสนธิสัญญาให้พิจารณาความหมายจากถ้อยคำข้างเคียง ซึ่งถ้าถ้อยคำใดอยู่ใกล้กันย่อมมีความหมายอยู่ในขอบเขตเดียวกัน<sup>205</sup>

#### 2.4.9 หลักการพิจารณาข้อวิธีที่ใช้ประกอบการตีความ ( Supplementary Means of Interpretation )

นอกจากกฎเกณฑ์ทั่วไปของการตีความ ( General Rule of Interpretation ) ตามมาตรา 31 แล้ว อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ยังได้กล่าวถึงข้อวิธี ( Means ) ที่ใช้ประกอบการตีความในมาตรา 32 ดังนี้

<sup>201</sup> Jacobs, "Varieties of Approach to Treaty Interpretation : With Special Reference to The Draft Convention on The Law of Treaties Before The Vienna Diplomatic Conference," *The International and Comparative Law Quarterly*, 18 No. 2 ( April, 1969 ) : 331.

<sup>202</sup> McNair, *The Law of Treaties*, pp. 393-410.

<sup>203</sup> พิชัยศักดิ์ หรยางกูร, *รวมศัพท์และภาษิตกฎหมายละตินไทย*, หน้า 620.

<sup>204</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 175.

<sup>205</sup> โปรดดูหัวข้อหลักการตีความโดยคำนึงถึงบริบท



“ให้ใช้ข้อวิธีที่ใช้ประกอบการตีความ ซึ่งรวมถึงงานเตรียมร่างสนธิสัญญา และ สภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญา เพื่อเป็นการยืนยันความหมายอันเป็นผลมาจากการปรับใช้ มาตรา 31 หรือเพื่อพิจารณาความหมายเมื่อการตีความตามมาตรา 31 แล้ว

เอ ความหมายยังคลุมเครือหรือไม่แน่ชัด หรือ

บี ผลของการตีความนั้นเห็นได้ชัดว่าเกินวิสัยที่จะเชื่อว่าเป็นไปได้ หรือไม่ชอบ ด้วยเหตุผล”

เห็นได้ชัดเจนว่าหลักการให้ข้อวิธีประกอบนี้จะนำมาใช้โดยตรงเป็นหลักการตีความ เช่นเดียวกับมาตรา 31 ไม่ได้<sup>206</sup> เพราะมาตรา 32 บัญญัติให้เป็นข้อวิธีประกอบ จะใช้ได้ต่อเมื่อใช้ มาตรา 31 แล้ว จึงใช้มาตรา 32 ได้เพื่อเป็นยืนยันความหมายจากการปรับใช้มาตรา 31 หรือเมื่อ ปรับใช้มาตรา 31 แล้ว ความหมายยังคลุมเครือ หรือไม่แน่ชัด หรือผลของการตีความเห็นได้ชัดว่า เกินวิสัยที่จะเชื่อว่าเป็นไปได้ ( Absurd ) หรือไม่ชอบด้วยเหตุผล ก็ใช้มาตรา 32 เพื่อพิจารณา ความหมายที่ถูกต้อง

มีข้อสังเกตว่าข้อวิธีประกอบตามมาตรา 32 นี้ อนุสัญญากรุงเวียนนา ๗ ยก ตัวอย่างไว้เพียง 2 ประการ คือ งานเตรียมร่างสนธิสัญญา ( Travaux Préparatoires ) และ สภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญา ซึ่งในความเป็นจริงแล้วอาจมีมากกว่านี้ เพราะอนุสัญญากรุง เวียนนา ๗ บัญญัติคำว่า “ให้รวมถึง” ย่อมหมายความว่าจะมีมากกว่า 2 ข้อวิธีนี้ได้ ดังนั้น จึง อาจแยกอธิบายข้อวิธีประกอบออกได้เป็น 3 ประการ คือ

- (1) งานเตรียมร่างสนธิสัญญา ( Travaux Préparatoires )
- (2) สภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญา

---

<sup>206</sup> อรุณ ภาณุพงศ์, “การตีความสนธิสัญญา,” ใน รวบรวมบทความทางวิชาการเนื่องใน โอกาสครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์สัญญา ธรรมศักดิ์, หน้า 217.

## (3) ข้อวิธีประกอบอื่น ๆ

(1) งานเตรียมร่างสนธิสัญญา ( Travaux Préparatoires )

วิธีการอันเป็นหลักการสำคัญประการหนึ่งเมื่อต้องตีความสนธิสัญญาก็คือ หลักการพิจารณางานเตรียมร่างสนธิสัญญา ( Travaux Préparatoires ) หลักนี้มีความสำคัญมาตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน เพราะเหตุว่างานเตรียมร่างสนธิสัญญาจะสะท้อนให้เห็นถึงเจตนารมณ์ที่แท้จริงของภาคีได้เป็นอย่างดี และถือว่าเป็นหลักสำคัญของสำนักความคิดการตีความตามเจตนารมณ์ของภาคี ( Intentions of The Parties School of Thought )<sup>207</sup> แต่ก็ไม่ได้หมายความว่าสำนักความคิดอื่นไม่ได้พิจารณางานเตรียมร่าง เพราะงานเตรียมร่างเองก็เป็นการยืนยันความหมายธรรมดาของถ้อยคำของสำนักความคิดการตีความตามความหมายธรรมดาได้เช่นกัน และอาจเป็นสิ่งที่ช่วยให้เห็นถึงความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา ( สำนักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ ) ได้อีกด้วย แต่สำนักที่มุ่งศึกษางานเตรียมร่างสนธิสัญญาเป็นหลักก็คือสำนักการตีความตามเจตนารมณ์ จึงอาจกล่าวได้ว่าสำนักนี้เป็นสำนักที่ให้ความสำคัญกับงานเตรียมร่างสนธิสัญญาเป็นลำดับแรก

อย่างไรก็ดี มาตรา 32 ได้ลดความสำคัญของงานเตรียมร่าง ๗ ลงไปโดยให้พิจารณาได้แต่เพียงเพื่อเป็นการยืนยันความหมาย หรือช่วยในการกำหนดความหมายตามมาตรา 31 ดังนั้น ประเทศที่ศรัทธาในสำนักความคิดการตีความตามเจตนารมณ์ของภาคี เช่น สหรัฐอเมริกา จึงมีความลำบากใจอย่างยิ่งที่จะต้องพิจารณาความสำคัญแก่งานเตรียมร่าง ๗ ให้อยู่ในลำดับรอง จึงเป็นเหตุผลหนึ่งที่ทำให้สหรัฐอเมริกาไม่เข้าเป็นภาคีแห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา เพราะสหรัฐอเมริกาให้ความสำคัญกับงานเตรียมร่างสนธิสัญญาไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าการตีความตามตัวอักษร จะเห็นได้จากแนวทางการตีความสนธิสัญญาของศาลภายในสหรัฐอเมริกาในหลายคดีให้ความสำคัญกับหลักนี้มาก ดังนั้น ในการประชุมพิจารณาร่างอนุสัญญากรุงเวียนนา ๗ เมื่อปี ค.ศ.

<sup>207</sup> Lauterpacht, "Some Observations on Preparatory Work in The Interpretation of Treaties," *Havard Law Review*, 48 No. 4 ( February, 1935 ), p. 551.

1966 สหรัฐอเมริกาจึงเสนอให้ตัดเหตุของการใช้ข้อวิธีประกอบทั้งสอง คือ ข้อเอและข้อบี ทิ้งไป<sup>208</sup> กล่าวคือ สหรัฐอเมริกาเสนอให้ใช้มาตรา 32 ร่วมกันไปกับมาตรา 31 ไม่ควรใช้มาตรา 32 เมื่อใช้มาตรา 31 แล้วถ้อยคำยังคงคลุมเครือ หรือไม่ชัด หรือไม่มีเหตุผล ฯลฯ แต่ข้อเสนอนี้ก็ไม่ได้รับการแก้ไขตามแต่ประการใด

แนวความคิดในการพิจารณางานเตรียมร่างสนธิสัญญานี้มีที่มาจากกลุ่มประเทศภาคพื้นยุโรป ( Continental )<sup>209</sup> เช่น อิตาลี เยอรมนี ฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ ฯลฯ แต่สหราชอาณาจักรอังกฤษไม่ได้ยอมรับแนวความคิดนี้มากนักในอดีต แต่ปัจจุบันเริ่มให้ความสำคัญมากขึ้น

ส่วนเอกสารอะไรบ้างที่อาจพิจารณาให้เห็นงานเตรียมร่างสนธิสัญญาตามความในวรรคนี้ นั้น เอกสารสำคัญฉบับหนึ่งที่แสดงให้เห็นอย่างเด่นชัดก็คือ รายงานการประชุม ( Minutes ) ในการเตรียมร่างสนธิสัญญาต่าง ๆ ซึ่งส่วนใหญ่ประเทศผู้จัดการเจรจามักจะเป็นผู้จัดทำรายงานการประชุม และให้ผู้แทนรัฐบาลในการเจรจาสนธิสัญญาทั้งหลายลงนามรับรองไว้ เอกสารนี้ถือเป็นเอกสารสำคัญที่จะบ่งบอกถึงเจตนาร่วมกันของภาคีได้เป็นอย่างดีว่าประสงค์จะให้ข้อความต่าง ๆ ในสนธิสัญญาตีความหมายเป็นประการใด ซึ่งในบางสนธิสัญญาการจัดทำรายงานการประชุมอาจใช้เวลามากกว่าการเจรจาทำสนธิสัญญาเสียอีก<sup>210</sup> เพราะผู้เจรจารู้ดีกว่ารายงานการประชุมเหล่านี้ อาจนำไปใช้ตีความสนธิสัญญาได้ ดังนั้น จึงต้องจัดทำรายงานการประชุมอย่างละเอียดรอบคอบ

<sup>208</sup> Wetzel and Raushning, *The Vienna Convention on The Law of Treaties : Travaux Préparatoires*, p. 241.

<sup>209</sup> Lauterpacht, "Some Observations on Preparatory Work in The Interpretation of Treaties," p. 551.

<sup>210</sup> Jaturon Thirawat, *Treaty Making Process and Application of Treaties in The Practice of Thailand* ( Faculty of Law, Thammasat University, 1996 ), pp. 38-42.

มีคดีระหว่างประเทศอยู่จำนวนไม่น้อยที่ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้นำงานเตรียมร่างสนธิสัญญามาพิจารณาในคดี<sup>211</sup> ทั้งเพื่อเป็นการยืนยันความหมายตามมาตรา 31 และเพื่อกำหนดความหมายของถ้อยคำที่ไม่แจ่มชัด

คดี *Legal Consequences of The Construction of A Wall In The Occupied Palestinian Territory*<sup>212</sup> ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้นำรายงานการประชุมการร่างอนุสัญญาเจนีวาเมื่อปี ค.ศ. 1947 ซึ่งประชุมโดยคณะกรรมการกาชาดระหว่างประเทศ มาอธิบายความหมายของมาตรา 2 ของอนุสัญญาเจนีวาปี ค.ศ. 1949 เพราะรายงานการประชุมดังกล่าวสามารถยืนยันความหมายธรรมดาของถ้อยคำที่เป็นปัญหาได้เป็นอย่างดี และสามารถสะท้อนให้เห็นเจตนารมณ์ของผู้ร่างได้ว่ามีความมุ่งประสงค์เช่นไร

อย่างไรก็ดี ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็เคยปฏิเสธที่จะพิจารณางานเตรียมร่างสนธิสัญญาดังกรณีต่อไปนี้

คดี *Avena and Other Mexican Nationals* ระหว่างเม็กซิโกและสหรัฐอเมริกา พิพาทกันในมาตรา 36 ของอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยความสัมพันธ์ทางการทูต ค.ศ. 1963 ในถ้อยคำที่ว่า “โดยไม่ชักช้า” ( Without Delay ) เม็กซิโกยกงานเตรียมร่างสนธิสัญญาขึ้นมาอ้างว่า ในขั้นร่างสนธิสัญญา มีการใช้ถ้อยคำว่า “โดยไม่ชักช้าเกินสมควร” ( Without Undue Delay ) ซึ่งหมายถึง “โดยทันทีทันใด” ( Immediately ) เพราะตัดคำว่าเกินสมควร ( Undue ) ออกไปแล้ว<sup>213</sup> แต่สหรัฐอเมริกาเห็นตรงกันข้ามว่า คำว่า Without Delay ควรจะมีความหมายในทางที่ “เจตนาชักช้าหรือไม่” หรือหมายถึงทันทีที่สามารถจะกระทำได้ในสภาวะเช่นนั้น มากกว่าจะหมาย

<sup>211</sup> *Oil Platform ( Preliminary ) I.C.J. Reports*, 1996, p. 812; *Kasikili / Sedidi Island, I.C.J. Reports*, 1999, p. 1059.

<sup>212</sup> *Ibid.*, p. 175.

<sup>213</sup> *I.C.J. Reports*, 2004, p. 47.

ถึงในทันทีทันใด<sup>214</sup> ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้ตัดสินเมื่อปี ค.ศ. 2004 ว่า คำว่า “โดยไม่ชักช้า” ไม่จำเป็นต้องหมายถึงโดยทันทีทันใดที่จับตัวได้ เพราะงานประชุมร่างสนธิสัญญาไม่ได้มีการโต้แย้งในถ้อยคำนี้ จึงไม่อาจทราบวัตถุประสงค์ที่แท้จริงของคำนี้ได้<sup>215</sup>

คดีนี้มีการนำงานเตรียมร่างสนธิสัญญามาพิจารณา แต่ศาลเห็นว่างานเตรียมร่างนั้นไม่อาจแสดงให้เห็นความหมายที่แท้จริงได้ เพราะในการประชุมร่างสนธิสัญญาไม่ได้มีการกำหนดความหมายของคำนี้ไว้แม้จะมีการแก้ไขก็ไม่ได้กล่าวไว้เลยว่าเหตุใดจึงแก้ไข ทำให้ไม่สามารถทราบวัตถุประสงค์ที่แท้จริงของถ้อยคำจากงานเตรียมร่างสนธิสัญญาได้ จึงสมควรปฏิเสธความหมายตามงานเตรียมร่างสนธิสัญญาไป

ในคดี Sovereignty Over Pulau Ligitan and Pulau Sipadan ระหว่างอินโดนีเซียกับมาเลเซีย คดีนี้ศาลก็เห็นว่างานเตรียมร่างสนธิสัญญาของอนุสัญญาปี ค.ศ. 1891 ไม่สามารถแสดงความหมายในอนุสัญญาดังกล่าวได้<sup>216</sup> เนื่องจากทั้งมาเลเซียและอินโดนีเซียต่างก็ไม่มียอมรับการให้ความเห็นเกี่ยวกับงานเตรียมร่างสนธิสัญญาของกันและกัน ทั้งงานเตรียมร่างสนธิสัญญาเองก็ไม่ได้กล่าวถึงเขตแดนในความตกลงอย่างชัดเจนนั่นเอง

## (2) สภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญา

คำว่า “สภาวะแวดล้อม” (Circumstances) นั้น มีความหมายค่อนข้างกว้าง อาจแปลความได้ถึงปัจจัยหลาย ๆ ประการที่มีอยู่ ณ ขณะทำสนธิสัญญา ไม่ว่าจะเป็นข้อมูล หรือ

<sup>214</sup> Ibid., pp. 47-48.

<sup>215</sup> Ibid., p. 49.

<sup>216</sup> I.C.J. Reports, 2002, pp. 653, 655.

ข้อเท็จจริงอันเป็นเหตุให้มีการทำสนธิสัญญาว่ามีความเป็นมาอย่างไร หรือเกี่ยวกับภาษา  
ธรรมเนียมทางความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ ระบบเศรษฐกิจ ภาระทางการเมือง<sup>217</sup> เหล่านี้เป็นต้น

ในคดี Maritime Delimitation and Territorial Questions Between Qatar & Bahrain เมื่อปี ค.ศ. 1995 ผู้พิพากษาโอดะแห่งศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้ให้ความเห็นแย้งไว้  
โดยวินิจฉัยเกี่ยวกับสภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญาว่า คำแถลงการณ์ของรัฐมนตรีต่าง  
ประเทศของบahrain เกี่ยวกับสนธิสัญญาขณะกำลังทำความตกลงกัน ก็ถือเป็นสภาวะแวดล้อมใน  
การทำสนธิสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ๔ มาตรา 32 ประการหนึ่ง<sup>218</sup>

ส่วนในคดีอื่น ๆ นั้น ศาลมักจะใช้ถ้อยคำสภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญา  
ร่วมกันไปกับงานเตรียมร่างสนธิสัญญา เพราะเห็นว่าสิ่งที่จะนำมาพิจารณาทั้งสองประการนี้เป็น  
เพียงสิ่งพิจารณาประกอบเพื่อเสริมกฎเกณฑ์การตีความตามมาตรา 31 เหมือนกัน ประกอบกับ  
เมื่อพิจารณางานเตรียมร่างสนธิสัญญา ศาลมักจะกล่าวถึงสภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญาไป  
ในตัวด้วย เช่น คดี Sovereignty Over Pulau Ligitan and Pulau Sipadan ระหว่างอินโดนีเซีย  
และมาเลเซีย คดีนี้ในขณะพิจารณางานเตรียมร่างสนธิสัญญา ศาลก็บรรยายสภาวะแวดล้อมใน  
ขณะทำสนธิสัญญามาด้วย แต่ไม่ได้กล่าวไว้โดยชัดแจ้ง<sup>219</sup>

### (3) ข้อวิธีประกอบอื่น ๆ

มาตรา 32 ใช้คำว่า “ให้ใช้ข้อวิธีประกอบการตีความ ซึ่งรวมถึงงานเตรียมร่างสนธิ  
สัญญา และสภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญา...”

<sup>217</sup> อรุณ ภาณุพงศ์, “การตีความสนธิสัญญา,” ใน **รวมบทความทางวิชาการเนื่องใน  
โอกาสครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์สัญญา ธรรมศักดิ์**, หน้า 221.

<sup>218</sup> I.C.J. Reports, 1995, p. 46.

<sup>219</sup> I.C.J. Reports, 2002, pp. 653-655.



จะเห็นว่ามาตรา 32 เปิดโอกาสให้ใช้ข้อวิธีประกอบที่นอกเหนือจากงานเตรียมร่างสนธิสัญญา และสภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญาได้อีก เพราะตัวบทใช้คำว่า “รวมถึง” หมายความว่า ยังมีข้อประกอบอื่น ๆ อีก แต่ในทางปฏิบัติ ศาลไม่เคยบอกอย่างชัดแจ้งว่าข้อวิธีประกอบอื่น ๆ มีอะไรบ้าง รวมทั้งคำอธิบายของอนุสัญญากรุงเวียนนา ก็ไม่ได้บอกไว้แต่อย่างใด ข้อวิธีประกอบอื่นจึงดูเหมือนว่ายังไม่มีความชัดเจนในปัจจุบันว่าจะมีอะไรบ้าง หลักกฎหมายทั่วไปและสุภาษิตกฎหมายที่ยึดถือกันในเรื่องการตีความ ก็ไม่อาจพิจารณาให้เป็นข้อวิธีประกอบการตีความได้ เพราะมีลักษณะเป็นหลักการเสียมากกว่า<sup>220</sup> อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าข้อวิธีประกอบอื่นที่จะนำมาพิจารณาในมาตรา 32 ได้นั้น ยังคงต้องมีลักษณะเดียวกันกับงานเตรียมร่างสนธิสัญญา หรือสภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญา กล่าวคือ จะต้องเกิดขึ้นเมื่อทำสนธิสัญญานั้นเอง

ข้อวิธีประกอบเหล่านี้ จะเป็นเครื่องช่วยให้ความหมายในสนธิสัญญามีความชัดเจนมากขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งงานเตรียมร่างสนธิสัญญา จะมีอิทธิพลต่อการพิจารณาถ้อยคำในสนธิสัญญาสองฝ่ายค่อนข้างมาก เนื่องจากรัฐคู่สัญญาจะให้ความสำคัญแก่งานเตรียมร่างสนธิสัญญา โดยเฉพาะรายงานการประชุม เพราะรัฐคู่สัญญาต่างรู้ดีว่า รายงานการประชุมจะเป็นเครื่องให้ความกระจ่างในสนธิสัญญานั้น ๆ ในขณะที่สนธิสัญญาหลายฝ่าย ความละเอียดในการพิจารณา รายงานการประชุมจะมีน้อยกว่าสนธิสัญญาสองฝ่าย เนื่องจากมีผู้ร่วมเจรจามากมาย การจะรับรองรายงานการประชุม หรือเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการประชุมร่างสนธิสัญญาโดยละเอียด จะต้องอาศัยระยะเวลาอันยาวนาน ดังนั้น งานเตรียมร่างสนธิสัญญา สภาวะแวดล้อมในการทำสนธิสัญญา จึงมีความสำคัญในสนธิสัญญาสองฝ่ายมากกว่าสนธิสัญญาหลายฝ่าย อย่างไรก็ตาม การจะใช้มาตรานี้ก็ขึ้นอยู่กับว่าข้อวิธีประกอบต่าง ๆ เหล่านี้เพียงพอที่จะแสดงให้เห็นถึงความหมายที่แท้จริงของสนธิสัญญานั้น ๆ หรือไม่ เพราะถ้าแสดงให้ศาลเห็นไม่ได้ ศาลก็มักจะปฏิเสธข้อวิธีประกอบการตีความดังที่เห็นตัวอย่างจากหลาย ๆ คดีในอดีตนั่นเอง

---

<sup>220</sup> อรุณ ภาณุพงศ์, “การตีความสนธิสัญญา,” ใน *รวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์สัญญา ธรรมศักดิ์*, หน้า 222.

#### 2.4.10 หลักการตีความอื่นที่มีได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙

ผู้เขียนได้นำเสนอหลักการตีความโดยให้มีผลบังคับ หลักการตีความโดยเคร่งครัด และหลักการตีความให้เป็นผลร้ายแก่ผู้ร่างสนธิสัญญาไปแล้วในหัวข้อกฎเกณฑ์การตีความก่อนการจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ ซึ่งหลักทั้งหลายเหล่านี้ไม่ได้รับการบัญญัติในอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ โดยชัดแจ้งแต่อย่างใด

ในขั้นเตรียมร่างอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ ได้มีการกล่าวถึงหลักการดังกล่าวอยู่บ้าง และมีการโต้แย้งกันว่าจะใส่หลักการเหล่านี้เข้าไปในอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ หรือไม่

##### ก. หลักการตีความให้มีผลบังคับ

หลักการตีความให้มีผลบังคับนี้ คณะกรรมาธิการกฎหมายระหว่างประเทศมิได้คัดค้านว่าไม่ใช่กฎหมายจารีตประเพณี แต่ที่ไม่ได้ใส่ไว้ในบทบัญญัติแห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ เนื่องจากคณะกรรมาธิการ ๙ เห็นว่า ผู้ตีความอาจปรับใช้ได้จากหลักสุจริต ซึ่งมีความหมายครอบคลุมถึง และหากบัญญัติไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ แยกออกมาต่างหาก อาจทำให้ผู้ตีความปรับใช้ในทางที่ผิด<sup>221</sup> เพราะการตีความให้มีผลบังคับนี้เป็นการตีความอย่างกว้าง

แม้หลักนี้จะไม่ได้รับการบัญญัติไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ แต่ในทางปฏิบัติศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็นำหลักนี้มาปรับใช้ และตีความสนธิสัญญาอยู่เป็นปกติในหลาย ๆ คดี เช่น คดี Lagrand เมื่อปี ค.ศ. 2001<sup>222</sup> คดี Fisheries Jurisdiction ระหว่างสเปนกับแคนาดา

<sup>221</sup> Wetzel and Raushning, *The Vienna Convention on The Law of Treaties : Travaux Preparatoires*, p. 252.

<sup>222</sup> I.C.J. Reports, 2001, pp. 498, 500.

เมื่อปี ค.ศ. 1998<sup>223</sup> คดี Qatar V. Bahrain เมื่อปี ค.ศ. 1995<sup>224</sup> คดี The Land and Maritime Frontier Dispute เมื่อปี ค.ศ. 1992<sup>225</sup> นอกจากนี้ ในองค์การการค้าโลก Appellate Body ก็ยังนำหลักการนี้มาปรับใช้อยู่หลายคดีเช่นกัน เช่น คดี U.S. Standards For Reformulated and Conventional Gasoline ปี ค.ศ. 1996<sup>226</sup> คดี Japan-Taxes on Alcoholic Beverages เมื่อปี ค.ศ. 1996<sup>227</sup> คดี U.S.-Restriction on Imports of Cotton and Man-Made Fibre Underwear ปี ค.ศ. 1997<sup>228</sup> คดี Canada-Measures Affecting The Importation of Milk and The Exportation of Dairy Products<sup>229</sup> คดี Korea-Definitive Safeguard Measure on Imports of Certain Dairy Product ปี ค.ศ. 1999<sup>230</sup> คดี U.S.-Section 211 Omnibus Appropriations Act of 1998<sup>231</sup> คดี U.S.-Continued Dumping and Subsidy offset Act of 2000 ปี ค.ศ. 2003<sup>232</sup>

จะเห็นได้ว่าหลักการตีความให้มีผลบังคับนี้ ได้รับการปรับใช้ค่อนข้างบ่อยมาก จึงอาจแสดงให้เห็นถึงความเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศกฎหมายหนึ่งที่มีผลผูกพันรัฐทั้งหลาย

---

<sup>223</sup> I.C.J. Reports, 1998, pp. 452, 455.

<sup>224</sup> I.C.J. Reports, 1995, p. 59.

<sup>225</sup> I.C.J. Reports, 1992, pp. 584, 677, 729.

<sup>226</sup> Appellate Body Reports, WT/DS2/AB/R, 1996, p. 21.

<sup>227</sup> Appellate Body Reports, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, 1996, p. 106.

<sup>228</sup> Appellate Body Reports, WT/DS24/AB/R, 1997, p. 24.

<sup>229</sup> Appellate Body Reports, WT/DS103/AB/R, WT/DS113/AB/R, 1999, Para. 113.

<sup>230</sup> Appellate Body Reports, WT/DS98/AB/R, 1999, Para. 81.

<sup>231</sup> Appellate Body Reports, WT/DS176/AB/R, 2001, Para. 338.

<sup>232</sup> Appellate Body Reports, WT/DS217/AB/R, WT/DS234/AB/R, 2003, Para. 271.

### ข. หลักการตีความให้เป็นผลร้ายแก่ผู้จัดทำร่างสนธิสัญญา

หลักการตีความให้เป็นผลร้ายแก่ผู้จัดทำร่างสนธิสัญญา ( Contra Proferentem ) นั้น ก็เป็นหลักการสำคัญมิใช่น้อย และได้รับการกล่าวถึงในชั้นเตรียมร่างอนุสัญญากรุงเวียนนา ด้วย ทั้งยังปรากฏอยู่ในคำอธิบายรายมาตราของอนุสัญญากรุงเวียนนา ๗ ว่าให้ใช้ร่วมกันไปกับหลักสุจริตเช่นเดียวกันกับหลักการตีความให้มีผลบังคับ และคณะกรรมการการระหว่างประเทศก็มีเหตุผลเดียวกันกับหลักการตีความให้มีผลบังคับว่าผู้ตีความจะนำหลักนี้ไปใช้ตีความในทางที่ไม่สุจริตนั่นเอง ดังนั้น หลักการตีความให้เป็นผลร้ายแก่ผู้จัดทำร่างสนธิสัญญา จึงยังคงเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศที่สามารถปรับใช้ในการตีความสนธิสัญญาได้อยู่ จะเห็นจากคดี Qatar V. Bahrain ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็ยังยกหลักนี้ขึ้นมาอธิบายตีความสนธิสัญญาด้วย<sup>233</sup> เช่นเดียวกับคดี Fisheries Jurisdiction ระหว่างสเปนกับแคนาดา เมื่อปี ค.ศ. 1998 โดยคดีนี้ได้มีการอ้างถึงหลัก Contra Proferentem เพื่อต่อสู้คดีโดยสเปน<sup>234</sup> และศาลเองก็นำหลักนี้ขึ้นพิจารณาคดีเช่นกัน<sup>235</sup> โดยปรับใช้ได้กับมาตรา 31 เกี่ยวกับหลักสุจริตนั่นเอง

### ค. หลักการตีความโดยเคร่งครัด

หลักการตีความโดยเคร่งครัด ( Restrictive Interpretation ) หลักนี้ผู้เขียนได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อก่อน<sup>236</sup> โดยสรุปหลักการนี้มีขึ้นมาเพื่อปกป้องรัฐที่ไม่มีอำนาจต่อรองกับรัฐคู่สัญญามากนัก การตีความข้อความในสนธิสัญญาจึงต้องตีความโดยเคร่งครัด เพื่อไม่ให้รัฐที่ไม่มีอำนาจต่อรองต้องเสียเปรียบซ้ำแล้วซ้ำเล่า หลักนี้ตรงกับสุภาษิตกฎหมาย In Dubio Mitius และเป็นหลักการหนึ่งที่ไม่ได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนา ๗ และไม่ได้รับการกล่าวถึงในชั้นพิจารณาร่างอนุสัญญากรุงเวียนนา ๗ โดยชัดแจ้ง อย่างไรก็ตาม หลักการนี้ศาลระหว่างประเทศได้

<sup>233</sup> I.C.J. Reports, 1995, p. 56.

<sup>234</sup> I.C.J. Reports, 1998, p. 452.

<sup>235</sup> Ibid., pp. 454, 669-670.

<sup>236</sup> โปรดดูรายละเอียดในหัวข้อ 2.2.5

เคยปรับใช้อยู่บ้าง ทั้งนักกฎหมายระหว่างประเทศผู้มีชื่อเสียง เช่น อดีตผู้พิพากษา Lauterpacht, Lord Mcnair หรือ Brownlie<sup>237</sup> ปัจจุบันองค์การการค้าโลกก็ได้นำหลักนี้มาวินิจฉัยข้อพิพาททางการค้า เช่น ในคดี Ec Mesures Concerning Meat Products ( Hormones ) ปี ค.ศ. 1998<sup>238</sup>

### ง. หลักการตีความตามความคาดหมายโดยชอบธรรม

นอกจากนี้ องค์การการค้าโลกยังใช้หลักการตีความ “ความคาดหมายโดยชอบธรรม” ( Legitimacy Expectation ) ในบางคดีที่ขึ้นสู่การพิจารณาของ Panel และ Appellate Body โดยหลักการนี้เป็นการตีความโดยคำนึงถึงความคาดหมายของภาคีที่คาดหวังว่าจะได้รับความชอบธรรมจากสนธิสัญญา กล่าวคือ ไม่มีรัฐใดที่ต้องการตกลงให้ข้อความในสนธิสัญญาไม่เป็นธรรมแก่ตน ในทางปฏิบัติมีเพียง Appellate Body ในองค์การการค้าโลกที่จะนำหลักการนี้มาปรับใช้ เช่น ในคดี European Communities-Anti Dumping Duties on Imports of Cotton-Type Bed Linen From India<sup>239</sup> คดี Japan-Alcoholic Beverages<sup>240</sup> คดี India-Patent Protection For Pharmaceutical and Agricultural Chemical Products<sup>241</sup> และคดี EC-Computer Equipment<sup>242</sup>

---

<sup>237</sup> Brownlie, *Principle of Public International Law*, 5<sup>th</sup> ed. ( London : Oxford University, 1998 ), p. 636.

<sup>238</sup> Appellate Body Reports, WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R 1998, Para. 165.

<sup>239</sup> Appellate Body Reports, WT/DS141/AB/RW, 2003m Para. 95.

<sup>240</sup> Appellate Body Reports, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R 1996.

<sup>241</sup> Appellate Body Reports, WT/DS50/AB/R, 1997, Para. 42, 45, 48.

<sup>242</sup> Appellate Body Reports, WT/DS62/AB/R, WT/DS67/AB/R, WT/DS68/AB/R 1998, Para. 84, 97.

อย่างไรก็ดี แม้หลักนี้จะได้รับการปรับใช้ในองค์การการค้าโลก แต่ก็ยังไม่พบศาลยุติธรรมระหว่างประเทศจะเคยกล่าวถึงหลักการนี้อย่างชัดแจ้งแต่อย่างใด

## สรุป

เนื่องจากแนวความคิดสำคัญของการตีความสนธิสัญญาจากหลักกฎหมายเกี่ยวกับการตีความสัญญาของเอกชน ( Law of Private Contract ) จึงมีความแตกต่างจากหลักการตีความกฎหมายอยู่บ้าง เพราะวัตถุประสงค์ของการตีความสัญญาก็เพื่อค้นหาเจตนารมณ์ที่แท้จริงร่วมกันของผู้เป็นฝ่ายในสัญญา และเคารพต่อหลักสัญญาต้องเป็นสัญญา ( Pacta Sunt Servanda ) ส่วนหลักการตีความกฎหมายจะมุ่งตีความเพื่อให้มีการปรับใช้กฎหมายอย่างเป็นธรรมแก่คู่กรณี และผลประโยชน์ของรัฐเป็นหลัก ดังนั้น หลักการตีความสนธิสัญญาจึงค่อนข้างมีความหลากหลายมากกว่าหลักการตีความกฎหมาย

ในอดีต หลักการตีความสนธิสัญญามีอยู่มากมายหลายหลัก บางหลักส่งเสริมกัน บางหลักอาจขัดแย้งกัน บางหลักก็หลื่อมล้ำกันไป ซึ่งหลักการเหล่านี้ส่วนใหญ่มาจากหลักกฎหมายทั่วไป และได้รับอิทธิพลมาจากสำนักความคิด 3 สำนักใหญ่ ๆ คือ สำนักการตีความตามตัวอักษร สำนักการตีความตามเจตนารมณ์ของภาคี และสำนักการตีความตามมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา

สำนักการตีความตามตัวอักษรจะเน้นศึกษาวิเคราะห์ตัวอักษรของสนธิสัญญาในความหมายธรรมดาเป็นหลัก หรือบางครั้งก็วิเคราะห์หว่าคำ ๆ นั้นควรมีความหมายพิเศษ แต่โดยสรุปก็คือเน้นพิจารณาความหมายของคำแต่ละคำ ส่วนสำนักการตีความตามเจตนารมณ์ของภาคี จะมุ่งเน้นเจตนารมณ์ของภาคีเมื่อทำสนธิสัญญาเป็นหลัก เพราะสำนักนี้เชื่อว่าตัวอักษรในสนธิสัญญาอาจไม่แสดงถึงเจตนารมณ์ของภาคีได้อย่างชัดเจนนัก จึงต้องพิจารณาเจตนารมณ์ของภาคีด้วย ดังนั้น สำนักนี้จึงมุ่งศึกษางานเตรียมร่างสนธิสัญญา หรือเอกสารใด ๆ ที่ทำขึ้นในระหว่างเจรจาตกลงทำสนธิสัญญาอันจักแสดงให้เห็นถึงเจตนารมณ์ของภาคี ขณะที่สำนักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญานั้นเน้นเห็นถึงความเป็นไปได้ที่ความหมายตามตัวอักษร และ



การค้นหาเจตนารมณ์ของภาคีในขณะทำสนธิสัญญาอาจมีความคาดเคลื่อนไปจากเจตนารมณ์ที่แท้จริงของภาคี ดังนั้น จึงมุ่งค้นหาความหมายจากความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา โดยการพิจารณาถึงสาเหตุของการจัดทำสนธิสัญญานั้น ๆ ว่าภาคีมีความมุ่งหมายเช่นใด ซึ่งอาจค้นหาได้จากตัวบทโดยรวมของสนธิสัญญานั้น ๆ หรือแนวทางปฏิบัติภายหลังของสนธิสัญญา หรือกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับรัฐภาคี เป็นต้น

แม้จะดูเหมือนว่าสำนักความคิดทั้งสามมีความแตกต่างกันเช่นนี้ แต่เมื่อเกิดกรณีต้องตีความสนธิสัญญา ผู้ตีความมักจะใช้แนวทางการตีความทั้งสามปรับเข้าด้วยกันอย่างประนีประนอม เพื่อให้ได้มาซึ่งเจตนารมณ์ที่แท้จริงของภาคีเป็นหลัก

ส่วนหลักการตีความสนธิสัญญานั้น ไม่ได้มีการยืนยันอย่างแน่นอนว่าหลักการตีความใดเป็นของสำนักความคิดใด เพราะหลักการตีความบางอย่างก็ไม่ได้เกิดขึ้นพร้อมกับสำนักความคิดเหล่านั้น บางหลักเกิดขึ้นมาก่อน บางหลักเกิดขึ้นหลัง ดังนั้น จึงไม่อาจชี้เฉพาะได้อย่างแน่นอนว่ามาจากสำนักความคิดใด เพียงแค่อาจกล่าวได้ว่าหลักการตีความหนึ่ง ๆ สำนักความคิดใดมีอิทธิพลอยู่มากกว่า เช่น หลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดา แน่แน่นอนว่าสำนักความคิดการตีความตามตัวอักษรมีอิทธิพลกับหลักนี้ เป็นต้น

ผู้เขียนได้ยกหลักการสำคัญที่ได้รับการปรับใช้เมื่อเกิดกรณีการตีความสนธิสัญญาในอดีต คือ หลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดา หลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ หลักการตีความตามเจตนารมณ์ของภาคี สามหลักนี้เป็นหลักใหญ่ ซึ่งผู้เขียนได้แยกหลักย่อย ๆ ในรายละเอียดตามที่กล่าวไว้ข้างต้นแล้ว นอกจากนี้ ยังมีหลักการตีความให้มีผลบังคับและหลักการตีความโดยเคร่งครัด หลัก Contra Proferentem ซึ่งถือว่ามีสำคัญและกล่าวถึงอดีตอยู่มาก นอกจากนี้ ยังมีหลักการตีความย่อย ๆ ที่ผู้เขียนไม่ได้กล่าวไว้ เนื่องจากเป็นหลักในทางทฤษฎีซึ่งศาลระหว่างประเทศยังไม่เคยได้ปรับใช้

ในบรรดาหลักการตีความในอดีตทั้งหลาย หลักที่ศาลระหว่างประเทศปรับใช้มากที่สุด ในทางปฏิบัติก็คือ หลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดา

หลังจากได้มีการจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ขึ้นมาแล้ว หลักการตีความทั้งหลายในอดีตก็ได้ปรากฏเป็นลายลักษณ์อักษร มีความชัดเจนมากขึ้น โดยคณะกรรมการกฎหมายระหว่างประเทศได้สกัดหลักต่าง ๆ นี้ขึ้นมาจากแนวคำพิพากษาของศาลระหว่างประเทศเป็นส่วนใหญ่ จึงไม่ได้มีหลักการใดที่เกิดจากการพัฒนาอย่างก้าวหน้า ( Progressive Development ) เลย กล่าวคือ คณะกรรมการฯ ไม่ได้สร้างหลักกฎหมายระหว่างประเทศขึ้นมาใหม่แต่อย่างใด

อย่างไรก็ดี อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ก็ยังมีเนื้อหาที่แตกต่างจากหลักการในอดีตอยู่บ้าง โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การปรับใช้มาตรา 32 ในอดีตไม่ได้มีแนวปฏิบัติใดที่บอกอย่างชัดเจนว่า ให้ปรับใช้งานเตรียมร่างสนธิสัญญาหลังจากใช้หลักการตีความอื่น ๆ แล้ว เพียงแต่บอกโดยนัยว่า ความหมายธรรมดาชัดเจนแล้ว ไม่จำเป็นต้องปรับใช้งานเตรียมร่าง ฯ จึงอาจกล่าวได้ว่าอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ลดความสำคัญของหลักการของมาตรา 32 ลงไปนั่นเอง

นอกจากนี้ ยังมีบางหลักการที่อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ไม่ได้เปลี่ยนแปลงหลักการ แต่บัญญัติไว้อย่างกลาง ๆ เช่น หลักการพิจารณากฎหมายระหว่างประเทศตามมาตรา 31 วรรค 3 (ซี) หลักนี้ได้บัญญัติไว้อย่างกลาง ๆ ว่า ให้พิจารณากฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้อง และใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคีเพียงเท่านั้น แต่หลักการในอดีต กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศเช่นนี้ต้องเป็นกฎเกณฑ์เมื่อทำสนธิสัญญาด้วย หรือเรียกหลักนี้ว่า Intertemporal Law ซึ่งในทางปฏิบัติ ศาลก็ยังอ้างถึงกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศ ณ เวลาทำสนธิสัญญาอยู่นั่นเอง

สิ่งหนึ่งที่เห็นความแตกต่างได้ค่อนข้างชัดเจนก็คือ การปรับใช้หลักการต่าง ๆ ในอนุสัญญากรุงเวียนนา ในอดีตหากศาลเห็นว่าหลักการใดเหมาะสมก็จะยกหลักการนั้นขึ้นพิจารณาปรับแก้คดี หรือหลักการใดไม่เหมาะสมก็จะยกขึ้นวิเคราะห์ แต่ในอนุสัญญากรุงเวียนนากลับนำหลักการตีความทั้งหลายมารวมอยู่ในมาตราเดียวกันโดยมุ่งหมายให้ผู้ตีความนำทุกหลักการที่ปรากฏในมาตรา 31 มาพิจารณาร่วมกัน นั่นหมายความว่า ศาลจะยกเฉพาะหลักใดหลักหนึ่งในมาตรา 31 ขึ้นพิจารณาโดยไม่พิจารณาหลักอื่นในมาตราเดียวกันย่อมไม่ได้ ประกอบกับคำอธิบายของคณะ

กรรมวิธีการกฎหมายระหว่างประเทศก็อธิบายไว้ว่าให้ใช้มาตรา 31 เสมือนหนึ่งเป็นกฎเกณฑ์เดียว คือ นำทุกหลักมาพิจารณารวมกัน หลักใดเป็นหลักที่เหมาะสมก็ปรับกับหลักนั้น ซึ่งแนวคำพิพากษาศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็สอดคล้องกับคำอธิบายดังกล่าว การปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญานับแต่มีอนุสัญญากรุงเวียนนาจึงเริ่มเปลี่ยนแปลงวิธีการไป

แม้อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ไม่ได้บัญญัติหลักการสำคัญในอดีต เช่น หลักการตีความให้มีผลบังคับ หลักการตีความโดยเคร่งครัด หลักการตีความให้เป็นผลร้ายแก่ผู้จัดทำร่างสนธิสัญญา ( Contra Proferentem Principle ) เป็นต้น ไว้ ก็ไม่ได้หมายความว่าหลักการเหล่านี้ไม่ใช่หลักการที่ไม่มีผลผูกพัน ผู้ระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศก็ยังคงคำนึงถึงหลักการตีความเช่นนี้อยู่ เพราะจากแนวทางปฏิบัติของศาลหรือองค์การระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศก็นำเอาหลักการเหล่านี้ไปใช้ในการตีความสนธิสัญญา โดยเฉพาะอย่างยิ่ง องค์การการค้าโลกยังได้ใช้หลักการตีความอื่น เช่น หลักความคาดหวังอย่างเป็นธรรม ( Legitimacy Expectation ) ซึ่งในปัจจุบันก็มีความสำคัญมากระดับหนึ่ง

การที่อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ไม่ได้บัญญัติหลักการตีความบางหลักการไว้ หรือบางหลักบัญญัติไว้อย่างกลาง ๆ เช่นนี้ ผู้เขียนเห็นว่า เมื่อพิจารณาจากอารัมภบทของอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ที่ยืนยันยันว่าจารีตประเพณีระหว่างประเทศที่ไม่ได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญา ฯ ยังคงมีผลบังคับอยู่ต่อไป ประกอบกับอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ เป็นความตกลงแบบพหุภาคี ( Multilateral Treaty ) และถือว่าเป็นสนธิสัญญากฎหมายที่วางกฎเกณฑ์ทางกฎหมาย ( Law Making Treaty ) ดังนั้น อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ จึงเป็นสนธิสัญญาที่ประมวลจารีตประเพณีที่สำคัญ ๆ ไว้ดีกว่าลงรายละเอียดปลีกย่อยไว้มาก อันอาจจะทำให้รัฐต่าง ๆ ไม่ยอมรับในรายละเอียดปลีกย่อยนั้น ๆ และทำให้อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ไม่มีผลบังคับใช้ในที่สุด

นอกจากแนวการตีความของศาลระหว่างประเทศแล้ว องค์การระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศอื่น ๆ เช่น องค์การการค้าโลก คณะกรรมการระงับข้อพิพาทของ Nafta หรือศาลภายในของรัฐ ต่างยอมรับว่าหลักการตีความสนธิสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ นี้ เป็นกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ ( Customary International Law ) ซึ่งมีผลผูกพันรัฐทุก

รัฐในโลกแม้ไม่ได้เป็นภาคีใน อนุสัญญา ฯ ก็ตาม และต้องปรับใช้กับสนธิสัญญา ความตกลง  
ระหว่างประเทศทั้งปวง ซึ่งรวมถึงอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนด้วย

ส่วนการปรับใช้หลักการตีความสนธิสัญญาในสนธิสัญญาสองฝ่ายกับสนธิสัญญาหลายฝ่าย  
นั้น ประเด็นความแตกต่างระหว่างหลักการตีความแต่ละหลักการต่างก็มีอิทธิพลต่อสนธิสัญญาสอง  
ฝ่ายและหลายฝ่ายแตกต่างกันไป จะเห็นชัดเจนว่า หลักการตีความตามความมุ่งหมายและ  
วัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาจะได้รับความสำคัญมากในสนธิสัญญาหลายฝ่าย ส่วนหลักการ  
พิจารณางานเตรียมร่างสนธิสัญญาก็มักจะได้รับ ความสำคัญในสนธิสัญญาสองฝ่าย อย่างไรก็ตาม การ  
จะใช้หลักการใดตีความ ศาลก็จะคำนึงถึงเจตนาที่แท้จริงของภาคี ซึ่งเป็นจุดมุ่งหมายสูงสุดของการ  
ตีความนั่นเอง



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

### บทที่ 3

## ความสัมพันธ์ระหว่างกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ในบทที่ 2 ผู้เขียนได้บรรยายถึงกฎเกณฑ์ วิธีการต่าง ๆ ที่ใช้ในการตีความสนธิสัญญา ตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน และกฎเกณฑ์ดังกล่าวได้รับการยอมรับว่าเป็นกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศที่มีผลผูกพันรัฐในการนำไปปรับใช้เพื่อตีความสนธิสัญญา ไม่เพียงแต่รัฐภาคีในอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “อนุสัญญากรุงเวียนนา”) แต่ยังมีผูกพันรัฐที่ไม่ได้เป็นภาคีด้วย ดังนั้น ศาลภายในก็ดี หรือองค์กรผู้มีอำนาจในสนธิสัญญาก็ดี จะต้องนำกฎเกณฑ์เหล่านี้ไปใช้ในการตีความสนธิสัญญาทุกครั้งเมื่อเกิดปัญหาเรื่องการค้า

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับการเก็บภาษีเงินได้ (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “อนุสัญญาภาษีซ้อน”) เป็นสนธิสัญญาตามนัยแห่งกฎหมายระหว่างประเทศประเภทหนึ่ง เพราะเป็นความตกลงระหว่างรัฐกับรัฐเป็นลายลักษณ์อักษร และอยู่ภายใต้กฎหมายระหว่างประเทศ<sup>1</sup> ดังนั้น การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องสอดคล้องกับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศด้วย

ในบทนี้ ผู้เขียนจะกล่าวถึงการปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศกับอนุสัญญาภาษีซ้อนในศาลภายในของแต่ละประเทศ โดยจะเริ่มต้นอธิบายถึงภาพรวมของอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งได้แก่ ลักษณะ รูปแบบ สถานะ และวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อให้ทราบถึงข้อมูลทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อนในเบื้องต้นเสียก่อน จากนั้นจึงกล่าวถึงกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ที่จะนำมาใช้ตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน และสุดท้ายจะวิเคราะห์ถึงการปรับใช้กฎเกณฑ์ วิธีการตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศในอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางปฏิบัติของรัฐต่าง ๆ

<sup>1</sup> See Article 2 of The Vienna Convention on The Law of Treaties of 1969.

### 3.1 ภาพรวมของอนุสัญญาภาษีซ้อน

#### 3.1.1 ลักษณะและรูปแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อน

อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น โดยส่วนใหญ่จะจัดทำในรูปสนธิสัญญา 2 ฝ่าย ซึ่งปัจจุบันมีมากกว่า 2,000 ฉบับ<sup>2</sup> มีส่วนน้อยที่จะทำในรูปสนธิสัญญาหลายฝ่าย เพราะไม่เป็นที่นิยมมากนัก และส่วนใหญ่จะทำกันในประเทศที่มีพรมแดนติดกัน เช่น กลุ่มประเทศอเมริกาใต้ทำสนธิสัญญา Andean Pact ในปี ค.ศ. 1971<sup>3</sup> กลุ่มประเทศคาริบเบียนทำสนธิสัญญา CARICOM เมื่อปี ค.ศ. 1973 และตกลงล่าสุดเมื่อปี ค.ศ. 1994<sup>4</sup> กลุ่มประเทศนอร์ดิกทำสนธิสัญญา Nordic Convention เมื่อปี ค.ศ. 1989<sup>5</sup> กลุ่มประเทศยุโรปตะวันออกทำสนธิสัญญาที่เรียกว่า CMEA เมื่อปี ค.ศ. 1977<sup>6</sup> และกลุ่มประเทศแอฟริกากลางกับกลุ่มประเทศอาหรับ<sup>7</sup> เป็นต้น

ในการเจรจาเพื่อทำสนธิสัญญาทางภาษี ไม่ว่าจะเป็สนธิสัญญา 2 ฝ่ายหรือหลายฝ่าย ผู้เจรจามักจะอาศัยอนุสัญญาต้นแบบเป็นต้นแบบในการเจรจาท้าความตกลงกัน

---

<sup>2</sup> Victor Thuyroni, "In Defense of A Multilateral Tax Treaty," **Tax Note International Law**, 22 ( March 12, 2001 ) : 1291.

<sup>3</sup> ประกอบด้วย 5 ประเทศ คือ โบลิเวีย โคลัมเบีย เอกวาดอร์ เปรู และเวเนซุเอล่า

<sup>4</sup> ประกอบด้วย 15 ประเทศ คือ แอนติกัวและบาร์บูดา บาฮามาส บาร์บาโดส เบลีซ โดมินีกา กรีนาดา กายอานา เฮติ จาไมกา มอนท์เซอร์เรท เซนต์ดัตส์และเนวิส เซนต์ลูเชีย เซนต์วินเซนต์และเกรนาดีนส์ ซูรินาเม และตรินิแดดและโตแบกโก

<sup>5</sup> ประกอบด้วย 6 ประเทศ คือ เดนมาร์ก ฟินแลนด์ เกาะฟาร์โร ไอซ์แลนด์ นอร์เวย์ และสวีเดน

<sup>6</sup> ประกอบด้วย 6 ประเทศ คือ บัลแกเรีย เชค ฮังการี มองโกเลีย โปแลนด์ โรมาเนีย และกลุ่มรัฐอิสระปกครองตนเองที่แยกตัวออกจากสหภาพโซเวียต ฯลฯ

<sup>7</sup> ประกอบด้วยกลุ่มประเทศแอฟริกากลาง คือ แคมเมอรูน แอฟริกากลาง ชาด คองโก อิเควทอเรียลกินีและกาบอง กับกลุ่มประเทศอาหรับ คือ อียิปต์ อิรัก จอร์แดน คูเวต ซูดาน ไชเรีย และเยเมน



โดยอนุสัญญาต้นแบบที่นิยมใช้ในการเจรจา ก็คือ อนุสัญญาต้นแบบฉบับขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ( OECD Model ) และอนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติ ( UN Model ) อนุสัญญาต้นแบบทั้งสองนี้มีอิทธิพลมากในการเจรจา แม้จะมีอนุสัญญาต้นแบบอื่น เช่น อนุสัญญาต้นแบบของสหรัฐอเมริกา ( US Model ) และอนุสัญญาต้นแบบของเนเธอร์แลนด์ ( The Netherlands Model ) ก็ไม่ได้รับความนิยมเท่าอนุสัญญาต้นแบบทั้งสองนี้ อย่างไรก็ตาม อนุสัญญาต้นแบบฉบับขององค์การสหประชาชาติก็มีรูปแบบและเนื้อหาไม่ต่างจากอนุสัญญาฉบับของ OECD มากนัก ( เพียงแต่เนื้อหาของ Un Model จะค่อนข้างให้ประโยชน์แก่ประเทศกำลังพัฒนาในการจัดเก็บภาษีมากกว่าประเทศพัฒนาแล้วมากกว่าฉบับของ OECD ) ดังนั้น โครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงมีลักษณะคล้ายกัน และอาจอ้างอิงตัวอย่างได้จากอนุสัญญาต้นแบบฉบับ OECD ซึ่งได้รับความนิยมมากที่สุด โดยมีโครงสร้างดังนี้<sup>8</sup>

1. ขอบเขตของบทบัญญัติ ประกอบด้วย มาตรา 1 ขอบเขตแห่งบุคคล, มาตรา 2 ขอบเขตแห่งภาษี, มาตรา 29 การใช้บังคับ, มาตรา 30 การสิ้นสุดแห่งอนุสัญญา
2. คำนิยามของบทบัญญัติ ประกอบด้วย มาตรา 3 บทนิยามทั่วไป, มาตรา 4 ผู้มีถิ่นที่อยู่, มาตรา 5 สถานประกอบการถาวร และบทนิยามในเงินได้ต่าง ๆ
3. บทบัญญัติเกี่ยวกับเงินได้ ประกอบด้วย มาตรา 8 จนถึงมาตรา 22 เกี่ยวกับเงินได้ต่าง ๆ ยกเว้นมาตรา 9 ซึ่งเป็นเรื่องวิสาหกิจในเครือเดียวกัน
4. บทบัญญัติเกี่ยวกับการขจัดภาษีซ้อนในมาตรา 23 และวิธีดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันในมาตรา
5. บทบัญญัติเกี่ยวกับการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในมาตรา วิสาหกิจเครือเดียวกัน กับมาตรา 25 การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ

<sup>8</sup> โปรดดูอนุสัญญาต้นแบบฉบับ OECD ในภาคผนวกประกอบ

6. บทบัญญัติอื่น ๆ เช่น การไม่เลือกปฏิบัติในมาตรา 24 เจ้าหน้าที่ทางการทูตในมาตรา 27

เมื่อรัฐคู่สัญญาได้เจรจาตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนลงนาม และให้สัตยาบันเสร็จสิ้นแล้ว การจะปรับใช้ในประเทศของรัฐคู่สัญญา อาจต้องมีกระบวนการอนุวัติการให้สามารถปรับใช้เช่นเดียวกับกฎหมายภายใน

กระบวนการเช่นว่านี้ขึ้นอยู่กับระบบกฎหมายภายในของแต่ละประเทศว่ามีการยอมรับนับถือกฎหมายระหว่างประเทศเป็นประการใด โดยทั่วไปแล้ว หลักการยอมรับนับถือกฎหมายระหว่างประเทศแบ่งออกเป็น 2 หลักใหญ่ คือ หลักกฎหมายระหว่างประเทศเป็นระบบเดียวกันกับกฎหมายภายในหรือที่เรียกว่าหลักเอกนิยม ( Monistic Principle ) และ หลักกฎหมายระหว่างประเทศอยู่คนละระบบกับกฎหมายภายในหรือที่เรียกว่าหลักทวินิยม ( Dualistic Principle )

ประเทศที่ยึดถือหลักเอกนิยมนี้ จะถือว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภายในโดยอัตโนมัติเมื่อมีการให้สัตยาบัน<sup>9</sup> ประเทศที่ยึดหลักนี้ได้แก่ ฝรั่งเศส ญี่ปุ่น เนเธอร์แลนด์ สหรัฐอเมริกา ฯลฯ ผลของหลักนี้ก็คือ สามารถใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนบังคับภายในรัฐได้ทันทีโดยไม่ต้องบัญญัติกฎหมายมารองรับ<sup>10</sup> แต่บางประเทศที่ยึดหลักนี้ได้ผ่อนคลายความเคร่งครัดลงมาโดยต้องนำอนุสัญญาภาษีซ้อนให้รัฐสภาเห็นชอบด้วย ประเทศเหล่านี้ได้แก่ ประเทศเยอรมนี ไอร์แลนด์ เป็นต้น

ส่วนประเทศที่ยึดถือหลักทวินิยม จะไม่ยอมรับว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภายในโดยอัตโนมัติ เพราะกฎหมายระหว่างประเทศอยู่คนละระบบกับกฎหมายภายใน ดังนั้น จึงจำเป็นต้องมีการอนุวัติการ โดยการออกกฎหมายมารองรับ

<sup>9</sup> Qureshi, *The Public International Law of Taxation : Text, Case and Materials*, ( London : Graham & Trotman, 1994 ), p. 10.

<sup>10</sup> Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, ( London : Kluwer Law International, 2002 ), p. 16.

อนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงจะมีผลใช้บังคับได้เช่นเดียวกับกฎหมายภายใน ซึ่งในทางปฏิบัติการออกกฎหมายภายในมาอนุวัติการจะทำให้ได้ 2 รูปแบบ คือ ออกมาเป็นตัวบทกฎหมายที่มีเนื้อหาเช่นเดียวกันกับอนุสัญญาภาษีซ้อน และอีกรูปแบบ คือ การออกกฎหมายให้ใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งรูปแบบหลังจะได้รับความนิยมมากที่สุด เพราะทำได้ง่าย และคงเนื้อหาของสนธิสัญญาไว้ไม่เปลี่ยนแปลง ประเทศที่ใช้หลักทวินิยมนี้ ได้แก่ ประเทศแคนาดา อินเดีย สหราชอาณาจักร เป็นต้น

สำหรับประเทศที่ยึดหลักทวินิยม หากประเทศใดไม่ได้ทำตามกระบวนดังกล่าวข้างต้น อาจมีผลให้ศาลไม่ยอมรับอนุสัญญาภาษีซ้อนว่าเป็นกฎหมายภายใน แต่อาจถือว่าเป็นข้อกฎหมายต่างประเทศที่ต้องนำสืบ ทั้งนี้แล้วแต่ระบบกฎหมายภายใน และแนวทางปฏิบัติของศาลในแต่ละประเทศ

เมื่ออนุสัญญาภาษีซ้อนได้รับการอนุวัติการมาเป็นกฎหมายภายในในประเทศที่ใช้ระบบทวินิยม หรือได้มีการให้สัตยาบัน หรือรัฐสภาได้เห็นชอบแล้วตามแต่กรณี ในประเทศที่ใช้หลักเอกนิยม ผลก็คืออนุสัญญาภาษีซ้อนสามารถใช้บังคับเช่นเดียวกับกฎหมายภายใน ดังนั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนก็จะมี 2 สถานะ และมุมมองที่ต่างกัน ดังนี้

สถานะแรก อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ ซึ่งต้องมองในแง่มุมมองว่าเป็นความตกลงระหว่างรัฐบาลทั้งสองประเทศ โดยเป็นสนธิสัญญาที่จำกัดเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี ( Tax Jurisdiction ) ตามหลักต่างตอบแทนซึ่งกันและกัน ( Reciprocal Principle )<sup>11</sup> และรัฐบาลทั้งสองประเทศต้องรับผิดชอบต่อกันหากเกิดกรณีไม่ปฏิบัติตาม หรือละเมิดพันธกรณีในอนุสัญญาภาษีซ้อนตามหลักความรับผิดชอบของรัฐ ( States Responsibility )

อีกสถานะหนึ่ง อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นกฎหมายภายในของแต่ละรัฐ ซึ่งให้สิทธิประโยชน์แก่เอกชนต่างชาติที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอีกรัฐหนึ่ง ในการอ้างเอาซึ่งประโยชน์

<sup>11</sup> Philip Baker, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2<sup>nd</sup> ( London : Sweet & Maxwell, 1994 ), p. 6.

ในอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นแก่รัฐบาลของรัฐนั้น<sup>12</sup> จึงเป็นการมองในแง่ผู้เสียภาษีที่จะได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน ในแง่มุมนี้อาจเกิดข้อพิพาทขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับองค์กรของรัฐที่จัดเก็บภาษีได้ หากผู้เสียภาษีเห็นว่ารัฐบาลคู่ภาคีกับรัฐของตนปฏิบัติการต่อต้านในการจัดเก็บภาษีไม่ชอบตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

### 3.1.2 วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน

โดยทั่วไปแล้ว อนุสัญญาภาษีซ้อนจะมีวัตถุประสงค์ในการจัดทำอยู่ 4 ประการ คือ ประการแรก เพื่อเลี่ยงความซ้ำซ้อนของภาษีเงินได้ ประการที่สอง เพื่อป้องกันการเลี่ยงราชการ ประการที่สาม เพื่อความร่วมมือทางภาษีอากรระหว่างประเทศ และประการสุดท้าย คือ การไม่เลือกปฏิบัติทางภาษี

#### 3.1.2.1 เลี่ยงความซ้ำซ้อนของภาษีเงินได้

วัตถุประสงค์ข้อนี้ต้องถือว่าเป็นหลักสำคัญที่สุดของอนุสัญญาภาษีซ้อน จะเห็นได้จากชื่อของอนุสัญญา ซึ่งเรียกกันโดยทั่วไปว่าอนุสัญญาภาษีซ้อน ( Double Taxation Conventions ) หรือมาจากชื่อที่เป็นทางการว่า “อนุสัญญาระหว่างรัฐบาล...และ รัฐบาล... เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้”

สาเหตุของความซ้ำซ้อนในภาษีเงินได้นั้น มาจากหลักการเก็บภาษีเงินได้ของรัฐต่าง ๆ จากจุดเกาะเกี่ยว ( Genuine Link ) 3 หลักการใหญ่ คือ หลักแหล่งเงินได้ หลักถิ่นที่อยู่ และหลักสัญชาติ

หลักแหล่งเงินได้ ( Source Rule ) นั้นยึดถือแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้น หรือบางท่านเรียกว่าหลักอาณาเขต กล่าวคือ เงินได้เกิดขึ้นในอาณาเขตของประเทศใด

<sup>12</sup> Ibid.

ประเทศนั้นมิอำนาจในการจัดเก็บภาษี โดยไม่คำนึงถึงว่าผู้มีเงินได้จะอยู่ในอาณาเขตของประเทศนั้นหรือไม่ หรือมีสัญชาติใด ที่เป็นเช่นนี้เพราะถือว่าประเทศแหล่งเงินได้เป็นที่มาของเงินได้นั้น จึงมีความชอบธรรมในการจัดเก็บภาษี อย่างไรก็ตาม ข้อเสียของการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักนี้ก็คือ การมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีที่จำกัด ( Limited Tax Liability ) เพราะไม่อาจจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้อื่นๆ ของผู้มีเงินได้<sup>13</sup>

หลักถิ่นที่อยู่ ( Residence Rule ) จะยึดถือถิ่นที่อยู่อันสำคัญของผู้มีเงินได้เป็นหลักในการอ้างอำนาจรัฐเพื่อจัดเก็บภาษี โดยไม่คำนึงถึงว่าเงินได้จะเกิดที่ใดในโลก จึงมีผู้เรียกหลักนี้อีกประการหนึ่งว่าหลักเงินได้ทั่วโลก ( World Wide Income ) อาศัยข้อเท็จจริงเพียงว่าผู้มีเงินได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใด รัฐนั้นก็มิอำนาจจัดเก็บภาษี การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้จึงก่อให้เกิดภาระภาษีที่ไม่จำกัด ( Unlimited Tax Liability )<sup>14</sup> แต่คำว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ นั้นขึ้นอยู่กับกฎหมายของแต่ละรัฐที่กำหนดเงื่อนไขไว้ประการใดบ้าง

หลักสัญชาติหรือหลักพลเมืองของรัฐ ( Citizen Rule ) พิจารณาการถือสัญชาติของบุคคลเป็นหลักในการจัดเก็บภาษีโดยไม่คำนึงถึงว่าบุคคลดังกล่าวจะอยู่ที่ใดในโลก หรือมีเงินได้เกิดขึ้นที่ใดในโลกก็ย่อมต้องเสียภาษี เพราะเหตุว่าเป็นพลเมืองของรัฐนั้นๆ

หลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่จะค่อนข้างเป็นหลักการที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไป ส่วนหลักสัญชาตินั้นมีเพียงไม่กี่ประเทศที่ยึดหลักนี้ในการจัดเก็บภาษี เช่น สหรัฐอเมริกา ฟิลิปปินส์ เป็นต้น

ในทางปฏิบัติ หากเงินได้จำนวนหนึ่งสามารถอ้างหลักจัดเก็บภาษีได้ทั้งหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ หลักแหล่งเงินได้จะได้รับการปรับใช้เป็นลำดับแรก เพราะมีจุดเกาะเกี่ยวที่แน่นแฟ้นกับรัฐที่จัดเก็บภาษีมากที่สุด กล่าวคือ เงินได้อยู่ในเงื้อมมือ หรือในอาณาเขตของรัฐแล้ว รัฐย่อมต้องมีอำนาจจัดเก็บภาษีได้ ซึ่งจะต่างกับหลักถิ่นที่อยู่ที่เงินได้เกิด

<sup>13</sup> พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 2, ( กรุงเทพฯ ฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2547 ), หน้า 4.

<sup>14</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 8.



ขึ้นนอกอาณาเขต กรณีนี้รัฐไม่มีเงินได้ดังกล่าวอยู่ในมือ อาศัยแต่เพียงจุดเกาะเกี่ยวเพียงถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษีเท่านั้น ดังนั้น ในกรณีที่รัฐถิ่นที่อยู่และรัฐแหล่งเงินได้ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อกัน รัฐถิ่นอยู่มักเป็นผู้ยอมขจัดภาษีซ้ำซ้อนฝ่ายเดียว ส่วนหลักสัญชาตินั้นเป็นหลักที่มีความสำคัญน้อยที่สุด เพราะอาศัยเพียงจุดเกาะเกี่ยวที่บุคคลนั้นมีสัญชาติ โดยไม่คำนึงถึงว่าจะมีถิ่นที่อยู่หรือเงินได้ที่เกิดขึ้นจากรัฐตนหรือไม่ หลักนี้มักถูกมองว่าไม่เป็นธรรม เพราะบุคคลผู้มีสัญชาตินั้นอาจไม่เคยใช้ทรัพยากรของรัฐเลย แต่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐเพราะเหตุว่าตนมีสัญชาติเท่านั้น

การปรับใช้หลักการจัดเก็บภาษีทั้ง 3 นี้เองทำให้บางครั้งเงินได้จำนวนหนึ่งต้องถูกจัดเก็บมากกว่าหนึ่งครั้ง หรือที่เรียกว่าการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ซึ่งไม่เป็นธรรมแก่ผู้ต้องเสียภาษี ตัวอย่างแรก บริษัท A เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ X เข้าไปตั้งสาขาเพื่อประกอบธุรกิจค้าขายในรัฐ Y เมื่อมีเงินได้จากการขายสินค้าในรัฐ Y รัฐ Y ก็อ้างหลักแหล่งเงินได้ ( เพราะเงินได้เกิดขึ้นในรัฐตน ) เพื่อเก็บภาษี และเมื่อบริษัท A นำเงินได้ดังกล่าวเข้ามาในรัฐ X รัฐ X จะอ้างหลักถิ่นที่อยู่เพื่อจัดเก็บภาษีในเงินได้จำนวนเดียวกันนั่นเอง ทำให้บริษัท A ต้องเสียภาษี 2 ครั้งในเงินได้ก้อนเดียวกันนั้น จึงเกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนขึ้น หากการเสียภาษีซ้ำซ้อนทั้งสองประเทศมีจำนวนภาษีที่ต้องเสียโดยรวมเท่ากับภาษีที่บริษัท A จะต้องจ่ายในประเทศของตน หากไม่ได้ออกไปประกอบธุรกิจนอกประเทศ กรณีนี้ก็ไม่มีปัญหา แต่ส่วนใหญ่แล้วเมื่อเสียภาษี 2 ครั้งแล้ว เงินที่เสียภาษีทั้งสองประเทศมักจะมากกว่าการที่บริษัท A ประกอบธุรกิจในประเทศตน ดังนั้น จึงกลายเป็นการลงโทษบริษัท A ที่ออกไปประกอบธุรกิจต่างประเทศให้เสียภาษีมากกว่าอยู่ในประเทศของตน ตัวอย่างนี้เป็นการปรับใช้หลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ซ้อนกันเงินได้จำนวนเดียวกัน

ตัวอย่างที่สอง นายจอร์จประกอบวิชาชีพแพทย์ มีสัญชาติอเมริกัน มีสถานที่ทำงานประจำอยู่ที่ประเทศ A หลายครั้งนายจอร์จจะออกไปรักษาคนไข้ที่ประเทศ B ดังนี้ เงินได้ที่นายจอร์จได้จากประเทศ B นั้น ประเทศ B อาจเรียกเก็บภาษีได้ตามหลักแหล่งเงินได้ เพราะเงินได้เกิดในประเทศ B ( ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขต่าง ๆ ที่ประเทศ B กำหนดไว้ ) ต่อมานายจอร์จนำเงินได้ดังกล่าวกลับไปประเทศ A ซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของตน เงินได้ก้อนนั้นอาจถูกจัดเก็บภาษีจากประเทศ A ตามหลักถิ่นที่อยู่ และเนื่องจากนายจอร์จมีสัญชาติอเมริกัน ซึ่งประเทศสหรัฐอเมริกายึดหลักสัญชาติในการจัดเก็บภาษี เงินได้จำนวนดังกล่าวอาจ



ถูกจัดเก็บภาษีจากสหรัฐอเมริกาด้วย ( ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา ) ดังนี้ จะเห็นว่าเงินได้ก่อนเดี่ยวยาจถูกจัดเก็บภาษีได้ถึง 3 ครั้งด้วยหลักการจัดเก็บภาษีทั้ง 3 หลักข้างต้น

บางกรณีก็เป็นไปได้ว่าทั้งสองรัฐอ้างหลักถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บภาษีเหมือนกัน เพราะเงื่อนไขการพิจารณาถิ่นที่อยู่ของบุคคลในแต่ละรัฐต่างกัน โดยเฉพาะกรณีนิติบุคคล ดังตัวอย่างที่สาม ประเทศอังกฤษจะใช้หลักสถานจัดการสำคัญ ( Effective Management ) ส่วนหลาย ๆ ประเทศพิจารณาสถานที่จดทะเบียนนิติบุคคล อาจทำให้เกิดปัญหาได้ ยกตัวอย่างเช่น บริษัท T จดทะเบียนในประเทศ Y ซึ่งยึดหลักสถานที่จดทะเบียนหรือถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคล ส่วนการจัดการและออกคำสั่งส่วนใหญ่บริษัท T จะใช้สาขาในประเทศอังกฤษเป็นสถานจัดการ ดังนี้ เมื่อเงินได้เกิดขึ้นนั้น ประเทศอังกฤษและประเทศ Y ก็อาจอ้างหลักถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกัน

ส่วนหลักแหล่งเงินได้นั้น ในทางปฏิบัติมักไม่ขัดกับแหล่งเงินได้ด้วยตนเอง หากจะขัดกันมักจะเป็นเรื่องการตีความที่ไม่ตรงกันเสียมากกว่า เพราะเงินได้เกิดขึ้นที่ประเทศใดมักเป็นข้อเท็จจริงที่พิสูจน์ได้ค่อนข้างชัด แต่จะมีปัญหาข้อกฎหมายที่ตีความต่างกัน เช่น กรณีการซื้อขายสินค้าผ่านอินเทอร์เน็ต การที่มีผู้ประกาศขายสินค้าของตนผ่านอินเทอร์เน็ต เมื่อมีการตกลงซื้อขายสินค้ากัน และมีเงินได้เกิดขึ้น ปัญหาก็คือเงินได้นี้จะถือว่าเกิดขึ้นในประเทศใด บางประเทศเห็นว่าเงินได้เกิดขึ้นในประเทศที่ผู้ซื้อสินค้าได้สั่งซื้อผ่านเว็บไซต์ เพราะถือว่าการประกาศขายสินค้าในอินเทอร์เน็ตเป็นคำเสนอ และผู้ซื้อสินค้าคือผู้ทำคำสนอง จึงเกิดเป็นสัญญาซื้อขาย ณ ประเทศผู้สนองอันเป็นประเทศแหล่งเงินได้<sup>15</sup> ส่วนบางประเทศอาจเห็นว่าการประกาศขายสินค้าเป็นเพียงคำเชิญให้ทำคำเสนอเท่านั้น<sup>16</sup> เมื่อผู้ประสงค์จะซื้อสินค้าได้ทำคำเสนอซื้อผ่านอินเทอร์เน็ต และผู้ประกาศขายสินค้าสนองรับคำเสนอ สัญญาจึงเกิดขึ้น ณ ประเทศผู้ประกาศขายสินค้า ประเทศผู้ประกาศขายสินค้าจึงเป็นรัฐแหล่งเงินได้ ดังนี้ เงินได้

<sup>15</sup> ธนศักดิ์ จรรยาพูน, “E-commerce ตามกฎหมายอังกฤษและตามอนุสัญญาภาษีซ้อน,” *บทบัญญัติ*, ปีที่ 56 ฉบับที่ 1 ( มีนาคม 2543 ) : 5.

<sup>16</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 3.

จากการขายสินค้ากรณีอาจถูกเก็บภาษีทั้งสองประเทศโดยอ้างหลักแหล่งเงินได้เหมือนกันก็เป็นไปได้

จะเห็นได้ว่า หลักการจัดเก็บภาษีทั้งสามหลักข้างต้น ทำให้เกิดความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีในเงินได้จำนวนเดียวกัน ไม่ว่าจะเป็นการขัดกันระหว่างหลักแหล่งเงินได้กับหลักแหล่งเงินได้ หลักถิ่นที่อยู่กับหลักถิ่นที่อยู่ หรือหลักแหล่งเงินได้กับหลักถิ่นที่อยู่ หรือขัดกันทั้งสามหลัก ฯลฯ นอกจากนี้ ยังมีปัญหาการขัดกันระหว่างการแบ่งประเภทเงินได้ ( Income Characterization Conflicts ) ซึ่งแต่ละรัฐอาจแบ่งประเภทเงินได้ หรือวินิจฉัยประเภทเงินได้ไม่เหมือนกัน การจัดเก็บจึงต้องแตกต่างกัน และอาจทำให้เกิดความซ้ำซ้อนของภาษีระหว่างประเทศได้ หรืออาจเกิดความไม่ลงรอยกันของระบบภาษี ( Mismatching Tax Systems ) โดยการนิยามคำว่าเงินได้ต่าง ๆ กัน เช่น เงินได้จากกองมรดก ในกรณีที่มรดกมีอยู่ในต่างประเทศด้วย บางประเทศมีระบบภาษีกองมรดกก็จะไม่ถือว่าเป็นภาษีเงินได้ ดังนั้นจึงเก็บเงินได้จากกองมรดกเป็นภาษีมรดก ในขณะที่ประเทศอื่นอาจเห็นว่าเป็นผลได้จากทุน ( Capital Gain ) ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้<sup>17</sup> เช่นนี้ก็อาจทำให้เกิดความซ้ำซ้อนในการเก็บภาษีเชิงอำนาจรัฐได้ เมื่อพิจารณาภาระภาษีแล้ว จะเห็นว่า การที่เงินได้ก่อนเดิยถูกจัดเก็บมากกว่าหนึ่งครั้ง ย่อมไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และขัดต่อหลักการภาษีอากรที่ดี เพราะจะต้องแบกรับภาระภาษีมากกว่าการประกอบธุรกิจในประเทศตนเพียงแห่งเดียว และเป็นการไม่ส่งเสริมให้เกิดการลงทุนในต่างประเทศ

แต่เดิมนั้น หลาย ๆ ประเทศพยายามแก้ไขปัญหานี้ฝ่ายเดียวโดยการยกเว้น หรือลดอัตราภาษี หรือการเครดิตภาษี แล้วแต่กรณี ขึ้นอยู่กับเงินได้ที่เกิดขึ้น โดยทั่วไปแล้ว ประเทศถิ่นที่อยู่มักเป็นฝ่ายบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศตน เพราะเงินได้เกิดขึ้นอีกประเทศหนึ่ง หากประเทศถิ่นที่อยู่ไม่ยอมบรรเทาภาระภาษีให้ ผู้ต้องเสียภาษีมักจะไม่ยอมนำเงินได้กลับเข้าประเทศถิ่นที่อยู่ จึงเป็นการบังคับให้ประเทศถิ่นที่อยู่ให้ต้องบรรเทาภาระภาษีไปในตัว ส่วนประเทศแหล่งเงินได้มักไม่ยอมช่วยบรรเทาภาระภาษีแต่อย่างใด เพราะเงินได้อยู่ในเงื้อมมือของตนแล้ว ปัญหาเรื่องการเคลื่อนย้ายเงินทุนออกนอกประเทศและความขัดแย้งกันทางภาษีอากรระหว่างประเทศจึงเกิดขึ้นบ่อยครั้ง

<sup>17</sup> Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, p. 14.

ต่อมาหลาย ๆ ประเทศตระหนักถึงปัญหาเหล่านี้ จึงเจรจาทำความตกลงกัน เกิดเป็นอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งส่วนใหญ่จัดทำอยู่ในรูปสนธิสัญญา 2 ฝ่าย

เนื้อหาของอนุสัญญาที่เกี่ยวกับการเลี่ยงการเก็บภาษีซ้อนนั้น ได้บัญญัติไว้ทำนองว่า เงินได้อะไรบางอย่างที่อยู่ในความตกลงและประเทศใดเป็นผู้จัดเก็บ โดยหลักในการพิจารณาว่าประเทศใดมีสิทธิจัดเก็บเงินได้ประเภทใดบ้างก็คือ ความสัมพันธ์กับเงินได้ที่เกิดขึ้น เช่น เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์นั้นเห็นชัดเจนว่าประเทศที่เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์นั้นต้องมีสิทธิจัดเก็บได้เต็มที่ เพราะอสังหาริมทรัพย์ตกติดอยู่กับประเทศที่เงินได้เกิดขึ้นอย่างแน่นแฟ้น หรือกำไรจากธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวร ประเทศที่มีสิทธิจัดเก็บก็ควรเป็นประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ เพราะมีความสัมพันธ์กับประเทศนั้นมากที่สุด<sup>18</sup> จากความถาวรของสถานประกอบการนั่นเอง เมื่อมีกำไรเกิดขึ้นประเทศที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่จึงมีสิทธิจัดเก็บเต็มที่ ส่วนค่าแห่งสิทธิ ดอกเบี้ย มีความสัมพันธ์ทั้งประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่ไม่ต่างกันมากนัก ดังนั้น กรณีนี้ประเทศแหล่งเงินได้จะต้องลดภาษีให้ประเทศถิ่นที่อยู่ได้มีสิทธิจัดเก็บบ้าง<sup>19</sup> เป็นต้น

### 3.1.2.2 ป้องกันการเลี่ยงรัฐฎการ

อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเป็นสนธิสัญญาที่ให้ประโยชน์แก่นักลงทุนข้ามชาติ หากพิจารณาบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว จะเห็นว่าเงินได้ที่กำหนดไว้ในความตกลงอยู่หลายประเภทด้วยกัน เงินได้บางประเภทรัฐแหล่งเงินได้เป็นผู้มีอำนาจจัดเก็บ เช่น กำไรจากธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวร เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ ผลได้จากทุน เป็นต้น และเงินได้บางประเภทให้รัฐถิ่นที่อยู่มีอำนาจจัดเก็บได้บ้าง เช่น ค่าสิทธิ ดอกเบี้ย เงินปันผล ฯลฯ ด้วยความตกลงนี้เองทำให้เกิดการหาช่องว่างของกฎหมายและอนุสัญญาภาษีซ้อน และใช้ประโยชน์จากช่องว่างเหล่านั้นให้ตนเสียภาษีน้อยที่สุดหรือไม่เสียภาษีเลยทั้งสองประเทศ

<sup>18</sup> พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 2, หน้า 18.

<sup>19</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 20.

( Double Non-Taxation ) เช่น การซื้อปสนธิสัญญา ( Treaty Shopping<sup>20</sup>) หรือ การพยายามใช้ประโยชน์จากเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ แล้วเลือกใช้ออนุสัญญา ฯ ที่เป็นประโยชน์แก่ตนมากที่สุดในการเสียภาษี<sup>21</sup>

ตัวอย่าง เช่น บริษัท Ka จำกัด มีสำนักงานแห่งใหญ่อยู่ที่ประเทศ A ได้เข้าไปตั้งบริษัทลูก ( Subsidiary Company ) ชื่อบริษัท Ka ( ประเทศ C ) จำกัด จดทะเบียน ณ ประเทศ C ( ประเทศ C ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศ A ) และบริษัท Ka เป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ เมื่อบริษัท Ka ( ประเทศ C ) จำกัด มีเงินได้และเสียภาษีให้กับประเทศ C เรียบร้อยแล้ว มีเงินปันผลที่จะต้องจ่ายให้บริษัท Ka จำกัด แต่การจ่ายเงินปันผลไปที่ประเทศ A ซึ่งไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศ C ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย 15% ตามกฎหมายของประเทศ C บริษัท Ka จำกัด เห็นว่าประเทศ C มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศ B และผลจากอนุสัญญาภาษีซ้อนทำให้เงินได้ประเภทเงินปันผลไม่ต้องเสียภาษีทั้งในประเทศ C และประเทศ B ด้วย บริษัท Ka จึงเข้าไปตั้งบริษัทลูกอีกบริษัทหนึ่งในประเทศ B และโอนหุ้นที่จะได้รับเงินปันผลให้กับบริษัทลูกในประเทศ B เพื่อเงินปันผลไม่ต้องเสียภาษี และโอนต่อมายังประเทศ C โดยไม่ต้องเสียภาษีเช่นกัน

ตัวอย่างนี้จึงเป็นการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยไม่เป็นธรรมกับประเทศ C ซึ่งตามปรกติควรเก็บภาษีได้ กรณีนี้แม้จะทำถูกต้องตามกฎหมายแต่ก็มีนักวิชาการอยู่ไม่น้อยที่เห็นว่าเป็นการกระทำที่ไม่ชอบ อนุสัญญาภาษีซ้อนในบางฉบับจึงวางมาตรการป้องกันไว้ เช่น ตามข้อบทที่เกี่ยวกับวิสาหกิจในเครือเดียวกัน ( ส่วนใหญ่จะบัญญัติในมาตรา 9 ) ซึ่งมีสาระสำคัญ คือ วิสาหกิจที่อยู่ในเครือเดียวกันตามความหมายในมาตรานี้ อาจต้องถูกเก็บภาษีจากกำไรเสมือนหนึ่งว่าเป็นวิสาหกิจเดียวกัน<sup>22</sup> ผลของมาตรานี้ อาจทำให้

<sup>20</sup> Klaus Vogel, "Double Tax Treaties and Their Interpretation," *International Tax and Business Lawyer*, 4 No. 1 ( Spring, 1986 ) : 69.

<sup>21</sup> Stef Van Weeghel, *The Improper Use of Tax Treaties : With Particular Reference to The Netherlands and The United States* ( London : Kluwer Law International, 1998 ), p. 119.

<sup>22</sup> โปรดดู มาตรา 9 อนุสัญญาต้นฉบับ OECD ในภาคผนวก

บริษัท Ka อาจต้องเสียภาษีในกรณีตามตัวอย่างนี้ด้วย เพราะเป็นการใช้วิสาหกิจในเครือเดียว เลี่ยงภาษี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับพิจารณาของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในรัฐ C ด้วย

นอกจากปัญหา Treaty Shopping แล้ว ยังมีปัญหาอื่น ๆ อีกมากมาย ในการพยายามเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศทั้งในรูปแบบที่ถูกกฎหมาย ( Tax Avoidance ) และ ผิดกฎหมาย ( Tax Evasion )<sup>23</sup> ซึ่งนับวันจะมีความซับซ้อน และยากต่อการแก้ไขปัญหามากขึ้น โดยบางบริษัทอาจกักเก็บกำไรไว้ที่บริษัทในดินแดนที่ปลอดภาษีเงินได้ หรือเก็บภาษีเงินได้ในอัตราต่ำ หรือสูงกว่าปกติมากเพื่อผลประโยชน์ทางภาษี (Tax Haven) และมีการปกปิดข้อมูลของบริษัทในดินแดนเหล่านี้เป็นอย่างดี ยกตัวอย่างเช่น เกาะบริติชเวอร์จิน, เกาะเคย์แมน บาฮามาส เบอร์มิวด้า แองกิวลา และนาอูรู<sup>24</sup> อันเป็นแหล่งเลี่ยงภาษีที่ได้รับความนิยมในหมู่นักวางแผนภาษีระหว่างประเทศยิ่งนัก

อย่างไรก็ดี แนวโน้มของรัฐต่าง ๆ โดยเฉพาะประเทศภาคีในองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ( OECD ) ต่างร่วมกันต่อต้านดินแดนเหล่านี้ และพยายามหาทางให้ดินแดนเหล่านี้เปิดเผยข้อมูลต่าง ๆ ที่จำเป็นเพื่อไม่ให้เกิดการหนีภาษีในปัจจุบัน เช่น กรณีการออกรายงาน Harmful Tax Competition ปี ค.ศ. 1998 และรายงาน Towards Global Tax Co-Operation<sup>25</sup> เป็นต้น

### 3.1.2.3 เพื่อความร่วมมือทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

อนุสัญญาภาษีซ้อนมักจะมีบทบัญญัติที่กล่าวถึงความร่วมมือระหว่างภาคีในอนุสัญญาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างกัน เห็นได้ชัดเจนในข้อบทเกี่ยวกับวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ( Mutual Agreement Procedure ) ( ส่วนใหญ่

<sup>23</sup> Stef Van Weeghel, *The Improper Use of Tax Treaties : With Particular Reference to The Netherlands and The United States*, p. 35.

<sup>24</sup> พนิต ธีรภาพวงศ์, *หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ : การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ* ( กรุงเทพฯ ฯ : ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, 2546 ), หน้า 106.

<sup>25</sup> Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, pp. 569-574.



บัญญัติอยู่ในข้อ 25 ) โดยบัญญัติให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจทั้งสองรัฐต้องพยายามแก้ไขความยุ่งยาก หรือข้อสงสัยใด ๆ อันเกิดขึ้นเนื่องจากการตีความ หรือการใช้บังคับอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยความตกลงร่วมกัน หรืออาจปรึกษาหารือกันเพื่อหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีซ้อนในกรณีใด ๆ ที่มีได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน

ในข้อบทที่ว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ ( Exchange of Information ) ก็บัญญัติให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐภาคีแลกเปลี่ยนข้อสนเทศในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรในขอบข่ายของอนุสัญญาภาษีซ้อน

บทบัญญัติเหล่านี้เป็นบทบัญญัติที่มีขึ้นเพื่อให้เจ้าหน้าที่ของรัฐภาคีร่วมมือกันในการแลกเปลี่ยนข้อมูล และพยายามหาหนทางขจัดปัญหาภาษีซ้อน และการเลี่ยงภาษีให้หมดไป หรือน้อยลง

### 3.1.2.4 การไม่เลือกปฏิบัติทางภาษี

หลักการที่ดูเหมือนจะเป็นหลักการพื้นฐานแห่งกฎหมายระหว่างประเทศหลักหนึ่ง สามารถพบเห็นได้ทั่วไปในสนธิสัญญา โดยเฉพาะสนธิสัญญาทางเศรษฐกิจ คือ หลักการไม่เลือกปฏิบัติ ( Non-Discrimination ) โดยปรากฏในสนธิสัญญาใดก็จะเป็นการไม่เลือกปฏิบัติในเรื่องนั้น ๆ

อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นความตกลงระหว่างประเทศประเภทหนึ่งที่น่าหลักการไม่เลือกปฏิบัตินี้มาบัญญัติไว้ในอนุสัญญา ไม่ว่าจะ เป็นอนุสัญญาสองฝ่ายหรือหลายฝ่าย ก็จะต้องบัญญัติหลักนี้ลงไปแทบทั้งสิ้น ทั้งอนุสัญญาดั้งเดิมฉบับของ OECD และขององค์การสหประชาชาติ ซึ่งมีอิทธิพลในการทำความตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อน ก็บัญญัติหลักการนี้ไว้ด้วยกัน ในที่นี้ผู้เขียนขอยกข้อความในอนุสัญญาดั้งเดิมของ OECD ปี ค.ศ. 2005 มาเพื่อพิจารณาดังนี้<sup>26</sup>

<sup>26</sup> โปรดดูอนุสัญญาดั้งเดิมของ OECD ในภาคผนวก



## “ข้อ 24

## การไม่เลือกปฏิบัติ

1. คนชาติของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง จะไม่ถูกบังคับในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ให้เสียภาษีอากร ใดๆหรือให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดตามกฎหมายใดๆเกี่ยวกับการนั้น อันเป็นการนอกเหนือไปจากหรือเป็นภาระหนักกว่าการเก็บภาษีอากร และข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องซึ่งคนชาติของ อีกรัฐหนึ่งนั้นถูก หรืออาจถูกบังคับให้เสียหรือให้ปฏิบัติตามในสถานการณ์เดียวกัน โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติของข้อ 1 เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐ ผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐด้วย
2. บุคคลไร้สัญชาติซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจะต้องไม่ถูกบังคับในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งให้เสียภาษีอากรใดๆหรือให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดตามกฎหมายใดๆเกี่ยวกับการนั้นอันเป็นการนอกเหนือไปจากหรือเป็นภาระหนักกว่าการเก็บภาษีอากรและข้อกำหนดตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องซึ่งคนชาติของอีกรัฐหนึ่งโดยเฉพาะผู้มีถิ่นที่อยู่นั้นถูกหรืออาจถูกบังคับให้เสียหรือให้ปฏิบัติตามในสถานการณ์เดียวกัน
3. ภาษีอากรที่เก็บจากสถานประกอบการถาวร ซึ่งวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง มีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะไม่เรียกเก็บในอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่า ภาษีอากรที่เรียกเก็บจากวิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่งนั้นที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน บทบัญญัตินี้จะไม่แปลความเป็นการผูกพันรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งต้องให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ซึ่งค่าลดหย่อน การผ่อนผัน และการหักลดส่วนบุคคล เพื่อความมุ่งประสงค์ทางภาษีโดยคำนึงถึงสถานภาพทางสังคมและภาระทางครอบครัว ซึ่งรัฐนั้นให้แก่ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตน
4. เว้นแต่ในกรณีบทบัญญัติวรรค 1 ของข้อ 9 วรรค 6 ของข้อ11 หรือวรรค 4 ของข้อ12 ใช้บังคับ ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และการชำระอื่นๆที่จ่ายโดยวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพื่อความมุ่งประสงค์ในการกำหนดกำไรที่พึงเสียภาษีของวิสาหกิจเช่นว่านั้น จะยอมให้หักได้ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันเสมือนว่าจ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกในลักษณะคล้ายคลึงกัน มูลหนี้ใด ๆ ของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งที่มีต่อผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพื่อความมุ่งประสงค์ในการ

กำหนดทุนที่พึงเสียภาษีของวิสาหกิจเช่นว่านั้น จะยอมให้หักได้ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันเสมือนเป็นมูลหนี้ที่ได้ทำสัญญาไว้ต่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรก

5. วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งคนเดียว หรือหลายคนเป็นเจ้าของหรือควบคุมทุนทั้งหมดหรือแต่บางส่วนไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม จะไม่ถูกบังคับในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกให้เสียภาษีอากรใด ๆ หรือปฏิบัติตามข้อกำหนดใดๆเกี่ยวกับ การนั้นอันเป็นการนอกเหนือไปจากหรือเป็นภาระหนักกว่าภาษีอากรและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง ซึ่งวิสาหกิจอื่นที่คล้ายคลึงกันของรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรกนั้นถูกหรืออาจถูกบังคับให้เสียหรือให้ปฏิบัติตาม

6. แม้จะมีบทบัญญัติของข้อ 2 อยู่ บทบัญญัติของข้อนี้ จะใช้บังคับแก่ภาษีทุกชนิดและทุกลักษณะ”

เมื่อพิจารณาตามตัวบทข้อ 24 ดังข้างต้นนี้แล้ว อาจแยกพิจารณาได้ดังนี้ วรรคแรกและวรรคสองจะพูดถึงการไม่เลือกปฏิบัติในสัญชาติ ไม่ว่าจะเป็นผู้มีสัญชาติของรัฐผู้ทำสัญญา หรือผู้ไร้สัญชาติก็ตาม วรรคสามเป็นการไม่เลือกปฏิบัติในสถานประกอบการถาวร วรรคสี่กล่าวถึงการหักภาษี ณ ที่จ่ายในกำไรเกี่ยวกับดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิ หรือการชำระ อื่น ๆ จะต้องไม่เลือกปฏิบัติ วรรคห้าเกี่ยวกับการไม่เลือกปฏิบัติในการบังคับให้ผู้เป็นเจ้าของในทรัพย์สิน หรือทุนต้องถูกบังคับให้เสียภาษีเกินกว่าวิสาหกิจอื่นต้องเสีย วรรคสุดท้ายให้ใช้บทบัญญัตินี้บังคับแก่ภาษีทุกชนิด ทุกลักษณะ

การไม่เลือกปฏิบัติในสัญชาตินั้น ในหัวข้อ 24 ค่อนข้างจะมีความหมายกว้าง เพราะนอกจากจะหมายถึงบุคคลผู้มีสัญชาติของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองแล้ว ยังรวมถึงบุคคลผู้ไร้สัญชาติด้วย โดยหลักการรัฐภาคีจะต้องไม่เลือกที่จะเก็บภาษี หรือสร้างภาระทางภาษีอื่นให้แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งมากกว่าบุคคลอื่น ๆ เพราะเหตุว่าบุคคลนั้นมีสัญชาติอื่น โดยไม่คำนึงถึงถิ่นที่อยู่ของบุคคลนั้น ในคดี Woodend ( K.v. Ceylon ) Rubber and Tea

Co.Ltd. v. Commissioner of Inland Revenue<sup>27</sup> ในปี ค.ศ. 1959 รัฐบาลซีลอน ( Ceylon ) ( ชื่อเดิมของประเทศศรีลังกา ) ออกกฎหมายมาเรียกเก็บภาษีสำหรับบริษัทที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในซีลอนในอัตราที่สูงกว่าบริษัทผู้มีถิ่นที่อยู่ในซีลอน บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักรจึงต่อสู้ว่าขัดต่ออนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างสหราชอาณาจักรกับซีลอน ค.ศ. 1950 เรื่องการไม่เลือกปฏิบัติ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีของซีลอนจึงเห็นว่า กรณีดังกล่าวภาษีบริษัทสัญชาติสหราชอาณาจักรมีภาระภาษีสูงกว่าบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในซีลอนจริง กรณีนี้เห็นได้ชัดว่าประเทศซีลอนเลือกปฏิบัติ

คดี R. v. I.R.C., Exp. Commerzbank A.G.<sup>28</sup> คดีนี้มีข้อเท็จจริงว่า ศาลสูงอังกฤษตัดสินให้กรมสรรพากรของอังกฤษคืนดอกเบี้ยให้แก่สาขาของธนาคารเยอรมนีในอังกฤษ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนในคดีก่อน แต่ปรากฏว่ากรมสรรพากรอังกฤษยอมจ่ายดอกเบี้ยคืน แต่ปฏิเสธที่จะจ่ายคืนเงินเพิ่ม เพราะตามกฎหมายภายในจะจ่ายคืนเงินเพิ่มเฉพาะกรณีผู้รับเงินเพิ่มมีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักรเท่านั้น ซึ่งกรณีนี้สาขาของธนาคารเยอรมนีในอังกฤษไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักร ธนาคารเยอรมนีจึงฟ้องร้องต่อศาลว่าเป็นการกระทำที่ขัดกับข้อ 24 อนุสัญญาภาษีซ้อน ศาลสูงแห่งอังกฤษเห็นว่ากฎหมายดังกล่าวขัดกับหลักการไม่เลือกปฏิบัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

ส่วนกรณีการไม่เลือกปฏิบัติในสถานประกอบการถาวรนั้น เมื่อพิจารณาบทบัญญัติข้อ 24 จะพบว่า แท้จริงแล้วบทบัญญัติข้อนี้แฝงไปด้วยหลักกฎหมายระหว่างประเทศอีกหนึ่งหลักคือ หลักปฏิบัติเยี่ยงคนชาติ ( National-Treatment ) เพราะตัวบทใช้คำว่า “โดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่า” ดังนั้น กรณีนี้จึงเป็นการให้ประโยชน์ทางภาษีน้อยกว่าคนชาติของตน เมื่อไปเปรียบเทียบกับวรรคแรกและวรรคสอง จะต่างกันตรงที่วรรค

<sup>27</sup> A.C. 321, 1971, Cite in Philip Baker, **Double Taxation Conventions and International Tax Law**, 2<sup>nd</sup> ( London : Sweet & Maxwell, 1994 ), p. 387.

<sup>28</sup> R. v. I.R.C., Exp. Commerzbank A.G., 1991, S.T.C., 271.

แรกไม่ได้ให้ประโยชน์ แต่เลือกปฏิบัติในทางที่ให้โทษกับคนต่างด้าว<sup>29</sup> แต่ตามวรรคนี้จะต้องได้ความว่า ธุรกิจของสถานประกอบการถาวรต่างด้าวนั้น ต้องเป็นธุรกิจของสถานประกอบการถาวรอย่างเดียวกันกับสถานประกอบการที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นด้วย ทั้งนี้ประโยชน์ที่รัฐถิ่นที่อยู่ให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐตนได้แก่ ค่าลดหย่อน การผ่อนผัน และการหักส่วนลดส่วนบุคคลตามสถานภาพทางสังคม และภาระทางครอบครัว เหล่านี้ต้องไม่ถือว่าขัดต่อหลักการตามข้อนี้

การไม่เลือกปฏิบัติในการหักค่าใช้จ่าย หรือภาษีในดอกเบี้ย ค่าสิทธิ หรือการชำระอื่น ๆ หมายความว่าถึงกฎเกณฑ์เงื่อนไขใด ๆ ที่รัฐ ก ใช้บังคับกับผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ ก ในการหักค่าใช้จ่าย หรือหักภาษีเกี่ยวกับดอกเบี้ย ค่าสิทธิ หรือการชำระอื่น ๆ ก็ต้องใช้กฎเกณฑ์เงื่อนไขเดิมนั้นแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ ข ซึ่งเป็นคู่สัญญาด้วย

ประการสุดท้าย การไม่เลือกปฏิบัติในความเป็นเจ้าของทรัพย์สินหรือทุนของคนต่างด้าว กรณีนี้คล้ายกับการไม่เลือกปฏิบัติในสัญชาติตามวรรคแรกและวรรคสอง แต่จะมีความแตกต่างกันตรงที่ วรรคแรกและวรรคสองนั้นให้รัฐถิ่นที่อยู่ต้องไม่เลือกปฏิบัติกับผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐตน ( ในกรณีนิติบุคคล ) หรือผู้ไม่มีสัญชาติของรัฐตน ( ในกรณีบุคคลธรรมดา ) แต่หลักนี้เป็นกรณีไม่เลือกปฏิบัติกับบุคคลที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น ส่วนใหญ่จะเกิดขึ้นในกรณีที่บริษัทต่างชาติเข้ามามีหุ้นในบริษัทภายในรัฐอื่น เช่น บริษัท A มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ X ได้เข้าไปตั้งบริษัทลูก ( Subsidiary Company ) โดยจดทะเบียนในประเทศ Y ชื่อบริษัท A ( ประเทศ Y ) จำกัด กรณีนี้ บริษัท A ( ประเทศ Y ) จำกัด เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ Y ตามวรรคนี้ ห้ามมิให้ประเทศ Y เลือกปฏิบัติกับบริษัท A ( ประเทศ Y ) จำกัด เพราะเห็นว่าบริษัท A ( ประเทศ Y ) จำกัด มีบริษัทต่างชาติ คือ บริษัท A ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ X เป็นเจ้าของนั่นเอง

---

<sup>29</sup> Philip Baker, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, p. 392.

ผู้เขียนขอยกตัวอย่างคำพิพากษานับหนึ่งในประเทศเนเธอร์แลนด์ เมื่อวันที่ 22 ธันวาคม ค.ศ. 1992<sup>30</sup> บริษัท Abc สหรัฐอเมริกา ( บริษัทแม่ ) ได้ตั้งบริษัท Abc ( เนเธอร์แลนด์ ) จำกัด และบริษัท Abc ( เยอรมนี ) จำกัด ( บริษัทลูก ) โดยบริษัท Abc สหรัฐอเมริกาถือหุ้นใหญ่ทั้งสองบริษัทนี้ ตามกฎหมายภายในของเนเธอร์แลนด์ การโอนเงินได้จาก อสังหาริมทรัพย์ระหว่างบริษัทลูกและบริษัทแม่ได้รับยกเว้นภาษี แต่ต้องเป็นการโอนเงินได้เฉพาะบริษัทผู้มีถิ่นที่อยู่ในเนเธอร์แลนด์เท่านั้น กรณีนี้ ศาลเนเธอร์แลนด์ได้ยกคำพิพากษาศาลยุติธรรมแห่งสมาคมยุโรปขึ้นมาประกอบคำวินิจฉัยว่า การยกเว้นดังกล่าวต้องครอบคลุมถึงบริษัทแม่ในสหรัฐอเมริกาด้วย ตามหลักการไม่เลือกปฏิบัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างเนเธอร์แลนด์และสหรัฐอเมริกา

### 3.2 กฎเกณฑ์การตีความในอนุสัญญาภาษีซ้อน

โดยทั่วไป ภายในบทบัญญัติแห่งสนธิสัญญาใด ๆ มักจะกำหนดกฎเกณฑ์การปรับใช้และการตีความในตัวบทของสนธิสัญญานั้นเอง เพื่อเป็นการหาทางออกให้สนธิสัญญานั้น ๆ เมื่อมีปัญหาเรื่องการปรับใช้และการตีความเกิดขึ้น ไม่ว่าจะกำหนดไว้เป็นบททั่วไป หรือกำหนดไว้ในมาตรานั้นๆ ซึ่งเป็นบทเฉพาะ อนุสัญญาภาษีซ้อนก็เช่นกัน ได้บัญญัติกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาไว้เป็นเบื้องต้นก่อนที่จะใช้วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกันในการะงับข้อพิพาท ซึ่งกฎเกณฑ์การตีความเช่นนี้ส่วนใหญ่จะปรากฏในข้อ 3 วรรค 2 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ในที่นี้ผู้เขียนขอยกข้อ 3 วรรค 2 ของอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ฉบับแก้ไขล่าสุดเมื่อวันที่ 15 กรกฎาคม ค.ศ. 2005 เป็นตัวอย่างซึ่งได้บัญญัติไว้ดังนี้

“ในการใช้บังคับความตกลงนี้ในเวลาใด ๆ โดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐใดรัฐหนึ่ง คำใด ๆ ที่มิได้นิยามไว้ในความตกลงนี้ ให้มีความหมายซึ่งคำนั้นมีอยู่ในเวลานั้น ตามกฎหมายภาษีที่ใช้บังคับอยู่ในรัฐนั้น มีผลบังคับเหนือความหมายที่มีอยู่ตามกฎหมายอื่น ๆ ของรัฐนั้น”<sup>31</sup>

<sup>30</sup> Decision of December 22, 1992 (The Netherlands ) cite in Philip Baker, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, p. 391.

<sup>31</sup> โปรดดูอนุสัญญาต้นฉบับของ OECD ปี ค.ศ. 2005 ในภาคผนวก



เมื่อพิจารณากฎเกณฑ์การตีความที่ปรากฏอยู่ในข้อ 3 วรรค 2 ดังข้างต้นแล้ว ผู้เขียน เห็นสมควรแยกข้อพิจารณาออกเป็น 2 ประการในเบื้องต้น

ข้อพิจารณาประการแรก คือ กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาในกฎหมายระหว่างประเทศมีกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาอยู่มากมายหลายหลักการตามที่คุณเขียนได้อธิบายไว้แล้วในบทที่ 2 ซึ่งกฎเกณฑ์ดังกล่าวก็ได้รับการยอมรับโดยทั่วไปว่าเป็นกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศที่มีผลเป็นการผูกพันรัฐรัฐให้ต้องนำไปปรับใช้เมื่อเกิดกรณีตีความสนธิสัญญา<sup>32</sup> ไม่เว้นแม้แต่อนุสัญญาภาษีซ้อน<sup>33</sup> ซึ่งเป็นสนธิสัญญาประเภทหนึ่ง ในขณะเดียวกัน อนุสัญญาภาษีซ้อนก็ได้บัญญัติหลักการตีความถ้อยคำที่มีได้นิยามไว้ในอนุสัญญาให้ใช้กฎหมายภายใน ซึ่งดูเหมือนจะขัดกับหลักการตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศที่จะต้องพิจารณาหลักการอื่น ๆ อีก รวมถึงข้อประกอบในการทำสนธิสัญญา เช่น งานเตรียมร่างสนธิสัญญา ปัญหาประการแรกจึงเกิดขึ้นว่า กฎเกณฑ์การตีความใดจะใช้บังคับเป็นอันดับแรก หรือ หลักการใดอยู่เหนือกว่ากัน

นักกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศฝ่ายหนึ่งเห็นว่า ข้อ 3 (2) คือ กฎเกณฑ์พิเศษของการตีความ ซึ่งมีความสัมพันธ์กับกฎเกณฑ์การตีความทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน และกฎเกณฑ์พิเศษเช่นนี้ต้องใช้บังคับเหนือกฎเกณฑ์ทั่วไป<sup>34</sup> หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ข้อ 3 (2) คือ กฎเกณฑ์การตีความที่มีลักษณะพิเศษกว่ากฎเกณฑ์การตีความอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ

<sup>32</sup> Klaus Vogel, "Double Tax Treaties and Their Interpretation," *International Tax & Business Lawyer*, 4 No. 1 ( Spring, 1986 ) : 35.

<sup>33</sup> Tadashi Murai, "International of Tax Treaties in Japan," in *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*, ed. Klaus Vogel ( London : Kluwer Law International, 1998 ), p. 111. and Hugh J. Ault, "The Role of The OECD Commentaries in The Interpretation of Tax Treaties," in *Essays on International Taxation*, ed. Herbert H. Alpert and Kees Van Raad ( Boston : Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993), p. 62.

<sup>34</sup> Klaus Vogel, *Double Taxation Convention*, 3<sup>rd</sup> ed. ( London : Kluwer Law International, 1997 ), p. 209.



และมีลำดับความสำคัญอยู่เหนือกว่ากฎเกณฑ์การตีความตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ ซึ่งเป็นกฎเกณฑ์ทั่วไป<sup>35</sup> ส่วนผู้เขียนมีความเห็นต่างไปว่า แม้ข้อ 3 วรรค 2 จะเป็นบทบัญญัติที่วางด้วยเรื่องการใช้วิธีการตีความเมื่อถ้อยคำในอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้บัญญัติ อันถือว่าเป็นบทบัญญัติพิเศษ แต่ก็ไม่ใช่จะเป็นการยกเว้นไม่ใช่อนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ เพราะกฎเกณฑ์การตีความตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ เป็นกฎเกณฑ์ที่ศาลพึงปรับใช้กับสนธิสัญญาทุกประเภท เมื่อจะตีความบทบัญญัติแห่งสนธิสัญญา จะเห็นว่าถ้าจะต้องตีความข้อ 3 วรรค 2 ซึ่งในกฎเกณฑ์การตีความเฉพาะยังต้องปรับกฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศ ดังนั้น ศาลสมควรปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศควบคู่ไปกับกฎเกณฑ์การตีความเฉพาะในสนธิสัญญาต่าง ๆ และไม่ควรถือความให้หลักทั้งสองขัดกัน แต่ควรปรับใช้อย่างสอดคล้องกัน ทั้งนี้ เพื่อไม่ให้การตีความไม่สอดคล้องกับกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ

อย่างไรก็ดี แม้ข้อ 3 (2) จะกำหนดให้ใช้ความหมายของถ้อยคำที่มีได้นิยามไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภายใน แต่สิ่งหนึ่งที่เป็นเงื่อนไขก่อนจะใช้ความหมายตามกฎหมายภายในก็คือ คำว่า “เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น” ซึ่งหมายความว่า ก่อนจะใช้ความหมายตามกฎหมายภายในได้นั้น ต้องปรากฏว่า “บริบท” ไม่ได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ดังนั้น จึงต้องวิเคราะห์คำว่า “บริบท” ( Context ) ที่ใช้ในข้อ 3 (2) มีความหมายแค่นั้น เพียงใด

ก่อนหน้านี ผู้เขียนได้อธิบาย คำว่า “บริบท” อยู่ในบทที่ 2 ตามที่ปรากฏอยู่ในมาตรา 31 วรรค 2 ของอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ ซึ่งบริบทในมาตรา 31 วรรค 2 นั้น กล่าวโดยสรุปหมายความถึงตัวบททั้งหมด รวมถึงภาคผนวก อารัมภบท ความตกลง หรือเอกสารที่เกี่ยวข้อง ตามรายละเอียดที่ผู้เขียนได้ชี้แจงไว้แล้วในบทก่อน ปัญหาก็คือว่า คำว่า “บริบท” ที่ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนมีความหมายเช่นเดียวกันกับอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ หรือไม่

---

<sup>35</sup> Shannon, “U.S. Income Tax Treaties, Reference to Domestic Law for The Meaning of Undefined Terms,” *Intertax* ( 1989 ) : 455.

ปัญหานี้ นักกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศยังมีความเห็นไม่ตรงกันนัก บางท่านเห็นว่า ควรเป็นความหมายเดียวกันกับอนุสัญญากรุงเวียนนา ๔ บางท่านเห็นว่า ควรตีความอย่างกว้าง<sup>36</sup> ให้มีความหมายเกินกว่าคำว่าบริบทในอนุสัญญากรุงเวียนนา ๔

ฝ่ายที่เห็นว่าควรมีความหมายเดียวกันกับอนุสัญญากรุงเวียนนา ๔ เพราะข้อ 3 วรรค 2 เป็นข้อที่เกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน และไม่ได้มีข้อความมุ่งหมายให้คำว่าบริบทมีความหมายพิเศษเป็นอย่างอื่น จึงต้องสันนิษฐานไว้ว่าผู้ร่างมีเจตนาให้ถ้อยคำสอดคล้องกับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศตามที่ปรากฏในอนุสัญญากรุงเวียนนา ๔ ซึ่งมีความหมายทั่วไป และเป็นหลักทั่วไปที่ใช้ในการตีความสนธิสัญญา ดังนั้น คำว่า “บริบท” ในข้อ 3 วรรค 2 จึงต้องมีความหมายเช่นเดียวกันกับอนุสัญญากรุงเวียนนา ๔ นั่นเอง

ส่วนฝ่ายที่เห็นว่าควรมีความหมายกว้างเกินกว่าคำว่าบริบทในอนุสัญญากรุงเวียนนา ๔ เพราะอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเป็นความตกลงระหว่างประเทศที่มีลักษณะเฉพาะ ถ้อยคำต่าง ๆ ที่ปรากฏอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อน เมื่อเกิดการตีความบางถ้อยคำที่มีความหมายพิเศษ จำต้องค้นหาความหมายจากวิธีประกอบอื่น ๆ ด้วย จึงจะได้ความหมายที่แท้จริง การตีความข้อ 3 วรรค 2 ให้มีความหมายเพียงบริบทเช่นเดียวกับอนุสัญญากรุงเวียนนา ๔ เป็นการตีความอย่างแคบจนเกินไป และอาจไม่ได้ความหมายที่แท้จริง เพราะยังมีแนวทางการตีความอื่น ๆ ที่เป็นที่ยอมรับกันในทางปฏิบัติของรัฐต่าง ๆ

ผู้เขียนมีความเห็นคล้ายตามความเห็นที่สอง เนื่องจากโดยหลักการตีความสนธิสัญญาโดยทั่วไป กรณีสนธิสัญญาใดไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการตีความไว้โดยเฉพาะ ก็ต้องนำกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามนัยแห่งอนุสัญญากรุงเวียนนามาปรับใช้ ส่วนกรณีสนธิสัญญาใดมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการตีความไว้โดยเฉพาะ ผู้เขียนเห็นว่ากรณีนี้ต้องพิจารณาเสียก่อนว่ากฎเกณฑ์การตีความในสนธิสัญญานั้น ๆ บัญญัติไว้เพียงพอ ครอบคลุมกับการตีความถ้อยคำ

<sup>36</sup> David Ward, “Interpretation of Tax Treaties,” in *The Public in The National Law of Taxation : Text Cases and Materials*, ed. Asif Hasan Qureshi ( London : Graham Trotman, 1994 ), p. 148.

ต่าง ๆ ในสนธิสัญญาได้ดีแล้วหรือไม่ หากไม่เพียงพอก็ต้องนำกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาทั่วไปตามนัยแห่งอนุสัญญากรุงเวียนนามาใช้ด้วย เพราะหากข้อบทที่เคลือบคลุมเป็นข้อบทที่เกี่ยวกับการตีความเอง การตีความข้อบทนี้ก็ยังคงอาศัยกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาทั่วไปอยู่ดี

เมื่อพิจารณาข้อ 3 วรรค 2 หากตีความคำว่าบริบทด้วยวิธีการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดา คำว่าบริบทย่อมมีความหมายตามพจนานุกรมกฎหมายอันเป็นที่ยอมรับว่า “ข้อความแวดล้อมของถ้อยคำหรือประโยค ซึ่งใช้เพื่อกำหนดความหมายของถ้อยคำหรือประโยคนั้น ๆ”<sup>37</sup> จะเห็นว่ามี ความหมายแคบกว่าคำว่าบริบทในอนุสัญญากรุงเวียนนาเสียอีก เพราะอนุสัญญากรุงเวียนนายังให้ความหมายรวมถึงอารัมภบท ภาคผนวก ความตกลงหรือเอกสารอื่นที่เกี่ยวข้อง และภาคีให้การยอมรับ ฯลฯ

อย่างไรก็ดี แม้จะพิจารณาคำว่าบริบทให้มีความหมายกว้างเช่นเดียวกับคำว่าบริบทในอนุสัญญากรุงเวียนนาแล้ว ผู้เขียนก็ยังเห็นว่า การจะพิจารณาตีความมาตราต่าง ๆ ในอนุสัญญาภาษีซ้อน เมื่อถ้อยคำใดมีความหมายไม่ชัดเจนแล้วให้พิจารณาแต่เพียงบริบท ( ตัวบท อารัมภบท ภาคผนวก ฯลฯ ) ตามความหมายในอนุสัญญากรุงเวียนนาคงไม่เป็นการเพียงพอ เพราะถ้อยคำต่าง ๆ ในอนุสัญญามีความพิเศษและมีลักษณะเฉพาะ นอกจากนี้ยังมีเอกสารที่ใช้ในการพิจารณาตีความที่ดี เช่น อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายรายมาตรา ซึ่งศาลนานาชาติที่มีการนำมาปรับใช้อยู่เนืองๆ ซึ่งเอกสารเหล่านี้ไม่อาจพิจารณาในฐานะบริบทดังกล่าวได้ เพราะไม่เข้าองค์ประกอบ ดังนั้น คำว่าบริบทตามข้อ 3 วรรค 2 นี้จึงควรให้ความหมายอย่างกว้างส่วนกว้างแค่นั้น ผู้เขียนเห็นว่า อย่างน้อยที่สุดจะต้องเปิดช่องให้กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศใช้บังคับได้

แนวทางปฏิบัติของศาลภายในรัฐต่าง ๆ ดูเหมือนจะมีแนวทางในการตีความตามความเห็นที่สองนี้ โดยในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนศาลจะนำอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ มาปรับ

<sup>37</sup> Garner, Black's Law Dictionary, 8<sup>th</sup> ed., p. 338.

*“Context is The Surrounding Text of A Word or Passage, Used to Determine The Meaning”*

ใช้<sup>38</sup> ในการตีความ หรือแม้ศาลจะไม่อ้างอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ อย่างน้อยก็จะนำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายของ OECD หรือขององค์การสหประชาชาติมาใช้เพื่อช่วยในการตีความ<sup>39</sup> ซึ่งหมายความว่า ศาลทั้งหลายมีเจตนาตีความบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนในความหมายอย่างกว้างนั่นเอง เพราะพยายามเลี่ยงไม่ใช้ความหมายตามกฎหมายภายใน

หากพิจารณา “บริบท” ตามข้อ 3 วรรค 2 แล้ว ก็ยังไม่ได้ความหมายที่แท้จริง ก็เท่ากับว่าบริบทไม่ได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ดังนั้น ทางออกของอนุสัญญาภาษีซ้อนก็คือให้ใช้ความหมายตามกฎหมายภายใน ในการใช้ความหมายตามกฎหมายภายในก็มีปัญหาอีกเช่นกัน

ผู้เขียนขอเปรียบเทียบกับอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 1992 ซึ่งยังมีอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ใช้อนุสัญญาต้นแบบฉบับนี้ทำความตกลง และมีผลใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน มีข้อความดังนี้

---

<sup>38</sup> Australia : Thiel v. F.C.T. ( 1990 ) 90 A.T.C. 4,717 ( High Court of Australia ); Canada : Melford Development v. R. ( 1982 ) 82 D.T.C. 6,074 ( Federal Court ); Honter Douglas v. R. ( 1979 ) 79 D.T.C. 5,340 ( Federal Court ); Cladden Estate v. R. ( 1985 ) 85 D.T.C. 5,188 ( Federal Court ). Fiji : Commonwealth Development Corp v. C.I.R. Case No. 1 of 1991 ( High Court of Fiji, Court of Review ); New Zealand : C.I.R. v. I.F.P. Energy Inc. ( 1990 ) 14 T.R.N.Z. 617 At 621 ( Court of Appeal ); Norway : Supreme Court Decision of November 9, 1992. U.K. : I.R.C. v. Commerzbank A.G. ( 1990 ) S.T.C. 285, p. 298 ( High Court ).

<sup>39</sup> Thiel v. F.C.T. ( 1990 ) 90 A.C.T. 4,717, p. 4723 ( High Court of Australia ); Cour D' Appel of Brussels, March 10, 1975 ( 1981 ) B.T.R. 15, p. 20; Texaco Denmark Inc. v. Ministry of Taxation Supreme Administrative Court, December 18, 1992, ( 1993 ) 7 TFS 34 ( Denmark ); October 10, 1976, ( 1977 ) Shomu Geppo 144 ( Tokyo District Court : Japan ) etc.

“ในการใช้บังคับอนุสัญญานี้โดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง คำใด ๆ ที่มีได้นิยามไว้ในอนุสัญญานี้ ให้มีความหมายซึ่งคำนั้นมีอยู่ของรัฐนั้น ซึ่งเกี่ยวกับภาษาที่อนุสัญญานี้ใช้บังคับ เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น”<sup>40</sup>

เมื่อพิจารณาอนุสัญญาต้นแบบทั้งสองฉบับ ผู้เขียนขอตั้งข้อสังเกตในเบื้องต้นถึงความแตกต่างอย่างน้อย 2 ประการด้วยกัน

ข้อแตกต่างประการแรก คือ เรื่อง “เวลา” จะเห็นว่าอนุสัญญาต้นแบบฉบับปี ค.ศ. 2005 กล่าวว่า “คำใด ๆ ที่มีได้นิยามไว้ในความตกลงนี้ ให้มีความหมายซึ่งคำนั้นมีอยู่ “ในเวลานั้น” ตามกฎหมายของรัฐนั้น เพื่อความมุ่งประสงค์ในทางภาษี...” ในขณะที่อนุสัญญาต้นแบบฉบับปี ค.ศ. 1992 ไม่ปรากฏคำดังกล่าว

ข้อแตกต่างประการที่สอง คือ อนุสัญญาต้นแบบฉบับปี ค.ศ. 2005 ให้กำหนดนิยามของกฎหมายภายในมากขึ้นกล่าวคือ รวมถึงกฎหมายภายในอื่น ๆ อันมิใช่กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรด้วย เพราะตัวบท บัญญัติว่า “ให้ความหมายใด ๆ ตามกฎหมายภาษาที่ใช้บังคับอยู่ในรัฐนั้น มีผลบังคับ หรือความหมายที่มีอยู่ตามกฎหมายอื่นของรัฐนั้น” ในขณะที่อนุสัญญาต้นแบบฉบับปี ค.ศ. 1992 บัญญัติให้ความหมายเป็นไปตามคำที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีเพียงอย่างเดียว

ข้อแตกต่างทั้งสองประการมีที่มาจากกรปรับใช้ และตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนที่นักกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศเห็นว่าบกพร่องอยู่ในอดีต จึงมีการแก้ไขตามที่ปรากฏ

ข้อแตกต่างเรื่องเวลานี้มีที่มาจากข้อพิพาทที่เกิดขึ้นมาในอดีต และได้รับการวิจารณ์กันอย่างกว้างขวางว่า ความหมายตามกฎหมายภายในที่ข้อ 3 วรรค 2 ให้นำมาใช้เป็นความหมายตามกฎหมายภายใน ณ เวลาเจรจาตกลงสนธิสัญญา หรือเป็นความหมายภายในเวลาเกิดข้อพิพาท เพราะเมื่อเวลาเปลี่ยนไป กฎหมายที่เกิดข้อบกพร่องก็มักจะได้รับแก้ไขอยู่ตลอดเวลา ดังนั้น ปัญหาจึงเกิดขึ้นว่าเมื่อเกิดข้อพิพาทจะใช้กฎหมายภายในฉบับใด

<sup>40</sup> โปรดดูอนุสัญญาต้นฉบับของ OECD ปี ค.ศ. 1992 ในภาคผนวก



คดีที่มีปัญหาและได้รับการวิจารณ์อย่างกว้างขวางก็คือ คดี Melford Development Inc. เมื่อปี ค.ศ.1982<sup>41</sup> ตัดสินโดยศาลฎีกาแห่งแคนาดา เกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างแคนาดากับเยอรมนี ค.ศ. 1956 ประเด็นมีอยู่ว่า ค่าธรรมเนียมการประกันเงินกู้ ซึ่งธนาคารเยอรมนีเรียกเก็บจากผู้กู้ในแคนาดาจะต้องเสียภาษีในแคนาดาหรือไม่ คดีนี้มีข้อเท็จจริงเพิ่มขึ้นมาว่า ก่อนการแก้ไขกฎหมายภาษีอากรในปี ค.ศ. 1976 เงินได้ดังกล่าวไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี แต่เมื่อแก้ไขแล้ว เงินได้นั้นต้องเสียภาษีด้วย ปัญหาจึงเกิดขึ้นมาว่า เมื่อถ้อยคำในอนุสัญญามีได้บัญญัติไว้จะใช้ถ้อยคำในกฎหมายภายในฉบับใด ศาลในคดีนี้ได้วินิจฉัยว่า ไม่มีฐานทางกฎหมายใดที่ให้อำนาจแคนาดา และเยอรมนีตามลำพังในการออกกฎหมายภายในให้มีผลเปลี่ยนแปลงสนธิสัญญา ดังนั้น จึงต้องใช้กฎหมายภายในก่อนการแก้ไขในกรณีนี้ ซึ่งมีผลทำให้เงินได้ดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีนั่นเอง

จากคดีนี้มุมมองของรัฐบาลแคนาดามองว่า การที่ศาลวินิจฉัยคดีเช่นนี้ทำให้กฎหมายของแคนาดาที่ได้รับการแก้ไขต้องใช้บังคับไม่ได้ในบางกรณี ดังนั้น จึงได้บัญญัติรัฐธรรมนูญตีความอนุสัญญาภาษีเงินได้ ค.ศ. 1985 ขึ้นมา โดยวางหลักให้ใช้ถ้อยคำในกฎหมายภายในที่แก้ไขครั้งต่อครั้ง ( โปรดดูรายละเอียดในหัวข้อการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของแคนาดา )

กรณีนี้ แนวทางปฏิบัติของศาลระหว่างประเทศเองก็ยังไม่แน่นอนอยู่เช่นกัน หากพิจารณาฎีกาเกณฑ์ที่นักกฎหมายระหว่างประเทศเรียกว่า หลัก Intertemporal Law โดยพบหลักนี้ในคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการในคดี Island of Palmas ผู้พิพากษา Hubar อนุญาโตตุลาการในคดีนี้กล่าวไว้ว่า

“ข้อเท็จจริงในคดีจะต้องปรับกับกฎหมายที่มีอยู่ ณ เวลาทำสนธิสัญญา ( Law Contemporary With It ) ไม่ใช่กฎหมายที่ใช้อยู่ ณ เวลาเมื่อข้อพิพาทเกิดขึ้น หรือเมื่อเข้าสู่การระงับข้อพิพาท”<sup>42</sup>

<sup>41</sup> The Queen v. Melford Developments Inc. ( 1982 ), 82 D.T.C. 6, 281, p. 6, 285.

<sup>42</sup> Sinclair, “Interpretation of Tax Treaties,” in **The Public International Law of Taxation**, ed. Asif Hasan Qureshi ( London : Graham Trotman, 1994 ), p. 149.



ตามคำชี้ขาดนี้เป็นการใช้กฎหมายที่มีอยู่ ณ เวลาทำสนธิสัญญา ไม่ใช่กฎหมายที่มีอยู่ ณ เวลาข้อพิพาทเกิด หรือเวลาระงับข้อพิพาท หลักนี้ได้รับการยืนยันจากอดีตผู้พิพากษาศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ Fitzmaurice โดยเรียกหลักนี้ว่าหลัก Contemporaneity คือ ใช้กฎหมาย ณ เวลาทำสนธิสัญญาปรับแก้กรณี<sup>43</sup>

อย่างไรก็ดี หลักการปรับใช้กฎหมาย ณ เวลาทำสนธิสัญญาก็ไม่ได้ขาดเสียทีเดียว กรณี Namibia เมื่อปี ค.ศ. 1971 ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็ปรับกฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบัน กับกติกาขององค์การสันนิบาตชาติ<sup>44</sup> และได้รับการยืนยันต่อมาในคดี Aegean Continental Shelf ระหว่างกรีกกับตุรกี เมื่อปี ค.ศ. 1978<sup>45</sup> ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศในคดีนี้ปรับใช้กฎหมายภายใน เมื่อปี ค.ศ. 1928 และ 1931 แก่สนธิสัญญาเกี่ยวกับไหล่ทวีป ปี ค.ศ. 1920

หากพิจารณาแนวความเห็นและแนวโน้มของนักกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศในปัจจุบันแล้ว จะพบว่า ฝ่ายที่มีความเห็นว่าให้ใช้ความหมายตามกฎหมายภายในเมื่อเวลาทำสนธิสัญญาจะมีน้อยกว่าฝ่ายที่เห็นว่าเป็นให้ใช้ความหมายตามกฎหมายภายในเมื่อเวลาเกิดข้อพิพาท สังเกตได้จากอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ปี ค.ศ. 2005 ได้แก้ไขอนุสัญญาต้นแบบดังกล่าว ให้ใช้ความหมายตามกฎหมายภายในที่มีอยู่ในเวลาใช้บังคับอนุสัญญา ซึ่งเป็นไปแนวทางเดียวกันกับการออกรัฐบัญญัติการตีความอนุสัญญาภาษีเงินได้ ปี ค.ศ. 1985 รวมถึงนักกฎหมายระหว่างประเทศ และนักกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศก็มีความเห็นคล้ายตามอนุสัญญาต้นแบบฉบับนี้

ปัญหานี้เป็นปัญหาที่ค่อนข้างยากที่จะกล่าวไปอย่างชัดเจนว่ากฎหมายภายในฉบับเมื่อเกิดข้อพิพาท หรือฉบับเมื่อเวลาทำสนธิสัญญาควรจะได้รับปรับใช้เมื่อตีความสนธิสัญญา

<sup>43</sup> Fitzmaurice, *The Law and Procedure of International Court of Justice* ( London : Grotius Publications Limited, 1986 ), p. 358. และโปรดดูคำอธิบายในบทที่ 2 หัวข้อ 2.4.7

<sup>44</sup> Sinclair, "Interpretation of Tax Treaties," in *The Public International Law of Taxation*, ed. Asif Hasan Qureshi, p. 150.

<sup>45</sup> *I.C.J. Reports* 1978, p. 32.

หากพิจารณาเหตุผลของฝ่ายที่เห็นว่า ให้ใช้กฎหมายที่มีอยู่ ณ เวลาทำสนธิสัญญา ซึ่งเป็นแนวความคิดที่สมัยเก่าที่เห็นว่า การจะค้นหาเจตนารมณ์ที่แท้จริงของภาคีนั้น ควรจะพิจารณารับทำสนธิสัญญา และกฎหมายที่มีอยู่ในขณะนั้น เพราะกฎหมายที่มีอยู่ในขณะนั้นก็อาจเป็นเหตุหรือเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้ภาคีทำความตกลงกัน

หากยอมให้นำกฎหมายภายในที่ได้รับการแก้ไขแล้วมาปรับใช้ ก็จะเป็นการทำให้ภาคีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งสามารถแก้ไขกฎหมายภายในให้ต่างไปกับสนธิสัญญา<sup>46</sup> โดยการค้นหาช่องว่างของสนธิสัญญาและออกกฎหมายภายในให้เป็นประโยชน์กับตน ซึ่งไม่มีกฎหมายระหว่างประเทศใดให้อำนาจไว้เช่นนั้น

ส่วนฝ่ายที่เห็นว่า ควรนำกฎหมายภายในที่ใช้อยู่ ณ เวลาที่ต้องปรับใช้สนธิสัญญานั้น ก็มีเหตุผลว่าการแก้ไขกฎหมายภายในก็เพื่อเป็นการอุดช่องว่าง หรือแก้ไขข้อบกพร่องที่กฎหมายภายในมีอยู่ให้เป็นไปในแนวทางที่ดีขึ้น การปรับใช้กฎหมายเมื่อวันทำสนธิสัญญาย่อมเป็นการใช้กฎหมายที่มีข้อบกพร่องอยู่เป็นการไม่ถูกต้อง ประกอบกับการใช้กฎหมายที่ได้แก้ไขข้อบกพร่องแล้ว ก็ไม่ได้หมายความว่า จะไม่ถูกต้องตามความหมายที่แท้จริงที่ภาคีต้องการเสียทีเดียว<sup>47</sup> ในทางตรงกันข้ามการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภายใน อาจเป็นการแก้ไขเพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ที่แท้จริงของสนธิสัญญาก็เป็นไปได้

ผู้เขียนมีความเห็นว่า จุดมุ่งหมายของการตีความสนธิสัญญา คือ การค้นหาความมุ่งหมายที่แท้จริงของภาคีในสนธิสัญญานั้นด้วยความสุจริตใจ ดังนั้น การจะใช้กฎหมายภายใน ณ เวลาทำสนธิสัญญาหรือไม่ ไม่ใช่เรื่องที่จะตัดสินได้ทุกสนธิสัญญา จะต้องพิจารณาเป็นรายกรณีไป หากพิจารณาแล้วว่าการแก้ไขกฎหมายภายใน มีความมุ่งประสงค์เพื่อแก้ไขเปลี่ยนแปลงความมุ่งหมายของสนธิสัญญา ก็เท่ากับว่าเป็นการกระทำโดยไม่สุจริตใจ ดังนั้น กฎหมายภายในที่แก้ไขใหม่ย่อมไม่ใช้บังคับ แต่หากการแก้ไขกฎหมายภายในเป็นไปเพื่อความสอดคล้อง

<sup>46</sup> McIntyre, *International Tax Primer* ( London. : Kluwer Law International, 2002 ), p. 116.

<sup>47</sup> Sinclair, "Interpretation of Tax Treaties," in *The Public International Law of Taxation*, ed. Asif Hasan Qureshi, p. 152.

กับอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือเพื่อเสริมความหมายในอนุสัญญาภาษีซ้อนให้ชัดเจนขึ้น เช่น แก้ไขกฎหมายภายในเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี และข้อความที่แก้ไขสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ และความมุ่งหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อน ความหมายตามกฎหมายระหว่างประเทศเช่นนี้ควรนำมาใช้บังคับ กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ เกี่ยวกับหลัก Contemporaneity นั้น ในชั้นเปิดให้นานาประเทศพิจารณาร่างอนุสัญญา ๙ ก็ยังเป็นที่ยกเถียงกันอยู่ว่าจะใส่หลักดังกล่าวเข้าไปในมาตรา 31 วรรค 3 (C) หรือไม่ และในที่สุด จึงตัดหลัก Contemporaneity นี้ออกไป การตัดออกไปเช่นนี้ ก็ไม่ได้เป็นการยืนยันว่าหลัก Contemporaneity ไม่ใช่กฎหมายจารีตประเพณีแต่อย่างใด ที่เป็นเช่นนี้เพราะคณะกรรมการกฎหมายระหว่างประเทศเห็นว่า อาจมีการนำหลักนี้ไปสร้างกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศระหว่างภาคีขึ้นมาอย่างหลากหลาย ทั้ง ๆ ที่ตัวของมันเองไม่ได้เป็นกฎเกณฑ์มาตั้งแต่ต้น รวมทั้งแนวทางปฏิบัติของศาลระหว่างประเทศก็ยังไม่เป็นเอกฉันท์ว่าวิธีการใดจะใช้บังคับ

อย่างไรก็ดี ผู้เขียนเห็นว่า กรณีจะนำกฎหมายภายในฉบับใดมาใช้ ไม่จำเป็นต้องพิจารณา มาตรา 3 วรรค 3 (C)<sup>48</sup> เพราะบทบัญญัตินี้ให้นำ “กฎเกณฑ์” แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่ปรับใช้ระหว่างภาคีมาใช้บังคับ ผู้เขียนไม่เห็นความหมายตามกฎหมายภายในจะเป็นกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศ หรือแม้ถ้าเป็นกฎเกณฑ์ แต่ก็อาจไม่ใช่กฎเกณฑ์ที่ปรับใช้ระหว่างภาคี แต่สิ่งนี้อาจเป็นกฎเกณฑ์เช่นว่านี้ คือ กฎเกณฑ์ตามมาตรา 3 (2) มากกว่า และโดยตัวของมาตรา 3 (2) เองไม่ได้มีปัญหาเกี่ยวกับการเป็นกฎเกณฑ์ที่แก้ไขหรือไม่

หากสังเกตคำพิพากษาของศาลยุติธรรมระหว่างประเทศที่ตัดสินโดยใช้หลัก Contemporaneity จะพบว่า ศาลปรับกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศ ไม่ได้ปรับกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายภายใน ดังนั้น การจะพิจารณากฎหมายภายในฉบับเมื่อเวลาทำสนธิสัญญาหรือฉบับเมื่อต้องปรับใช้ ต้องพิจารณาเป็นกรณีไป

ข้อแตกต่างระหว่างอนุสัญญาต้นฉบับปี ค.ศ. 2005 กับปี ค.ศ. 1992 ประการที่สองก็คือเรื่องกฎหมายว่าจะใช้กฎหมายภาษีอากร หรือกฎหมายภายในทั้งหมดนั้น ปัญหาในอดีตร

<sup>48</sup> Sinclair, “Interpretation of Tax Treaties,” in *The Public International Law of Taxation*, ed. Asif Hasan Qureshi, p. 152.

ไม่ได้มีข้อโต้แย้งมากนัก แต่ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือว่า หากถ้อยคำในกฎหมายภาษีอากรและถ้อยคำตามกฎหมายอื่น ในคำ ๆ เดียวกันมีความหมายเหมือนกันก็ไม่น่าเป็นปัญหา แต่ถ้าถ้อยคำ ๆ เดียวกันนั้นมีความหมายต่างกัน ตามข้อ 3 วรรค 2 ให้ใช้กฎหมายภาษีอากรเป็นหลัก และการที่อนุสัญญาต้นฉบับปี ค.ศ. 2005 ให้ใช้กฎหมายภายในอื่นได้ ก็เพื่ออุดช่องว่างกรณีกฎหมายภาษีอากรไม่ได้ให้ความหมายถ้อยคำที่เป็นปัญหาไว้นั่นเอง

### 3.3 แนวทางปฏิบัติของรัฐต่าง ๆ ในการปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศในอนุสัญญาภาษีซ้อน

#### 3.3.1 กลุ่มประเทศภาคีอนุสัญญากรุงเวียนนา

##### 3.3.1.1 ประเทศแคนาดา

ศาลในแคนาดายอมรับว่ากฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญามีความแตกต่างจากหลักการตีความกฎหมายภายใน<sup>49</sup> และรับรองกฎเกณฑ์การตีความในอนุสัญญากรุงเวียนนา ๗ ให้มีผลบังคับใช้ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน<sup>50</sup> ดังนั้น เมื่อต้องตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน ศาลมักจะกล่าวโดยตรงถึงกฎเกณฑ์การตีความตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ๗ หรือแม้ไม่กล่าวโดยตรงศาลก็จะคำนึงถึงความสอดคล้องกับกฎเกณฑ์นี้เสมอ

อย่างไรก็ดี การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในแคนาดา มีความแตกต่างจากประเทศอื่นอยู่บ้าง เพราะถูกกำหนดกฎเกณฑ์การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้ในรัฐบัญญัติการตีความอนุสัญญาภาษีเงินได้ ( Income Tax Conventions Interpretation Act ) ค.ศ. 1958 ซึ่งได้รับการแก้ไขเรื่อยมาจนถึงปี ค.ศ. 1999<sup>51</sup>

<sup>49</sup> Gladden Estate v. The Queen, 85 D.T.C. 5188 ( F.C.T.D. ).

<sup>50</sup> Hunter Douglas Limited v. The Queen, 79 D.T.C. 5340 ( F.C.T.D. ).

<sup>51</sup> โปรดดูรายละเอียดรัฐบัญญัติในภาคผนวก

เนื้อหาของรัฐบัญญัติฉบับนี้ใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างแคนาดากับรัฐอื่น ซึ่งรวมถึงพิธีสาร อนุสัญญาประกอบ หรือความตกลงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย<sup>52</sup> และใช้ในกรณีที่ถ้อยคำที่เป็นปัญหาไม่ได้นิยามไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือไม่ได้นิยามอย่างชัดเจน ( Not Fully Defined in The Convention ) หรือคำ ๆ นั้นได้รับการนิยามโดยกล่าวถึงกฎหมายภายในของแคนาดา เว้นแต่บริบทจะขยายความเป็นอื่น ถ้อยคำที่มีปัญหาให้มีความหมายตามวัตถุประสงค์ของรัฐบัญญัติภาษีเงินได้ซึ่งแก้ไขครั้งต่อครั้ง<sup>53</sup> เหตุที่รัฐบัญญัติต้องบัญญัติให้ถ้อยคำที่เป็นปัญหาต้องได้รับการตีความตามกฎหมายภาษีเงินได้ “ฉบับแก้ไขครั้งต่อครั้ง” หรือฉบับปัจจุบันเมื่อเกิดกรณีพิพาท เพราะก่อนหน้านั้นศาลได้วินิจฉัยคดี Melford หรือคดี The Queen v. Melford Developments Inc. เมื่อปี ค.ศ. 1982 เกี่ยวกับการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรฉบับแก้ไขกับอนุสัญญาภาษีซ้อน

คดี Melford นั้นเป็นการพิพาทกันในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างแคนาดากับเยอรมนี ซึ่งจัดทำขึ้นเมื่อปี ค.ศ. 1956 ถ้อยคำที่เป็นปัญหาคือ “ค่าธรรมเนียมการค้ำประกันเงินกู้” ( Guarantee Fee ) ซึ่งธนาคารในเยอรมนีเรียกเก็บจากผู้กู้ในแคนาดา จะต้องเสียภาษีในแคนาดาหรือไม่ กรณีนี้ หากปรับกฎหมายภาษีอากรของแคนาดาก่อนการแก้ไขในปี ค.ศ. 1974 เงินได้ดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีในแคนาดา แต่ปรากฏว่าเงินได้นี้เกิดขึ้นหลังจากที่มีการแก้ไขกฎหมายภาษีอากรแล้ว ซึ่งการแก้ไขก็ได้บัญญัติให้ถือเอาค่าธรรมเนียมการค้ำประกันเงินกู้เป็นดอกเบี่ยด้วย เงินได้นี้จึงต้องเสียภาษีในแคนาดา

เมื่อเงินได้ดังกล่าวต้องเสียภาษี ซึ่งพิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อนปรากฏว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ไม่ได้นิยามค่าธรรมเนียมการค้ำประกันเงินกู้ไว้ มาตรา 3 (2) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว จึงให้ใช้นิยามในกฎหมายภายใน เมื่อใช้กฎหมายภายในก็ต้องเสียภาษีนั่นเอง

กรณีนี้ ศาลฎีกาโดยผู้พิพากษา Estey J. ให้ความเห็นไว้อย่างชัดเจนว่า ไม่มีฐานทางกฎหมายใดที่ให้อำนาจแคนาดาและเยอรมนีในการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อน

<sup>52</sup> ข้อ 2 แห่งรัฐบัญญัติการตีความอนุสัญญาภาษีเงินได้

<sup>53</sup> ข้อ 3 แห่งรัฐบัญญัติการตีความอนุสัญญาภาษีเงินได้



ตามลำพังด้วยการแก้ไขกฎหมายภายในให้มีผลเปลี่ยนแปลงอนุสัญญา<sup>54</sup> จึงกลายเป็นว่ากรณีนี้ การแก้ไขกฎหมายภาษีอากรในปี ค.ศ. 1974 ไม่สามารถปรับใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนที่จัดทำขึ้นก่อนหน้านี้ได้ อันเป็นที่มาของรัฐบัญญัติการตีความอนุสัญญาภาษีที่ได้กล่าวข้างต้นข้อสังเกตอีกประการหนึ่งของรัฐบัญญัติการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของแคนาดาก็คือ ในบางข้อ ดูเหมือนจะไม่สอดคล้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น ข้อ 6.3 มีข้อความในเบื้องต้นว่า “ยกเว้นอนุสัญญาจะบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งเป็นอย่างอื่น” ( Except Where A Convention Expressly Otherwise Provider )<sup>55</sup> หมายความว่า ถ้าอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้ระบุไว้อย่างชัดแจ้งก็ให้ใช้ความหมายของ “ผลได้” ( Gains ) แต่เมื่อพิจารณาข้อ 3 (2) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ฉบับ OECD จะพบข้อความในเบื้องต้นว่า “ถ้าบริบทไม่ได้กำหนดเป็นอย่างอื่น” ( Context Otherwise Requires ) ก็ให้ใช้ความหมายตามกฎหมายภายใน ซึ่งหมายความว่า แม้ถ้อยคำในอนุสัญญาภาษีซ้อนจะกำกวมก็ยังคงพิจารณาบริบทเสียก่อน หากพิจารณาแล้วไม่ชัดแจ้งจึงหาความหมายตามกฎหมายภายใน แต่กรณีข้อ 6.3 บัญญัติว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนต้องบัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง ถ้าไม่ชัดแจ้งก็ใช้ความหมายตามข้อ 6.3 ที่บัญญัติเช่นนี้ก็เป็นการเลี่ยงไม่พิจารณาบริบทก่อน หากศาลปรับใช้ข้อ 6.3 อาจทำให้เกิดการขัดกันระหว่างกฎหมายภายในและอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เรียกว่า Treaty Override ได้<sup>56</sup>

คดีที่น่าสนใจอีกคดีหนึ่งก็คือ คดี Crown Forrest ตัดสินโดยศาลฎีกาแห่งแคนาดาเมื่อวันที่ 22 มิถุนายน ค.ศ. 1995<sup>57</sup> พิพาทกันในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างแคนาดาและสหรัฐอเมริกาที่จัดทำขึ้นเมื่อปี ค.ศ. 1980

## สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>54</sup> The Queen v. Melford Developments Inc. ( 1982 ), 82 D.T.C. 6, 281, p. 6, 285.

<sup>55</sup> โปรดดูภาคผนวก

<sup>56</sup> James S. Hausmean, “Interpreting Tax Treaties-A Canadian Perspective,” *Bulletin for International Fiscal Documentation*, ( March, 2001 ) : 96.

<sup>57</sup> The Queen v. Crown Forest Industries Limited and The Government of The United States ( Intervener ) 2 S.C.R. 802.



ข้อเท็จจริงคดีนี้มีอยู่ว่า บริษัท Norsk Pacific Sreamship จำกัด ( Norsk ) จัดทะเบียนตั้งบริษัทในบาฮามัสและมีสถานประกอบธุรกิจในสหรัฐอเมริกา โดยมีบริษัทลูก ( Subsidiary Company ) คือบริษัท Crown Forest จัดทะเบียนตั้งอยู่ในแคนาดา ประเด็นมีอยู่ว่า การที่บริษัท Crown Forest จ่ายเงินค่าเช่า ( Rental Payments ) ให้แก่บริษัท Norsk และหักภาษี ณ ที่จ่าย 10% ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างแคนาดาและสหรัฐอเมริกาถูกต้องหรือไม่ กล่าวคือ บริษัท Norsk จะถือเป็น “ผู้มีถิ่นที่อยู่” ในสหรัฐอเมริกาซึ่งสามารถใช้สิทธิหักภาษี ณ ที่จ่าย 10% ( แทนที่จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย 25% ตามกฎหมายภายในของแคนาดา ) หรือไม่ เพราะคำว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น นอกจากพิจารณาจากการจดทะเบียนแล้ว ยังอาจพิจารณาได้จากสถานที่แท้จริง ( Place of Management ) ได้อีกด้วย ด้วยเหตุนี้ ศาลล่างทั้งสองศาลจึงเห็นพ้องต้องกันว่า Norsk เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา

ศาลฎีกาได้ตัดสินวางหลักเกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้ อย่างชัดเจน 2 ประการที่สำคัญ คือ

(1) ศาลได้วิเคราะห์ถึงหลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา (Teleological) ไว้โดยละเอียด<sup>58</sup> ว่า มีวัตถุประสงค์เพื่อขจัดภาษีซ้ำซ้อนและป้องกันการเลี่ยง รัษฎากร<sup>59</sup>

(2) ศาลเห็นว่าอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายของ OECD เป็น เอกสารภายนอกที่มีความสำคัญอย่างมาก ( Extrinsic Materials ) อันแสดงให้เห็นถึงวัตถุประสงค์โดยทั่วไปของ อนุสัญญาภาษีซ้อน และเจตนารมณ์ของภาคีผู้ร่างอนุสัญญา และ

<sup>58</sup> Morris and Meghji, “What Is Residency Under The Canada-US Convention? Supreme Court of Canada in Crown Forest,” **Canadian Current Tax**, 6 No. 2 ( November, 1995 ) : 7.

<sup>59</sup> 95 D.T.C. 5389, p. 5397.

สามารถนำมาพิจารณาได้โดยไม่ต้องปรากฏว่าข้อความมีความ  
กำกวมหรือไม่<sup>60</sup>

หลังจากที่ศาลได้วิเคราะห์ถึงหลักการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้ง 2  
ประการแล้ว ก็พิพากษาให้ Crown Forest ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย 25% เพราะบริษัท Norsk  
ไม่ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา ทั้งนี้ ศาลได้อ้างถึงอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบาย  
ของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 1977 เพราะเป็นฉบับที่ใช้พิจารณาเมื่อมีการตกลงทำสนธิสัญญาเมื่อ  
ปี ค.ศ. 1980 ประกอบการวินิจฉัย

นอกจากนี้ ในคดี Crown Forest ศาลยังวางหลักสำคัญอีกประการ  
หนึ่งในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นคือ การตีความโดยคำนึงถึง “คำอธิบายเชิง  
เทคนิค” ( Technical Explanation ) ซึ่งคำอธิบายเชิงเทคนิคนี้สหรัฐอเมริกาได้จัดทำขึ้นโดย  
US Treasury เมื่อปี ค.ศ. 1984 และแคนาดาได้รับรองแล้วโดยกรมการคลังในการปรับใช้และ  
ตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นการทั่วไป<sup>61</sup> และปรากฏต่อมาว่า ศาลในหลาย ๆ คดีได้อ้างถึงคำ  
อธิบายเชิงเทคนิคนี้ด้วย<sup>62</sup> อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าวิธีการนี้ไม่ใช่วิธีการตีความที่เป็นการ  
สมควรมักหากแคนาดาจะใช้สำหรับตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศอื่นนอกจาก  
สหรัฐอเมริกา เอกสารดังกล่าวแม้จะสามารถพิจารณาได้ในฐานะ “Context of The Treaty”<sup>63</sup>  
แต่ก็ควรใช้เฉพาะอนุสัญญาภาษีซ้อนกับสหรัฐอเมริกาเท่านั้น เนื่องจากประเทศอื่นไม่ได้ยิน  
ยอมตกลงด้วย

<sup>60</sup> Ibid., p. 5396.

<sup>61</sup> James S. Hausmean, “Interpreting Tax Treaties-A Canadian Perspective,”  
Bulletin for International Fiscal Documentation, p. 97.

<sup>62</sup> For Example, Coblenz v. Canada ( C.A. ), 1996, F.C.J. No. 1252, 96  
D.T.C. G531 ( F.C.A. ), RMM Canadian Enterprise Inc. v. Canada, 97 D.T.C. 302  
( T.C.C. ), Kubicek Estate v. The Queen, 1977, D.T.C., 5454.

<sup>63</sup> James S. Hausmean, “Interpreting Tax Treaties-A Canadian Perspective,”  
Bulletin for International Fiscal Documentation, p. 97.

กล่าวโดยสรุป การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในแคนาดานั้น จะเน้นการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ประกอบกับการใช้ข้อประกอบ เช่น อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบาย แต่ให้น้ำหนักความสำคัญค่อนข้างมาก เพราะเห็นว่าเอกสารดังกล่าวไม่ได้เป็นแต่เพียงเอกสารที่ใช้ในการเจรจาตกลงทำสนธิสัญญาระหว่างแคนาดากับประเทศอื่นเท่านั้น แต่ยังได้รับการยอมรับในการตีความเป็นการทั่วไป จึงควรมีน้ำหนักในการตีความมากกว่างานเตรียมร่างสนธิสัญญาทั่ว ๆ ไป

### 3.3.1.2 ประเทศญี่ปุ่น

ตามรัฐธรรมนูญของประเทศญี่ปุ่น<sup>64</sup> สนธิสัญญาที่รัฐบาลทำขึ้นกับรัฐอื่นถือเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภายในโดยอัตโนมัติ<sup>65</sup> นั้นหมายความว่า ญี่ปุ่นยึดถือหลักกฎหมายระหว่างประเทศอยู่ในระบบเดียวกันกับกฎหมายภายใน สนธิสัญญาที่ญี่ปุ่นได้ให้สัตยาบันแล้วก็มีผลใช้บังคับในญี่ปุ่นได้ทันที ซึ่งรวมถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย ส่วนการตีความสนธิสัญญานั้น ประเทศญี่ปุ่นเป็นภาคีของอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ เมื่อปี ค.ศ. 1981 จึงต้องรับเอาพันธกรณีตามมาตรา 31-33 ที่เกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญามาปรับใช้ด้วย

ในบรรดาคดีเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ขึ้นสู่ศาลญี่ปุ่นขณะนี้ ยังถือว่าค่อนข้างน้อยมากกล่าวคือ ประมาณ 20 กว่าคดี<sup>66</sup> นับตั้งแต่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนจนถึงปี ค.ศ. 1998 และคดีทั้งหลายเหล่านี้ก็ยังไม่เป็นที่แจ่มชัดถึงความแตกต่างระหว่างการตีความ

<sup>64</sup> Article 98 (2) "The Treaties Concluded By Japan and The Established Laws of Nations Shall Be Faithfully Observed"

<sup>65</sup> Hisao Urahigashi, "Comments on The Report By By Professor Tadasho Murai : Interpretation of Tax Treaties in Japan," in **Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany**, ed. Klaus Vogel ( London : Kluwer Law International, 1998 ), p. 120.

<sup>66</sup> Ibid., 121.

อนุสัญญาภาษีซ้อนกับกฎหมายภาษีอากร<sup>67</sup> และดูเหมือนว่าในบางครั้ง ศาลจะตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงแค่ว่าเป็นการขยายความกฎหมายภาษีอากรเท่านั้น<sup>68</sup> เช่นในคดี Silver-Seiko เมื่อปี ค.ศ. 1992<sup>69</sup> เกี่ยวกับการตีความมาตรา 6 (3) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งวางหลักเกี่ยวกับค่าสิทธิในการใช้ทรัพย์สินตามมาตรา 14 (3) (เอ) (บี) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างญี่ปุ่นกับสหรัฐอเมริกา ศาลญี่ปุ่นได้ใช้คำนิยามค่าสิทธิในกฎหมายภาษีอากรตามมาตรา 161 หัวข้อที่ 7 (เอ) ของญี่ปุ่นปรับแก้กรณีแทนที่จะใช้คำนิยามค่าสิทธิในอนุสัญญาภาษีซ้อน กลายเป็นว่าสนธิสัญญาไม่ได้รับการปรับใช้เป็นลำดับแรก<sup>70</sup> ซึ่งขัดต่อหลักที่ว่ากฎหมายระหว่างประเทศอยู่เหนือกฎหมายภายในตามระบบกฎหมายของญี่ปุ่น<sup>71</sup> หรือที่เรียกว่า Treaty Override นั่นเอง

---

<sup>67</sup> Minoru Nakazato, "Interpretation of Double Taxation Conventions, National Report / Japan," *Cahiers De Droit Fiscal International*, Lxxviii ( 1993 ) : 407, 411.

<sup>68</sup> Setsuo Taniguchi, "Comment on The Interpretation of Tax Treaties : The Intertwinement of Tax Treaties With Domestic Tax Law in Japan," in *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*, ed. Klaus Vogel ( London : Kluwer Law International, 1998 ), pp. 123-124.

<sup>69</sup> Silver-Seiko Case, 27 October 1992, Tokyo Chisai ( District Court ), 43 : 10 Gyöshu 1336.

<sup>70</sup> Setsuo Taniguchi, "Comment on The Interpretation of Tax Treaties : The Intertwinement of Tax Treaties With Domestic Tax Law in Japan," in *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*, ed. Klaus Vogel, p. 124.

<sup>71</sup> Tadashi Murai, "Interpretation of Tax Treaties in Japan," in *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*, ed. Klaus Vogel ( London : Kluwer Law International, 1998 ), p. 111.

อย่างไรก็ดี ศาลญี่ปุ่นเคยนำ OECD Model และคำอธิบาย ( Commentary ) มาช่วยในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนบ้าง<sup>72</sup> แต่ไม่ได้อธิบายถึงฐานกฎหมายที่นำมาใช้อย่างไร

โดยสรุปแล้ว ในประเทศญี่ปุ่นยังไม่มีแนวปฏิบัติของศาลที่แน่นอนมากนักในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน บางกรณีนำ OECD Commentary มาช่วยตีความ บางกรณีใช้กฎหมายภายในอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อน อย่างไรก็ดี นักวิชาการในญี่ปุ่นได้มีความเห็นว่า ศาลญี่ปุ่นควรปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ๗ กับอนุสัญญาภาษีซ้อนให้ชัดเจนกว่านี้<sup>73</sup>

### 3.3.1.3 ประเทศเนเธอร์แลนด์

เนเธอร์แลนด์เป็นภาคีของอนุสัญญากรุงเวียนนา ๗ และอนุวัติการให้สามารถปรับใช้เป็นกฎหมายภายใน เมื่อวันที่ 9 พฤษภาคม ค.ศ. 1985 ในการตีความสนธิสัญญานั้น ศาลฎีกา ( Hoge Raad ) แห่งแคนาดา มักจะนำอนุสัญญากรุงเวียนนา ๗ มาปรับใช้อยู่เนื่อง ๆ<sup>74</sup>

การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน ศาลฎีกาเคยปรับอนุสัญญากรุงเวียนนา ๗ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างเนเธอร์แลนด์และแคนาดาในการตีความข้อ 2 ที่จำกัดให้ใช้เฉพาะ “ภาษีเงินได้” ซึ่งต่อมข้อ 24 ในอนุสัญญาดังกล่าวระบุให้ใช้กับภาษีใด ๆ ปัญหาก็คือ ข้อ 24 ถูกจำกัดความหมายโดยข้อ 2 หรือไม่ ศาลได้ยกอนุสัญญากรุงเวียนนา ๗

<sup>72</sup> Tokyo District Court Decision, 11 June 1982, 29-1 Shomu Geppo 144.

<sup>73</sup> Hisao Urhigashi, “Comments on The Report By By Professor Tadasho Murai : Interpretation of Tax Treaties in Japan,” in *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*, ed. Klaus Vogel, p. 122.

<sup>74</sup> Guido Do Bont, “Tax Treaty Interpretation in The Netherlands,” in *Tax Treaty Interpretation*, ed. Michael Lang ( London : Kluwer Law International, 2000 ), p. 243.

ขึ้นวางหลักก่อนวินิจฉัยว่า มาตรา 2 ไม่ได้เป็นการจำกัดมาตรา 24 ดังนั้น ภาษีที่ห้ามมิให้เลือกประดับติดต้องเป็น “ภาษีใด ๆ” ดังนั้น จากคำพิพากษานี้ จึงเป็นการแสดงให้เห็นว่า เนเธอร์แลนด์ได้ปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศกับอนุสัญญาภาษีซ้อน<sup>75</sup>

อย่างไรก็ดี ในหลาย ๆ คดี ศาลมักไม่ได้กล่าวถึงอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ โดยชัดแจ้งนัก แต่สิ่งที่แสดงถึงการปรับใช้อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ก็คือ การนำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายของ OECD มาใช้ เช่น ในคดี เมื่อวันที่ 2 กันยายน ค.ศ. 1992<sup>76</sup> เกี่ยวกับข้อความในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างเนเธอร์แลนด์กับไอร์แลนด์ ข้อ 8 (9) โดยศาลฎีกาวินิจฉัยตอนหนึ่งว่า คำอธิบายอนุสัญญาต้นฉบับ OECD ฉบับล่าสุดมีความสำคัญอย่างยิ่ง ( Major Importance ) สำหรับการตีความข้อ 8 (9) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน

คำพิพากษาอีกคดีหนึ่งที่น่าสนใจก็คือ คดีเมื่อวันที่ 29 กันยายน ค.ศ. 2000<sup>77</sup> ศาลฎีกาเห็นว่า ความตกลงเกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เจ้าหน้าที่สรรพากรได้ตกลงร่วมกันกับต่างประเทศตามข้อ 25 ไม่ผูกพันศาล เพราะไม่ได้มีการประกาศในรัฐกิจจานุเบกษา จากคำพิพากษานี้จะเห็นได้ว่า ศาลอาจไม่ยอมรับการตีความที่เจ้าหน้าที่ของรัฐไปทำความตกลงกับเจ้าหน้าที่ของรัฐคู่สัญญาก็ได้

ในเนเธอร์แลนด์ ศาลมักจะปรับใช้อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายฉบับล่าสุด เมื่อต้องตีความมากกว่าที่จะปรับใช้ฉบับ ณ เวลาทำสนธิสัญญา<sup>78</sup> จะเห็นได้จากคดีเมื่อวันที่ 2 กันยายน ค.ศ. 1992 ที่ผู้เขียนได้ยกขึ้นมาข้างต้นแล้ว ยังมีคดีเมื่อวันที่ 9

<sup>75</sup> Ibid., pp. 243-244.

<sup>76</sup> 2 September 1992, BNB 1992/379 ( Supreme Court )

<sup>77</sup> 29 September 2000, BNB 2000/16 ( Supreme Court )

<sup>78</sup> Guido Do Bont, “Tax Treaty Interpretation in The Netherlands,” in **Tax Treaty Interpretation**, ed. Michael Lang, pp. 246-247.



ธันวาคม ค.ศ. 1998<sup>79</sup> ศาลฎีกาได้นำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายปีล่าสุดมาใช้เช่นกัน เช่นเดียวกับคดีเมื่อวันที่ 4 พฤศจิกายน ค.ศ. 1992<sup>80</sup>

### 3.3.1.4 ประเทศสหราชอาณาจักร

ศาลภายในของสหราชอาณาจักรได้ปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศมากมายหลายคดี ทั้งคดีที่เกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน<sup>81</sup> และคดีสนธิสัญญาอื่น ๆ<sup>82</sup> โดยงานเตรียมร่างสนธิสัญญา ( *Travaux Préparatoires* ) มักจะได้รับการจำกัดการใช้อยู่บ้าง เนื่องจากหลักการตีความกฎหมายภายในนั้นไม่ยอมรับให้งานเตรียมร่างกฎหมายของรัฐสภามาช่วยตีความ<sup>83</sup> อย่างไรก็ตาม ในหลาย ๆ คดีศาลก็อ้างถึงงานเตรียมร่างสนธิสัญญา<sup>84</sup> เพราะเห็นว่ากฎเกณฑ์การตีความกฎหมายระหว่างประเทศต่างกับกฎ

<sup>79</sup> 9 December 1998, BNB 1999/267/16

<sup>80</sup> 4 November 1992, BNB 1993/38

<sup>81</sup> *IRC v. Commerzbank* ( 1990 ) STC 285; *Mernec v. IRC* ( 1996 ) STC 1316 ( High Court ) ( 1998 ) STC 754 ( Court of Appeal ); *Sportsman v. IRC* ( 1998 ) STC ( SCD ) 289 ( Special Commissioners )

<sup>82</sup> *Fothergill v. Monarch Airlines* ( 1981 ) AC 251; *National Carriers Ltd.*, ( 1981 ) AC 675; *R v. Secretary of State for The Home Department, Ex P. Read* ( 1989 ) 1 AC 1014; *R v. Secretary of State for The Home Department, Ex P. Chinoy*, *The Times*, 10 April 1991; *R v. Secretary of State for The Home Department, ex P. Flynn*, *The Times*, 23 March 1995; *Adan v. Secretary of State for The Home Department*, ( 1997 ) 1W2R 1107 and on Appeal ( 1999 ) 3WLR1274; *R v. Secretary of State for The Home Department, ex P. Robinson* ( 1998 )

<sup>83</sup> Jones, "Tax Treaty Interpretation in The United Kingdom," in **Tax Treaty Interpretation**, ed. Micheal Lang ( London : Kluwer Law International, 2001 ), p. 363.

<sup>84</sup> *Ibid.*, p. 362.

เกณฑ์การตีความกฎหมายภายใน แต่เมื่อต้องตีความสนธิสัญญาจึงต้องใช้หลักการตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศปรับแก้กรณี แนวคำพิพากษาในคดีเกี่ยวกับสนธิสัญญาใหม่ ๆ จึงเริ่มนำมาเตรียมร่างสนธิสัญญามาพิจารณาแล้ว<sup>85</sup>

การตีความกฎหมายภาษีอากรในสหราชอาณาจักรมักจะใช้หลักการตีความตามตัวอักษรเป็นหลัก<sup>86</sup> โดยพิจารณาถ้อยคำในความหมายธรรมดา แต่ไม่พิจารณางานเตรียมร่างกฎหมายของรัฐสภาแต่อย่างใด มีเพียงบางครั้งที่ศาลจะปรับใช้หลักการตีความ Mischief Rule ในกรณีที่เกิดความเคลือบคลุมหรือไม่ชัดเจน<sup>87</sup>

ส่วนการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ศาลได้ลดความเคร่งครัดของหลักการตีความตามตัวอักษรลงไปอย่างเห็นได้ชัด ในคดี Fothergill v. Monarch Airlines Ltd. ศาลสูงได้ตัดสินเมื่อปี ค.ศ. 1980 โดยมีข้อความเกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนตอนหนึ่งว่า “วิธีการตีความตามตัวอักษรโดยเคร่งครัดนั้นไม่ใช่การตีความที่เหมาะสมกับกฎหมายซึ่งมีผลมาจากสนธิสัญญาระหว่างประเทศ ในกรณีที่เกิดความเคลือบคลุมอาจเป็นไปได้ที่จะใช้วิธีการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา โดยพิจารณาเอกสารทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยรวมทั้งหมด”<sup>88</sup> ในกรณีนี้ ศาลได้ปรับใช้งานเตรียมร่างสนธิสัญญาและงานเขียนของนักกฎหมายเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญาในฐานะสิ่งที่ช่วยในการตีความ<sup>89</sup>

ในคดี IRC v. Commerz Bank Ag เมื่อปี ค.ศ. 1990 ศาลได้ตัดสินยืนตามคดี Fothergill ว่าการตีความตามตัวอักษรโดยเคร่งครัดไม่สอดคล้องกับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาภายใต้อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ OECD Commentary, งานเตรียมร่างสนธิสัญญา และคำพิพากษาของศาลต่างประเทศที่เกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน ถือเป็นสิ่งที่มีค่าสำหรับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน การตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดานั้นจะ

<sup>85</sup> Roy Rohatgi, **Basic International Taxation**, p. 31.

<sup>86</sup> Ibid., p. 35.

<sup>87</sup> Ibid.

<sup>88</sup> Fothergill v. Monarch Airlines Ltd. ( 1980 ) 2 A11ER 696.

<sup>89</sup> Roy Rohatgi, **Basic International Taxation**, p. 36.

ต้องใช้เป็นจุดเริ่มต้นในการพิจารณาตีความสนธิสัญญา แต่สิ่งที่สำคัญที่สุดก็คือการค้นหาเจตนารมณ์ที่แท้จริงของรัฐภาคี<sup>90</sup>

นอกจากนี้ ในคดี Union Texas Petroleum Corp v. Critchley ( Inspector of Taxes ) ศาลยังได้นำหลักการตีความให้มีผลบังคับ Ut Res Magis Valet Quam Pereat มาพิจารณาตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยกล่าวอย่างชัดเจนว่า อนุสัญญาภาษีซ้อน คือ ความตกลงระหว่างรัฐ ไม่ใช่กฎหมายภาษีอากร แม้ว่าจะมีเนื้อหาว่าจะเก็บภาษีอย่างไรทำนองเดียวกับกฎหมายภาษีอากร แต่ก็ยังใช้หลักการตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศมาใช้บังคับ<sup>91</sup>

สำหรับการปรับใช้ OECD Commentary ในศาลแห่งสหราชอาณาจักร นักวิชาการภาษีเห็นว่า ควรปรับใช้ในฐานะการตีความตามความหมายพิเศษในมาตรา 31 (4) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ จึงจะมีน้ำหนักที่สุด<sup>92</sup> ถ้าถ้อยคำในความหมายธรรมดาไม่แน่ชัด และอาจใช้ OECD Commentary ในฐานะข้อประกอบการตีความตามมาตรา 32 ได้เช่นกัน แต่ใช้เพื่อเป็นการยืนยันความหมายธรรมดาในมาตรา 31 เท่านั้น ดังนั้น การอ้าง Commentary ในความหมายตามมาตรา 32 จึงมีน้ำหนักค่อนข้างน้อย<sup>93</sup> เมื่อพิจารณาคำพิพากษาของศาลสหราชอาณาจักรก็ยังไม่เป็นที่ยุติว่าจะใช้ฐานกฎหมายใดแก่ Commentary แน่แน่นอนนัก แต่หลายกรณีนักวิชาการได้แปลความจากคำพิพากษาว่า ศาลอ้าง OECD Commentary ในฐานะเป็นสิ่งช่วยในการตีความเช่นเดียวกับงานเตรียมร่างสนธิสัญญา<sup>94</sup> ส่วนปัญหาว่า เมื่อเกิดกรณีต้องตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน จะใช้ Commentary ฉบับล่าสุดเมื่อเกิด

<sup>90</sup> IRC v. Commerz Bank AG ( 1990 ) STC 285.

<sup>91</sup> Union Texas Petroleum Corp v. Critchley ( Inspector of Taxes ) 1988 STC 691, p. 707.

<sup>92</sup> Jones, "Tax Treaty Interpretation in The United Kingdom," in **Tax Treaty Interpretation**, ed. Micheal Lang, p. 364.

<sup>93</sup> Ibid., p. 365.

<sup>94</sup> Schwarz, **Tax Treaties : United Kingdom Law and Practice** ( London : Sweet & Maxwell, 2002 ), p. 59.

ข้อพิพาทหรือจะใช้ฉบับล่าสุดเมื่อมีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อน ปัญหานี้ขึ้นอยู่กับว่าผู้ตีความจะอ้างฐานกฎหมายใดมาปรับใช้ได้มากกว่า หากอ้างในฐานะเป็นข้อประกอบการตีความในส่วนที่เป็นงานเตรียมสนธิสัญญาย่อมต้องใช้ Commentary ฉบับปัจจุบัน ณ วันตกลงทำสนธิสัญญา เพราะถือว่าเป็นงานเตรียมร่าง จะพิจารณาฉบับปัจจุบันเมื่อเกิดข้อพิพาทไม่ได้ ยกเว้นว่าเป็นฉบับเดียวกัน ในอีกทางหนึ่ง หากผู้ตีความเห็นว่า Commentary ฉบับปัจจุบัน เมื่อเกิดกรณีตีความอธิบายได้ชัดแจ้งตรงกับเจตนารมณ์ของภาคีมากกว่า ก็อาจพิจารณา Commentary ได้ในฐานะเป็นความตกลงภายหลัง ( Subsequent Agreement ) หรือแนวปฏิบัติภายหลังของภาคี ( Subsequent Practice ) ตามมาตรา 31 (3) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ได้ตามแต่กรณี<sup>95</sup>

### 3.3.1.5 ประเทศออสเตรีย

ประเทศออสเตรียเป็นภาคีของอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ และประกาศในรัฐกิจจานุเบกษา ( Bundesgesetzblätter ) เมื่อวันที่ 25 มกราคม ค.ศ. 1980 ซึ่งก่อนการเป็นภาคีของอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ศาลฎีกาเคยปรับใช้กฎเกณฑ์ตามมาตรา 31 และ 32 โดยอ้อม<sup>96</sup> อันแสดงให้เห็นถึงการยอมรับความเป็นกฎหมายจารีตประเพณีของกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ประการหนึ่ง ยิ่งไปกว่านั้น ศาลปกครองและศาลรัฐธรรมนูญก็เคยปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความกฎหมายระหว่างประเทศนี้หลายครั้ง<sup>97</sup>

<sup>95</sup> Ibid., p. 60.

<sup>96</sup> Hofbauer, "Tax Treaty Interpretation in Austria," in **Tax Treaty Interpretation**, ed. Micheal Lang ( London : Kluwer Law International, 2001 ), p. 24.

<sup>97</sup> Ibid.

ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น กรมสรรพากรก็เคยปรับใช้ อนุสัญญากรุงเวียนนาในการตีความด้วย<sup>98</sup> ส่วนศาลที่ทำหน้าที่ตัดสินคดีภาษีก็คือศาลปกครอง แม้จะมีน้อยคดีที่ศาลปกครองสูงสุดใช้วิธีการตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ แต่ก็พออนุมานได้ว่า ศาลปกครองสูงสุดก็ใช้กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศปรับกับอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย ในคำพิพากษาเมื่อวันที่ 15 มิถุนายน ค.ศ. 1977 เกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างออสเตรียและสวิสเซอร์แลนด์ ศาลวางหลักไว้ว่า บทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่อาจได้รับการตีความตามตัวอักษรโดยลำพัง แต่จะต้องพิจารณาบทบัญญัติอื่นที่มีความเกี่ยวข้องตามบริบท รวมถึงต้องพิจารณาความมุ่งหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ต้องการขจัดความซ้ำซ้อนในภาษีเงินได้ระหว่างประเทศด้วย<sup>99</sup>

คำพิพากษาเมื่อวันที่ 10 พฤษภาคม ค.ศ. 1972 ศาลปกครองสูงสุด กล่าวไว้ว่า การตีความบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำให้เกิดภาษีซ้ำซ้อน หรือไม่เก็บภาษีทั้งสองรัฐ ( Double Non-Taxation ) เป็นการไม่สอดคล้องกับความหมายและความมุ่งประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ในการตีความมาตรา 6 (2) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างออสเตรียกับลักเซมเบิร์ก ปี ค.ศ. 1955 และอนุสัญญาภาษีซ้อนออสเตรียกับสวิสเซอร์แลนด์ ปี ค.ศ. 1953 ต้องตีความแยกต่างหากจากกฎหมายภายใน<sup>100</sup>

คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญเมื่อวันที่ 15 มีนาคม ค.ศ. 1990 เกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างออสเตรียและโปรตุเกส ในประเด็นตามมาตรา 24 (4) เรื่องการไม่เลือกปฏิบัติเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร โดยคดีนี้ศาลรัฐธรรมนูญอ้างถึงคำอธิบาย

<sup>98</sup> Loukota and Jirousek, *Leitfaden Zum Revidierten Österreichisch-Deutschen, Doppelbesteuerungsabkommen* ( 1994 ), p. 34. cited in Heinrich and Moritz, "Austria : Interpretation of Tax Treaties," *European Taxation* ( April, 2000 ) : 147.

<sup>99</sup> 1881/76, *Östzb* ( 1978 ), p. 35.

<sup>100</sup> 1637/70, *Vwslg* 4385 F.

อนุสัญญาต้นแบบของ OECD ( OECD Commentary ) ว่าตามคำอธิบายแล้ว มาตรา 24 ไม่ปรับใช้กับเงินได้จากการเกษตร ( Agriculture ) และการป่าไม้ ( Forestry )<sup>101</sup>

ตามคำพิพากษาของศาลเท่าที่ปรากฏจนถึงปัจจุบันเฉพาะกรณีการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว ศาลได้ปรับใช้หลักการตีความสนธิสัญญาที่สำคัญอยู่ 4 ประการ คือ หลักความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา ( Teleological ) หลักบริบทหรือหลักพิจารณาโดยรวม ( Systematic ) หลักการตีความตามตัวอักษร ( Grammatical ) และหลักการตีความตามประวัติสนธิสัญญาหรือหลักการพิจารณาข้อประกอบในการตีความตามมาตรา 32 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ซึ่งหลักการตีความทั้งหลายเหล่านี้ไม่ได้ต่างไปจากกฎหมายภายในมากนัก<sup>102</sup> แต่หลักเกณฑ์ที่ศาลให้ความสำคัญเป็นลำดับต้น ๆ ของการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ใช่หลักการตีความตามตัวอักษร แต่เป็นหลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา และหลักการตีความโดยพิจารณาองค์รวม ( Systematic )<sup>103</sup> สืบเนื่องจากคำพิพากษาที่ผู้เขียนยกมาข้างต้น

นอกจากนี้ สิ่งที่มีบทบาทสำคัญในการช่วยตีความถ้อยคำในอนุสัญญาภาษีซ้อนก็คือ อนุสัญญาต้นแบบฉบับของ OECD และคำอธิบาย โดยคดีที่ศาลรัฐธรรมนูญได้วินิจฉัยเมื่อปี ค.ศ. 1990 ตามที่อ้างถึงข้างต้นก็เป็นคดีหนึ่งที่ศาลอ้างถึง นอกจากนี้ ยังมีคดีที่ขึ้นสู่ศาลปกครองสูงสุดได้วินิจฉัยเมื่อวันที่ 31 กรกฎาคม ค.ศ. 1996<sup>104</sup> วางหลักว่า ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ต้องพิจารณา OECD Model อันเป็นเอกสารที่ใช้เมื่อมีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนั้น คำอธิบายของอนุสัญญาต้นแบบ OECD เมื่อมีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อน จึงเป็นสิ่งที่มีความสำคัญเป็นพิเศษในการตีความสนธิสัญญา

<sup>101</sup> Vfslg 12.326.

<sup>102</sup> Hofbauer, "Tax Treaty Interpretation in Austria," in **Tax Treaty Interpretation**, ed. Micheal Lang, p. 23.

<sup>103</sup> Heinrich and Moritz, "Austria : Interpretation of Tax Treaties," **European Taxation**, p. 148.

<sup>104</sup> Vwgh 31 July 1996, 92/13/0172



จากคำตัดสินทั้งสองฉบับทำให้เห็นความสำคัญของคำอธิบายอนุสัญญาต้นแบบ OECD ว่ามีอิทธิพลต่อการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในออสเตรียไม่น้อย แต่สิ่งที่ยังมีความไม่ลงรอยกันในหมู่นักวิชาการในออสเตรีย<sup>105</sup> ก็คือว่า OECD Commentary นั้นจะอาศัยฐานทางกฎหมายในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ มาตราใดมาสนับสนุนในการตีความ บ้างเห็นว่าอาศัยมาตรา 31 (2) ในฐานะบริบท บ้างอ้างว่าอ้างถึงมาตรา 31 (3) (เอ) ในฐานะที่เป็นความตกลงภายหลัง หรือบางท่านเห็นว่าใช้มาตรา 31 (3) (บี) ซึ่งเป็นแนวทางปฏิบัติภายหลัง บางท่านอ้างถึงความหมายพิเศษตามมาตรา 31 (4) และบ้างเห็นว่าอ้างได้ตามหลักในมาตรา 32 ที่เห็นไม่ลงรอยเช่นนี้เพราะคำวินิจฉัยของศาลไม่ได้กล่าวอย่างชัดเจนว่าใช้หลักใดนั่นเอง อย่างไรก็ตาม หากสังเกตจากคำพิพากษาของศาลปกครองสูงสุด เมื่อวันที่ 31 กรกฎาคม ค.ศ. 1996 อาจทำให้เข้าใจได้ว่า ศาลอาศัยงานเตรียมร่างสนธิสัญญาตามมาตรา 32 เนื่องจากศาลกล่าวว่าเป็นเอกสารที่ใช้เมื่อมีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อน

ปัญหาอีกประการหนึ่งก็คือว่า OECD Commentary ที่จะนำมาใช้ในการตีความควรเป็นฉบับที่เป็นปัจจุบันเมื่อทำอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือฉบับที่เป็นปัจจุบันเมื่อเกิดข้อพิพาท ปัญหานี้ นักวิชาการได้วิเคราะห์ตามคำวินิจฉัยของศาลปกครองสูงสุดเมื่อปี ค.ศ. 1996 ตามที่ยกมาข้างต้นแล้ว เห็นกันว่าควรเป็นฉบับล่าสุดเมื่อทำความตกลง<sup>106</sup> เพราะศาลใช้คำว่า “Commentary of The OECD .... in Place Upon Conclusion of A Tax Treaty ...” ในขณะที่กระทรวงการคลังยังมีความสงสัยอยู่ว่า ศาลอาจหมายถึง Commentary ฉบับปัจจุบัน

## สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>105</sup> Lang, “Later Commentaries of The OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect The Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties,” *Intertax* ( 1997 ) : 7.

<sup>106</sup> Heinrich and Moritz, “Austria : Interpretation of Tax Treaties,” *European Taxation*, p. 149.

เมื่อเกิดกรณีตีความก็ได้<sup>107</sup> นักวิชาการภาษีอากรระหว่างประเทศในออสเตรีย<sup>108</sup> ก็มีความเห็นว่า ควรใช้คำอธิบายในอนุสัญญาต้นแบบฉบับที่ใช้เมื่อเวลาทำความตกลง เพราะไม่อาจคาดเดาได้ว่าการแก้ไขเปลี่ยนแปลง จะเป็นไปในทางใด

### 3.3.1.6 ประเทศออสเตรเลีย

ออสเตรเลียใช้หลัก Dualistic ในการรับรองกฎหมายระหว่างประเทศ ให้ใช้บังคับภายในประเทศ ดังนั้น สนธิสัญญาที่จะมีผลใช้บังคับในออสเตรียได้จะต้องได้รับการ อนุมัติการเป็นกฎหมายภายในเสียก่อน ในกรณีของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมีการออกกฎหมายชื่อ “รัฐบัญญัติความตกลงทางภาษีระหว่างประเทศ ค.ศ. 1953” ( International Tax Agreement ) มารองรับให้มีการปรับใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนได้เมื่อมีการให้สัตยาบันแล้ว<sup>109</sup>

การตีความสนธิสัญญาในออสเตรียนั้น มีความเห็นออกเป็น 2 ฝ่าย ฝ่ายหนึ่งเห็นว่า ออสเตรียนั้นมีการอนุมัติการสนธิสัญญาให้มาเป็นกฎหมายภายในแล้ว เมื่อสนธิสัญญาคือกฎหมายภายใน การตีความสนธิสัญญาก็ควรปรับใช้หลักการตีความกฎหมายภายในเช่นเดียวกับการตีความกฎหมายภายในอื่น ๆ<sup>110</sup> ส่วนอีกความเห็นหนึ่งเห็นว่า แม้สนธิสัญญาจะไม่รับการเปลี่ยนรูปมาเป็นกฎหมายภายในก็ตาม แต่พึงเข้าใจว่าเจตนารมณ์ของฝ่ายบริหารที่ทำความตกลงสนธิสัญญาต่าง ๆ ต้องการให้สนธิสัญญาได้รับการตีความเช่นสนธิ

<sup>107</sup> Loukota, “Zur Budeutung der Neuen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze Für Die Österreichische Besteuerungspraxis,” **SWI** ( 1997 ) : 339. cited in Heinrich and Moritz, “Austria : Interpretation of Tax Treaties,” **European Taxation**, p. 149.

<sup>108</sup> Romyn, “Changes to OECD Commentary May Affect Its Credibility,” **Intertax** ( 1994 ) : 470

<sup>109</sup> Hill, “The Interpretation of Double Taxation Agreements : The Australian Experience,” **Bulletin for International Fiscal Documentation**, ( August - September, 2003 ) : 320.

<sup>110</sup> Ibid., p 323.

สัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศทั่วไป<sup>111</sup> ดังนั้น ควรนำกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญา  
ตามกฎหมายระหว่างประเทศมาใช้เมื่อต้องตีความสนธิสัญญาจึงจะเป็นการถูกต้อง

ความเห็นในฝ่ายหลังนั้น เป็นความเห็นของผู้พิพากษา Brennan ซึ่ง  
เป็นอดีตหัวหน้าศาลสูงของออสเตรเลีย ( High Court of Australia ) ซึ่งเป็นศาลชั้นสูงที่สุด  
ของออสเตรเลีย และดูเหมือนจะได้รับการยอมรับในออสเตรเลียมากที่สุด เห็นได้จากการที่คดี  
ต่าง ๆ ในภายหลังของออสเตรเลียจะยึดตาม ๆ กันมาโดยอ้างถึงกฎเกณฑ์การตีความสนธิ  
สัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ เช่น คดี Applicant A. v. Minister For Immigration  
and Ethnic Affairs ปี ค.ศ. 1997<sup>112</sup> ผู้พิพากษา Mchugh ยกมาตรา 31 แห่งอนุสัญญากรุง  
เวียนนา ฯ พร้อมทั้งคำอธิบายของคณะกรรมการการกฎหมายระหว่างประเทศเกี่ยวกับมาตรา  
31 มาตีความสนธิสัญญา เป็นต้น

การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน จึงเป็นที่ยอมรับในบรรดาศาลว่าจำเป็นต้อง  
ต้องตีความให้สอดคล้องกับกฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศ ซึ่งกล่าวไว้ชัด  
แจ้งในคดี The Commonwealth v. Tasmania ปี ค.ศ. 1983 ตอนหนึ่งว่า “การตีความ  
อนุสัญญาภาษีซ้อน...ควรเป็นไปตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่รวบรวม  
กฎหมายจารีตประเพณี และกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่ปรากฏหลักฐานอยู่...”  
และปรากฏในอีกหลาย ๆ คดี

คดีหนึ่งที่น่าสนใจก็คือ คดี Thiel v. Federal Commissioner of  
Taxation<sup>113</sup> เมื่อปี ค.ศ. 1990 เป็นกรณีการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างออสเตรเลียกับ  
สวิสเซอร์แลนด์ ในถ้อยคำ “วิสาหกิจ” ( Enterprise ) ที่ใช้ในมาตรา 7 (1) แห่งอนุสัญญา  
ภาษีซ้อนที่มีความหมายเป็นประการใด ศาลสูงของออสเตรเลีย ( High Court of Australia )  
ได้ให้ความเห็นกฎหมายไว้ค่อนข้างชัดเจน โดยนำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายของ OECD  
เมื่อปี ค.ศ. 1977 มาพิจารณาในความหมายของคำว่าวิสาหกิจ ซึ่งในอนุสัญญาภาษีซ้อน

<sup>111</sup> Koowarta v. Bjelke – Petersen ( 1982 ) 153 CLR 168, p. 265.

<sup>112</sup> 190 CLR 225, p. 254.

<sup>113</sup> 171 CLR 338, 1990.

ระหว่างสวิสเซอร์แลนด์ไม่ได้นิยามไว้อย่างชัดเจนกล่าวคือ ในมาตรา 7 (1) ว่าด้วยกำไรจากธุรกิจ กล่าวถึงคำว่าวิสาหกิจโดยรวมว่า “กำไรของวิสาหกิจ” หรือ “วิสาหกิจที่ประกอบธุรกิจ” เป็นต้น แต่ไม่ได้นิยามคำว่า “วิสาหกิจ” ไว้โดยตรง ส่วนคำนิยามในอนุสัญญาต้นแบบ OECD ปี ค.ศ. 1977 นั้น มีความชัดเจนกว่า จึงควรใช้นิยามตามอนุสัญญาต้นแบบดังกล่าว

ปัญหาว่า ศาลใช้ฐานกฎหมายใดมาอธิบายในการนำอนุสัญญาต้นแบบมาปรับใช้แก่กรณี คดีนี้ผู้พิพากษา Dawson และ McHugh อธิบายไว้ชัดเจนในทำนองว่า กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาอันเป็นที่ยอมรับในหมู่นักกฎหมายระหว่างประเทศก็คือ กฎเกณฑ์การตีความตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ ซึ่งผูกพันออสเตรเลียในฐานะภาคี และผูกพันสวิสเซอร์แลนด์ในฐานะจารีตประเพณีระหว่างประเทศ เมื่อพิจารณามาตรา 31 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ แล้ว ยังเป็นที่สงสัยอยู่ว่าจะปรับอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายเข้ากับหลักการใด แต่สิ่งที่ชัดเจนที่สุด คือ การปรับเข้ากับมาตรา 32 ในฐานะข้อประกอบในการตีความ ( Supplementary Means of Interpretation ) หรือเป็นงานเตรียมร่างอนุสัญญาภาษีซ้อน ทั้งนี้เพื่อช่วยยืนยันความหมายตามมาตรา 31 ในกรณีที่การตีความตามมาตรา 31 ไม่แน่ชัด หรือกำกวม หรือนำไปสู่ผลประหลาด หรือไม่มีเหตุผล

เป็นที่ชัดเจนว่า คดีนี้ศาลปรับอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยนำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายรายมาตรามาปรับใช้ประกอบการตีความอันเป็นไปตามมาตรา 32 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ นั่นเอง นอกจากนี้คดีนี้ ศาลอื่น ๆ เช่น ศาลฎีกาแห่งมลรัฐนิวเซาท์เวลส์ ( Supreme Court of New South Wales ) ในคดี Unisys Corporation v. Federal Commissioner of Taxation เมื่อปี ค.ศ. 2002 ก็ได้อ้างอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ มาตรา 32 ปรับแก้คดีเช่นกัน<sup>114</sup>

อย่างไรก็ดี ศาลไม่ได้พิจารณาแต่เพียงอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายของ OECD หรือ UN เท่านั้น ในหลาย ๆ คดี ศาลยังใช้วิธีการอื่นเพิ่มเติมเพื่อช่วยให้ความ

<sup>114</sup> 2002 NSWSC 1115, para. 43-45.

หมายชัดเจนมากยิ่งขึ้น เช่น คำพิพากษาของศาลต่างประเทศ โดยเฉพาะศาลแห่งสหราชอาณาจักร<sup>115</sup> หรือความเห็นของนักกฎหมายในกรณีที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น

ศาลแห่งสหพันธรัฐของออสเตรเลีย ( Federal Court of Australia ) ก็เป็นศาลหนึ่งที่ยอมรับหลักการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนให้สอดคล้องกับกฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศ โดยอ้างถึงอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ และได้รับการปรับใช้อย่างแพร่หลาย เช่น คดี Lamesa Holdings Bv. v. Federal Commissioner of Taxation ค.ศ. 1997 เกี่ยวกับความรับผิดทางภาษีอากรของวิสาหกิจของเนเธอร์แลนด์ในกำไรจากการขายหุ้นในออสเตรเลีย คดีนี้ศาลพยายามตีความให้สอดคล้องกับอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ โดยวางหลักการตีความในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ และปรับเข้ากับอนุสัญญาภาษีซ้อน ทั้งยังใช้ข้อประกอบอื่น เช่น อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบาย OECD ปี ค.ศ. 1977 คำพิพากษาของศาลสูงในคดี Thiel และคำอธิบายของนักกฎหมาย

คดี Chong v. Federal Commissioner of Taxation ค.ศ. 2000 คดีนี้พิพาทกันในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างออสเตรเลียกับมาเลเซีย ในประเด็นตามมาตรา 18 (2) เกี่ยวกับการจ่ายเงินบำนาญ คดีนี้ศาลค้นหาความหมายของถ้อยคำที่เป็นปัญหา โดยวางหลักการตีความสนธิสัญญาทั่วไปจากอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ก่อน จากนั้นจึงค้นหาความหมายจากอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายของ OECD คำพิพากษาของศาลต่างประเทศได้แก่ คดี Melford ของศาลแคนาดา โดยศาลเลียงไม่ตีความตามกฎหมายภายใน ซึ่งได้รับการแก้ไขหลังจากทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับมาเลเซีย เพราะเห็นว่าเป็นวิธีการตีความที่ไม่เหมาะสม เนื่องจากไม่ใช่กฎหมาย ณ ขณะทำสนธิสัญญา

ต่อมาในคดี Mcdermott Industries ( Aust ) Pty Ltd v. Federal Commissioner of Taxation เมื่อปี ค.ศ. 2004 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างออสเตรเลียกับสิงคโปร์ ศาลแห่งสหพันธรัฐก็ยกอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ขึ้นมาแล้วกล่าวว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนควรตีความตามกฎหมายที่ปรากฏในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ซึ่งมีความอิสระกว่ากฎหมายภายใน หากใช้วิธีการตีความตามกฎหมายภายในจะไม่เป็นการถูกต้อง เพราะ

<sup>115</sup> Thiel v. Federal Commissioner of Taxation ( 1990 ) 190 CLR 225 etc.

อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นความตกลงระหว่างประเทศที่ต้องคำนึงถึงมารยาททางการเมืองระหว่างประเทศด้วย จากนั้นศาลก็ได้วิเคราะห์ตีความถ้อยคำตามตัวอักษร บริบท ความมุ่งหมาย และวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ทั้งยังอาศัยข้อประกอบการตีความอื่น ๆ มาใช้ตีความอย่างถี่ถ้วน ล่าสุดคดีนี้ได้วินิจฉัยเพิ่มเติมเมื่อวันที่ 29 เมษายน ค.ศ. 2005<sup>116</sup> เห็นว่าถ้อยคำที่ว่า “Substantial Equipment” ไม่ใช่ถ้อยคำที่มาจากอนุสัญญาต้นแบบ แต่เป็นถ้อยคำที่คู่สัญญาได้ตกลงกันขึ้นมาใหม่ จึงไม่จำเป็นต้องใช้อनुสัญญาต้นแบบและคำอธิบาย ศาลจึงหาความหมายจากสิ่งอื่น ๆ แทน

จากคำพิพากษาของศาลในระดับต่าง ๆ ของออสเตรเลีย ทำให้เห็นถึงพัฒนาการทางกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศของประเทศนี้ ว่าค่อนข้างยอมรับและรับรองหลักการตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศเป็นอย่างดี ศาลได้ให้ความเห็นค่อนข้างชัดเจนในการปรับใช้อनुสัญญาต้นแบบและคำอธิบาย โดยส่วนใหญ่จะปรับอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายในฉบับที่ใช้ในความตกลงมากกว่าฉบับปัจจุบันเมื่อเกิดกรณีตีความ<sup>117</sup>

### 3.3.2 กลุ่มประเทศที่ไม่ได้เป็นภาคีอนุสัญญากรุงเวียนนา

#### 3.3.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

รัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกากำหนดให้สนธิสัญญาและกฎหมายแห่งสหรัฐเป็น “Supreme Law of The Land”<sup>118</sup> หมายความว่า กฎหมายแห่งสหรัฐและสนธิ

<sup>116</sup> Mcdermott Industries ( Aust ) Pty Ltd v. Federal Commissioner of Taxation, ( 2005 ) FCAFC 67.

<sup>117</sup> Wattel and Marres, “The Legal Status of The OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties,” **European Taxation**, ( July – August, 2003 ) : 230.

<sup>118</sup> U.S. Constitutional, Article VI, Cl. 2.



สัญญาต่างอยู่ในลำดับศักดิ์เดียวกัน ดังนั้น กฎหมายที่ออกมาภายหลังอาจยกเลิกสนธิสัญญาได้ สหรัฐอเมริกาจึงมักมีปัญหาเกี่ยวกับการละเมิดพันธกรณีระหว่างประเทศอยู่บ่อย ๆ<sup>119</sup>

โดยทั่วไปแล้ว ศาลสหรัฐอเมริกาจะตีความสนธิสัญญาอย่างกว้างกว่ากฎหมายภายใน<sup>120</sup> โดยคำนึงถึงความมุ่งหมายของสนธิสัญญาให้สอดคล้องกับ “ความคาดหวังร่วมกัน ( Shared Expectations ) ของภาคี”<sup>121</sup> ในคดี Choctaw Nation of Indians V. United States เมื่อปี ค.ศ. 1943 ศาลฎีกาสหรัฐกล่าวไว้ว่า สนธิสัญญาต้องได้รับการตีความอย่างอิสระมากกว่าความตกลงของเอกชน และอาจสืบหาความหมายบนถ้อยคำที่ใช้ในประวัติศาสตร์ของสนธิสัญญา การเจรจา และการตีความในทางปฏิบัติของภาคี<sup>122</sup> ซึ่งแสดงให้เห็นในเบื้องต้นว่า ศาลสหรัฐอเมริกาไม่ได้ยึดติดกับการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดาของถ้อยคำมากนัก

การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนก็เช่นกัน ศาลสหรัฐอเมริกาก็ไม่ได้ยึดติดกับถ้อยคำตามตัวอักษร และไม่เห็นด้วยกับอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ ที่ให้ความสำคัญกับการตีความตามตัวอักษรมากกว่าการใช้ข้อประกอบในการตีความตามนัยมาตรา 32 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ จึงพบได้บ่อยครั้งที่ศาลตีความสนธิสัญญาโดยไม่ปรากฏว่าได้ใช้วิธีการตามมาตรา 31 ก่อน<sup>123</sup>

<sup>119</sup> Smith, “Tax Treaty Interpretation By The Judiciary,” *The Tax Lawyers*, 49 ( Summer, 1996 ) : 849.

<sup>120</sup> Ibid.

<sup>121</sup> Sumitomo Shoji Am., Inc. v. Avagliano ( 1982 ), 475 US 176, p. 180., Maximcv v. United States, 299 F. 2d 565, p. 568 ( 2d Cir. 1962 ), United States v. Stuvatt, 489 U.S. 353 ( 1989 ), pp. 355-356.

<sup>122</sup> Choctaw Nation of Indians v. United States, 318 U.S. 423, ( 1943 ), pp. 431-432.

<sup>123</sup> Townsend, “Tax Treaty Interpretation,” *The Tax Lawyers*, 55 ( Fall, 2001 ) : 279.

นอกจากข้อความในบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน ศาลยังต้องพิจารณาเอกสารอื่น ๆ อีกมากมาย เช่น อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบาย, Restatement of The Law, งานของสถาบันกฎหมายแห่งสหรัฐอเมริกา ( American Law Institute Project ) ในเรื่องการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน, คำอธิบายเชิงเทคนิค ( Technical Explanation ) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่สหรัฐอเมริกาจัดทำขึ้น เป็นต้น ทั้งยังต้องพิจารณาถึงความสอดคล้องของการตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศที่ปรากฏอยู่ในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ

ผู้เขียนขอแยกอธิบายสิ่งที่ศาลสหรัฐอเมริกามักจะปรับใช้เมื่อต้องตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนออกเป็น 2 หัวข้อ คือ อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบาย กับ อนุสัญญากรุงเวียนนาและ Restatement of The Law ดังนี้

#### (1) อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายรายมาตรา

อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายที่ศาลสหรัฐอเมริกานำมาพิจารณา นอกจากฉบับของ OECD และฉบับขององค์การสหประชาชาติแล้ว สหรัฐอเมริกายังจัดทำอนุสัญญาต้นแบบของตน ( U.S. Model ) ไว้เพื่อเจรจาทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับต่างประเทศ<sup>124</sup> พร้อมคำอธิบายเชิงเทคนิค ( Technical Explanation ) ของอนุสัญญาต้นแบบดังกล่าว

อนุสัญญาต้นแบบของสหรัฐอเมริกาจัดทำครั้งแรกเมื่อปี ค.ศ. 1976 โดยแนวความคิดและลักษณะการแบ่งประเภทเงินได้ ส่วนใหญ่คล้ายคลึงกับอนุสัญญาต้นแบบฉบับของ OECD ปี ค.ศ. 1963 จะมีส่วนแตกต่างกันบ้างในรายละเอียด เช่น ฉบับของสหรัฐอเมริกาจะตัดในส่วนการให้บริการส่วนบุคคลอิสระออกไป โดยไปรวมอยู่ในมาตรา 7 และจำกัดการเก็บภาษีจากรัฐแหล่งเงินได้ ให้เก็บได้เฉพาะการให้บริการส่วนบุคคลแบบถาวรในรัฐแหล่งเงินได้เท่านั้น หรือกรณีอัตราภาษีในเงินได้ต่าง ๆ เป็นต้น โดยส่วนใหญ่รายละเอียดที่แตกต่างนั้นมักจะเอื้อให้รัฐถิ่นที่อยู่มีสิทธิจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น ปัจจุบันอนุสัญญาต้นแบบของ

<sup>124</sup> Roy Rohatgi, **Basic International Taxation**, p. 62.

สหรัฐอเมริกาได้รับการแก้ไขจนถึงปี ค.ศ. 1996 และคำอธิบายเชิงเทคนิคแก้ไขล่าสุดเมื่อปี ค.ศ. 1997 ในลำดับต่อมา

การจะนำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายใดมาใช้ นั้น ศาลมักจะพิจารณาเสียก่อนว่า ข้อบทในอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวมีที่มาจากอนุสัญญาต้นแบบใด ก็ใช้คำอธิบายของอนุสัญญาต้นแบบนั้น อย่างไรก็ดี โดยปกติแล้ว รัฐภาคีที่ทำความตกลงกับสหรัฐอเมริกา มักไม่ยอมใช้อุสัญญาต้นแบบของสหรัฐอเมริกาในการเจรจากับสหรัฐอเมริกา เพราะค่อนข้างเสียเปรียบ จะมีเพียงแต่ประเทศพัฒนาแล้ว เช่น สหราชอาณาจักร หรือ แคนาดา ที่มีฐานะทางเศรษฐกิจไม่ต่างกันมากก็จะยินยอมใช้ เพราะทั้งสองประเทศดังกล่าวอาจเป็นรัฐแหล่งเงินได้ หรือรัฐถิ่นที่อยู่ในปริมาณที่ไม่แตกต่างกันมาก จึงมีความเสียเปรียบได้เปรียบไม่ต่างกันมากนัก

ประเทศคู่สัญญากับสหรัฐอเมริกาบางประเทศก็ได้ทำบันทึกความเข้าใจ ( Memorial of Understanding ) เกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยให้นำคำอธิบายอนุสัญญาต้นแบบฉบับ OECD มาใช้ตีความ เช่น ประเทศออสเตรเลีย<sup>125</sup> บางประเทศก็ทำบันทึกความเข้าใจให้นำคำอธิบายเชิงเทคนิคของอนุสัญญาต้นแบบของสหรัฐอเมริกามาใช้ เช่น แคนาดา ซึ่งกรณีนี้ แคนาดาเคยนำคำอธิบายเชิงเทคนิคมาใช้เมื่อเกิดการตีความขึ้น<sup>126</sup>

ดังนั้น การพิจารณาอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายจึงขึ้นอยู่กับหลาย ๆ ปัจจัย ไม่ว่าจะเป็นอนุสัญญาต้นแบบที่ใช้ทำความตกลง หรือบันทึกความเข้าใจที่สร้างขึ้น เช่น กรณีการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างสหรัฐอเมริกากับสหราชอาณาจักร ในคดี Xerox Corporation V. United States ( Xerox I )<sup>127</sup> ซึ่งพิพาทกันเกี่ยวกับการเครดิต

<sup>125</sup> Townsend, "Tax Treaty Interpretation," p. 289.

<sup>126</sup> Cf. Specialty Manufacturing Ltd. v. Her Majesty The Queen, 1 C.T.C. 1095 ( 1997 ) ( Canada ).

<sup>127</sup> Xerox Corporation v. United States, 14 Ct. Cl. 455 ( 1988 ), Rev'd, 41 F.3d 647 ( Fed. Cir0 1994 ).

ภาษีเงินปันผลของบริษัท Xerox สหรัฐอเมริกาที่ได้รับมาจากบริษัทลูก ( Subsidiary Company ) ในสหราชอาณาจักร ศาลได้ยกคำอธิบายเชิงเทคนิคขึ้นมาช่วยตีความ เช่นเดียวกันกับคดี Snap-On Tools V. United States<sup>128</sup> ศาลก็นำคำอธิบายเชิงเทคนิคมาใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างสหรัฐอเมริกากับสหราชอาณาจักร โดยในกรณีนี้ศาลกล่าวเพิ่มเติมว่า แม้คำอธิบายเชิงเทคนิคของสหรัฐอเมริกจะเป็นเอกสารที่สหรัฐอเมริกานำขึ้นมาฝ่ายเดียวเพื่อใช้ตีความ แต่สหราชอาณาจักรได้ยอมรับโดยปริยายแล้วจากคดี Xerox I นั้นเอง<sup>129</sup> ตามนัยนี้แสดงว่า คำอธิบายเชิงเทคนิคดังกล่าวไม่ใช่เอกสารที่จะนำมาใช้ตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ทุกกรณี จะใช้ตีความได้ต้องปรากฏว่าประเทศคู่สัญญาต้องยอมรับด้วย

คดี Taisei Fire and Marine Ins Co. v. Commissioner<sup>130</sup> พิพากษาเกี่ยวกับข้อความในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างสหรัฐอเมริกากับญี่ปุ่น ค.ศ. 1971 ที่ว่า “An Agent of Independent Status” หรือตัวแทนอิสระในข้อบทเกี่ยวกับสถานประกอบการ วรรค 1 หมายความว่ามีความหมายเพียงใด คดีนี้ศาลเห็นว่า อนุสัญญาดังกล่าวมีที่มาจากอนุสัญญาต้นแบบของ OECD จึงยกคำอธิบายของอนุสัญญาต้นแบบ OECD ขึ้นมาพิจารณาความหมาย แต่มีข้อสังเกตประการหนึ่งว่า ศาลนำคำอธิบายอนุสัญญาต้นแบบ OECD ฉบับปี ค.ศ. 1977 มาปรับใช้ แทนที่จะเป็นฉบับปี ค.ศ. 1963 ซึ่งเป็นฉบับที่ใช้พิจารณาเมื่อทำความตกลง ปัญหาที่ศาลให้ความเห็นว่า คำอธิบายอนุสัญญาต้นแบบปี ค.ศ. 1977 แสดงถึงเจตนารมณ์ของภาคีมากกว่า ถ้อยคำตามตัวอักษร<sup>131</sup> ซึ่งต่างกับคดี North West Life V. Commissioners<sup>132</sup> ที่นำอนุสัญญาต้นแบบ OECD และคำอธิบายปี ค.ศ. 1977 มาใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนกับแคนาดาเมื่อปี

<sup>128</sup> Snap-On Tool v. United States, 26 Ct. Cl. 1045 ( 1992 ).

<sup>129</sup> Ibid., p. 1072.

<sup>130</sup> Taisei Fire and Marine Ins Co. v. Commissioner, 104 T.C. 535 ( 1995 ).

<sup>131</sup> Wattel and Marres, “The Legal Status of The OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties,” p. 230.

<sup>132</sup> U.S. Tax Court, 12 December 1996, The North West Life Assurance Company of Canada v. Commissioner of Internal Revenue, No. 4694-94.

ค.ศ. 1980 และในคดี Nat West V. U.S.<sup>133</sup> นำคำอธิบาย OECD ปี ค.ศ. 1963 มาใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนกับสหรัฐอเมริกา ซึ่งจัดทำเมื่อปี ค.ศ. 1975 นอกจากนี้ยังมีคดี U.S. V. A.L. Burbank & Co. ค.ศ. 1975<sup>134</sup> และคดี U.S. V. Lincoln First Band ค.ศ. 1980<sup>135</sup> ศาลก็นำคำอธิบายในอนุสัญญาต้นแบบ OECD มาปรับแก้คดีเช่นกัน การปรับใช้อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบาย จึงยังเป็นที่สงสัยอยู่ว่ามีหลักในการปรับใช้อย่างไร

## (2) อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ และ Restatement of The Law

ตามที่ได้กล่าวในเบื้องต้นแล้วว่า เนื่องจากสหรัฐอเมริกาไม่ได้เป็นภาคีของอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ เป็นเพียงแต่ผู้ลงนาม ดังนั้น สหรัฐอเมริกาจึงรับเอาอนุสัญญาภาษีซ้อนมาปรับใช้เพียงเท่าที่เป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศ และปฏิบัติตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ เพียงเท่าที่ไม่ขัดกับหลักการในฐานะผู้ลงนามเท่านั้น

สหรัฐอเมริกามองว่าอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ให้ความสำคัญกับหลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดามากกว่าการใช้หลักการอื่น ๆ โดยพิจารณาทั้งระบบ และจำกัดการใช้งานเตรียมร่างสนธิสัญญา ซึ่งเป็นสิ่งที่ไม่ถูกต้องนัก<sup>136</sup> สหรัฐอเมริกาจึงไม่ผูกติดวิธีการตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ มากนัก และพยายามปรับใช้วิธีการต่าง ๆ หลาย ๆ วิธี จึงไม่น่าแปลกใจนักที่ศาลฎีกาแห่งสหรัฐอเมริกาไม่ได้กล่าวถึงอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ เมื่อต้องใช้วิธีการตีความสนธิสัญญาต่าง ๆ

<sup>133</sup> U.S. Court of Federal Claims, 7 July 1999, National West Minister Bank Plc. v. U.S.A., No 95-758T.

<sup>134</sup> 525 F 2d. 9., Cite in Baker, **Double Taxation Convention and International Tax Law**, 2<sup>nd</sup> ( London : Sweet & Maxwell, 1994 ), p. 29.

<sup>135</sup> 80-1 U.S. T.C. 9, 231 ( 1980 )., Cite in Baker, **Double Taxation Convention and International Tax Law**, 2<sup>nd</sup> ( London : Sweet & Maxwell, 1994 ), p. 29.

<sup>136</sup> Smith, "Tax Treaty Interpretation By The Judiciary," p. 855.

อย่างไรก็ดี แม้สหรัฐอเมริกาจะไม่ให้ความสำคัญกับถ้อยคำในความหมายธรรมดาเป็นอันดับแรก แต่โดยทั่วไปศาลมักจะยอมรับและตีความสนธิสัญญาให้เป็นไปตามหลักการตีความกฎหมายระหว่างประเทศ<sup>137</sup> โดยเฉพาะศาลล่างบางคดีก็จะอ้างถึงอนุสัญญากรุงเวียนนา ๔ มาประกอบการตีความด้วย

ส่วน Restatement of Law ของสหรัฐอเมริกา ซึ่งจัดทำขึ้นเมื่อปี ค.ศ. 1987 โดยสถาบันกฎหมายแห่งอเมริกัน ในส่วนของ Restatement เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ ข้อ 325 แสดงถึงการยอมรับในกฎหมายระหว่างประเทศเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญา ซึ่งพิจารณาโดยรวมแล้ว สหรัฐอเมริกายอมรับในหลักการตีความสนธิสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ๔ โดยส่วนใหญ่ ยกเว้นประเด็นเรื่องการพิจารณางานเตรียมร่างสนธิสัญญาเท่านั้นที่สหรัฐอเมริกาเห็นว่าควรให้ความสำคัญอย่างมาก

### 3.3.2.2 ประเทศอินเดีย

ภายใต้กฎหมายภาษีอากร ค.ศ. 1961 มาตรา 90 ให้อำนาจรัฐบาลกลางของอินเดียในการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ โดยการปรับใช้และตีความนั้น ได้รับการยืนยันจากศาลฎีกาในคดี Union of India v. Azadia Bach ao Aandolan ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นบทบัญญัติพิเศษที่อยู่เหนือกฎหมายภายใน ดังนั้น บทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนย่อมใช้บังคับได้ แม้จะมีข้อความไม่สอดคล้องกับกฎหมายภายใน<sup>138</sup> อย่างไรก็ตาม อนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องได้รับการปรับใช้ไปในทางที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ต้องเสียภาษีด้วย<sup>139</sup>

<sup>137</sup> Roy Rohatgi, **Basic International Taxation**, p. 36.

<sup>138</sup> Mukesh Butani, "India : Tax Treaty Interpretation," **Asia-Pacific Tax Bulletin** ( January-February, 2004 ) : 56.

<sup>139</sup> CIT v. R. M. Muthiah 202 ITR 508 ( Kar ).



การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในอินเดียนั้น ศาลค่อนข้างยึดติดกับหลักการตีความตามตัวอักษร<sup>140</sup> เช่นเดียวกันกับการตีความกฎหมายภาษีอากร<sup>141</sup> ซึ่งถือว่าการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ค่อนข้างแคบและไม่พยายามพิจารณาบริบทกฎหมายระหว่างประเทศ จะมีเพียงไม่กี่คดีที่ศาลตีความอย่างกว้างโดยการนำเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องมาพิจารณาประกอบด้วย เช่น อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายของ OECD อย่างเช่นคำพิพากษาของศาล Andhra Pradesh High Court เมื่อปี ค.ศ. 1983<sup>142</sup> ในคดี CIT v. Vishakhapatnam Port Trust คดี CIT v. R. M. Muthiah เมื่อปี ค.ศ. 1983<sup>143</sup> และคดี CIT v. SRM Firm เมื่อปี ค.ศ. 1994<sup>144</sup> เป็นต้น

จากการศึกษาคำพิพากษาต่าง ๆ ของอินเดียไม่พบว่า ศาลอ้างถึงกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือกฎเกณฑ์การตีความตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ๆ แต่อย่างไรก็ดี บางคดีศาลฎีกากล่าวเป็นนัยว่ากฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญานั้น มีความแตกต่างกับกฎเกณฑ์การตีความกฎหมายภายใน ดังนั้น การตีความบทบัญญัติของสนธิสัญญาทางภาษีต้องคำนึงถึงหลาย ๆ เหตุผลในทางการเมืองระหว่างประเทศ<sup>145</sup>

ยิ่งไปกว่านั้น แม้จะไม่พบว่าอินเดียอ้างถึงกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ แต่สิ่งหนึ่งที่แสดงให้เห็นว่าศาลอินเดียใช้กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศโดยนัย ก็คือการใช้วิธีการตีความโดยพิจารณา

<sup>140</sup> Roy Rohatgi, **Basic International Taxation**, p. 35.

<sup>141</sup> Roy Rohatgi, "Cashistory for Tax Planners in India," **International Tax Review** ( October, 1997 ).

<sup>142</sup> See CIT v. Vishakhapatnam Port Trust ( 1983 ) 144 ITR 146.

<sup>143</sup> See Karnataka High Court CIT v. R M Muthaiah 202 ITR 508; Madras High Court, ( 1983 ).

<sup>144</sup> See CIT v. SRM Firm ( 1994 ) 208 ITR 400.

<sup>145</sup> Mukesh Butani, "India : Tax Treaty Interpretation," **Asia-Pacific Tax Bulletin**, p. 60.

อนุสัญญาต้นแบบ OECD และ UN พร้อมคำอธิบายรายมาตราในฐานะที่เป็น “หลักฐานภายนอกที่สำคัญ” อันแสดงถึงการพิจารณาข้อประกอบการตีความตามนัยแห่งมาตรา 32 ของอนุสัญญากรุงเวียนนานั้นเอง ในคดี CIT v. Vishakhapatnam Port Trust 144 Itr 146 ( Ap ) โดยวางหลักสำคัญเกี่ยวกับอนุสัญญาต้นแบบ และคำอธิบายของ OECD และ UN ดังนี้อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายของ OECD และ UN<sup>146</sup> :

- (1) เป็น “กุญแจสำคัญ” ( Key Role ) ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน
- (2) สร้าง “ภาษาของภาษีอากรระหว่างประเทศ” ( International Tax Language )
- (3) ให้ความหมายที่มีน้ำหนักพอสมควรอันควรเชื่อว่าเป็นความหมายที่ถูกต้อง
- (4) มีการพัฒนาให้เกิดมาตรฐานระหว่างประเทศในสนธิสัญญาทางภาษีอากรระหว่างประเทศทั้งหลาย และทำให้เกิดความเข้าใจร่วมกันในอนุสัญญาภาษีซ้อน

คดีที่ศาลอ้างอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายของ OECD และ UN เช่น คดี CIT v. Vijay Ship Breaking Corporation 261 Itr 113 ( Guj ) เพื่อวินิจฉัยคำว่า “ดอกเบี้ยว” ในอนุสัญญาระหว่างอินเดียกับสหราชอาณาจักรและสิงคโปร์ คดีนี้ ศาลยืนความหมายตามคำอธิบายของอนุสัญญาต้นแบบ OECD คดี Dcit v. Mitsubishi Heavy Industries Ltd. 61 ttj 656 ( Del ) ยืนตามคำอธิบายอนุสัญญาต้นแบบ OECD<sup>147</sup> เช่นเดียวกับคดีเลขที่

<sup>146</sup> Ibid., p. 62.

<sup>147</sup> Ibid.

30 of 1999 238 Itr 296 ( Aar ) ( ตีความมาตรา 12 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างอินเดียและสหรัฐอเมริกา ) คดีเลขที่ 9 of 1995 Itr 377 ( Aar ) เป็นต้น<sup>148</sup>

อย่างไรก็ดี คดีที่ศาลไม่ยืนตามอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายก็มีเช่นกัน เช่น ในคดี CIT v. SRM Firm นั้น ศาลตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างอินเดียนับกับมาเลเซีย ในคำว่า “Maybe” ให้มีความหมายว่าให้รัฐแหล่งเงินได้เท่านั้นที่มีสิทธิเลือกเก็บภาษี แต่ยังคงตัดสิทธิรัฐถิ่นที่อยู่ด้วยในการจัดเก็บภาษี จึงกลายเป็นว่า ศาลพิจารณาความหมายคำว่า “Maybe” เหมือนกับความหมายในคำว่า “Shall Only Be” โดยไม่พิจารณาถึง OECD Commentary ว่าให้คำอธิบายไว้อย่างไร<sup>149</sup> คดีเลขที่ 28 of 1999 242 Itr 208 ( Aar ) เกี่ยวกับการตีความมาตรา 5 ของอนุสัญญา ฯ ระหว่างอินเดียและสหรัฐอเมริกา โดยเหตุผลที่ไม่ยืนตามอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบาย เพราะขัดต่อหลักการตีความกฎหมายภายใน<sup>150</sup>

กล่าวโดยสรุป อินเดียนั้นจะใช้วิธีการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน 2 วิธีการนั่นคือ ตีความโดยอาศัยอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายของ OECD และ UN ประกอบกันตามที่เหมาะสม แต่ถ้าคำอธิบายและอนุสัญญาต้นแบบขัดกับหลักการตีความตามกฎหมายภายใน อนุสัญญาต้นแบบก็จะได้รับการปฏิเสธ

### 3.4 สถานะทางกฎหมายของอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายรายมาตรา

หากจะกล่าวถึงผลผูกพันทางกฎหมายของอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายรายมาตราแล้ว คงกล่าวได้อย่างชัดเจน ณ ขณะนี้ว่า อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายไม่ได้มีผลผูกพัน

<sup>148</sup> Ibid., pp. 62-63.

<sup>149</sup> Roy Rohatgi, **Basic International Taxation**, p. 35.

<sup>150</sup> Ibid., p. 63.

ทางกฎหมายใด ๆ ในระหว่างประเทศแก่รัฐต่าง ๆ<sup>151</sup> ที่ได้นำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายไปใช้ประกอบการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน ที่กล่าวว่าไม่มีผลผูกพันทางกฎหมาย เพราะสิ่งที่จะมีผลผูกพันทางกฎหมายได้ต้องมีพันธกรณีให้รัฐนำไปใช้หรือปฏิบัติ หากรัฐใดไม่นำไปใช้หรือปฏิบัติก็เท่ากับเป็นการผิดพันธกรณี แต่อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายรายมาตราไม่ได้สร้างพันธกรณีเหล่านี้ จะเห็นได้จากการประกาศใช้อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายรายมาตราขององค์การระหว่างประเทศ คือ OECD และองค์การสหประชาชาติ ได้ออกโดยข้อมติที่มีผลเป็นการแนะนำ ไม่ได้ออกข้อมติเพื่อวินิจฉัยชี้ขาดแต่อย่างใด ในกฎหมายระหว่างประเทศการออกข้อมติเพื่อแนะนำแก่รัฐภาคีเช่นนี้ ไม่ถือว่ามีผลผูกพันรัฐภาคี แต่เป็นการแนะนำให้ปฏิบัติตาม สังเกตจากข้อแนะนำของคณะมนตรีขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา เมื่อวันที่ 23 ตุลาคม ค.ศ. 1977 ซึ่งออกมาเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมอนุสัญญาต้นแบบฉบับก่อน โดยมีข้อความตอนหนึ่งว่า

“แนะนำรัฐบาลของรัฐภาคีว่า :

1. ....
2. เมื่อทำการเจรจาเพื่อจัดทำอนุสัญญาสองฝ่ายฉบับใหม่ หรือเพื่อแก้ไขอนุสัญญาสองฝ่ายที่มีอยู่แล้ว ให้เป็นไปตามอนุสัญญาต้นฉบับ และได้รับการตีความโดยคำอธิบายดังกล่าว
3. องค์การที่ดูแลจัดเก็บภาษีการตีความตามคำอธิบายในบทบัญญัติของอนุสัญญาต้นฉบับที่แก้ไขครั้งต่อครั้ง....”

---

<sup>151</sup> Klaus Vogel, “The Influence of The OECD Commentaries on Treaty Interpretation,” **Bulletin for International Fiscal Documentation**, ( December, 2000 ) : 614.

สังเกตจากถ้อยคำในข้อนี้แล้ว ไม่ได้มีข้อความไหนที่ทำให้ข้อนี้มีผลผูกพันรัฐภาคีเลย ดังนั้น จึงไม่มีข้อสงสัยว่า อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายจะมีผลผูกพันรัฐภาคีหรือไม่ เพราะข้อความในข้อแนะนำของคณะมนตรีดังกล่าวก็ชัดเจนแล้ว

เมื่ออนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายไม่มีผลผูกพันรัฐต่าง ๆ ไม่ว่าจะป็นรัฐภาคีหรือไม่ ผลก็คืออนุสัญญาต้นแบบเป็นเพียงการแนะนำให้รัฐภาคีนำไปปฏิบัติตามเท่านั้น จะปฏิบัติตามหรือไม่ก็ไม่มีความรับผิดชอบใด ๆ

อย่างไรก็ดี จากการศึกษาแนวทางปฏิบัติของรัฐทั้งหลายที่ผู้เขียนได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อ 3.3 จะพบว่าอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมีความสำคัญอย่างมากในการนำไปปรับใช้และตีความ ปัญหาจึงเกิดขึ้นมาว่า ประเทศเหล่านี้ใช้ฐานทางกฎหมายใดเพื่ออ้างอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมาปรับใช้ เมื่ออนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายไม่มีผลผูกพันรัฐ

ปัญหานี้ ในทางทฤษฎียังเป็นที่ถกเถียงกันอยู่มากกว่าจะใช้ฐานทางกฎหมายใด แนวความเห็นฝ่ายหนึ่งเห็นว่า อนุสัญญาภาชีข้อ 3 วรรค 2 ให้อำนาจไว้ จากถ้อยคำที่ว่า “ถ้าบริบทไม่ได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น” คำว่า “บริบท” นี้ ให้อำนาจถึงอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายด้วย

ส่วนอีกฝ่ายเห็นว่า จะอาศัยข้อความในข้อ 3 วรรค 2 ดังกล่าว ย่อมเป็นการตีความโดยขยายความมากเกินไป เพราะคำว่า “บริบท” ไม่ควรนำสิ่งซึ่งไม่มีผลผูกพันทางกฎหมายมาพิจารณา ฝ่ายนี้จึงเห็นว่า ฐานทางกฎหมายที่ดูจะมีเหตุผลมากที่สุดก็คือ การนำกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศมาปรับใช้ ซึ่งบัญญัติเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศอยู่ในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ

ความเห็นฝ่ายที่สองดูเหมือนจะได้รับการสนับสนุนมากที่สุด แต่พอลองลึกเข้าไปอีกว่าจะนำหลักใดในกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญามาปรับใช้ ประเด็นนี้ก็ยังมีความเห็นไม่ลงรอยกันที่ไม่ลงรอยกันเพราะฝ่ายหนึ่งเห็นว่าควรนำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายไปพิจารณาตามมาตรา 31 เพราะตามเนื้อหาของอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายแล้ว ค่อนข้างที่จะให้ความหมายไว้ชัดเจนโดยละเอียดว่า คำใดมีความหมายเป็นประการใด ไม่ควรใช้มาตรา 32 เพราะ

มาตรา 32 เป็นเพียงสิ่งที่ช่วยในการตีความ และช่วยยืนยันความหมายตามมาตรา 31 เท่านั้น แต่โดยเนื้อหาของอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายไม่ได้มีลักษณะเช่นนี้ ส่วนอีกฝ่ายก็เห็นว่า ต้องปรับกับมาตรา 32 เพราะเมื่อพิจารณามาตรา 31 แล้วยังเป็นที่ยังสงสัยอยู่ว่า อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายจะปรับใช้กับวรรคใดได้ เพราะโดยตัวของมันเองไม่ใช่สนธิสัญญา จึงจะพิจารณาในความหมายธรรมดาในวรรคแรกไม่ได้ เนื่องจากความหมายธรรมดานั้นให้พิจารณาตัวบทในสนธิสัญญา และจะพิจารณาในฐานะบริบทตามวรรค 2 ก็ไม่ได้ เพราะไม่ใช่เอกสารที่ภาคีให้การยอมรับ และการให้การยอมรับหรือไม่ยอมรับก็เป็นเรื่องที่ต้องพิสูจน์ ส่วนจะถือว่าเป็นสิ่งที่ต้องพิจารณาร่วมกันไปกับบริบทตามวรรค 3 ก็ยังเป็นที่ยังสงสัยอยู่ และจะถือว่าเป็นความหมายพิเศษตามวรรค 4 ได้หรือไม่ก็ขึ้นอยู่กับถ้อยคำที่พิพาทว่าเป็นถ้อยคำที่มีความหมายพิเศษหรือไม่ แต่สิ่งที่ควรจะเป็นไปได้ก็คือ การพิจารณาอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายในฐานะงานเตรียมร่างอนุสัญญา เพราะเป็นข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นว่าหลาย ๆ รัฐใช้อุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายเป็นงานเตรียมร่าง สืบเนื่องจากถ้อยคำทั้งหลาย บางข้อบทก็คัดลอกมาจากอนุสัญญาต้นแบบ ดังนั้น จึงควรพิจารณาในฐานะงานเตรียมร่างสนธิสัญญา

ในทางปฏิบัติ คดีที่เกิดขึ้นในศาลภายในทั้งหลาย ศาลมักไม่ให้เกิดผลว่าเหตุใดจึงนำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมาช่วยตีความ จะมีเพียงคำพิพากษาเพียงเล็กน้อยเท่านั้นที่กล่าวโดยชัดแจ้งว่าอาศัยฐานทางกฎหมายใด เช่น คำพิพากษาของศาลออสเตรเลียดังที่ได้กล่าวไว้แล้วนั่นเอง

อย่างไรก็ดี ประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับการปรับใช้อุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายเพื่อช่วยตีความถ้อยคำต่าง ๆ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนก็คือว่า หลักการต่าง ๆ ที่ปรากฏอยู่ในอนุสัญญาต้นแบบไม่ว่าจะเป็นฉบับของ OECD หรือขององค์การสหประชาชาติ จะถือเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศได้หรือไม่ เพราะถ้าถือว่าเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศได้ ก็คงไม่ต้องอาศัยฐานทางกฎหมายในการปรับใช้อุสัญญาต้นแบบอื่นเลย เพราะสามารถปรับใช้ในฐานะจารีตประเพณีระหว่างประเทศได้โดยตรง

แนวปฏิบัติใดจะเป็นกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศได้นั้น ตามหลักกฎหมายระหว่างประเทศจะพิจารณาองค์ประกอบอย่างน้อย 2 ประการนั่นคือ มีการถือปฏิบัติเป็นการ



ทั่วไปโดยรัฐทั้งหลาย ( States Practice ) และการถือปฏิบัตินั้นควรเชื่อว่าถูกต้องและเป็นที่ยอมรับว่าเป็นกฎหมาย ( Opinio Juris )

เมื่อพิจารณาการจัดทำร่างอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายในอดีตแล้ว จะพบว่าคณะกรรมการที่ร่างอนุสัญญาต้นแบบได้นำกฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศมาพิจารณาค้นหาหลักการต่าง ๆ ที่มีลักษณะคล้ายกัน และแตกต่างกัน ในส่วนที่คล้ายกันคณะกรรมการก็จะพยายามหาคำนิยามที่ประนีประนอมให้มีความลงตัวไม่ขัดแย้งกับกฎหมายภายในของประเทศใดประเทศหนึ่งมากนัก ยกตัวอย่างเช่น คำว่า ดอกเบี้ย โดยหลักแล้วคำ ๆ นี้ได้รับการบัญญัติไว้ในกฎหมายเกี่ยวกับการกู้ยืมเงินของแต่ละประเทศอยู่แล้ว ฉะนั้นคำว่าดอกเบี้ยจึงเป็นถ้อยคำที่นานาประเทศจะค่อนข้างเข้าใจกันได้ระดับหนึ่งในความหมายธรรมดาก็คือเงินได้จากการให้กู้ยืมเงิน แต่หลักการที่มีความแตกต่างกัน หากแตกต่างกันอย่างชัดเจนและไม่สามารถหา นิยามที่ประนีประนอมได้เลย คณะกรรมการร่างอนุสัญญาต้นแบบก็จะสร้างถ้อยคำใหม่ขึ้นมาให้มีลักษณะเฉพาะแยกต่างหากจากกฎหมายภายในเพื่อให้เกิดการเข้าใจไปในแนวทางเดียวกัน จึงกำหนดคำนิยามต่าง ๆ ให้มีความแตกต่างจากกฎหมายภายใน เช่น คำว่า “วิสาหกิจ” ( Enterprise ) “สถานประกอบการถาวร” ( Permanent Establishment ) หรือ กฎเกณฑ์ต่าง ๆ เช่น Force of Attraction Rule และ Attribution Rule ซึ่งหลักทั้งหลายเหล่านี้ยังไม่เป็นที่แพร่หลายในกฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศ ดังนั้น เมื่อพิจารณากฎเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในอนุสัญญาต้นแบบแล้ว จะเห็นได้ว่ากฎเกณฑ์ทั้งหลายในอนุสัญญาต้นแบบ ไม่ใช่กฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศที่ได้รับการรวบรวมไว้ทั้งหมดทุกกฎเกณฑ์ อย่างไรก็ตาม กฎเกณฑ์ที่อนุสัญญาต้นแบบสร้างขึ้นใหม่เหล่านี้ก็ได้รับการพัฒนาขึ้นมาเรื่อย ๆ นับตั้งแต่องค์กรสันนิบาตชาติจนถึงปัจจุบัน นับวันกฎเกณฑ์ที่สร้างขึ้นมาใหม่มีความแน่นอนและชัดเจนมากขึ้นและเมื่อรวมเข้ากับกฎเกณฑ์ที่คณะกรรมการฯ รวบรวมขึ้นมาจากกฎหมายภายในก็อาจเกิดระบบกฎหมายภาษีขึ้นมาใหม่อีกระบบหนึ่ง ซึ่งนักกฎหมายภาษีอากรบางท่านเรียกกฎเกณฑ์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งหมดว่า “ระบบกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ (International Tax System หรือ International Tax Regime )”<sup>152</sup> ปัจจุบันมีอนุสัญญาภาษีซ้อนเกิดขึ้นประมาณ 2,000 กว่าฉบับทั่วโลก และอนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนใหญ่ก็อาศัยหลักการ

<sup>152</sup> Reuven S. Avi-Yonah, “Essay : International Tax As International Law,”

ต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้ในอนุสัญญาต้นแบบมาบัญญัติไว้ ดังนั้น จากพัฒนาการเหล่านี้แสดงให้เห็นถึงแนวทางปฏิบัติของรัฐต่าง ๆ ในการยอมรับกฎเกณฑ์เหล่านี้กันอย่างกว้างขวาง และเป็นไปได้ว่ารัฐทั้งหลายก็เชื่อว่ากฎเกณฑ์ในอนุสัญญาต้นแบบนั้นเป็นกฎหมาย เพราะมีการนำไปบัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาคีซ้อน ซึ่งถือเป็นกฎหมายระหว่างประเทศประเภทหนึ่ง

อย่างไรก็ดี ในการตีความอนุสัญญาภาคีซ้อน แม้ว่าจะมีหลายรัฐที่นำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมาปรับใช้ เช่น ออสเตรเลีย [ Thiel v. F.C.T ( 1990 ) ( High Court of Australia ) ] ออสเตรีย [ Vfgh 15 March ( 1990 ) แคนาดา Crown Forest Industries Ltd. v. The Queen ( 1995 ) ] ฝรั่งเศส [ Arrighi de Casanova, Concl. Ce 13 October 1999 ] เยอรมนี [ Rfh Rstb1. 417 ( 1934 ), Bstb1. Ii 616 and 618 ( 1974 ), Bstb1. Ii 417 and 419 ( 1985 ), Bstb1. Ii 261 ( 1996 ) ] เนเธอร์แลนด์ [ 2 September 1992, Bnb 1992/379 ( Supreme Court ), 9 December 1998, Bnb 1999/267 ( Supreme Court ) ] [ ญี่ปุ่น 11 June 1982, 29-1 Chomu Geppo ] สหราชอาณาจักร [ Sun Life Assurance V. Pearson ( 1987 ) A.G. ( 1990 ) S.T.C. 285 ] สหรัฐอเมริกา [ U.S. V. A.L. Burbank & Co. ( 1975 ) U.S. V. Lincoln First Bank ( 1980 ) ] เบลเยียม [ 10 March 1975, ( Cour D' Appel of Brussels ), 28 May 1993, ( Cour D' Appel of Brussels ) ] เดนมาร์ก [ Texaco Den Mark Inc. V. Ministry of Taration, Supreme Administrative Court, 18 December 1992 ( 1993 ) 7 Tfs 34 ] นิวซีแลนด์ [ C.I.R. V. E.R. Squibb & Sons ( N.Z. ) Ltd. ( 1992 ) ] อินเดีย [ 30 of 1999 238 Itr 296 ( Aar ), 9 of 1995 Itr 377 ( Aar ) ] เป็นต้น แต่ก็ยังปรากฏว่าประเทศทั้งหลายเหล่านี้มิได้ปรับใช้อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายทุกกรณี ในบางกรณีศาลเห็นว่าการอ้างอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายจะทำให้ไม่เป็นผลดีต่อประเทศในด้านการคลัง ศาลก็จะไม่หยิบยกมาใช้ จึงมีลักษณะของการเลือกใช้อยู่บ้าง จึงไม่มีลักษณะการยอมรับแบบเป็นเอกภาพ (Uniformly) ประกอบกับผู้วิจัยไม่สามารถหาตัวอย่างของแนวทางปฏิบัติของแต่ละประเทศได้อย่างเพียงพอ และเหตุผลของการนำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมาปรับใช้ก็ยังไม่สามารถบ่งชี้ได้อย่างชัดเจนว่าสะท้อนให้เห็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศ ดังนั้น จึงยังไม่อาจพิสูจน์ให้เห็นถึงความเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศ เทียบเคียงจากแนวคำพิ

พากษาศาลยุติธรรมระหว่างประเทศในคดี North Sea Continental Shelf<sup>153</sup> เมื่อปี ค.ศ. 1969 ซึ่งประเทศเนเธอร์แลนด์ เดนมาร์ก และเยอรมนี ขอให้ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศวินิจฉัยถึงกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่จะใช้ระงับข้อพิพาทระหว่างกันในกรณีที่เกิดการแบ่งเขตไหล่ทวีปกันไม่ได้ ทั้งนี้เป็นเพราะเยอรมนีเห็นว่าหากใช้กฎเกณฑ์การแบ่งแบบ Equidistance Rule ซึ่งบัญญัติอยู่ในอนุสัญญากรุงเจนีวาว่าด้วยไหล่ทวีป ค.ศ. 1958 ก็จะเป็นการไม่ยุติธรรมแก่ประเทศตนเพราะประเทศเยอรมันจะได้รับการแบ่งเขตไหล่ทวีปเป็นสามเหลี่ยมแบบที่เรียกว่า Concave Shape ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ วินิจฉัยเกี่ยวกับความเป็นจารีตประเพณีของหลัก Equidistance ว่า แม้จะปรากฏว่าหลักนี้ไปปรากฏอยู่ในสนธิสัญญาสองฝ่ายเกี่ยวกับไหล่ทวีปมากมายแต่ก็ไม่อาจเป็นการยืนยันว่าเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศ เพราะแนวทางปฏิบัติของรัฐทั้งหลายขาดความเป็นเอกภาพ (Uniformly) และการปฏิบัติอย่างกว้างขวาง (Extensively) นั่นเอง แสดงให้เห็นว่าการจะเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศไทยต้องมีการยอมรับกันอย่างกว้างขวางและเป็นเอกภาพ

กฎเกณฑ์ต่าง ๆ ที่ปรากฏในอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายรายมาตราก็ยังขาดการปรับใช้ของบรรดารัฐต่างๆ ที่ยังไม่เป็นเอกภาพ แต่อย่างน้อยกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศเหล่านี้ก็มีลักษณะเป็น Soft Law กล่าวคือ เป็นกฎเกณฑ์หรือแบบแผนที่ยังไม่มีค่าบังคับเป็นกฎหมายระหว่างประเทศ แต่มีสถานะของการก่อตัวเป็นกฎหมาย<sup>154</sup> กฎเกณฑ์เหล่านี้จึงเป็นเพียงแนวทางให้รัฐต่างๆ ยึดถือปฏิบัติ (Guideline) แต่ไม่มีผลผูกพันทางกฎหมาย บางกฎเกณฑ์ก็เป็นการกำหนดมาตรฐานของการปฏิบัติไว้<sup>155</sup> บางกฎเกณฑ์ก็เป็นคำประกาศ (Declarations) เช่น คำประกาศกรุงริโอเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและการพัฒนา ปี ค.ศ.1992 (The Rio Declaration On Environment and Development 1992) ที่มีลักษณะเป็นการประกาศมาตรฐานของการรักษาสิ่งแวดล้อมระหว่างประเทศ แต่ไม่มีผลผูกพันทางกฎหมายแก่รัฐใด<sup>156</sup> อย่างไรก็ตาม หากแนวทางการถือปฏิบัติกฎเกณฑ์ต่าง ๆ เหล่านี้ของ

<sup>153</sup> I.C.J Reports (1969), pp. 3-257.

<sup>154</sup> ประสิทธิ์ เอกบุตร, กฎหมายระหว่างประเทศเล่ม 1 : สนธิสัญญา, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพฯ : นิติธรรม, 2538), หน้า 9.

<sup>155</sup> Garner, Black 'S Law Dictionary, 8<sup>th</sup> ed., p. 1426.

<sup>156</sup> Aust, Modern Treaty Law and Practice, p. 44.

รัฐทั้งหลายมีความชัดเจนมากขึ้นและได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวาง และเป็นเอกภาพ กฎเกณฑ์ทั้งหลายที่เป็น Soft Law อยู่ขณะนี้อาจเปลี่ยนสภาพเป็นกฎหมายจารีตประเพณี ระหว่างประเทศก็เป็นไปได้



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## บทที่ 4

### ความสอดคล้องของการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทยกับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ

ตามที่ได้กล่าวมาในบทที่ 2 และบทที่ 3 ประกอบกันจะเห็นว่า กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาอันเป็นที่ยอมรับของนักกฎหมายระหว่างประเทศ และศาลระหว่างประเทศ หรือแม้แต่ศาลภายในที่เกี่ยวข้องต่างมีความเห็นส่วนใหญ่ไปในแนวทางเดียวกันว่า ในการตีความสนธิสัญญาในศาลภายในประเทศจะต้องปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศ เพราะระบบกฎหมายภายในของแต่ละประเทศมีความแตกต่างกัน กฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายภายในจึงอาจแตกต่างกัน เมื่อนำกฎเกณฑ์ที่ต่างกันมาปรับใช้สนธิสัญญาฉบับเดียวกันก็มีความเป็นไปได้ว่า ผลของการตีความที่ได้อาจไม่เหมือนกัน ซึ่งเป็นสิ่งที่รัฐภาคีในสนธิสัญญาต่างก็ไม่อยากให้เกิดขึ้น เพราะความมุ่งหมายของภาคีต่างก็อยากให้มีการปรับใช้ และตีความสนธิสัญญาไปในแนวทางเดียวกัน

แม้แต่สหราชอาณาจักรซึ่งมีความเคร่งครัดในการตีความกฎหมายภายในที่ออกโดยรัฐสภา ให้เป็นไปตามตัวอักษรที่บัญญัติไว้ และต้องห้ามมิให้พิจารณางานเตรียมร่างกฎหมาย และตีความให้บิดเบือนไปจากตัวอักษรที่ปรากฏในตัวบทกฎหมาย แม้จะได้ความว่าเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมายที่แท้จริงเป็นอย่างไรนั้น ศาลในสหราชอาณาจักรยังมีความเห็นว่าสนธิสัญญา แม้จะถือว่าเป็นกฎหมายภายในโดยการอนุมัติการจากรัฐสภาแล้ว การปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความในสนธิสัญญานั้นๆ ยังต้องเป็นกฎเกณฑ์ตามกฎหมายระหว่างประเทศ ไม่ใช่กฎเกณฑ์ตามกฎหมายภายใน ศาลจึงมีอำนาจในการนำงานเตรียมร่างสนธิสัญญาตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทก่อนมาพิจารณาได้

กฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศเช่นว่ามีอยู่อย่างไรบ้างนั้น ผู้เขียนได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 ซึ่งไม่ได้มีแต่เพียงหลักการตีความเท่าที่ปรากฏอยู่ในมาตรา 31-33 แห่ง

อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “อนุสัญญากรุงเวียนนา”) เท่านั้น แต่ยังมีหลักอื่น ๆ อีกที่จะต้องคำนึงถึง และบางหลักก็ได้รับการยอมรับว่าเป็นกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ ดังนั้น ผู้ที่มีหน้าที่ตีความสนธิสัญญาฟังกศึกษโดยละเอียด เพราะอาจต้องปรับใช้เมื่อต้องตีความสนธิสัญญา

ในบทนี้ ผู้เขียนจะวิเคราะห์ถึงความสอดคล้องของการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทยกับกฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศ โดยเปรียบเทียบกฎเกณฑ์การตีความกฎหมายทั่วไป กับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ เพื่อให้เห็นถึงความแตกต่างเสียก่อน เพราะถ้าไม่แตกต่างกัน ศาลไทยก็อาจใช้วิธีการตีความตามกฎหมายไทยในการตีความสนธิสัญญาได้ทันที และคงไม่ต้องวิเคราะห์ถึงความสอดคล้อง จากนั้นจะกล่าวถึงการยอมรับปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศในประเทศไทยในสนธิสัญญาทั่ว ๆ ไป เพื่อให้เห็นภาพการตีความสนธิสัญญาในประเทศไทยโดยรวม และจะกล่าวถึงการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทยว่ามีหลักหรือไม่ หากมีหลักเป็นหลักใด สุดท้ายจะวิเคราะห์ถึงความสอดคล้องของการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนกับกฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศ รวมถึงเปรียบเทียบกับแนวปฏิบัติของรัฐต่าง ๆ ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน

#### 4.1 ความแตกต่างระหว่างกฎเกณฑ์การตีความกฎหมายภายในกับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ

ในส่วนนี้ ผู้เขียนขอวิเคราะห์ออกเป็น 2 ส่วน คือ กฎเกณฑ์การตีความกฎหมายเปรียบเทียบกับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญา และกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญากับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญา เพราะสองส่วนนี้มีความแตกต่างกันอยู่พอสมควร



#### 4.1.1 การตีความกฎหมายภายในกับการตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ

กฎเกณฑ์ทั่วไปของการตีความกฎหมายไทยคงต้องพิจารณาที่กฎเกณฑ์การตีความตามมาตรา 4 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เป็นหลัก ซึ่งบัญญัติว่า “อันกฎหมายนั้นต้องใช้ในบรรดากรณีซึ่งต้องด้วยบทบัญญัติใด ๆ แห่งกฎหมายตามตัวอักษร หรือตามความมุ่งหมายของบทบัญญัตินั้น ๆ” มาตรการนี้อาจแยกพิจารณาได้ 2 หลักการ คือ หลักการตีความตามตัวอักษร และหลักการตีความตามความมุ่งหมายของบทบัญญัติ

หลักการตีความตามตัวอักษรในกฎหมายภายในนั้น อาจเปรียบเทียบได้กับหลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดา ตามหลักการตีความกฎหมายระหว่างประเทศได้ ตามนัยแห่งมาตรา 31 วรรคแรกของอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ ที่ว่า “สนธิสัญญานั้นให้ตีความโดยสุจริตตามความหมายธรรมดาของถ้อยคำ...” นั่นเอง ซึ่งวิธีการเช่นนี้ทั้งกฎหมายภายในและกฎหมายระหว่างประเทศดูเหมือนจะไม่มี ความแตกต่างกัน เห็นจะแตกต่างกันอยู่เพียงประเด็นเดียว นั่นคือ การตีความตามตัวอักษรตามกฎหมายระหว่างประเทศ มีหลักให้พิจารณาแต่เพียงความหมายธรรมดา แต่หลักการตีความตามตัวอักษรในกฎหมายไทยนั้นมีความหมายที่กว้างกว่า ซึ่งนักกฎหมายไทยเห็นว่ารวมถึงการตีความตามความหมายพิเศษ และภาษาเทคนิค หรือทางวิชาการด้วย<sup>1</sup> นั้นหมายความว่า การตีความตามตัวอักษรในความหมายของกฎหมายไทยก็คือ ความหมายธรรมดาและยังรวมถึงความหมายพิเศษ เพื่อความชัดเจนมากขึ้น ผู้เขียนขอเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์การตีความตามความหมายธรรมดาในมาตรา 31 วรรคแรก และหลักการตีความตามความหมายพิเศษตามมาตรา 31 วรรค 4 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ นั่นเอง

<sup>1</sup> ประสิทธิ์ โฉมวิไลกุล, การตีความกฎหมาย สัญญา และกรรมธรรม์ประกันภัย, 2 ( กรุงเทพฯ ๙ : วิญญูชน, 2538 ), หน้า 12-13.

หลักการตีความตามความมุ่งหมายของบทบัญญัติตามมาตรา 4 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นี้ เปรียบเทียบได้กับหลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาตามนัยแห่งมาตรา 31 อนุสัญญากรุงเวียนนา ๗ ที่ว่า “สนธิสัญญานั้นให้ตีความโดยสุจริต...และพิจารณาถึงความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญานั้น” ถ้าวิเคราะห์ตามตัวอักษรแล้ว หลักการตีความตามความมุ่งหมายของบทบัญญัติในมาตรา 4 จะแตกต่างกับหลักเกณฑ์ตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ๗ เพียงประการเดียว คือ ตามมาตรา 4 ใช้คำว่า “ความมุ่งหมาย” แต่อนุสัญญากรุงเวียนนา ๗ ใช้คำว่า “ตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์” ในทางทฤษฎีนั้น คำว่า “ความมุ่งหมาย” และคำว่า “วัตถุประสงค์” นั้นมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ความมุ่งหมาย คือ เหตุผลของการทำสนธิสัญญานั้น และที่มีบทบัญญัตินั้น ๆ ส่วน วัตถุประสงค์ ได้แก่ ผลที่ต้องการจะให้เกิดขึ้นจากสนธิสัญญาหรือบทบัญญัตินั้น<sup>2</sup> ดังนั้น หากวิเคราะห์โดยละเอียด มาตรา 4 ให้ตีความแต่เพียงความมุ่งหมายของกฎหมายนั้นก็คือ ให้ตีความตามเหตุผลของการมีกฎหมายนั้น ว่ากฎหมายนั้นมีขึ้นเพื่ออะไร แต่ไม่ได้ให้พิจารณาถึงผลที่ต้องการให้เกิดขึ้น การตีความตามมาตรา 4 จึงแคบกว่ามาตรา 31 วรรคแรกของอนุสัญญากรุงเวียนนา ๗

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาในทางปฏิบัติแล้ว แม้คำว่า “ความมุ่งหมาย” และ “วัตถุประสงค์” อาจแยกพิจารณาได้ 2 ความหมาย แต่ศาลระหว่างประเทศมักใช้ควบคู่กันไปเสมอ และไม่ได้แยกความหมายของคำทั้งสองออกจากกัน เช่นเดียวกับการตีความกฎหมายของศาลไทยที่ไม่เคยมีคำพิพากษาศาลใดแยกพิจารณา 2 คำนี้ออกจากกัน ดังนั้น ในทางปฏิบัติจึงอาจกล่าวได้ว่าการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา กับการตีความตามความมุ่งหมายของบทบัญญัติในมาตรา 4 ไม่แตกต่างกันมากนัก

<sup>2</sup> อรุณ ภาณุพงศ์, “การตีความสนธิสัญญา,” ใน **รวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์สัญญา ธรรมศักดิ์** ( กรุงเทพฯ ๗ : มูลนิธินิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2534 ), หน้า 219.

#### 4.1.2 กฎเกณฑ์การตีความสัญญาตามกฎหมายภายในกับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ

โดยหลักการแล้ว ศาลจะใช้หลักกฎหมายเกี่ยวกับการตีความสัญญาในสัญญาของเอกชนเสียมากกว่า และเป็นไปได้ยากที่ศาลจะนำหลักกฎหมายเกี่ยวกับการตีความสัญญามาใช้ เพื่อตีความกฎหมาย หรือเพื่อตีความสนธิสัญญา แต่ที่ผู้เขียนต้องเปรียบเทียบเพราะเหตุว่าเมื่อพิจารณาประมวลแพ่งและพาณิชย์ของไทยแล้ว มีหลายมาตราที่มีความเหมือนกับหลักการตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ ที่เป็นเช่นนี้เพราะหลักการตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศนั้นแท้จริงแล้วมีที่มาจากกฎหมายแพ่งของเอกชน ( The Law of Private Contract ) ประกอบกับลักษณะของสนธิสัญญานั้นอยู่บนหลักการที่ว่า “สัญญาต้องเป็นสัญญา” ( Pacta Sunt Servanda )<sup>3</sup> ซึ่งเหมือนกับหลักการสัญญาของเอกชน ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอตั้งข้อสังเกตถึงความมีอยู่ของหลักการตีความสัญญาที่สอดคล้องกับหลักการตีความสนธิสัญญาในกฎหมายระหว่างประเทศ อย่างน้อยที่สุดก็เป็นการแสดงให้เห็นว่า ประเทศไทยได้ยอมรับหลักเกณฑ์การตีความเหล่านี้แล้ว จึงตราเป็นกฎหมายอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั่นเอง

หลักเกณฑ์ประการแรกปรากฏอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 171 บัญญัติว่า “การตีความการแสดงเจตนาอันให้ฟังถึงเจตนาอันแท้จริงยิ่งกว่าถ้อยคำสำนวนหรือตัวอักษร” หลักนี้เป็นหัวใจสำคัญของการตีความสัญญาและสนธิสัญญาด้วยกล่าวคือ แท้จริงแล้วหลักการตีความที่มีอยู่มากมายหลายหลักในสนธิสัญญานั้นต่างก็มีวัตถุประสงค์เดียวกัน คือ เพื่อค้นหาเจตนารมณ์ที่แท้จริงของภาคี ( อาจมีผู้เข้าใจว่าเป็นหลักเดียวกับหลักการตีความตามเจตนารมณ์ของภาคี ผู้เขียนเห็นว่าหาได้เป็นเช่นนั้นไม่ เพราะหลักการตีความตามเจตนารมณ์ของภาคีเป็นเพียงหลักการหนึ่งที่มุ่งค้นหาเจตนารมณ์ที่แท้จริงของภาคีเช่นเดียวกับหลักการตีความตามตัวอักษร หรือหลักอื่น ๆ ) ผู้เขียนจึงเห็นว่ามาตรา 171 นั้นไม่ใช่หลักการตีความ แต่เป็นวัตถุประสงค์ของการตีความ หรือความคิดรวบยอดของการตีความการแสดงเจตนาเสียมากกว่า มิ

<sup>3</sup> Article 27 of the Vienna Convention on the Law of Treaties of 1969.

เช่นนั้นแล้วจะทำให้เข้าใจไปได้ว่าหลักเกณฑ์การตีความตามเจตนารมณ์อยู่เหนือหลักการตีความตามตัวอักษร มาตรา 171 จึงเปรียบเทียบกับหลักการใด ๆ ไม่ได้

หลักประการที่สองก็คือ หลักในมาตรา 368 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “สัญญาที่ท่านให้ตีความไปตามความประสงค์ในทางสุจริต โดยพิเคราะห์ถึงปกติประเพณีด้วย” หลักนี้อาจเทียบได้กับหลักความสุจริตในการตีความสนธิสัญญา ซึ่งปรากฏอยู่ในมาตรา 31 วรรคแรกแห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ที่ว่า “สนธิสัญญานั้นให้ตีความโดยสุจริต...” นั่นเอง ซึ่งเป็นหลักกฎหมายทั่วไปอันเป็นที่ยอมรับทั่วโลก ใดๆคือหลักสุจริตผู้เขียนได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 หากจะกล่าวโดยสรุปก็คือว่า ในการตีความนั้น หากผู้ตีความรู้อยู่แล้วถึงเจตนาที่แท้จริงของภาคี ต้องตีความไปในแนวทางนั้น หากตีความผิดเพี้ยนไปย่อมถือว่าเป็นการตีความโดยไม่สุจริต นอกจากนี้ มาตรา 368 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ยังกล่าวเพิ่มเติมให้พิเคราะห์ถึงปกติประเพณีด้วย ผู้เขียนเห็นว่าข้อความที่เพิ่มเติมมานี้ เป็นการยืนยันการตีความโดยสุจริตให้มีความชัดเจนขึ้น นั่นคือ หากผู้ตีความรู้ถึงปกติประเพณีว่าเป็นอย่างไรแล้ว ควรตีความไปตามปกติประเพณีนั้น

หลักประการที่สามปรากฏอยู่ในมาตรา 10 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติว่า “เมื่อความข้อใดข้อหนึ่งในเอกสารอาจตีความได้สองนัย นัยไหนจะทำให้เป็นผลบังคับได้ ให้ถือเอานัยนั้น ดีกว่าที่จะถือเอานัยที่ไร้ผล” หลักนี้ตรงกับหลักการตีความให้มีผลบังคับ ( Principle of Effectiveness ) ตามที่ผู้เขียนได้นำเสนอไว้แล้วในบทที่ 2 กล่าวคือ การตีความสนธิสัญญาทั้งหลาย ถ้าเป็นไปได้ต้องตีความในลักษณะที่สามารถนำมาใช้บังคับกับภาคีให้ได้มากที่สุด ไม่ใช่ตีความให้ไร้ผลบังคับ หลักนี้ตรงกับสุภาษิตละตินที่ว่า “Ut Res Magis Valeat Quam Pereat”

หลักประการที่สี่ปรากฏในมาตรา 11 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติว่า “ในกรณีที่มีข้อสงสัย ให้ตีความในทางที่เป็นคุณแก่คู่กรณีฝ่ายซึ่งจะเป็นผู้ต้องเสียในมูลหนี้” กล่าวคือ การตีความนั้น ถ้ามีข้อสงสัย และมีทางแปลเป็นคุณหรือเป็นโทษต่อลูกหนี้ได้ ก็

ต้องตีความในทางที่จะเป็นประโยชน์แก่ลูกหนี้<sup>4</sup> หลักนี้ปรับได้กับหลักการตีความสนธิสัญญาตามหลักการตีความโดยเคร่งครัด ( Restrictive Interpretation ) โดยอนุโลม ที่กล่าวว่าโดยอนุโลม เพราะเหตุว่าเดิมที่หลักตามมาตรา 11 ใช้กับปัจเจกบุคคลหรือเอกชนกับเอกชน แต่เมื่อปรับได้กับรัฐกรณีจึงเปลี่ยนไปว่า หากรัฐคู่สัญญาไม่เท่าเทียมกันกล่าวคือ รัฐคู่สัญญาทั้งสองมีสภาพทางการเมืองหรือเศรษฐกิจอันมีอำนาจต่อรองได้มากกว่ากันแล้ว กรณีเป็นที่สงสัยต้องตีความให้เป็นประโยชน์แก่รัฐที่เสียเปรียบนั่นเอง หลักนี้มาจากสุภาษิตกฎหมายที่ว่า Principle of In Dubio Mitius ปัจจุบันหลักนี้ก็ยังคงปรับใช้ได้ จะเห็นจากคดี EC v. Hormones ในองค์การการค้าโลกที่ได้นำเสนอไปแล้วในบทที่ 2 นั้น

ตามทีกล่าวมาข้างต้นจะเห็นว่า ทั้งหลักเกณฑ์การตีความกฎหมายทั่วไป และหลักเกณฑ์ทั่วไปในการตีความสัญญา เมื่อนำมาพิจารณารวมกัน ต่างก็มีหลักเช่นเดียวกันกับหลักการตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ หากพิจารณาหลักตามกฎหมายภายในทั้งสองรวมกัน โดยเทียบกับหลักการตีความสนธิสัญญาจะได้หลักที่เหมือนกัน ดังนี้

- 1) หลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดา ( มาตรา 4 เทียบกับ มาตรา 31 (1) )
- 2) หลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายพิเศษ ( มาตรา 4 เทียบกับ มาตรา 31 (4) )
- 3) หลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา ( มาตรา 4 เทียบกับมาตรา 31 (1) )
- 4) หลักการตีความให้มีผลบังคับ ( มาตรา 10 )

<sup>4</sup> ประสิทธิ์ โฆวิไลกุล, การตีความกฎหมาย สัญญา และกรรมธรรม์ประกันภัย, หน้า 15.



## 5) หลักการตีความโดยเคร่งครัด ( มาตรา 11 )

หลักการตีความทั่วไปตามกฎหมายภายในจึงยังคงขาดหลักเกณฑ์การตีความบางประการทั้งที่ปรากฏอยู่ในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ และที่เป็นหลักกฎหมายระหว่างประเทศเกี่ยวกับการตีความ เช่น หลักการพิจารณาคความตกลงภายหลัง ( Subsequent Agreement ) หลักการพิจารณาแนวทางปฏิบัติภายหลังของภาคี ( Subsequent Practice ) หลักการพิจารณาฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่ใช้ระหว่างภาคี หลักการตีความให้เป็นผลร้ายแก่ผู้ทำสนธิสัญญาขึ้นมา หรือหลัก Contra Proferentem ( หลักนี้กลับได้รับการบัญญัติอยู่ในพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อสัญญาไม่เป็นธรรม พ.ศ. 2540 มาตรา 4 วรรค 2 ซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษ ) และหลักที่สำคัญมากคือหลักการพิจารณาข้อประกอบ ( Supplementary Means of Interpretation ) ตามนัยมาตรา 32 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ซึ่งรวมถึงงานเตรียมร่างสนธิสัญญา ( Travaux Préparatoires ) และสภาพแวดล้อมในการทำสนธิสัญญา ฯลฯ

จะเห็นได้ว่า เมื่อเปรียบเทียบกฎเกณฑ์การตีความกฎหมายและสัญญาตามกฎหมายภายในกับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาแล้ว ไม่ได้มีความแตกต่างกันในส่วนเนื้อหามากนัก จะมีความแตกต่างกันแต่เพียงกฎหมายภายในไม่ได้มีหลักเกณฑ์หลากหลายเช่นกฎหมายระหว่างประเทศ ซึ่งอาจทำให้ศาลมีหลักในการปรับใช้เมื่อต้องตีความสนธิสัญญาค่อนข้างแคบ ประกอบกับคำสอนของนักกฎหมายไทยในอดีต ศาสตราจารย์ พระยานิติศาสตร์ไพศาลย์ ได้เรียบเรียงไว้ในหนังสือ “หลักวินิจัยกฎหมาย” เมื่อ พ.ศ. 2463 หน้า 5 ว่า

“...กฎหมายไม่ยอมให้ใครเอาค่านอกเหนือพระราชบัญญัติมาวินิจฉัย เพราะกฎหมายถือว่าถ้อยคำที่ใช้ในพระราชบัญญัติเป็นสำคัญ ผู้ร่างต้องได้มีความหมายตามที่ได้เขียนไว้ ความในใจของผู้ร่างมิเป็นประการใดไม่สำคัญ....”<sup>5</sup>

<sup>5</sup> ธานินทร์ กรัยวิเชียร และวิชา มหาคุณ, การตีความกฎหมาย, พิมพ์ครั้งที่ 5 ( กรุงเทพฯ ฯ : คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548 ), หน้า 52.



เห็นได้ชัดว่าหลักการตีความกฎหมายของไทยในอดีตต้องห้ามมิให้พิจารณางานเตรียมร่างกฎหมาย และปัจจุบันศาลก็ยังยึดหลักการตีความเช่นนี้อยู่<sup>6</sup> ซึ่งหากใช้กฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายภายในกับสนธิสัญญา เห็นจะไม่สอดคล้องกับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ ดังนั้น ในการตีความสนธิสัญญา จึงเสี่ยงไม่ได้ที่จะต้องนำกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างมาปรับใช้

#### 4.2 การปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศในประเทศไทย

ประเทศไทยเข้าร่วมในการพิจารณาอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ เมื่อปี ค.ศ. 1964 แต่ไม่ได้ลงนามและไม่ได้ให้สัตยาบัน ผลก็คือไม่ได้เป็นภาคีในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ นั่นเอง ดังนั้น อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ จึงไม่มีผลผูกพันประเทศไทยในฐานะภาคี แต่โดยที่อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ เป็นอนุสัญญาที่รวบรวมกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศเกี่ยวกับสนธิสัญญามาประมวลเข้าด้วยกัน รวมกับกฎเกณฑ์ที่สร้างขึ้นใหม่ ซึ่งนักกฎหมายระหว่างประเทศเรียกว่าการพัฒนาอย่างก้าวหน้า ( Progressive Development ) ประเทศไทยจึงผูกพันเฉพาะกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศเท่านั้น

นับแต่อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ได้รับการจัดทำขึ้นเมื่อปี ค.ศ. 1969 ศาลระหว่างประเทศและศาลภายในของรัฐต่าง ๆ ก็ได้นำอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ มาปรับใช้ แม้อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ยังไม่มีผลบังคับใช้ก็ตาม ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็เคยนำอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ มาปรับใช้ในฐานะจารีตประเพณีระหว่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามมาตรา 31-33 จนถึงบัดนี้ไม่มีผู้โต้แย้งว่ากฎเกณฑ์ดังกล่าวไม่ใช่กฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ ประกอบกับศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ องค์การพิจารณาอุทธรณ์ขององค์การการค้าโลก ต่างก็ยืนยันไว้ในคำตัดสินหลายต่อหลายครั้งว่า กฎเกณฑ์การตีความตามอนุสัญญา

<sup>6</sup> เรื่องเดียวกัน

กรุงเวียนนา ฯ เป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศ และมีผลผูกพันรัฐทุกรัฐแม้ไม่เป็นภาคีในอนุสัญญาก็ตาม

กฎเกณฑ์การตีความตามที่ปรากฏในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ จึงมีผลผูกพันประเทศไทยอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ในฐานะจารีตประเพณีระหว่างประเทศ

นอกจากนี้ กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาที่ไม่ได้ปรากฏในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ เช่น หลักการตีความให้มีผลบังคับ ( Principle of Effectiveness ) หลักการตีความโดยเคร่งครัด ( Restrictive Interpretation ) หลักการตีความให้เป็นผลร้ายแก่ผู้จัดทำตราสาร ( Contra Proferentem ) ฯลฯ กฎเกณฑ์เหล่านี้ ศาลระหว่างประเทศ องค์การการค้าโลก ต่างก็นำมาใช้อยู่จนปัจจุบัน จึงแสดงให้เห็นถึงการเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศ ยิ่งไปกว่านั้นประเทศไทยก็มีหลักดังกล่าวปรากฏอยู่ในกฎหมายภายใน อันเป็นการยอมรับว่าหลักเหล่านี้เป็นกฎหมาย ( Opinio Juris ) ประกอบกับหลักการเหล่านี้ได้รับการบัญญัติอยู่ในกฎหมายของนานาอารยประเทศ ( States Practice ) รวมถึงศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็นำหลักการนี้มาปรับใช้ด้วย

ปัญหาต่อไปก็คือว่า การยอมรับบังคับใช้กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศในประเทศไทยเป็นอย่างไร ประเด็นนี้ผู้เขียนขอยกความเห็นของนักกฎหมายไทยผู้มีคุณวุฒิดังนี้

ศาสตราจารย์คณิง ฤไชย มีความเห็นว่า “ถ้าเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศก็สามารถที่จะใช้ได้เลย ถ้าเป็นสนธิสัญญาก็ต้องผ่านกระบวนการแปลง หรือยอมรับให้เป็นกฎหมายภายในก่อน แต่ถ้าเป็นสนธิสัญญาที่มาจากจารีตประเพณี แต่มารวบรวมทำให้ชัดเจนขึ้น เช่น กฎหมาย

ทะเล หรือประเพณีทางการทูต พวกนี้แม้ว่าเราจะไม่เป็นภาคี หรือไม่มีกฎหมายภายในออกมา เราก็น่าจะใช้ได้”<sup>7</sup>

ศาสตราจารย์ ดร. อรุณ ภาณุพงศ์ มีความเห็นว่า “กฎหมายจารีตประเพณีมีลักษณะพิเศษอยู่อย่างหนึ่ง คือ ผูกมัดทุกประเทศ เว้นแต่ประเทศที่ได้คัดค้าน แต่ต้องคัดค้านตลอดมา...ดังนั้นจารีตประเพณีระหว่างประเทศนี้ผูกมัดทุกประเทศ คำว่า “ผูกมัด” ไม่ใช่เฉพาะศาล แต่ผูกมัดทั้งนิติบัญญัติ บริหาร และตุลาการ ถามว่ามีผลบังคับในประเทศไทยหรือไม่ ผลบังคับหมายความว่า กฎหมายผูกพันให้ต้องปฏิบัติใหม่ หรือว่าใช้บังคับไม่ได้ อย่างรัฐธรรมนูญมาตรา 6 ว่ารัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุด กฎหมาย ข้อบังคับ หรือระเบียบใด ๆ ที่ขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญนี้ ใช้บังคับมิได้ ภาษาอังกฤษเรียกว่า “Unenforceable” ไม่ได้ทำให้สัญญาเสียไป แต่ไปใช้บังคับไม่ได้...”<sup>8</sup>

และศาสตราจารย์ ( พิเศษ ) จรัญ ภักดีธนากุล มีความเห็นว่า “กฎหมายระหว่างประเทศที่มีที่มาจากสนธิสัญญา อนุสัญญา หรือกฎหมายระหว่างประเทศที่มีที่มาจากจารีตประเพณี หรือหลักกฎหมายทั่วไป เป็นต้น ซึ่งเรียกกันว่า กฎหมายระหว่างประเทศที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษรจะมีผลเป็นกฎหมายภายในโดยอัตโนมัติ เพราะว่ากฎหมายระหว่างประเทศที่มีที่มาจากจารีตประเพณีนั้น ถือว่าเป็นกฎหมายพื้นฐานของสังคมโลก ซึ่งเกิดจากการยอมรับและปฏิบัติตรงกันของทุกประเทศ เพราะฉะนั้น จึงมีสภาพคล้าย ๆ กับมีที่มาจากกฎหมายภายในของทุกประเทศร่วมกันอยู่แล้ว จึงไม่จำเป็นต้องย้อนกลับไปเพื่ออนุวัติการเป็นกฎหมายภายใน ไม่เหมือนกฎหมายระหว่าง

<sup>7</sup> คณิง ฤไชย, สัมภาษณ์เมื่อวันที่ 21 พฤศจิกายน 2546 เวลา 9.30-9.45 น. ณ สำนักงานคณะเนิ่งแอนด์พาร์ทเนอร์., ในเอกสารประกอบการสัมมนาเรื่อง “กฎหมายระหว่างประเทศอย่างไรที่มีผลในประเทศไทย” จัดโดยสมาคมกฎหมายระหว่างประเทศแห่งประเทศไทย เมื่อวันที่ 28 พฤศจิกายน พ.ศ. 2546 ณ โรงแรมมณเฑียร, หน้า 29.

<sup>8</sup> อรุณ ภาณุพงศ์, สัมภาษณ์เมื่อวันที่ 19 พฤศจิกายน 2546 เวลา 14.00-15.00 น. ณ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์., ในเอกสารประกอบการสัมมนาเรื่อง “กฎหมายระหว่างประเทศอย่างไรที่มีผลในประเทศไทย,” หน้า 31.

ประเทศที่มาจากความตกลง อนุสัญญาซึ่งไม่ได้มีรากฐานจากภายในประเทศทุกประเทศ เป็นเรื่อง ที่รัฐหรือรัฐบาลของแต่ละประเทศมาทำกันขึ้น หรือสร้างขึ้นบนเวทีระหว่างประเทศ ดังนั้น จึงมีความจำเป็นจะต้องมีการอนุวัติการเป็นกฎหมายภายในเสียก่อนตามหลัก Dualism ส่วนกฎหมายระหว่างประเทศที่มาจากจารีตประเพณีระหว่างประเทศพัฒนามาจากทางปฏิบัติภายในประเทศของทุกประเทศอยู่แล้ว จึงก่อตัวขึ้นมาเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศ จึงไม่จำเป็นต้องออกกฎหมายภายในอนุวัติการอีกครั้ง ซึ่งรัฐธรรมนูญของไทยตามตัวบทบังคับให้ออกกฎหมายเฉพาะความตกลงระหว่างประเทศ หรืออนุสัญญา หรือสนธิสัญญา ไม่ได้บังคับถึงจารีตประเพณีระหว่างประเทศ หรือหลักกฎหมายทั่วไประหว่างประเทศ”<sup>9</sup>

จากความเห็นของนักกฎหมายทั้งสามท่าน พออนุมานได้ว่า จารีตประเพณีระหว่างประเทศนั้นใช้บังคับได้โดยอัตโนมัติ ไม่ต้องออกกฎหมายมาอนุวัติการแต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่า กฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศที่จะมีผลบังคับในประเทศไทยได้โดยตรงหรือโดยอัตโนมัติ ควรต้องแยกพิจารณาโดยละเอียด เพราะหากเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศที่มีที่มาจาก การปฏิบัติภายในของรัฐหรือกฎหมายภายในของประเทศไทยอยู่แล้ว จารีตประเพณีเหล่านี้ย่อมมีผลบังคับในประเทศไทยโดยอัตโนมัติเช่นเดียวกับความเห็นของนักกฎหมายทั้งสามท่านข้างต้น แต่ถ้าจารีตประเพณีใดไม่เคยปรากฏการใช้ปฏิบัติในประเทศไทยเลย หรือเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศที่ปรากฏอยู่ในเวทีระหว่างประเทศเท่านั้น ผู้เขียนเห็นว่าจารีตประเพณีระหว่างประเทศเช่นนี้ อาจไม่มีผลใช้บังคับในประเทศไทยโดยอัตโนมัติ และจำเป็นต้องอาศัยกฎหมายอนุวัติการจึงจะใช้บังคับในประเทศไทยได้ ยกตัวอย่างเช่น การอ้างสิทธิในเขตเศรษฐกิจจำเพาะของประเทศไทย ประเทศไทยนั้นไม่เคยเป็นภาคีในสนธิสัญญาใด ๆ ที่เกี่ยวกับการกำหนดเขตเศรษฐกิจจำเพาะเลย แต่ประเทศไทยก็ใช้วิธีการประกาศเขตเศรษฐกิจจำเพาะโดยพระบรมราชโองการกำหนดเขตเศรษฐกิจจำเพาะของประเทศไทย เมื่อวันที่ 23 กุมภาพันธ์ 2524 ซึ่ง

<sup>9</sup> จรัญ ภักดีธนากุล, สัมภาษณ์เมื่อวันที่ 21 พฤศจิกายน 2546 เวลา 9.00-9.30 น. ณ สำนักเลขาธิการประธานศาลฎีกา., ในเอกสารประกอบการสัมมนาเรื่อง “กฎหมายระหว่างประเทศอย่างไรที่มีผลในประเทศไทย,” หน้า 33.

ข้อความในพระบรมราชโองการเกี่ยวกับสิทธิต่างๆ ในเขตเศรษฐกิจจำเพาะก็สอดคล้องกับมาตรา 56 แห่งอนุสัญญาสหประชาชาติว่าด้วยกฎหมายทะเล ค.ศ. 1982 เป็นต้น

กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศนั้น กฎเกณฑ์หลายประการ ก็มีที่มาจากกฎหมายภายในของประเทศไทย เช่น หลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดาและความหมายพิเศษ ( มาตรา 4 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ) หลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ ( มาตรา 4 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ) หลักการตีความให้มีผลบังคับ ( มาตรา 10 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ) หลักการตีความโดยเคร่งครัด ( มาตรา 11 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ) หลักการตีความให้เป็นผลร้ายแก่ผู้ทำสนธิสัญญา ( มาตรา 4 วรรค 2 พระราชบัญญัติข้อสัญญาไม่เป็นธรรม ) หลักการพิจารณาบริบทเองก็ปรากฏอยู่ในแนวทางปฏิบัติของศาลเกี่ยวกับการตีความกฎหมาย หลักการตีความเช่นนี้ควรมีผลบังคับในประเทศไทยโดยอัตโนมัติในส่วนที่เกี่ยวกับการใช้บังคับกับการตีความสนธิสัญญา ส่วนหลักการพิจารณาความตกลงภายหลัง หลักการพิจารณาแนวทางปฏิบัติของภาคี หลักการพิจารณากฎเกณฑ์แห่งกฎหมายที่ใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคี หลักการเหล่านี้แม้จะไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษร แต่ในการพิจารณาคดีศาลก็มักจะนำหลักการเหล่านี้มาปรับใช้เมื่อพิจารณาสัญญา หรือความตกลงระหว่างคู่สัญญา ไม่ว่าจะเป็นการพิจารณาความตกลงภายหลัง หรือแนวทางปฏิบัติภายหลังของคู่สัญญา หรือแม้กระทั่งคู่สัญญากำหนดกฎเกณฑ์ระหว่างกันไว้อย่างไร ศาลก็มักจะเคารพเจตนาของคู่สัญญา ดังนั้น จารีตประเพณีเหล่านี้จึงมีผลใช้บังคับในประเทศไทยโดยอัตโนมัติเช่นกัน เพราะถือว่าเป็นแนวทางปฏิบัติของศาล

ส่วนหลักการพิจารณางานเตรียมร่างสนธิสัญญานั้น เป็นหลักการเดียวที่ดูเหมือนว่าศาลไทยยังไม่เคยนำมาพิจารณา หรือปฏิบัติในการพิจารณาคดี ผู้เขียนยังไม่พบว่าศาลไทยจะนำงานเตรียมร่างกฎหมาย เช่น การประชุมร่างกฎหมายมาพิจารณาคดีแต่อย่างใด แม้บันทึกการประชุมหรือการเจรจาตกลงทำสัญญาระหว่างคู่กรณีที่เป็นเอกชน ศาลก็ไม่เคยนำมาพิจารณา ที่เป็นเช่นนี้อาจเป็นเพราะแนวความคิดในการพิจารณาคดีความกฎหมายของประเทศไทยมีรากฐานจากประเทศอังกฤษ เพราะนักกฎหมายไทยในอดีตส่วนใหญ่จะไปศึกษาเล่าเรียนในประเทศอังกฤษ และได้รับ



แนวความคิดนี้มาสอนนักกฎหมายในประเทศไทย ซึ่งในอดีตประเทศอังกฤษก็ไม่ยอมรับพิจารณา ร่างกฎหมายเช่นนี้ดูจกัน

ปัญหาจึงเกิดขึ้นมาว่า หลักการพิจารณางานเตรียมร่างสนธิสัญญาควรจะมีผลในประเทศไทยโดยอัตโนมัติหรือไม่ ผู้เขียนมีความเห็นว่าแม้ทางปฏิบัติของประเทศไทยจะไม่เคยมีการนำงานเตรียมร่างกฎหมายมาพิจารณาเลยก็ตาม แต่ก็ไม่ได้มีการคัดค้านอย่างชัดเจนนักกว่าประเทศไทยจะไม่รับพิจารณา ทั้งในประเทศอังกฤษซึ่งประเทศไทยรับเอาแนวความคิดนี้มา ในปัจจุบันก็ได้ยอมรับพิจารณางานเตรียมร่างสนธิสัญญา ดังตัวอย่างในคดีต่าง ๆ ที่ผู้เขียนได้ยกขึ้นอธิบายผ่านมาแล้ว ยิ่งไปกว่านั้นการพิจารณางานเตรียมร่างกฎหมายมีต้นกำเนิดมาจากประเทศภาคพื้นยุโรปที่ใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เช่นเดียวกับประเทศไทย ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าแนวความคิดเช่นนี้มีอยู่แล้วในระบบกฎหมายจารีตประเพณีตามประมวลกฎหมายของไทย เพียงแต่ไม่มีการยกขึ้นมาว่ากล่าวกันเท่านั้น ดังนั้น หลักการพิจารณางานเตรียมร่างสนธิสัญญาก็ควรมีผลบังคับโดยอัตโนมัติในประเทศไทยเช่นกัน แต่ในทางปฏิบัติปัญหาอาจเกิดขึ้นได้จากการรับรู้จารีตประเพณีในกฎหมายระหว่างประเทศของศาล ซึ่งต้องพิจารณากฎหมายพยานหลักฐานว่า ศาลจะรับรู้กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศได้เองหรือต้องนำสืบ ปัญหาเห็นสมควรเทียบเคียงกับบทสัมภาษณ์ของศาสตราจารย์ ( พิเศษ ) จรัญ ภักดีธนากุล ตอนหนึ่งว่า

“...กฎหมายพยานหลักฐานของไทยได้มีบรรทัดฐานคำพิพากษาศาลฎีกาที่ชัดเจนว่า ถ้าเป็นกฎหมายระหว่างประเทศไม่ว่าจะมีที่มาจากสนธิสัญญา ความตกลง หรือจารีตประเพณีระหว่างประเทศ ถ้าไม่มีการอนุวัติการเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศ ถือเป็นปัญหาข้อเท็จจริงที่คู่ความที่จะอ้างเอาประโยชน์จะต้องนำพยานผู้เชี่ยวชาญมาสืบให้ศาลเห็น เพราะศาลไทยไม่อยู่ในสถานะที่จะรู้ถึงความมีอยู่ของกฎหมายระหว่างประเทศไม่ว่าในแผนกใด ไม่ว่าจะ เป็นกฎหมายระหว่างประเทศที่อยู่ในรูปของสนธิสัญญา หรือกฎหมายระหว่างประเทศที่อยู่ในรูปของจารีตประเพณีระหว่างประเทศ ศาลไทยจะยอมถือว่า กฎหมายระหว่างประเทศเป็นกฎหมายที่ศาลรู้เองก็เฉพาะแต่ส่วนที่มีการอนุวัติเป็นกฎหมายภายในแล้ว โดยพระราชบัญญัติหรือกฎหมายระดับเดียวกันอย่างเช่น เอกสิทธิ์และความคุ้มกันทางทูตและทางกงสุลนั้นมีการออกกฎหมายพระราช



บัญญัติอนุวัติการเป็นกฎหมายภายในแล้ว ดังนั้น ศาลไทยต้องรู้พระราชบัญญัติเอกสิทธิ์และความคุ้มกันทางทูต<sup>10</sup>

ส่วนเรื่องเอกสิทธิ์และความคุ้มกันของรัฐ ( State Immunity ) ซึ่งแยกต่างหากจากกัน ขณะนี้ยังไม่มีการบัญญัติกฎหมายภายในไว้แต่อย่างใด เพราะเป็นกฎหมายระหว่างประเทศที่มีที่มา จากจารีตประเพณีถือเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายไทย ไม่จำเป็นต้องออกพระราชบัญญัติอนุวัติการ เมื่อคดีเกิดขึ้นจะต้องรู้กฎหมายระหว่างประเทศเหล่านี้ได้เองหรือไม่ ในทางทฤษฎีถือว่าศาลรับรู้ได้เอง แต่ในทางปฏิบัติพยานหลักฐานของไทยเห็นว่ายังเป็นการเสี่ยงต่อความคลาดเคลื่อนได้มาก....”<sup>11</sup>

อาจารย์วิชัย อริยนั้นทกะ กล่าวว่า “ถ้าเป็นข้อกฎหมายศาลต้องรู้เอง เราใช้คำว่าถือว่าศาลต้องรู้เอง ถ้าเป็นข้อเท็จจริงเราใช้กันมาโดยตลอด สมมติว่าขอให้ออกหมายเรียกพยานที่เป็นคนอเมริกันมาเป็นพยานในศาลไทย ที่ศาลทรัพย์สินทางปัญญา ศาลก็ออกให้ เรามี Diplomatic ศาลรู้เอง ถ้าประธานาธิบดีจอร์จ บุช มาประเทศไทย มีคนมาฟ้องและออกหมายเรียกอย่างนี้ จะออกให้ไม่ได้ เพราะว่าเรื่องนี้เป็นสิ่งที่ศาลต้องรู้”<sup>12</sup>

จากความเห็นข้างต้น อาจแบ่งจารีตประเพณีที่มีผลบังคับในประเทศไทยได้ 2 ประการ คือ จารีตประเพณีที่ต้องนำสืบ กับจารีตประเพณีที่ถือว่าศาลต้องรู้เอง

<sup>10</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 33-34.

<sup>11</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 34.

<sup>12</sup> วิชัย อริยนั้นทกะ, สัมภาษณ์เมื่อวันที่ 19 พฤศจิกายน 2546 เวลา 15.30-15.55 น. ณ ห้องพักรองอธิบดีผู้พิพากษาศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ., ในเอกสารประกอบการสัมมนาเรื่อง “กฎหมายระหว่างประเทศอย่างไรที่มีผลในประเทศไทย,” หน้า 36.

โดยหลักแล้ว ตามกฎหมายพยานหลักฐาน จารีตประเพณีที่ไม่มีการอนุวัติการเข้ามาเป็นกฎหมายภายใน ต้องถือเป็นปัญหาข้อเท็จจริงที่คู่ความที่จะอ้างประโยชน์ต้องนำพยานผู้เชี่ยวชาญมานำสืบให้ประจักษ์แก่ศาล หลักเช่นนี้ใช้บังคับกับทุกจารีตประเพณีระหว่างประเทศที่ไม่มีกฎหมายภายในมารองรับทั้งหมด เว้นแต่จารีตประเพณีที่ถือว่าศาลต้องรู้เอง ตามที่อาจารย์วิชัย อริยนั้นทกะ ได้ยกตัวอย่างว่า การฟ้องร้องประธานาธิบดีนั้น ไม่มีกฎหมายภายในบัญญัติว่าฟ้องไม่ได้ แต่กฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศวางหลักว่าฟ้องไม่ได้ ศาลต้องรับรู้เองโดยการสั่งไม่รับฟ้อง คู่ความไม่จำเป็นต้องนำสืบ เพราะขณะนั้นยังไม่มีโจทก์หรือจำเลย มีแต่ผู้ยื่นคำฟ้องซึ่งเป็นผู้สืบ ในกรณีผู้ยื่นคำฟ้องก็ไม่สืบว่ามีจารีตประเพณีระหว่างประเทศห้ามฟ้องอยู่แล้ว เพราะขัดกับคำฟ้องของตน กรณีถือว่าศาลต้องรู้เอง จารีตประเพณีอีกประการหนึ่งที่ผู้เขียนเห็นว่าศาลต้องรับรู้เองก็คือ จารีตประเพณีที่เป็นรากเหง้าของกฎหมายภายในอยู่แล้ว ศาลก็สามารถรับรู้เองได้ เพราะเป็นแนวทางปฏิบัติภายในอยู่แล้ว

ตามหลักการนี้ ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ จึงเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศกฎเกณฑ์หนึ่งที่ว่าศาลต้องรู้เอง ด้วยเหตุผลที่ว่าจารีตประเพณีระหว่างประเทศเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญา แท้จริงแล้วก็คือหลักกฎหมายที่แทรกอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทย และแนวทางปฏิบัติของศาลตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ทั้งการตีความกฎหมายหรือสนธิสัญญาเป็นหน้าที่โดยตรงของศาล คู่ความจึงไม่ต้องนำสืบถึงความมีอยู่ของจารีตประเพณีระหว่างประเทศเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญา เป็นหน้าที่ของศาลที่ต้องไต่หาความรู้เอง เพราะถ้าให้คู่ความต้องนำสืบแล้ว จะกลายเป็นว่าคู่ความเป็นผู้ตีความสนธิสัญญาเสียเอง ตามนัยแห่งคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ที่ 2965/2538 ซึ่งเป็นศาลสูงสุดในคดีส่งผู้ร้ายข้ามแดน โดยโจทก์อ้างอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลสหรัฐอเมริกาว่าด้วยการส่งผู้ร้ายข้ามแดน ค.ศ. 1983 และพระราชบัญญัติว่าด้วยการส่งผู้ร้ายข้ามแดนระหว่างราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกา พ.ศ. 2533 ซึ่งเป็นกฎหมายที่อนุวัติการให้เป็นไปตามอนุสัญญาดังกล่าว เพื่อขอให้ศาลมีคำสั่งขังจำเลยไว้ เพื่อส่งตัวจำเลยข้ามแดนไปดำเนินคดีที่ศาลในประเทศสหรัฐอเมริกา

ตามอนุสัญญาฉบับนี้ ข้อ 8 บัญญัติว่า “ภาคีสัญญาแต่ละฝ่ายไม่ผูกพันที่จะส่งคนชาติของตนข้ามแดน ในกรณีที่ประเทศไทยเป็นรัฐที่ได้รับการร้องขอ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจะส่งคนชาติของตนข้ามแดนได้ หากมิได้ถูกห้ามให้กระทำเช่นนั้น”

จำเลยคัดค้านว่าประเทศไทยไม่สามารถส่งคนชาติเป็นผู้ร้ายข้ามแดนได้ เนื่องจากต้องห้ามตามพระราชบัญญัติส่งผู้ร้ายข้ามแดน พ.ศ. 2472

ศาลอุทธรณ์เห็นว่า นอกจากความศักดิ์สิทธิ์แห่งสัญญาซึ่งมีความสำคัญอย่างยิ่งในการแสดงเจตนาทำสัญญาต่อกันแล้ว ความสุจริตในการทำสัญญาก็พึงเป็นองค์ประกอบสำคัญเช่นกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ยุคที่การติดต่อระหว่างรัฐสามารถทำได้โดยง่ายดังเช่นในปัจจุบัน การทำสนธิสัญญาระหว่างรัฐและความสุจริตของภาคีสัญญาย่อมจะทวีความสำคัญ ดังปรากฏจากอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ซึ่งแม้ประเทศไทยมิได้ร่วมเป็นภาคีด้วย แต่บทบัญญัติเกี่ยวกับการทำสนธิสัญญาอันพึงนำมาใช้ประกอบการพิจารณาได้ ในมาตรา 31 ได้กำหนดกฎเกณฑ์ทั่วไปของการตีความสนธิสัญญา ดังนี้ การแปลความหมายของข้อความ ( หากมิได้ถูกห้ามให้กระทำเช่นนั้น : ข้อ 8 ) ดังกล่าว ต้องยึดหลักความสุจริตโดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ในการทำสนธิสัญญาประกอบด้วย ซึ่งจากการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยทุกข้อฟังไม่ขึ้น

คำพิพากษานี้เห็นได้อย่างชัดแจ้งถึงการใช้กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ โดยคู่ความไม่ต้องนำสืบถึงความมีอยู่ของจารีตประเพณีดังกล่าวแต่ประการใด ศาลสามารถนำมาพิจารณาใช้ประกอบการพิจารณาได้ แต่มีข้อสังเกตว่า ศาลอุทธรณ์ไม่ได้ให้เหตุผลของการนำอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ มาปรับใช้แต่ประการใด ทั้งไม่ได้กล่าวโดยชัดแจ้งว่ากฎเกณฑ์ดังกล่าวเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศหรือไม่ การที่ศาลอุทธรณ์ในคดีนี้ไม่อ้างถึงความมีอยู่ของกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศว่าเป็นกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ ผู้เขียนเข้าใจว่าเป็นเพราะกฎหมายพยานหลักฐานยังมีความไม่แน่นอนว่า จารีตประเพณีเช่นนี้ศาลสามารถรู้เองได้หรือไม่ ศาลจึงปรับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาเอง ซึ่งสามารถทำได้ในฐานะที่เป็นหลักกฎหมายทั่วไป

อย่างไรก็ดี ศาลรัฐธรรมนูญในคำวินิจฉัยที่ 11/2542 ได้วินิจฉัยเกี่ยวกับอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ไว้ว่า “ตามกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวกับสนธิสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศ ซึ่งมีที่มาจากจารีตประเพณีและแนวปฏิบัติของนานาประเทศที่ยึดกันมาเป็นเวลาช้านาน จนกระทั่งได้มีการจัดทำประมวลเป็นอนุสัญญาขึ้นมาภายในกรอบของการประชุมสหประชาชาติ ได้แก่ อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969” จึงอาจสรุปได้ถึงการยอมรับในความเป็นจารีตประเพณีของหลักเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาของประเทศไทยได้ในระดับหนึ่ง โดยนัยแห่งคำพิพากษาทั้งสองศาล

แนวทางปฏิบัติของต่างประเทศนี้ โดยเฉพาะประเทศสหราชอาณาจักร ซึ่งประเทศไทยได้รับอิทธิพลในกฎหมายพยานหลักฐานมาบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความ ยังมีแนวทางปฏิบัติของศาลเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญาที่ถูกต้องว่า บทบัญญัติแห่งสนธิสัญญาควรปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศ โดยไม่ปรากฏว่ามีการนำสืบถึงความมีอยู่ของจารีตประเพณีดังกล่าวแต่ประการใด<sup>13</sup> ซึ่งศาลปรับหลักเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามที่ปรากฏในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ในคดี *Fothergill v. Monarch Airlines* เมื่อปี ค.ศ. 1980<sup>14</sup> ศาลระบุในคดีนี้ว่า กฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศ เป็นกฎเกณฑ์ที่ศาลต้องตระหนักไว้เป็นอย่างมาก เมื่อต้องตีความสนธิสัญญา<sup>15</sup>

อย่างไรก็ดี จารีตประเพณีระหว่างประเทศเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญาในหลักการพิจารณางานเตรียมร่างสนธิสัญญา ยังถือว่าเป็นหลักที่ศาลไทยยังไม่เคยได้ปรับใช้ จารีตประเพณีระหว่างประเทศหลักนี้จึงจำเป็นต้องนำสืบหากคู่ความประสงค์จะให้ศาลปรับใช้ แต่ในทางปฏิบัติผู้เขียนมีความเห็นว่าคู่ความก็ควรนำสืบจารีตประเพณีระหว่างประเทศเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญาทุกหลักการที่ประสงค์จะใช้ประโยชน์ด้วย มิเช่นนั้นแล้ว ศาลไทยอาจเสี่ยงที่จะไม่ใช้กฎ

<sup>13</sup> Gardiner, *International Law* ( London : Pearson Education, 2003 ), p. 156.

<sup>14</sup> *Fothergill v. Monarch Airlines* ( 1980 ) AC 251, pp. 281-282.

<sup>15</sup> Gardiner, *International Law*, p. 155.

เกณฑ์เหล่านี้ ดังเห็นตัวอย่างจากการตีความสนธิสัญญาหลาย ๆ คดีที่ผ่านมา ศาลไทยก็ยังไม่เคยอ้างจารีตประเพณีระหว่างประเทศเช่นว่านี้

กล่าวโดยสรุป การปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศนั้น ปรับใช้ได้ในประเทศไทยโดยไม่ต้องมีการอนุวัติการแต่อย่างใด แต่ในการปรับใช้โดยศาล โดยเฉพาะศาลยุติธรรม ซึ่งใช้วิธีพิจารณาแบบกล่าวหายังมีปัญหาในการปรับใช้เรื่องการนำสืบอยู่ว่าต้องนำสืบหรือไม่ และศาลยังไม่เคยปรับใช้วิธีการตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศโดยชัดเจนในฐานะจารีตประเพณีระหว่างประเทศ ซึ่งนำไปสู่ความเสี่ยงต่อการละเมิดจารีตประเพณีระหว่างประเทศเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญาอันเป็นผลโดยตรงต่อสนธิสัญญาที่ต้องตีความได้

#### 4.3 ผลกระทบของกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศต่อการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทย

ในฐานะที่ประเทศไทยมิได้เป็นภาคีในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ แต่กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาย่อมมีผลผูกพันในประเทศไทยในฐานะจารีตประเพณีระหว่างประเทศ ดังนั้น การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องคำนึงถึงจารีตประเพณีเหล่านี้อยู่เช่นกัน

ผู้เขียนได้ศึกษาถึงแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของนานาประเทศทั้งประเทศที่เป็นภาคีของอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ และประเทศที่มีได้เป็นภาคีของอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ในบทที่ 3 แล้วพบว่า ประเทศที่เป็นภาคีมักจะปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ค่อนข้างแข็งขัน เพราะได้อ้างกฎเกณฑ์ในมาตรา 31 หรือมาตรา 32 ในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ขึ้นปรับแก้ข้อความเป็นปัญหา เช่น ประเทศออสเตรเลีย แคนาดา สหราชอาณาจักร เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยที่เป็นภาคีในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ก็หาได้มีแนวทางปฏิบัติเป็นไปในแนวทางเดียวกันไม่ มีบางประเทศ เช่น ญี่ปุ่น ก็ไม่เคยปรับใช้อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนเลย ซึ่งเป็นเรื่องที่น่าแปลกใจ ขณะเดียวกันประเทศที่มีได้เป็นภาคีในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ เช่น สหรัฐอเมริกาก็เคยนำอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ มาปรับแก้อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ บ้างในศาลล่าง ( ยังไม่เคยปรากฏในศาลฎีกาแห่งสหรัฐ ) แต่



ใช้ในฐานะที่เป็นหลักฐานแห่งจารีตประเพณีระหว่างประเทศ จึงดูเหมือนว่าการปรับใช้กฎเกณฑ์ การตีความสนธิสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ยังไม่เป็นไปในแนวทางเดียวกันมากนัก ที่เป็น เช่นนี้ ส่วนหนึ่งอาจเป็นเพราะว่าอนุสัญญาภาษีส้อนมีลักษณะเฉพาะตัว และมีเทคนิคการปรับใช้ที่ แน่นแฟ้นกับกฎหมายภาษีอากรภายใน ทำให้ผู้ตีความอนุสัญญาภาษีส้อนไม่คำนึงถึงว่าจะต้องนำ กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาทั่วไปตามนัยแห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ อีก

สำหรับแนวทางปฏิบัติของประเทศไทยในการปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตาม อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ผู้เขียนไม่พบว่ามีการพิพากษาศาลฎีกาได้นำกฎเกณฑ์เช่นว่ามาปรับใช้ โดยตรงเลย ซึ่งการไม่ปรับใช้อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ โดยตรงอาจเป็นเพราะประเทศไทยไม่ได้เป็น ภาควิชาในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ กระนั้นก็ดี ผู้เขียนก็ยังไม่ได้พบอีกว่าศาลนำกฎเกณฑ์การตีความ สนธิสัญญาภาษีส้อนมาใช้ในอนุสัญญาภาษีส้อนในฐานะที่เป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศเลยเช่นกัน ลักษณะการตีความของอนุสัญญาภาษีส้อนของประเทศไทยจะตีความในลักษณะเดียวกันกับการ ตีความกฎหมายภาษีอากร กล่าวคือ ใช้วิธีการตีความตามตัวอักษรเป็นหลัก ( โปรดดูลักษณะการ ตีความของศาลฎีกาในหัวข้อถัดไป )

อย่างไรก็ดี แนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีส้อนที่ดูเหมือนจะเป็นแนวทางเดียวกัน ทั้ง รัฐที่เป็นภาคีและมีได้เป็นภาคีในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ก็คือ การนำอนุสัญญาต้นแบบและคำ อธิบายรายมาตรามาช่วยในการตีความถ้อยคำต่างๆ แม้จะปรากฏว่าอนุสัญญาต้นแบบและคำ อธิบายรายมาตราจะไม่มีผลผูกพันให้รัฐภาคี OECD หรือองค์การสหประชาชาติแล้วแต่กรณีนำไป ปรับใช้ก็ตาม ( โปรดดูหัวข้อสถานะของอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายรายมาตราในบทที่ 3 ) ดังนั้น ประเทศไทยก็ควรพิจารณาอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายรายมาตราเมื่อต้องตีความ อนุสัญญาภาษีส้อนด้วย เนื่องจากคำอธิบายรายมาตราอาจเป็นสิ่งที่ช่วยค้นหาความหมายที่แท้จริง ของถ้อยคำที่เป็นปัญหาได้อย่างดีเช่นเดียวกับนานาประเทศที่ยอมรับอนุสัญญาต้นแบบ

ดังนั้น สิ่งที่จะนำมาใช้เป็นสิ่งที่ช่วยในการตีความที่สำคัญที่สุดในกรณีนี้ จึงสมควรเป็นคำ อธิบายของอนุสัญญาต้นแบบฉบับของ OECD แต่ปัญหาของประเทศไทยก็คือ ไม่เคยมีคำพิพากษา ศาลฎีกาฉบับใดเลยที่อ้างถึงอนุสัญญาต้นแบบ ไม่ว่าจะเป็นฉบับขององค์การสหประชาชาติ หรือ



ฉบับของ OECD จึงเกิดคำถามขึ้นมาว่าประเทศไทยสมควรนำอนุสัญญาต้นแบบมาช่วยตีความได้หรือไม่

ก. แนวทางการปรับใช้อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบาย

ปัญหานี้ ผู้เขียนเห็นสมควรพิจารณาแนวปฏิบัติของนานาประเทศที่ได้นำเสนอไว้แล้วในบทที่ 3 ศาลในต่างประเทศทั้งหลายได้อ้างถึงอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมาช่วยตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนอยู่เสมอเมื่อเกิดกรณีต้องตีความ ซึ่งทั้งศาลในประเทศที่เป็นสมาชิกของ OECD เช่น ประเทศออสเตรเลีย<sup>16</sup> ออสเตรีย<sup>17</sup> แคนาดา<sup>18</sup> ฝรั่งเศส<sup>19</sup> เยอรมนี<sup>20</sup> เนเธอร์แลนด์<sup>21</sup> ญี่ปุ่น<sup>22</sup>

<sup>16</sup> Thiel v. F.C.T ( 1990 ) 90 A.T.C. 4717, p. 4723 ( High Court of Australia ).

<sup>17</sup> VfGH 15 March ( 1990 ), B 758f/88 ( Austria-Portugal ).

<sup>18</sup> Crown Forest Industries Ltd. v. The Queen ( 1995 ) D.T.C. 6305, 6309.

<sup>19</sup> Arrighi de Casanova, concl. CE 13 October 1999, no. 190083, 8<sup>th</sup> and 9<sup>th</sup> s-s, Ministre C/SA Banque FRANÇAIS de l' Orient, RJF 12/99, p. 940. CE, 8<sup>th</sup> and 9<sup>th</sup> s-s, 13 October 1999, no. 191191, no. 191191, SA Diebold Courtage ( Concl. ) DF no. 52,1999, 948, no. A card, concl.

<sup>20</sup> RFH RStB1. 417 ( 1934 ) ( 1928 Model Convention and Commentary of the League of Nations ), BStB1. III 24 and 27 ( 1966 ), BStB1. II 531 ( 1973 ), BStB1. II 616 and 618 ( 1974 ), BStB1. II 417 and 419 ( 1985 ), BStB1. II 261 ( 1996 ).

<sup>21</sup> 2 September 1992, BNB 1992/379 ( Supreme Court ), 9 December 1998, BNB 1999/267 ( Supreme Court ), November 2000, BNB 2001/19 ( Supreme Court ).

<sup>22</sup> 11 June 1982, 29-1 Chomu Geppo 144, Tokyo District Court.

สหราชอาณาจักร<sup>23</sup> สหรัฐอเมริกา<sup>24</sup> เบลเยียม<sup>25</sup> เดนมาร์ก<sup>26</sup> นิวซีแลนด์<sup>27</sup> และประเทศที่มีได้เป็นสมาชิกของ OECD เช่น อินเดีย<sup>28</sup> เป็นต้น ประเทศเหล่านี้ต่างเห็นพ้องต้องกันว่า อนุสัญญาต้นแบบ OECD และคำอธิบาย เป็นสิ่งที่มีความสำคัญมากในการนำมาช่วยอธิบายความในอนุสัญญาภาษีซ้อน ทั้งนี้ จากแนวทางการใช้อุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายของนานาประเทศที่ผู้เขียนได้ศึกษามาพบว่า การที่ประเทศใดมีระบบการยอมรับนับถือกฎหมายระหว่างประเทศตามทฤษฎีเอกนิยม Monist หรือทวินิยม Dualist ไม่ได้เป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้เกิดความแตกต่างของการนำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมาปรับใช้เลย ประเทศที่ยึดทฤษฎีเอกนิยม เช่น ญี่ปุ่น สหรัฐอเมริกา เนเธอร์แลนด์ หรือประเทศที่ยึดถือทฤษฎีทวินิยม เช่น สหราชอาณาจักร ออสเตรเลีย ออสเตรีย แคนาดา เป็นต้น ต่างก็นำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมาปรับใช้คล้ายกัน

อย่างไรก็ดี แม้ศาลในต่างประเทศจะพยายามปรับใช้อุสัญญาต้นแบบและคำอธิบาย เมื่อต้องตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ก็ยังไม่เป็นที่ชัดเจนว่าศาลใช้ฐานทางกฎหมายใดอ้างเพื่อใช้เอกสารดังกล่าว เพราะอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายนั้นไม่มีผลผูกพันทางกฎหมายใด ๆ ที่จะบังคับให้ศาลต้องปรับใช้ ทั้งประเทศที่เป็นสมาชิกของ OECD และประเทศที่ไม่เป็นสมาชิกประเด็น

<sup>23</sup> Sun Life Assurance v. Pearson ( 1987 ) S.T.C. 461, p. 510, IRC. Commerzbank A.G. ( 1990 ) S.T.C. 285, p. 298.

<sup>24</sup> U.S. v. A.L. Burbank & Co. ( 1975 ) 525 F 2<sup>nd</sup>. 9 ( U.S. Court of Appeals, 2<sup>nd</sup> Circuit ), U.S. v. Lincoln First Bank ( 1980 ) 80-1 U.S.T.C. 9, p. 231.

<sup>25</sup> 10 March 1975, B.T.R. 15, p. 20 ( Cour d' Appel of Brussels ), 28 May 1993, FJF, no. 94/25 ( Cour d' Appel of Brussels ).

<sup>26</sup> Texaco Den Mark Inc. v. Ministry of Taration, Supreme Administrative Court, 18 December 1992 ( 1993 ) 7 TfS 34.

<sup>27</sup> C.I.R. v. E.R. Squibb & Sons ( N.Z. ) Ltd. ( 1992 ) N.Z.T.C. 9, 146 pp. 9, 155 ( Court of Appeal ).

<sup>28</sup> 30 of 1999 238 ITR 296 ( AAR ), 9 of 1995 ITR 377 ( AAR ).

หนึ่ง และปัญหาที่ว่าอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายที่นำมาใช้นั้นใช้แบบเป็นพลวัต ( Dynamic ) กล่าวคือ ปรับใช้อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายฉบับล่าสุดเมื่อเกิดกรณีต้องตีความ หรือใช้แบบไม่เป็นพลวัต ( Static ) กล่าวคือ ใช้อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายฉบับที่รัฐคู่สัญญานำมาพิจารณาเมื่อมีการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน ก็เป็นอีกประเด็นหนึ่งที่ยังสงสัยอยู่

ประเด็นแรก ศาลจะอ้างฐานทางกฎหมายใดมาสนับสนุน เมื่อเห็นว่าการตีความตามอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายเหมาะสม และตรงกับเจตนารมณ์ที่แท้จริงของภาคีที่สุด ประเด็นนี้อาจแยกได้เป็น 2 แนวทาง แนวทางหนึ่งเห็นว่าอาศัยข้อ 3 (2) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ว่า “เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น” บริบทที่ว่านี้ต้องตีความอย่างกว้างให้สามารถนำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมาปรับใช้ได้ด้วย ในขณะที่อีกแนวทางหนึ่งเห็นว่า การอ้างอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายต้องอาศัยฐานทางกฎหมายระหว่างประเทศนั้นคือ กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ ซึ่งเป็นกฎเกณฑ์ที่สามารถปรับใช้ได้กับทุกสนธิสัญญา แต่จะปรับใช้เข้ากับมาตราใดนั้นก็ยังมีความเห็นไม่ตรงกันอีก ฝ่ายหนึ่งเห็นว่า ควรปรับเข้ากับมาตรา 31 อีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่า ปรับได้กับมาตรา 32 จะเหมาะสมที่สุด ซึ่งในมาตรา 31 ก็มีหลักการที่นักกฎหมายมีความเห็นต่าง ๆ กันไปตามที่ได้นำเสนอไปในบทที่ 3

ผู้เขียนมีความเห็นว่า ฐานทางกฎหมายที่ประเทศไทยอาจอ้างได้เพื่อนำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายใช้ตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนก็คือ อ้างตามกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศอันมีที่มาจากจารีตประเพณีนั้นคือ หลักการชี้แจงเตรียมร่างสนธิสัญญา (Travaux Préparatoires ) มาช่วยพิจารณา ซึ่งหลักเกณฑ์นี้จะแตกต่างกับหลักเกณฑ์ตามอนุสัญญากรุงเวียนนาอยู่บ้างในเรื่องลำดับการปรับใช้ อนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ ให้ปรับใช้มาตรา 32 ซึ่งบัญญัติถึงการพิจารณางานเตรียมร่างสนธิสัญญา เพื่อเป็นการยืนยันความหมายตามมาตรา 31 หรือเพื่อใช้ตีความเมื่อใช้มาตรา 31 แล้ว เกิดผลประหลาด หรือกำกวม หรือไม่ชัดเจนเท่านั้น จะใช้มาตรา 32 โดด ๆ โดยไม่พิจารณามาตรา 31 ไม่ได้ แต่เมื่อพิจารณาแนวทางปฏิบัติของศาลระหว่างประเทศก่อนการจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนา ๙ ( ตามที่ผู้เขียนเสนอไว้ในบทที่ 2 ) ไม่พบว่า เป็นเช่นนั้น งานเตรียมร่างสนธิสัญญาจะไม่ปรับใช้เพียงกรณีศาลเห็นว่าความหมายธรรมดาเป็นที่ชัดเจนแล้ว หมายความว่า ศาลจะปรับใช้วิธีการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดา

เป็นจุดเริ่มต้น หากไม่ชัดเจนจึงใช้วิธีการอื่น ซึ่งรวมถึงการพิจารณางานเตรียมร่างสนธิสัญญา ในขณะที่อนุสัญญากรุงเวียนนาวางหลักให้ปรับใช้วิธีการในมาตรา 31 ก่อน ซึ่งวิธีการในมาตรา 31 มีทั้งหลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดา ในความหมายพิเศษ การตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา การตีความโดยค่านิ่งบริบท ( ภาคนวก ด้วบท อารัมภบท ความตกลงข้างเคียงที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญา ) การตีความโดยค่านิ่งถึงการปฏิบัติภายหลังของรัฐ ฯลฯ ซึ่งมีอยู่หลากหลายวิธีการ ประกอบกับแนวทางการตีความของศาลระหว่างประเทศ ภายหลังอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ มีผลบังคับใช้ ก็ยังไม่เป็นที่เด็ดขาดว่า ศาลใช้มาตรา 32 เพราะได้ใช้มาตรา 31 แล้วแต่ไม่เป็นผล แต่ศาลมักจะปรับใช้ทั้งมาตรา 31 และ 32 ไปพร้อมกัน เพื่อค้นหาความหมายที่แท้จริง ดังนั้น ลำดับการใช้มาตรา 31 ก่อนมาตรา 32 จึงไม่ควรเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศแต่อย่างใด ด้วยแนวปฏิบัติของศาลระหว่างประเทศและศาลภายในเช่น สหรัฐอเมริกาแล้ว งานเตรียมร่างสนธิสัญญาจึงควรได้รับการพิจารณาไปพร้อมกับหลักการตีความอื่น ๆ และควรได้รับการพิจารณาลำดับหลังจากการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดาไม่เป็นผลเท่านั้น สำหรับประเทศไทย หลักเกณฑ์การตีความโดยพิจารณางานเตรียมร่างสนธิสัญญาจึงมีผลผูกพันประเทศในฐานะจารีตประเพณีระหว่างประเทศด้วย แต่ลำดับการใช้มาตรา 31 ก่อนมาตรา 32 ไม่ผูกพันประเทศไทย แต่อาจผูกพันประเทศที่เป็นสมาชิกของอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ที่ต้องผูกพันทุกพันธกรณี

อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายนั้น ส่วนใหญ่ประเทศไทยใช้ต้นแบบของ OECD มีเพียงส่วนน้อยที่ใช้อนุสัญญาต้นแบบขององค์การสหประชาชาติ สิ่งที่เป็นตัวชี้ให้เห็นถึงความเป็นงานเตรียมร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของอนุสัญญาต้นแบบเหล่านี้ที่ชัดเจนที่สุดก็คือ ในหลาย ๆ ข้อบท “ลอก” อนุสัญญาต้นแบบมาทั้งหมด จึงเป็นการแสดงให้เห็นว่าอนุสัญญาต้นแบบมีอิทธิพลในการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นอย่างมาก อย่างไรก็ตามหลักกฎหมายพยานหลักฐานของไทยแล้ว อนุสัญญาต้นแบบซึ่งไม่มีผลผูกพันประเทศไทยเหล่านี้ ผู้อ้างประโยชน์จากอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายเหล่านี้ต้องนำสืบด้วย

นอกจากการอ้างฐานกฎหมายตามมาตรา 32 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ในฐานะจารีตประเพณีระหว่างประเทศแล้ว มีปัญหาต่อไปว่า ประเทศไทยจะอาศัยหลักอื่นในการปรับใช้ได้หรือไม่ ผู้เขียนขอวิเคราะห์ดังนี้

1) หลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดา หากพิจารณาการปรับใช้ของศาลระหว่างประเทศแล้ว หลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดา มักเป็นความหมายที่คนธรรมดาเข้าใจได้ หรือความหมายตามพจนานุกรม ซึ่งไม่ได้มีความหมายพิเศษใด ๆ ตรงกันข้ามกับอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบาย ซึ่งส่วนใหญ่จะมีความหมายไปตามภาษาของภาษีระหว่างประเทศ (International Tax Language ) ดังนั้น อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายจึงปรับใช้กับหลักการนี้ไม่ได้

2) หลักการตีความโดยคำนึงถึงบริบท บริบทตามอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ นั้น หมายความรวมถึงตัวบท อารัมภบท ภาคผนวก ความตกลงข้างเคียงที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญาอันเป็นที่ยอมรับของภาคีอื่น ๆ

อนุสัญญาต้นแบบคงไม่ได้เป็นตัวบท อารัมภบท หรือภาคผนวกของอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ที่จะต้องพิจารณาก็คือ อนุสัญญาต้นแบบจะถือเป็นความตกลงที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญา หรือเป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญาหรือไม่ กรณีนี้ไม่ปรากฏว่าประเทศไทยเคยทำความตกลงให้นำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมาใช้ตีความข้อบทในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ประการใด ทั้งไม่มีความตกลงข้อใด หรือภาคผนวก หรืออารัมภบท หรือความตกลงข้างเคียงที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญาใดเลยที่บัญญัติให้นำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมาใช้ตีความ จึงเหลือข้อพิจารณาเพียงว่าอนุสัญญาต้นแบบจะเป็น “เอกสารใด ๆ ของภาคีฝ่ายหนึ่งหรือหลายฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับการทำสนธิสัญญานั้น และได้รับการยอมรับโดยภาคีอื่น ๆ ว่าเป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญา” หรือไม่ ข้อนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงที่ว่า ทั้งประเทศคู่ภาคีและประเทศไทยต่างยอมรับเอาอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมาพิจารณาในฐานะที่เป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่ ซึ่งเป็นเรื่องที่ต้องพิสูจน์ และเป็นเรื่องที่ยาก



3) หลักการตีความโดยคำนึงความตกลงและแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐ และกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่ปรับใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคี

นับตั้งแต่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน ผู้เขียนยังไม่พบว่า ประเทศไทยมีการทำความตกลงระหว่างประเทศใด ให้นำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมาปรับใช้ตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนั้น จึงไม่มีความตกลงภายหลังนี้ ส่วนแนวทางปฏิบัติภายหลังของรัฐนี้ จะต้องเป็นแนวทางปฏิบัติทั้งประเทศไทยและต่างประเทศร่วมกันในการปรับใช้อนุสัญญาต้นแบบมาใช้ตีความ ซึ่งเป็นเรื่องที่ต้องสืบถึงข้อเท็จจริงว่า ประเทศคู่สัญญาก็มีแนวทางปฏิบัติทำนองเดียวกันนี้ด้วย จึงจะนำอนุสัญญาต้นฉบับและคำอธิบายมาปรับใช้ได้ ส่วนจะถือว่าอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายเป็นกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่ใช้ระหว่างภาคีได้หรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่าประเทศไทยไม่เคยมีการยอมรับอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายในการตีความจนถึงขนาดเป็น “กฎเกณฑ์” แห่งกฎหมายระหว่างประเทศได้

4) หลักการตีความตามความหมายพิเศษ

ปัญหาเรื่องความหมายพิเศษนั้น เป็นเรื่องที่ต้องนำสืบถึงความหมายพิเศษที่มีอยู่ หากคู่ความเห็นว่าถ้อยคำที่ใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนมีความหมายพิเศษ ก็อาจนำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมาอธิบายความหมายพิเศษนี้ได้ แต่ก็ใช้ได้เฉพาะถ้อยคำที่มีความหมายพิเศษเท่านั้น แต่ในอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายไม่ได้อธิบายไว้แต่เพียงความหมายพิเศษ ดังนั้น การใช้อธิบายต้นแบบและคำอธิบายตามหลักนี้อาจมีข้อจำกัดอยู่บ้าง

นอกจากนี้ยังมีอีกวิธีการหนึ่งที่ศาลอาจนำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายรายมาตรา มาปรับใช้ได้ก็คือ การที่อนุสัญญาต้นแบบเป็นต้นแบบของการร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของนานาประเทศ ซึ่งปัจจุบันอนุสัญญาภาษีซ้อนมีมากกว่า 2,000 ฉบับทั่วโลกแล้ว ประกอบกับศาลหลายประเทศทั้งประเทศที่เป็นภาคีของ OECD และประเทศที่มีได้เป็นภาคี ต่างก็นำคำอธิบายรายมาตราของอนุสัญญาต้นแบบมาช่วยตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน แนวทางปฏิบัติของรัฐเช่นนี้แสดงให้เห็นถึงการยอมรับหลักการในอนุสัญญาต้นแบบว่าเป็นกฎหมาย ( Opinio Juris ) ไม่มากนักน้อย



ดังนั้น จึงมีความเป็นไปได้ หากคู่ความในคดีอาจพิสูจน์ให้ศาลเห็นถึงความเป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศของอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายดังกล่าวได้ เพราะแนวทางปฏิบัติของรัฐทั้งหลายสะท้อนให้เห็นถึงความเป็นจารีตประเพณีของหลักการในอนุสัญญาต้นแบบเหล่านั้น แต่ก็เป็นการพิสูจน์ที่ค่อนข้างยากพอสมควรทีเดียว

#### 4.4 การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทย

##### 4.4.1 ผู้มีอำนาจตีความ

เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นอนุสัญญาที่มีผลกระทบต่อผู้เกี่ยวข้อง 3 ฝ่าย คือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี กรมสรรพากร และองค์กรอุทธรณ์กับศาล ดังนั้น ผู้ที่ต้องตีความอนุสัญญาจึงหนีไม่พ้นบุคคลเหล่านี้ จะต่างกันเพียงผลผูกพันของการตีความเท่านั้น

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนได้แก่ ผู้ที่จะต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามกฎหมายไทย และอาจมีสิทธิได้รับการขจัดปัญหาความซ้ำซ้อนในการเสียภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล แต่ต้องประกอบไปด้วย 2 เงื่อนไข นั่นคือ เป็นผู้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามกฎหมายไทยในประการแรก และภาษีเงินได้ที่ต้องเสียนั้นเป็นเงินได้ที่อาจปรับได้กับเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน บุคคลเหล่านี้อาจเป็นผู้ตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในเบื้องต้น ซึ่งไม่มีผลผูกพันอะไร เป็นแต่เพียงการตีความเพื่อคำนวณภาษีของตนในการนำส่งกรมสรรพากร กรณีเป็นที่สงสัยผู้เสียภาษีอาจตีความเอง หรือหารือกับกรมสรรพากรเพื่อตีความข้อสงสัยในอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ได้ ในขั้นนี้อาจไม่ถือว่าเป็นการตีความสนธิสัญญา แต่เป็นการปรับใช้สนธิสัญญาแก่เงินได้ของตนมากกว่า

กรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจในการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนร่วมกับกระทรวงการต่างประเทศ และเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงในอนุสัญญาภาษีซ้อน การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงมีทั้งที่มีผลผูกพันตามกฎหมายและไม่มีผลผูกพัน

การตีความของกรมสรรพากรที่มีผลผูกพันตามกฎหมายได้แก่ กฎหมายลำดับรอง ที่ออกโดยกรมสรรพากร เช่น คำสั่งกรมสรรพากร ประกาศกรมสรรพากร หรือประกาศอธิบดี กรมสรรพากร ฯลฯ อย่างไรก็ตาม ลักษณะของการออกกฎหมายลำดับรองเหล่านี้ มักไม่มีลักษณะ เป็นการตีความ แต่การตีความจะปรากฏอยู่ในผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ตีความได้แก่ เจ้าพนักงาน ประเมินภาษีอากร และการออกข้อหารือภาษีอากร ซึ่งข้อหารือภาษีอากรเองไม่ผูกพันผู้ที่ขอหารือ แต่เป็นแนวทางให้ผู้หารือเสียภาษีตามความเห็นของกรมสรรพากร ซึ่งผู้เสียภาษีอาจไม่เห็นด้วย และเสียภาษีตามที่ตนเห็นว่าถูกต้องก็ได้ แต่ในที่สุดกรมสรรพากรอาจโต้แย้งการเสียภาษีที่ไม่เป็น ไปตามข้อหารือ และนำไปสู่การนำเสนอข้อพิพาทไปยังคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือศาล

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์นี้ มีผลผูกพันผู้เสียภาษีและกรม สรรพากร ทั้งนี้ เป็นไปตามประมวลรัษฎากร และหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยนี้ ก็อาจ อุทธรณ์ไปยังศาลภาษีอากรก็ได้

องค์กรสุดท้ายที่มีหน้าที่ตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนก็คือ ศาลภาษีอากร และศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรตามลำดับ ซึ่งมีผลผูกพันคู่ความ ในบางประเทศกำหนดให้ศาลปกครองทำ หน้าที่พิจารณาคดีภาษีอากร ซึ่งผู้เขียนเห็นด้วยอย่างยิ่ง เพราะคดีที่คู่ความฝ่ายหนึ่งเป็นรัฐนั้นค่อนข้าง ยากที่เอกชนจะนำพยานหลักฐานฝ่ายรัฐมาพิสูจน์ในศาล ซึ่งใช้ระบบการพิจารณาคดีแบบกล่าวหาได้ ประกอบกับศาลยุติธรรมในระบบกล่าวหานี้ มีข้อจำกัดอยู่พอสมควรในการนำกฎหมายแห่ง กฎหมายระหว่างประเทศ ซึ่งไม่ได้บัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษรมาใช้ เพราะอยู่ภายใต้ กฎหมายพยานหลักฐานที่ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้ว หากนำคดีภาษีอากรเข้าสู่การพิจารณาของศาล ปกครอง ซึ่งใช้ระบบการดำเนินคดีแบบไต่สวน ศาลสามารถเรียกเอกสารพยานหลักฐานมาสืบได้ ด้วยตนเอง คู่ความฝ่ายที่เป็นเอกชนน่าจะได้รับความเป็นธรรมขึ้น อย่างไรก็ตาม คดีภาษีอากรเป็น เรื่องที่ค่อนข้างเฉพาะทาง การใช้ศาลปกครองอาจมีข้อจำกัดถึงความรู้ของศาลในกฎหมายภาษี อากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน

#### 4.4.2 วิเคราะห์คำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน

ผู้เขียนได้รวบรวมคำพิพากษาศาลฎีกาเท่าที่ปรากฏในหนังสือรวบรวมคำพิพากษาศาลฎีกาและเว็บไซต์ของกรมสรรพากร พบว่าตั้งแต่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับแรกกับประเทศสวีเดน และใช้บังคับปี พ.ศ. 2505 ถึงปี พ.ศ. 2548 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ตัดสินเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนมีเพียง 16 ฉบับ<sup>29</sup> โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีปัญหาการตีความมากที่สุดคืออนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น และข้อบทที่มีปัญหาส่วนใหญ่คือ เรื่องสถานประกอบการถาวร และค่าสิทธิ นอกจากนี้ ยังมีข้อหาหรือภาษีอากรของกรมสรรพากรอีกจำนวนมากที่วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับข้อบทในอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่จะไม่กล่าวถึงมากนักเพราะเป็นการตีความที่ไม่มีผลผูกพันทั้งตัวผู้เสียภาษีและศาล

##### 4.4.2.1 การตีความข้อบทเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร

ข้อบทเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรนั้น เป็นเรื่องที่มีปัญหาในทางปฏิบัติมากที่สุด ศาลฎีกาได้เคยวินิจฉัยไว้หลายคดี คดีหนึ่งที่สมควรนำมาศึกษาเกี่ยวกับวิธีการตีความของศาล ก็คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3895/2525 วินิจฉัยวางหลักไว้ว่า

---

<sup>29</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3895/2525 ( ญี่ปุ่น ), คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3867/2531 ( ญี่ปุ่น ), คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2478/2532 ( สวีเดน ), คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5766-5767/2534 ( สวีเดน ), คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4043/2535 ( เนเธอร์แลนด์ ), คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4099/2535 ( เนเธอร์แลนด์ ), คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1009/2539 ( ญี่ปุ่น ), คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 ( เบลเยียม ), คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1445/2541 ( ญี่ปุ่น ), คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2651/2544 ( อินเดีย ), คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7260/2544 ( เบลเยียม ), คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8327/2544 ( เบลเยียม ), คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 483/2546 ( ออสเตรเลีย ), คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4812/2547 ( เดนมาร์ค ), คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3935/2548 ( ญี่ปุ่น ), และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3936/2548 ( ญี่ปุ่น )

เมื่อบริษัท นิซโซ-อิวาย จำกัด (ประเทศญี่ปุ่น) ได้ทำสัญญาขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยโดยโจทก์ลงชื่อในสัญญาเป็นผู้ขายในฐานะตัวแทน โจทก์จึงเป็นตัวแทนของบริษัท นิซโซ-อิวาย จำกัด(ประเทศญี่ปุ่น) ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้จากการขายสินค้า โจทก์จึงไม่ใช่เป็นเพียงลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อของบริษัท นิซโซ-อิวาย จำกัด(ประเทศญี่ปุ่น) เท่านั้น โจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายสินค้าตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะอย่างยิ่ง บริษัท นิซโซ-อิวาย จำกัด (ประเทศญี่ปุ่น) มีหุ้นอยู่ในห้างฯ โจทก์ 99.5%โจทก์จึงมีฐานะเป็นตัวแทนตามกฎหมายประกอบธุรกิจแต่บางส่วนให้กับบริษัท นิซโซ-อิวายจำกัด (ประเทศญี่ปุ่น) อันถือได้ว่าเป็น "สถานประกอบการถาวร" ตามอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฯ ลงวันที่ 1 มีนาคม 2506 ข้อ 2.1 (ฎ) มิใช่เป็นแต่นายหน้าตัวแทนค้าต่าง หรือตัวแทนอื่น ๆ ที่มีสถานภาพเป็นอิสระอย่างแท้จริง ซึ่งกระทำการแต่เพียงเป็นสื่อกลางระหว่างผู้ขายในต่างประเทศกับลูกค้าในประเทศไทยตามอนุสัญญา ฯ ข้อ 2.1 (ฎ) (5) โจทก์จึงไม่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีตามอนุสัญญาดังกล่าว ข้อ 3.1

คดีนี้มีข้อบทในอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-ญี่ปุ่น พ.ศ. 2505 ที่เป็นปัญหาในเบื้องต้นดังนี้

ข้อ 2.1 ในอนุสัญญานี้ เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น...

(ฎ) คำว่า "สถานประกอบการถาวร" หมายถึง สถานธุรกิจประจำ ซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมด หรือแต่บางส่วน

(1) คำว่าสถานประกอบการถาวรรวมถึงสถานจัดการ สาขา สำนักงาน โรงงาน โรงงานช่างฝีมือ คลังสินค้า เหมืองแร่ เป็นต้น หรือสถานที่อื่นที่ใช้ในการชุดเอาทรัพยากรขึ้นมา

(5) นายหน้า ตัวแทนค้าต่าง หรือตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระอย่างแท้จริง ซึ่งกระทำการแต่เพียงเป็นสื่อกลางระหว่างวิสาหกิจหนึ่งของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง กับ ผู้ที่จะเป็นลูกค้าในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น จะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจนั้น

ศาลฎีกาเห็นว่า กรณีนี้ไม่เป็นไปตามข้อ 2.1 (ฎ) (5) แต่เป็นไปตามข้อ 2.1 (ฎ) เพราะบริษัทนิซโซ-อิวาย ( ประเทศไทย ) โจทก์ลงชื่อในสัญญาเป็นผู้ขายในฐานะตัวแทนของบริษัทนิซโซ-อิวาย ( ประเทศญี่ปุ่น ) โดยเฉพาะอย่างยิ่ง บริษัทนิซโซ-อิวาย ( ประเทศญี่ปุ่น ) มีหุ้นอยู่ในห้างโจทก์ถึง 99.5% โจทก์จึงมีฐานะเป็นตัวแทนตามกฎหมาย ประกอบธุรกิจบางส่วนให้กับบริษัทนิซโซ-อิวาย ( ประเทศญี่ปุ่น )

ด้วยความเคารพต่อคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ เพียงแต่เหตุผลที่ว่า บริษัทต่างประเทศมีหุ้นอยู่ในบริษัทไทยถึงร้อยละ 99.5 ศาลฎีกาก็ด่วนสรุปว่า บริษัทไทยเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศตามข้อ 2.1 (ฎ) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-ญี่ปุ่น พ.ศ. 2505 โดยที่ไม่พิจารณาข้อ 2.1 (ฎ) (6) ที่ว่า “ข้อเท็จจริงที่ว่า บริษัทหนึ่งเป็นผู้อยู่ในอาณาเขตของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง หรือดำเนินการค้าหรือธุรกิจ<sup>๑</sup>ในอาณาเขตของรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น ( ไม่ว่าโดยทางสถานประกอบการถาวรหรือทางอื่น ) โดยข้อเท็จจริงเพียงเท่านั้น ไม่ถือว่าเป็นเหตุทำให้บริษัทย่อยเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทใหญ่” จะเห็นว่าข้อ 2.1 (ฎ) (6) นี้ขัดกับคำพิพากษาของศาลฎีกาในคดีนี้อย่างชัดเจน

กรณีนี้ หากศาลฎีกานำกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศมาปรับใช้ จะพบว่าหลักการตีความโดยพิจารณาถึงบริบท จะแสดงให้เห็นถึงความหมายที่แท้จริงของภาคี บริบทที่ว่านี้ก็คือนัยในข้อ 2.1 (ฎ) (6) ที่ห้ามมิให้พิจารณาเพียงแต่ข้อเท็จจริงที่บริษัทแม่ดำเนินการค้า หรือธุรกิจโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร คือ บริษัทลูกที่อยู่อีกประเทศหนึ่ง แล้วสรุปว่าบริษัทแม่นั้นมีสถานประกอบการถาวรในประเทศนั้น และในประเด็นนี้ ถ้าศาลฎีกานำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 1963 ซึ่งเป็นฉบับที่ประเทศไทยใช้เป็นต้นแบบในการเจรจาทำความตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนกับญี่ปุ่น ก็จะมีคำ



อธิบายเช่นเดียวกันว่า ข้อเท็จจริงเพียงว่า บริษัทหนึ่งเป็นบริษัทลูกของอีกบริษัทหนึ่ง ไม่อาจถือว่าบริษัทลูกเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทแม่ เพราะการจะเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนได้ ต้องได้ข้อเท็จจริงว่าตัวแทนดังกล่าวจะต้องมีสถานภาพไม่เป็นอิสระจากบริษัทแม่ กล่าวคือ บริษัทลูกจะต้องรับฟังคำสั่งในการประกอบกิจการโดยไม่มีอำนาจตัดสินใจใด ๆ อย่างอิสระ

จากคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ จึงเป็นตัวอย่างหนึ่งที่แสดงให้เห็นถึงการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยไม่คำนึงถึงบริบท จนทำให้ความหมายที่ได้นั้นเป็นการขัดต่อตัวบท จึงเป็นที่มาที่ทำให้กรมสรรพากรขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยปัญหาดังกล่าว และคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรออกคำวินิจฉัยที่ 2/2526 เกี่ยวกับหลักเกณฑ์การพิจารณาความเป็นอิสระของนายหน้าหรือตัวแทนที่ไม่เข้ามาตรา 76 ทวิ และมีความสอดคล้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนทำให้เกิดความชัดเจนขึ้น

ต่อมามีคำพิพากษาวินิจฉัยเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน โดยศาลวินิจฉัยในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2478/2532 วางหลักว่า โจทก์มิได้มีอำนาจทั่วไปในการเจรจาและตกลงทำสัญญาต่าง ๆ แทนบริษัทต่างประเทศ ( สวีเดน ) เป็นปกติวิสัย โจทก์จึงไม่เป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศนั้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-สวีเดน ซึ่งมีความชัดเจนและถูกต้องตามหลักการมากขึ้น

#### 4.4.2.2 การตีความข้อบทเกี่ยวกับกำไรจากธุรกิจ

กำไรจากธุรกิจมักจะมีปัญหาไปพร้อมกันกับสถานประกอบการถาวร กล่าวคือ เมื่อใดที่ศาลวินิจฉัยว่าวิสาหกิจต่างประเทศมีเงินได้ผ่านสถานประกอบการถาวรแล้ว ก็จะมีปัญหาขึ้นมาทันทีว่าเงินได้นั้นเป็นกำไรจากธุรกิจหรือไม่ เพราะถ้าเป็นกำไรจากธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวร เงินได้นั้นก็ต้องเสียภาษีในประเทศไทยนั่นเอง คำพิพากษาศาลฎีกาที่เป็นปัญหาในข้อบทเกี่ยวกับกำไรจากธุรกิจฉบับหนึ่งก็คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1445/2541 ซึ่งตัดสินว่า



“...ปัญหาวิวินิจฉัยประการต่อไปมีว่า เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีจากเงินกำไรสุทธิของบริษัทนิติเมน จำกัดประเทศไทยที่ เกิดจากการประกอบธุรกิจในประเทศไทยจำนวน 41,144,422.89 บาท ที่โจทก์แสดงไว้ในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเอกสารหมายเลข 1 แผ่นที่ 204 และกำไรสุทธิจำนวน 15,675,881.43 บาท ที่เจ้าพนักงานตรวจพบหรือไม่ เห็นว่า แม้จะฟังว่าบริษัทนิติเมน จำกัด ประเทศไทยซึ่งเป็นวิสาหกิจในประเทศไทย จะได้กำไรจากการขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยโดยตรง มิได้ขายโดยผ่านโจทก์ซึ่งเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามที่โจทก์อ้างซึ่งตามอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศไทย เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ เอกสารหมายเลข จ. 5 และ จ. 10 รัฐบาลไทยไม่อาจบังคับภาษีอากรเงินกำไรนั้น ตามความในข้อ 3 แห่งอนุสัญญาดังกล่าวก็ตาม แต่ในวันเดียวกันกับผู้แทนรัฐบาลไทยกับผู้แทนประเทศไทยได้ลงนามในอนุสัญญาดังกล่าวนั้น ผู้แทนรัฐบาลไทยได้ทำหนังสือที่ (1603) 6279/2506 ลงวันที่ 1 มีนาคม 2506 ถึงผู้แทนรัฐบาลญี่ปุ่น และผู้แทนรัฐบาลญี่ปุ่นได้ทำหนังสือที่ 201/38 ลงวันที่ 1 มีนาคม ค.ศ. 1963 ถึงผู้แทนรัฐบาลไทยตามเอกสารหมายเลข จ. 5 และ จ. 10 แผ่นที่ 36 ถึง 43 หนังสือทั้งสองฉบับดังกล่าวผู้แทนรัฐบาลทั้งสองประเทศแสดงความเข้าใจเกี่ยวกับการตีความ และการปฏิบัติให้เป็นไปตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ตามเอกสารหมายเลข จ. 5 และ จ. 10 แผ่นที่ 1 ถึงแผ่นที่ 35 โดยเฉพาะสำหรับข้อ 3 วรรค 1 ทั้งประเทศไทยและประเทศไทยมีความเข้าใจและตีความตรงกันโดยในวรรค 4 ของหนังสือทั้งสองฉบับมีข้อความเหมือนกันว่า ในการใช้บทของวรรค 1 ของข้อ 3 เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่อาจ

(ก) ถือว่ากำไรที่ปวงอันเกิดขึ้นจากกิจกรรมเช่นที่สถานประกอบการถาวรได้ประกอบอยู่โดยปกติเกิดจากสถานประกอบการถาวรนั้นและ

(ข) ถือว่ากำไรที่ปวงอันเกิดขึ้นจากกิจกรรมซึ่งสถานประกอบการถาวรสามารถปฏิบัติได้เกิดจากสถานประกอบการถาวรนั้น เว้นไว้แต่จะพิสูจน์ได้ตรงกันข้าม แต่ทั้งนี้เพียงเท่าที่กำไรนั้นมาจากแหล่งภายในรัฐผู้ทำสัญญานั้นเท่านั้น

โดยที่หนังสือทั้งสองฉบับข้างต้นทำขึ้นโดยผู้แทนรัฐบาลไทยและผู้แทนรัฐบาลญี่ปุ่นโดยทั้งสองประเทศต่างให้สัญญาต่อกันว่า จะตีความและปฏิบัติการให้เป็นไปตามอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้ ในข้อต่างๆ ที่ระบุไว้นั้นตรงกัน จึงมีลักษณะเป็นสัญญาว่าด้วยการเว้นภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำกับรัฐบาลญี่ปุ่น มีผลใช้บังคับได้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ตามหนังสือรับรองของกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ เอกสารหมายเลข จ. 1 แผ่นที่ 1 โจทก์ได้รับหนังสือรับรองประกอบธุรกิจ คือ บัญชี ค. หมวด 1 (1) การค้าส่งสินค้าทุกชนิดในประเทศไทย (2) การค้าสินค้าส่งออกทุกชนิด (3) การค้าปลีกสินค้าเครื่องจักร เครื่องกล และเครื่องมือ 3 (1) การประกอบธุรกิจบริการรับจ้างติดตั้งซ่อมและให้คำปรึกษาแนะนำด้านเทคนิคเกี่ยวกับเครื่องจักร เครื่องกลและเครื่องมือ ทั้งโจทก์เป็นสาขาของบริษัทนิจีเมน จำกัด ประเทศญี่ปุ่น ตามหนังสือของโจทก์ที่ระบุว่าโจทก์เป็นสาขากรุงเทพ เอกสารหมายเลข ล. 1 แผ่นที่ 214 ประกอบกับนายชาโตรุ ทานาเบ้ ผู้รับมอบอำนาจของโจทก์ตามหนังสือมอบอำนาจเอกสารหมายเลข ล.1 แผ่นที่ 57 ได้ให้การต่อนางชลลดาเจ้าพนักงานของจำเลยตามเอกสารหมายเลข ล. 1 แผ่นที่ 122 ถึงแผ่นที่ 123ว่า โจทก์มีรายได้ส่วนหนึ่งจากการที่สำนักงานใหญ่ขายสินค้าโดยตรงให้ลูกค้าในประเทศไทยซึ่งมีบริษัทนิจีเมน (ประเทศไทย) จำกัด เป็นตัวแทนแล้ว การที่บริษัทนิจีเมน จำกัด ประเทศญี่ปุ่นขายสินค้าแก่ลูกค้าในประเทศไทยโดยตรง แล้วแบ่งเงินรายได้ให้แก่โจทก์เช่นนี้เห็นว่าเชื่อว่า สินค้าที่บริษัทนิจีเมน จำกัด ประเทศญี่ปุ่น จำหน่ายให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยดังกล่าว เป็นสินค้าชนิดเดียวกับที่โจทก์ได้จำหน่ายในประเทศไทย จึงฟังได้ว่า การที่บริษัทนิจีเมน จำกัด ประเทศญี่ปุ่นขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยโดยตรงหรือโดยมีบริษัทนิจีเมน (ประเทศไทย) จำกัด เป็นตัวแทนนั้นเป็นกิจกรรมเช่นที่โจทก์ได้ประกอบอยู่โดยปกติและโจทก์สามารถปฏิบัติได้ในประเทศไทย ดังนั้นแม้เงินกำไรที่พิพาทกันในคดีนี้เป็นกำไรที่บริษัทนิจีเมน จำกัด ประเทศญี่ปุ่น ได้มาจากการขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยโดยตรง ไม่ได้ขายสินค้าโดยผ่านโจทก์ ซึ่งเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย แต่เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่า เงินกำไรที่บริษัทนิจีเมน จำกัด ประเทศญี่ปุ่น ได้จากการขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยโดยตรงนั้นเป็นกิจกรรมเช่นที่โจทก์ซึ่งเป็นสถานประกอบการถาวรได้ประกอบอยู่โดยปกติ และโจทก์สามารถปฏิบัติได้ จึงถือว่าการที่พิพาทกันเป็นกำไรที่เกิดจากโจทก์ตามความในวรรค 4 ของหนังสือทั้งสองฉบับดังกล่าว

ประกอบกับข้อ 3 วรรค 1 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นฯ เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ เอกสารหมาย จ. 5 และ จ. 10 โจทก์จึงต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคสอง เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินภาษีจากกำไรสุทธิดังกล่าวอุดหนุนของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น”

คำพิพากษานี้เป็นกรณีการขัดแย้งกันระหว่าง 2 หลักการสำคัญในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ในกรณีที่วิสาหกิจหนึ่งมีสำนักงานอันเป็นสถานประกอบการถาวรในรัฐอื่น ๆ ด้วย หลักการ 2 หลักที่กล่าวถึงนี้ คือ หลัก Attribution และหลัก Force of Attraction

หลัก Attribution นั้น มีที่มาจากอนุสัญญาต้นแบบฉบับของ OECD<sup>30</sup> หลักการนี้ยึดถือความเป็นอิสระของหน่วยทางธุรกิจ เมื่อแยกวิสาหกิจหนึ่งออกเป็นสาขา จะต้องแยกรายรับรายจ่ายของสาขาออกเป็นอิสระจากกัน ดังนั้น ตามหลัก Attribution การที่วิสาหกิจหนึ่งมีสำนักงานใหญ่อยู่ในประเทศ A ได้ตั้งสำนักงานสาขาที่ประเทศ B และ C ต้องถือเสมือนหนึ่งว่าเป็นคนละบริษัทกัน ( แม้ในทางกฎหมายจะถือเป็นบริษัทเดียวกันก็ตาม ) การจัดทำบัญชีรายรับรายจ่ายทั้ง A B และ C ต้องแยกกัน ดังนั้น เงินได้ของสาขาที่เกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจของสาขาโดยตรงจึงไม่เป็นรายได้ของสำนักงานใหญ่ ในทางกลับกันการที่สำนักงานใหญ่ประกอบธุรกิจโดยตรงกับลูกค้า แม้ลูกค้าจะสามารถติดต่อกับสำนักงานสาขาที่อยู่ใกล้กับตนมากกว่าได้ก็ตาม เงินได้ที่ลูกค้าจ่ายให้กับสำนักงานใหญ่โดยตรงกรณีนี้ จึงไม่เป็นเงินได้ของสำนักงาน

<sup>30</sup> อนุสัญญาต้นแบบฉบับของ OECD ข้อ 7 วรรคแรก บัญญัติว่า “เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากเงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น”

สาขาที่อยู่ใกล้กับลูกค้านั้น ตามอนุสัญญาต้นฉบับใช้คำว่า “เงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการนั้น”

ส่วนหลัก Force of Attraction นั้น มีที่มาจากอนุสัญญาต้นแบบฉบับขององค์การสหประชาชาติ<sup>31</sup> โดยตรงกันข้ามกับหลักแรก กล่าวคือ หลักการนี้ยึดถือตามหลักกฎหมายที่ว่าสำนักงานใหญ่กับสำนักงานสาขาในแ่งกฎหมายแล้วต้องถือว่าเป็นนิติบุคคลเดียวกัน เพราะไม่มีการจัดตั้งเป็นบริษัทขึ้นใหม่ แม้ตามหลักการทางบัญชีจะแยกกันคนละบัญชีก็ตาม แต่สุดท้ายสาขาก็ต้องนำกำไรของสาขาไปเป็นกำไรของสำนักงานใหญ่อยู่ดี ดังนั้น การที่ลูกค้าติดต่อกับสำนักงานใหญ่ และทำสัญญาซื้อขายสินค้า หรือบริการ หรือกิจกรรมทางธุรกิจกับสำนักงานใหญ่โดยตรง เงินได้ที่สำนักงานใหญ่ได้รับต้องถือเป็นเงินได้ของสำนักงานสาขาที่อยู่ใกล้กันด้วย เพราะถือว่าเป็นกิจกรรมทางธุรกิจที่สำนักงานสาขาสามารถทำได้ ประเด็นนี้จึงเกิดปัญหาขึ้นเมื่อสำนักงานสาขาอยู่คนละประเทศกับสำนักงานใหญ่ เงินได้ที่สำนักงานใหญ่ได้รับโดยตรงจากลูกค้าจึงเป็นเงินได้ของสำนักงานสาขาในประเทศที่ลูกค้าอยู่ด้วย

---

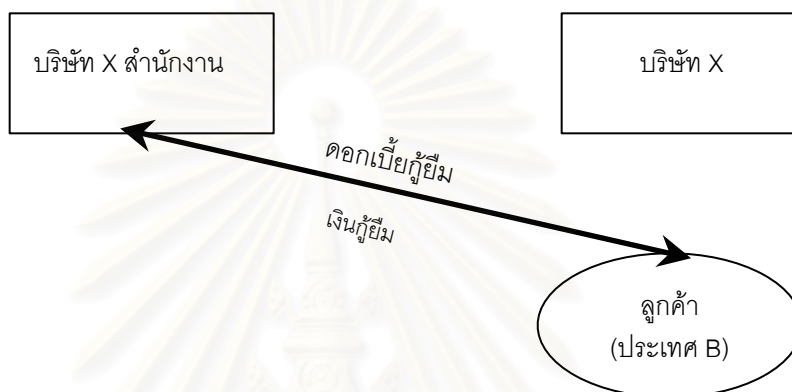
<sup>31</sup> อนุสัญญาต้นฉบับขององค์การสหประชาชาติ ข้อ 7 วรรคแรก บัญญัติว่า “เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากเงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น แต่ต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็น

ก) ของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น

ข) การขายในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น ซึ่งของ หรือสินค้าเช่นเดียวกับ หรือคล้ายกับชนิดที่ขายผ่านสถานประกอบการถาวรนั้น หรือ

ค) กิจกรรมทางธุรกิจอื่นที่กระทำในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น ซึ่งเป็นชนิดเดียวกับ หรือคล้ายกับชนิดที่ประกอบการผ่านสถานประกอบการถาวร”

ยกตัวอย่างเช่น บริษัท X มีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในประเทศ A ประกอบธุรกิจให้กู้ยืมเงิน และบริษัท X มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่ที่ประเทศ B ด้วยการที่ลูกค้าในประเทศ B กู้ยืมเงินโดยตรงกับสำนักงานใหญ่โดยไม่ติดต่อกับสาขา และจ่ายดอกเบี้ยให้กับสำนักงานใหญ่โดยตรง ตามแผนภาพ



ดังนั้น ดอกเบี้ยที่ลูกค้าจ่ายให้กับสำนักงานใหญ่โดยตรงเมื่อปรับหลัก Force of attraction กับกรณีนี้ เงินได้ค่าดอกเบี้ยของสำนักงานใหญ่จึงเป็นเงินได้ของสำนักงานสาขาในประเทศ B ด้วย

อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับญี่ปุ่นเมื่อปี พ.ศ. 2506 นั้น ใช้อนุสัญญาต้นแบบฉบับของ OECD สืบเนื่องจากข้อความ บัญญัติว่า

“เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากเงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น”

จะเห็นว่าข้อความเหมือนกันกับอนุสัญญาต้นแบบฉบับของ OECD ซึ่งยังไม่เคยได้รับการแก้ไขในข้อหานี้ตั้งแต่ฉบับปี ค.ศ. 1977 เป็นต้นมาจนปัจจุบัน



คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1445/2541 ตามข้างต้นนี้หากนำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายฉบับของ OECD ตามที่ผู้เขียนได้ยกมาอธิบายดังกล่าวมาปรับใช้แล้ว ศาลต้องปรับใช้หลัก Attribution แก่คดีซึ่งมีผลให้บริษัทนิจีเมน (ประเทศไทย) ไม่ต้องนำกำไรของบริษัท นิจีเมน (ประเทศญี่ปุ่น) มาเป็นกำไรของตนเพื่อเสียภาษี ซึ่งตามหลักการแล้วต้องเป็นเช่นนี้ แต่การที่ศาลได้นำหนังสือเกี่ยวกับการตีความที่ผู้แทนรัฐบาลไทยและผู้แทนรัฐบาลญี่ปุ่นทำขึ้นโต้ตอบกันเพื่อการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน (ซึ่งไม่ได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา) ให้เป็นไปตามหลัก Force of Attraction ปัญหาว่า การที่ศาลตีความเช่นนี้เป็นการปฏิบัติที่สอดคล้องกับกฎหมายระหว่างประเทศและกฎหมายภายในหรือไม่

ผู้เขียนมีความเห็นว่า ปัญหาี้ควรแยกพิจารณาออกเป็น 2 ประเด็นด้วยกัน ประเด็นแรกคือ หนังสือโต้ตอบดังกล่าวมีผลผูกพันประเทศไทยให้ต้องปฏิบัติตามหรือไม่ และประเด็นที่สองคือ หนังสือโต้ตอบดังกล่าวมีผลใช้บังคับได้ในประเทศไทยหรือไม่

ประเด็นแรก ตามหลักกฎหมายระหว่างประเทศแล้ว หนังสือโต้ตอบระหว่างผู้แทนรัฐบาลไทยและผู้แทนรัฐบาลญี่ปุ่นไม่ถือว่าเป็นสนธิสัญญา เนื่องจากข้อความในหนังสือโต้ตอบดังกล่าวไม่มีข้อความใดที่แสดงถึงการแสดงเจตนาตกลงระหว่างรัฐเลย จึงไม่เข้าองค์ประกอบของสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ แต่ถือได้ว่าการแสดงเจตนาของรัฐเช่นนี้เป็น การกระทำฝ่ายเดียว (Unilateral Act) ซึ่งมีผลผูกพันรัฐที่แสดงเจตนาได้ เทียบเคียงจากคดี Nuclear Test<sup>32</sup> ซึ่งออสเตรเลียกับนิวซีแลนด์ ได้เสนอคำฟ้องต่อศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ ให้ศาลวินิจฉัยว่าการทำการทดลองอาวุธนิวเคลียร์ของฝรั่งเศสเป็นการละเมิดกฎหมายระหว่างประเทศและขอให้ศาลมีคำสั่งให้ฝรั่งเศสหยุดโครงการทดลองอาวุธนิวเคลียร์ต่อไป เพราะเกรงว่าประเทศตนจะได้รับผลกระทบ หลังจากที่ศาลได้พิจารณาแถลงการณ์ของประธานาธิบดีฝรั่งเศสที่ประกาศโดยทั่วไปว่า ฝรั่งเศสมีความตั้งใจจะหยุดการทดลองอาวุธนิวเคลียร์โดยไม่มีเงื่อนไขหลังจากที่ได้ทำการทดลองใน ค.ศ. 1974 แล้ว ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้วินิจฉัยเมื่อปี ค.ศ. 1974 ว่า พันธกรณีทางกฎหมายที่รัฐมีอยู่นั้นสามารถเกิดขึ้นได้แม้จะเป็นการกระทำฝ่ายเดียว

<sup>32</sup> I.C.J. Reports (1974), pp. 253-528.



หากรัฐได้ออกประกาศหรือแถลงการณ์แสดงเจตนาว่าจะผูกพันเช่นนั้น จึงทำให้ประกาศหรือแถลงการณ์เช่นนั้นมิผลในทางกฎหมายที่ทำให้รัฐอื่นเชื่อถือได้ เมื่อออสเตรเลียและนิวซีแลนด์ได้รับการตอบสนองจากฝรั่งเศสเช่นนี้แล้ว จึงถือว่าไม่มีข้อพิพาทเกิดขึ้น

ดังนั้นจึงต้องถือว่า การแสดงเจตนาเพื่อการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นโดยผ่านทางหนังสือตอบโต้ดังกล่าวต่างก็มีผลผูกพันรัฐทั้งสองในฐานะเป็นการกระทำฝ่ายเดียว ที่มีการตอบสนองแล้ว อย่างไรก็ตามก็ยังคงเป็นเรื่องที่น่าคิดอยู่ว่า ข้อความที่ปรากฏในหนังสือโต้ตอบฉบับดังกล่าวขัดกับหลักการในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่หนังสือโต้ตอบโต้แย้งถึงเช่นนี้ ข้อความที่ขัดกันควรมีผลบังคับได้หรือไม่ ซึ่งหลักการที่ขัดกันนี้ไม่อาจใช้ร่วมกันไปได้เลย และทางปฏิบัติในการทำความตกลงเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน รัฐที่เจรจาทำความตกลงจะต้องเลือกหลักการใดหลักการหนึ่งเท่านั้น จะใส่ทั้งสองหลักเข้าไปในอนุสัญญาเดียวกันไม่ได้

ประเด็นที่สอง เมื่อพิจารณาผลบังคับของหนังสือโต้ตอบในประเทศไทยแล้ว ในส่วนของกรมสรรพากรหนังสือโต้ตอบดังกล่าวอาจใช้บังคับได้เนื่องจาก กรมสรรพากรต้องปฏิบัติตามคำสั่งของรัฐบาลอยู่แล้ว แต่หากหนังสือโต้ตอบนี้เข้าสู่การพิจารณาของศาลไทย ผู้เขียนมีความเห็นว่า ศาลไม่ผูกพันที่จะต้องตีความตามหนังสือโต้ตอบระหว่างผู้แทนรัฐบาลทั้งสองประเทศ เพราะเหตุว่าหนังสือโต้ตอบดังกล่าวไม่ได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา และในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการพิจารณากฎหมายของศาล ศาลจะพิจารณาเฉพาะพระราชบัญญัติหรือกฎหมายที่อยู่ในลำดับศักดิ์เดียวกัน และพระราชกฤษฎีกาเท่านั้น กฎหมายลำดับรองที่มีศักดิ์ต่ำกว่าพระราชกฤษฎีกาศาลจะไม่รับพิจารณา ดังนั้น กรณีหนังสือตอบโต้ซึ่งไม่ใช่สนธิสัญญา และไม่ได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเช่นนี้ ศาลจึงไม่ควรรับพิจารณาเช่นกัน ซึ่งกรณีในต่างประเทศก็เคยมีคำตัดสินในทำนองเดียวกันนี้ในศาลฎีกาของประเทศเนเธอร์แลนด์<sup>33</sup> ว่าหนังสือโต้ตอบหรือหนังสือแลกเปลี่ยนที่ไม่ได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษานี้ไม่ผูกพันศาล

<sup>33</sup> 29 September 2000, BNB 2000/16 ( Supreme Court of the Netherlands )

คดีนี้จึงเป็นอีกคดีหนึ่งที่ผู้เขียนเห็นว่าคำพิพากษาของศาลไม่สอดคล้องกับ กฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศโดยศาลเสียงไม่พิจารณางานเตรียมร่าง อนุสัญญาภาษีซ้อนกล่าวคือ อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบาย ซึ่งจะช่วยยืนยันความหมายของ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและญี่ปุ่นในข้อบทที่เป็นปัญหาดังกล่าวได้

#### 4.4.2.3 การตีความข้อบทเกี่ยวกับค่าสิทธิ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3867/2531 บริษัทฮอนชูเปเปอร์จำกัดซึ่งเป็น บริษัทตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศได้ส่งผู้เชี่ยวชาญของตนเข้ามาให้ความช่วยเหลือทาง เทคนิคแก๊จโทก์ ในการผลิตกระดาษกราฟท์และกระดาษอื่น ๆ ตามสัญญาที่บริษัทได้ทำไว้กับ โจทก์ โดยส่งผู้เชี่ยวชาญเข้ามาประจำอยู่ในประเทศไทย และบริษัทนี้ได้รับค่าธรรมเนียมในการให้ ความช่วยเหลือจากโจทก์ การให้ความช่วยเหลือดังกล่าวแก๊จโทก์มิได้เป็นการประกอบกิจการของ บริษัท ฮอนชูเปเปอร์ จำกัด ในประเทศไทยแต่ประการใด แต่เป็นการให้ความช่วยเหลือแก๊จโทก์ ในการประกอบกิจการของโจทก์เอง กรณีจึงไม่อาจถือได้ว่าบริษัท ฮอนชูเปเปอร์ จำกัด ประกอบ กิจการในประเทศไทยโดยมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการใน ประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ แต่บริษัท ฮอนชูเปเปอร์ จำกัด เป็นบริษัทที่ตั้ง ขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (3) ที่จ่ายจากประเทศไทยให้บริษัทนี้ เพราะเงินดังกล่าวเป็นค่าสิทธิตามความหมาย ของอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โจทก์จึงมีหน้าที่เสีย ภาษีหัก ณ ที่จ่าย นำส่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 (2), 45 ประกอบอนุสัญญาฯ ดังกล่าว ข้อ ข (1) และ (2)

ตามคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ เป็นกรณีพิพาทกันในเรื่องค่าแห่งสิทธิ ตามข้อ 8 (2) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-ญี่ปุ่น ซึ่งบัญญัติว่า “ค่าสิทธิ” หมายถึง ค่าสิทธิหรือ เงินอื่นใดที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร แบบแผน กรรมวิธี และ สูตรลับ เครื่องหมายการค้า หรือทรัพย์สินอื่นที่คล้ายคลึงกัน ฯลฯ ในขณะที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจประเทศไทยจัดเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าว บัญญัติไว้ดังนี้

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น...” เงินได้พึงประเมินในกรณีนี้คือเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ซึ่งมาตรา 40 (3) ได้บัญญัติประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้ดังนี้ “(3) ค่าแห่งกู้ยืม ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพันธกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล”

จะเห็นได้ว่า นิยามคำว่า “ค่าสิทธิ” ในอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวข้างต้นมีความหมายกว้างกว่านิยามตามมาตรา 40 (3) เพราะค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อน นอกจากจะหมายถึงค่าลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ความลับทางการค้า ซึ่งได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายไทยแล้ว ยังรวมถึงแบบแผน กรรมวิธี หรือทรัพย์สินอย่างอื่นที่คล้ายคลึงกัน คำว่า “ทรัพย์สินอย่างอื่นที่คล้ายคลึงกัน” สมควรแปลความตามหลักกฎหมายความชนิดเดียวกัน หรือตามสุภาษิตละตินที่ว่า Eiusdem Generis กล่าวคือ ทรัพย์สินอย่างอื่นจะต้องมีลักษณะคล้ายคลึงกับลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร แบบแผน กรรมวิธี และสูตรลับ เครื่องหมายการค้า ตามถ้อยคำเฉพาะที่อยู่ข้างหน้านั้นเอง จะเป็นทรัพย์สินอย่างอื่นในความหมายกว้างไม่ได้ เช่นเดียวกับคำว่า “สิทธิอย่างอื่น” ตามมาตรา 40 (3) ก็ต้องมีความหมายไปในทางเดียวกันกับคำเฉพาะที่อยู่ข้างหน้านั้นคือเป็นสิทธิที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับค่าแห่งกู้ยืม ค่าแห่งลิขสิทธิ์ ดังนั้น คำว่า “สิทธิอย่างอื่น” ควรหมายถึงสิทธิ เช่น สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า หรือสิทธิที่ผู้ให้สิทธิจะต้องมีสิทธิหวงกันและมีความเป็นเจ้าของในระดับที่คล้ายคลึงกับลิขสิทธิ์หรือกู้ยืม แต่ไม่ควรครอบคลุมถึงการส่งผู้เชี่ยวชาญมาให้คำแนะนำ และควบคุมกรรมวิธีและแบบแผนในการผลิตกระดาษตราพัดและกระดาษอื่น ๆ ซึ่งในกรณีนี้เคยมีคำพิพากษาศาลฎีกาเคยตัดสินไว้ดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 994/2531 โจทก์ว่าจ้างบริษัท เดอะคอมมอนเวลท์ อินดัสเตรียลแก๊ส (บริษัท ซี.ไอ.จี. จำกัด) ในการให้บริการทางวิศวกรรม มีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับการก่อสร้างโรงงาน ออกแบบแปลนโรงงานสำรวจสถานที่ตั้งโรงงาน และจะต้องนำเครื่องจักรเก่าจากต่างประเทศมาปรับปรุงให้ใช้งานได้กับโรงงานของโจทก์ และเมื่อติดตั้งเครื่องจักรโรงงานแล้วต้องทำการฝึกวิศวกรไทยของโจทก์ให้รู้จักใช้เครื่องจักรด้วย โดยโจทก์จะต้อง

จ่ายค่าบริการทางวิศวกรรมเป็นการตอบแทนการทำงานของเจ้าหน้าที่ของบริษัท ซี.ไอ.จี. จำกัด แม้เจ้าหน้าที่ของบริษัท ซี.ไอ.จี. จำกัด จะมีความรู้ความชำนาญทางด้านวิศวกรรมเป็นพิเศษ โจทก์จึงว่าจ้างมาขยายโรงงาน รวมทั้งได้ให้ความรู้ทางเทคนิคก็ตามก็หาทำให้ความรู้ทางวิศวกรรมของเจ้าหน้าที่ของบริษัท ซี.ไอ.จี. จำกัด กลายเป็นการให้ข้อมูลในกรรมวิธีในการผลิตสินค้า อันจะทำให้เป็นค่าแห่งสิทธิไปไม่ เงินค่าตอบแทนที่โจทก์จ่ายให้กับบริษัท ซี.ไอ.จี. จำกัด จึงเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระวิศวกรรม ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3923/2531 เงินค่าตอบแทนที่โจทก์จ่ายให้บริษัท

ด. นิติบุคคลต่างประเทศเป็นค่าบริการในการที่บริษัท ด. เป็นผู้ดำเนินการออกแบบแปลนและแผนผังในการสร้างโรงงานผลิตเม็ดพลาสติกให้โจทก์ รวมทั้งการติดตั้งเครื่องจักรด้วย โดยไม่ปรากฏว่าบริษัท ด. ได้ให้เทคโนโลยีอย่างใดแก่โจทก์ มิใช่เป็นเงินค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) แต่ถือได้ว่าเป็นเงินค่าบริการทางด้านวิศวกรรมอันเป็นวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) ซึ่งหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 ตามมาตรา 70(4)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4043/2535 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่

4099/2535 โจทก์ประกอบธุรกิจสำรวจขุดเจาะและผลิตน้ำมันปิโตรเลียม แต่โจทก์ไม่สามารถขุดเจาะน้ำมันได้ด้วยตนเอง จึงได้ทำสัญญากับบริษัท เซลล์อินเตอร์ เนชั่นแนล ปิโตรเลียม มาสตาเปส บี.วี. จำกัด (เอส. ไอ. พี. เอ็ม.) ซึ่งเป็นศูนย์กลางข้อมูลในทางวิทยาการในด้านการขุดเจาะน้ำมันอันเป็นธุรกิจที่โจทก์ประกอบการอยู่ โดยโจทก์มีสิทธิที่จะใช้ความรู้ในทางวิทยาการของ เอส. ไอ. พี. เอ็ม. ในการประกอบธุรกิจเท่านั้น ห้ามนำเอาความรู้ในทางวิทยาการไปเปิดเผย โดยโจทก์ต้องจ่ายค่าตอบแทนให้ เอส.ไอ.พี.เอ็ม. ดังนั้น เงินที่โจทก์จ่ายให้ เอส. ไอ. พี. เอ็ม. ตามสัญญา จึงเป็นเงินค่าสิทธิตามที่กำหนดในอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ ซึ่งโจทก์มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ในเมื่อโจทก์มิได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระภาษี ตามป.ร.ก. มาตรา 70 (2)



คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4812/2547 บริษัท ก. ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของ ประเทศเดนมาร์ก ได้ทำสัญญาให้บริการด้านการตลาดแก่โจทก์ โดย ข้อสัญญากำหนดให้บริษัท ก. ต้องจัดเตรียมและจัดหาคำแนะนำ ให้ความช่วยเหลือและให้บริการเกี่ยวกับการบริหารงาน ทั่วไป การบริหารและเจรจาต่อรองทางด้านสัญญา การเลือกตัวแทนจำหน่ายและความสัมพันธ์กับ ตัวแทนจำหน่าย การ ส่งเสริมด้านการตลาดและการขายที่เกี่ยวกับการนำเข้าสู่สินค้า การจัดซื้อ การจำหน่าย การโฆษณา และการขายสินค้าให้แก่โจทก์ ลักษณะการให้บริการและความช่วยเหลือ ด้านการบริหารและการตลาดจะต้องจัดทำโดยบริษัท ก. ในสำนักงานต่าง ๆ นอกประเทศไทยผ่านทาง จุลสาร หนังสือแสดงรายการสินค้า เอกสารประกอบและโฆษณาการขาย คู่มือการปฏิบัติงาน และการบริหาร การโต้ตอบโดยทางโทรศัพท์ โทรสารและจดหมายและวิธีการ สื่อสารอื่น และการ ให้บริการจะรวมถึงการให้ คำแนะนำด้านความสัมพันธ์กับตัวแทนจำหน่ายและการบริหารสัญญา การให้คำแนะนำด้านการจัดจำหน่ายและการพาณิชย์ วิธีการบริหารและการปกครอง บริการด้าน ข่าวสารและข้อมูล โดยบรรดาเอกสาร คู่มือและข้อมูลซึ่งอาจสื่อสารหรือในกรณีซึ่งจัดทำขึ้นโดย บริษัท ก. เนื่องจากการให้บริการ จะตกเป็นทรัพย์สินของโจทก์ จึงเป็นสัญญาที่บริษัท ก. ตกกลง ให้คำแนะนำและคำปรึกษาเรื่องการบริหารการเงิน และการตลาดให้แก่โจทก์ อันเป็นการรับ ทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่โจทก์ ซึ่งเป็นสัญญาจ้างทำของ ตามประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ มาตรา 587 และไม่ปรากฏว่ามีการให้ใช้สิทธิในกรรมวิธี สูตร หรือสิทธิ ในการ ประกอบกิจการอันเป็นความลับแต่อย่างใด แม้การจ่ายค่าตอบแทนตามสัญญาจะกำหนดให้คิด ค่าตอบแทนในอัตราร้อยละของยอดขายสินค้าที่ให้โจทก์เป็นตัวแทนจำหน่าย แต่บริษัท ก. ก็มีได้ให้ สิทธิแก่โจทก์เป็นตัวแทนขายสินค้าที่มีชื่อตราสินค้าหรือผูกขาดยี่ห้อสินค้าค้าต่างๆ แต่ผู้เดียว เพราะโจทก์ก็เคยได้รับแต่งตั้งให้เป็นตัวแทนจำหน่าย สินค้าของบริษัทอื่นโดยสั่งซื้อสินค้าจากผู้ ผลิตโดยตรง และได้รับแต่งตั้งจากผู้ผลิตหรือเจ้าของเครื่องหมายการค้า ให้เป็นตัวแทนจำหน่าย ด้วย การที่โจทก์เป็นตัวแทนจำหน่ายของบริษัท ก. จึงมิใช่ค่าให้ใช้สิทธิแห่งเครื่องหมายการค้า หรือค่าแห่งสิทธิอย่างอื่นในลักษณะทำนองเดียวกับค่าแห่งก๊อวิลล์หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์ ตามประ มวลรัฐฎากร มาตรา 40 (3) และตามข้อสัญญาก็มิได้มีการตกลงที่จะถ่ายทอดความรู้และ ประสบการณ์พิเศษซึ่งต้องไม่เปิดเผยต่อสาธารณชนอันเป็นวิทยาการเพื่อให้โจทก์นำไปใช้ จึง มิใช่เป็นการให้ใช้ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทาง อุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือ วิทยาศาสตร์ อันเป็นค่าสิทธิตามที่ระบุไว้ในข้อ 12 วรรคสอง แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่ง

ประเทศไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศเดนมาร์ก เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัฐภาการในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และทุน เงินค่าบริการจึงเป็นค่าตอบแทนตามสัญญาจ้างทำของและเป็นกำไรจากธุรกิจที่บริษัท ก. ซึ่งประกอบกิจการในต่างประเทศและไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยได้รับจากโจทก์ ตามข้อ 7 แห่งอนุสัญญาดังกล่าว ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 โจทก์จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร.

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 994/2531 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3923/2531 วินิจฉัยไว้ในกรณีในประเทศไทยไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับต่างประเทศจึงวินิจฉัยเฉพาะแต่ถ้อยคำในมาตรา 40(3) โดยศาลเห็นว่า การให้บริการให้ความรู้ทางวิศวกรรม การออกแบบแบบแปลนโรงงานไม่ใช่ค่าสิทธิตามมาตรา 40(3) ส่วนคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4043/2535 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4099/2535 นั้นแสดงให้เห็นถึงสิทธิอย่างอื่นอันมีลักษณะทำนองเดียวกับลิขสิทธิ์ เพราะ ผู้ให้สิทธิมีสิทธิหวงกันไว้ด้วย คำพิพากษาศาลฎีกาทั้งสามอาจยอมรับได้ในแนววินิจฉัย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4812/2547 ได้วางหลักการวินิจฉัยเรื่องค่าสิทธิตามมาตรา 40(3) ไว้ดีมากในข้อความที่ว่า “การที่โจทก์เป็นตัวแทนจำหน่ายของบริษัท ก. จึงมิใช่ค่าให้ใช้สิทธิแห่งเครื่องหมายการค้า หรือค่าแห่งสิทธิอย่างอื่นในลักษณะทำนองเดียวกับค่าแห่งก๊อตวิลล์หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3)” ข้อความนี้เป็นไปตามหลัก Ejusdem Generic ตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น กล่าวคือ ค่าแห่งสิทธิสิทธิอย่างอื่นต้องมีลักษณะทำนองเดียวกับค่าแห่งก๊อตวิลล์หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์นั่นเอง

อย่างไรก็ดี ด้วยความเคารพต่อคำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 3867/2531 การที่ศาลตัดสินว่า “...บริษัทฮอนชูเปเปออร์ จำกัด เป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ที่จ่ายจากประเทศไทยให้บริษัทนี้ เพราะเงินได้ดังกล่าวเป็นค่าสิทธิตามความหมายของอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน...” และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4812/2547 ในข้อความที่ว่า “...การที่โจทก์เป็นตัวแทนจำหน่ายของบริษัท ก. จึงมิใช่ค่าให้ใช้สิทธิ



แห่งเครื่องหมายการค้า หรือค่าแห่งสิทธิอย่างอื่นในลักษณะทำนองเดียวกับค่าแห่งก๊อติวิลล์หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) และตามข้อสัญญาาก็ได้มีการตกลงที่จะถ่ายถอดความรู้และประสบการณ์พิเศษซึ่งต้องไม่เปิดเผยต่อสาธารณชนอันเป็นวิทยาการเพื่อให้โจทก์นำไปใช้ จึงมิใช่เป็นการให้ใช้ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทาง อุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือวิทยาศาสตร์ อันเป็นค่าสิทธิตามที่ระบุไว้ในข้อ 12 วรรคสอง แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งประเทศไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศเดนมาร์ก เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และทุน...” เป็นการเห็นได้อย่างชัดแจ้งว่าศาลนำความหมายของค่าแห่งสิทธิในอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้ตีความซึ่งเป็นความหมายอย่างกว้าง

การตีความเงินได้ดังกล่าวให้ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีได้ โดยอาศัยความหมายตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ทั้ง ๆ ที่หากไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว เงินได้ดังกล่าวอาจไม่ตรงกับนิยามในมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร และประเทศไทยไม่อาจอ้างอำนาจตามกฎหมายภายในจัดเก็บภาษีได้ อันขัดต่อความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีความประสงค์ลดความซ้ำซ้อนในภาษีเงินได้ ซึ่งการมีอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวไม่มีวัตถุประสงค์เพิ่มภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีแต่อย่างใด ประกอบกับเป็นการตีความขัดกับประมวลรัษฎากร มาตรา 3 ซึ่งบัญญัติว่า “บรรดารัษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้ จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนี้ได้คือ..

...(2) ยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญา หรือตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ...

ตามมาตรา 3 บัญญัติให้ยกเว้นภาษีโดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา ในการนี้จึงได้มีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ( ฉบับที่ 18 ) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 บัญญัติให้ยกเว้นภาษีอากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้ หรือจะได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศ จะเห็นว่าตามประมวลรัษฎากรและพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวมีวัตถุประสงค์อย่างชัดแจ้งว่าให้ยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร ไม่ได้เป็นการเพิ่มภาระภาษี

ดังนั้น การตีความของศาลฎีกาในคดีนี้ จึงเป็นการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไม่คำนึงถึงเจตนาที่แท้จริงของภาคีอันปรากฏอยู่ในความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของภาคี ศาลยึดติดกับวิธีการตีความตามตัวอักษร โดยไม่คำนึงถึงความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของภาคี ทำให้เกิดผลประหลาดขึ้น

ปัญหาการตีความเรื่องค่าสิทธินี้อาจมีผู้แย้งว่า หากใช้ความหมายคำว่าค่าสิทธิตามความหมายในกฎหมายภายในแล้ว จะทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้เข้าคลังจำนวนมาก เพราะค่าสิทธินั้นถือเป็นเงินได้ประการหนึ่งที่กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บจากบริษัทต่างประเทศได้ค่อนข้างเยอะจึงใช้วิธีการตีความเสมือนเป็นการอุดช่องว่างของกฎหมาย ปัญหานี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า เป็นปัญหาเชิงนโยบายของรัฐ และทางแก้ของปัญหานี้ไม่ควรใช้วิธีการตีความให้เป็นการขยายความกฎหมายภาษีอากร ซึ่งโดยหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรแล้วต้องตีความโดยเคร่งครัดไม่ให้เกิดภาวะภาษีเกินกว่ากฎหมายให้อำนาจไว้ และในกรณีที่เป็นข้อสงสัยควรตีความให้เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี<sup>34</sup> ดังนั้น จะตีความขยายความให้เป็นผลร้ายแก่ผู้เสียภาษีไม่ได้ ทางแก้ไขปัญหาที่ถูกต้องควรเป็นการแก้ไขประมวลรัษฎากรให้มีความหมายกว้างเท่ากับหรือมากกว่าถ้อยคำในอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงจะถูกต้องและเป็นผลดีแก่ประเทศไทยในการไม่ถูกฟ้องร้องเป็นคดีระหว่างรัฐ และอาจนำมาสู่ความรับผิดชอบของรัฐตามหลักกฎหมายระหว่างประเทศได้ อย่างไรก็ตามการแก้ไขด้วยวิธีนี้ก็อาจถูกโต้แย้งเช่นคดี Melford ในแคนาดาที่เคยกล่าวไว้ในบทที่ 3 ก็อาจเป็นไปได้ แต่ผู้เขียนก็ยังเห็นว่าการแก้ไขกฎหมายเป็นวิธีที่ดีกว่าการตีความกฎหมายโดยผิดหลักการและไม่ชอบด้วยความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนเช่นนี้

ทางแก้ไขที่ดูจะมีผลอีกทางหนึ่งก็คือ การตีความให้เงินได้ที่ไม่เข้าข่ายคำว่าค่าสิทธิตามความหมายในมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจก็อาจได้ แต่ทั้งนี้จะต้องปรากฏว่าวิสาหกิจนั้นต้องมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ซึ่งกรณีนี้ก็อาจมีข้อจำกัดอยู่บ้าง แต่ก็มิได้ผิดหลักการ เพราะอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ให้อำนาจเก็บภาษีได้ ทั้ง

<sup>34</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “การตีความกฎหมายภาษีอากร”, **ดุลพินิจ**, เล่ม 3 ปีที่ 51 ( กันยายน-ธันวาคม 2547 ), หน้า 45.

เงินได้ดังกล่าวอาจถือเป็นเงินได้อย่างอื่นตามที่ประมวลรัษฎากรให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีไว้ปรากฏอยู่ในมาตรา 40 (8) นั้นเอง

#### 4.4.3 วิเคราะห์การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของกรมสรรพากร

กรมสรรพากรนั้น จะตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในรูปของข้อหาหรือภาษีอากรซึ่งไม่มีผลผูกพันผู้เสียภาษีให้ต้องปฏิบัติตาม แต่ถือว่าเป็นแนวทางปฏิบัติของพนักงานกรมสรรพากรให้ยึดถือปฏิบัติตามในการจัดเก็บภาษีอากร ผู้เขียนขอยกตัวอย่างข้อหาหรือภาษีอากรที่น่าสนใจเพื่อศึกษาถึงทิศทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของกรมสรรพากรว่าเป็นเช่นไร ดังนี้

การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของกรมสรรพากรบางข้อหาหรือจะพบว่า กรมสรรพากรมักจะไม่ให้เหตุผลของถ้อยคำที่เป็นปัญหามากนัก แต่จะสรุปข้อเท็จจริงแล้วปรับข้อกฎหมายในทันที เช่น สมาคมวอลเลย์บอลนานาชาติ ซึ่งมีสถานะเป็นนิติบุคคลของสวิสเซอร์แลนด์ ได้รับเงินค่าสมัครนักกีฬาจากบริษัทไทย กรมสรรพากรเห็นว่า เงินค่าสมัครดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นกำไรจากธุรกิจตามข้อ 7 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสวิสเซอร์แลนด์<sup>35</sup> จะเห็นว่ากรมสรรพากรไม่ได้ให้เหตุผลว่า เงินค่าสมัครนักกีฬาดังกล่าว เหตุใดจึงเป็นกำไรจากธุรกิจอีกกรณีหนึ่ง การที่รัฐวิสาหกิจไทยแต่งตั้งบริษัทของประเทศศรีลังกาเป็นตัวแทนจำหน่ายสินค้าของตน และรัฐวิสาหกิจไทยได้จ่ายค่าตอบแทนให้บริษัทดังกล่าว กรมสรรพากรตอบข้อหาหรือว่าเงินได้ค่าตอบแทนดังกล่าวถือเป็นกำไรจากการพาณิชย์ หรือกำไรจากธุรกิจตามข้อ 7 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับศรีลังกา<sup>36</sup> ตัวอย่างอีกกรณีหนึ่งเป็นเรื่องค่าลิขสิทธิ์ การที่บริษัทอินเดียได้ขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้แก่บริษัทไทย จะถือเป็นค่าแห่งสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับอินเดียหรือไม่ กรมสรรพากรตอบข้อหาหรือว่า ค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์เข้าลักษณะเป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ค่าตอบแทนในการใช้โปรแกรม ซึ่งรวม

<sup>35</sup> ข้อหาหรือภาษีอากรเลขที่ กค 0706/10748 ลงวันที่ 7 พ.ค. 2546

<sup>36</sup> ข้อหาหรือภาษีอากรเลขที่ กค 0706/1281 ลงวันที่ 9 ก.พ. 2547

ถึงค่าติดตั้ง ค่าฝึกอบรม วิธีการใช้โปรแกรม ค่าปรับแต่งโปรแกรมตามความต้องการของลูกค้า ค่าทำออฟเดทโปรแกรม และค่าปรึกษาแนะนำทางโทรสาร จึงเข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ถือเป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 แห่งอนุสัญญาฉบับดังกล่าว จะเห็นว่าข้อหาหรือฉบับนี้ก็ได้อธิบายว่าค่าแห่งสิทธิตามข้อ 12 มีความหมายอย่างไร<sup>37</sup>

การที่กรมสรรพากรไม่ได้อธิบายเหตุผลในการวินิจฉัยว่าเงินได้ต่าง ๆ เหตุใดจึงเข้าลักษณะตามนิยามในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับที่เกี่ยวข้อง ผู้เขียนเข้าใจว่ากรมสรรพากรอาจมีข้อมูลไม่เพียงพอที่จะวินิจฉัยหรือให้เหตุผลก็อาจเป็นไปได้ เพราะกรมสรรพากรมีข้อมูลเท่าที่ได้รับจากผู้หรือมาวินิจฉัยเท่านั้น การให้เหตุผลจึงมีข้อจำกัดอยู่บ้าง

อย่างไรก็ดี มีข้อหาหรือภาษีอากรบางฉบับก็ให้เหตุผลเกี่ยวกับเงินได้ที่ต้องเสียภาษีไว้เช่นกัน เช่น กรณีการวินิจฉัยเกี่ยวกับตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระตามข้อ 8 แห่งอนุสัญญาระหว่างไทยกับเนเธอร์แลนด์ กรมสรรพากรให้เหตุผลในการพิจารณาตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระไว้ว่า การที่บริษัทใดจะเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระหรือไม่ จะต้องมีข้อเท็จจริงในการประกอบกิจการดังนี้<sup>38</sup>

1. มิได้รับทำการเป็นตัวแทนให้บริษัทต่างประเทศเพียงบริษัทเดียว แต่ยังต้องรับทำการเป็นตัวแทนให้กับบริษัทอื่น ๆ อีกหลายบริษัท โดยมีลักษณะเป็นการประกอบกิจการอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตนด้วย
2. สามารถที่จะประกอบธุรกิจของตนเกี่ยวกับการรับเป็นตัวแทนของบริษัทอื่นได้ อย่างเป็นอิสระ โดยมีได้อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทใดบริษัทหนึ่ง ทั้งความสัมพันธ์ในด้านของทุนหรือการจัดการ และ

<sup>37</sup> ข้อหาหรือภาษีอากรเลขที่ กค 0811/3718 ลงวันที่ 14 พ.ค. 2545

<sup>38</sup> ข้อหาหรือภาษีอากรเลขที่ กค 0706/3982 ลงวันที่ 29 เม.ย. 2546

3. รายได้หรือจำนวนเงินที่ได้รับจากบริษัทที่ทำการเป็นตัวแทนต้องแสดงให้เห็นว่ามีได้ทำการแทนให้บริษัทใดบริษัทหนึ่งทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมด

การที่กรมสรรพากรได้วางหลักการพิจารณาตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระเช่นนี้ ถือว่าเป็นการให้เหตุผลเชิงกฎหมายที่ดี แต่ไม่ปรากฏว่ากรมสรรพากรอาศัยเหตุผลเหล่านี้จากเอกสารใด

ข้อหารือภาษีอากรฉบับหนึ่งที่มีความน่าสนใจ และใกล้เคียงกับหลักปฏิบัติสากลก็คือ ข้อหารือภาษีอากรที่ กต 0811 ( กม. 03 )/235 เมื่อวันที่ 20 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2543 โดยพิพาทเกี่ยวกับข้อ 24 (2) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ ค.ศ. 1981

โดยผู้หารือเป็นบริษัทนิติบุคคล จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษ ฯ ได้ถือหุ้นบริษัทซึ่งจดทะเบียนในประเทศไทย ผู้หารือเห็นว่าเงินปันผลที่บริษัทผู้หารือได้รับไม่ควรเสียภาษี เพราะตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ยกเว้นภาษีในเงินได้ดังกล่าวให้กับบริษัทซึ่งจดทะเบียนในประเทศไทย ดังนั้น ประเทศไทยไม่ควรเลือกปฏิบัติโดยเก็บภาษีกับบริษัทของตน เพราะเหตุบริษัทตนเป็นบริษัทต่างชาติ ทั้งนี้เป็นไปตามข้อ 24 (2)

กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือ โดยบรรยายถึงเจตนารมณ์ของมาตรา 65 ทวิ (10) ที่ต้องการลดความซ้ำซ้อนของภาษีในเชิงเศรษฐศาสตร์ ให้กับบริษัทในประเทศไทยที่ถือหุ้นอยู่ในบริษัทไทยที่ต้องเสียภาษีในเงินปันผลถึง 2 ครั้ง และภาษีที่เสียโดยรวมมากขึ้นกว่าที่ควรจะเป็น และกรมสรรพากรมีความเห็นว่า ข้อความในอนุสัญญาที่วางหลักว่า “จะต้องไม่เรียกเก็บในอีกรัฐหนึ่งโดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าภาษีอากรที่เรียกเก็บจากวิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่งที่ประกอบกิจการอย่างเดียวกัน” เป็นข้อความที่มีความหมายทั่วไป หมายถึง การปฏิบัติอย่างเท่าเทียมในการจัดเก็บภาษีต่อสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย และนิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน ซึ่งครอบคลุมถึงฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี โดยหลักทั่วไปตามประมวล



รัฐฎากร ไม่รวมถึงการได้รับสิทธิพิเศษยกเว้นภาษีเงินได้ กรณีเงินปันผลที่จำหน่ายจากบริษัทแห่งหนึ่งไปยังผู้ถือหุ้น โดยการเทียบเคียงจากเอกสารตีความแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ( The OECD Commentary ) แห่งข้อบทว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติ ของแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อน ปี ค.ศ. 1922 ระบุว่ามีความเห็นที่ไม่เป็นเอกฉันท์ระหว่างประเทศสมาชิกในกรณีดังกล่าว จึงเป็นเรื่องของคู่สัญญาในการเจรจาตกลงกัน

จากข้อหารือภาษีอากรฉบับนี้ เป็นเพียงฉบับเดียวที่ปรากฏอยู่ในเว็บไซต์ของกรมสรรพากร ที่นำคำอธิบายในอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมาช่วยในการตีความถ้อยคำในอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งแสดงให้เห็นถึงแนวทางปฏิบัติที่เป็นสากลที่น่าชื่นชม แต่ด้วยความเคารพกรมสรรพากรไม่ได้อ้างอิงฐานทางกฎหมายใดในการนำคำอธิบายในอนุสัญญาต้นแบบ OECD มาช่วย

#### 4.4.4 ทิศทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย

จากการศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกาและคำวินิจฉัยที่เกี่ยวข้องกับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของกรมสรรพากร มีข้อสังเกตดังต่อไปนี้

1) พบว่าไม่มีการอ้างถึงกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศโดยชัดแจ้งแต่อย่างใด เมื่อเปรียบเทียบกับคำพิพากษาในคดีเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนในต่างประเทศหลาย ๆ คดี พบว่า ก่อนที่ศาลจะตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในข้อบทใด ๆ ศาลจะวางแนวทางการตีความสนธิสัญญาตามกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศเสียก่อน ทั้งนี้ เพื่อให้การตีความดังกล่าวไม่ถูกโต้แย้งจากรัฐภาคีว่า ไม่เป็นไปตามพันธกรณีตามกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญา และจึงค่อยวินิจฉัยไปตามการตีความตามความหมายเฉพาะของอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งวิธีการตีความที่ศาลใช้มากที่สุดคือการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของอนุสัญญา ประกอบกับการยกอนุสัญญาต้นแบบช่วยตีความถ้อยคำที่เป็นปัญหา แต่คำพิพากษาคดีภาษีอากรระหว่างประเทศของศาลไทยไม่เคยปรากฏว่าใช้วิธีเช่นนี้



2) นอกจากศาลไม่เคยอ้างกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาระหว่างประเทศโดยขัดแย้งในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว ในบางคดี เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3895/2525 ศาลไม่พิจารณาแม้บริบทในอนุสัญญาภาษีซ้อน ทำให้การตีความไม่เป็นไปตามเจตนาที่แท้จริงของภาคี เช่นเดียวกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5766/2534 ศาลฎีกาตีความข้อ 3 วรรค 2 โดยไม่พิจารณาข้อบทก่อน ก็ด่วนสรุปว่า คำว่า “สาขา” ไม่มีนิยามในอนุสัญญาภาษีซ้อน จึงต้องใช้ความหมายตามกฎหมายภายใน แต่บทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นให้พิจารณาบริบทเสียก่อน ซึ่งศาลฎีกาหาได้พิจารณาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่

3) การตีความของศาลฎีกาอาจอนุมานได้ว่า เป็นการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนตามตัวอักษรโดยเคร่งครัด จะเห็นได้จากหลาย ๆ คดีที่ศาลจะอธิบายข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น และปรับเข้ากับข้อกฎหมายทันที โดยไม่อธิบายข้อกฎหมายมากนักว่ามีหลักเกณฑ์หรือที่มาที่ไปอย่างไร เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3895/2525 ศาลตีความคำว่า “สถานประกอบการถาวร” โดยบรรยายข้อเท็จจริงและสรุปข้อเท็จจริงว่า บริษัทต่างประเทศมีหุ้นอยู่ในบริษัทโจทก์ 99.5% โจทก์จึงมีฐานะเป็นตัวแทนตามกฎหมายประกอบธุรกิจแต่บางส่วนให้แก่บริษัทต่างประเทศอันถือเป็นสถานประกอบการถาวร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2475/2532 คดีนี้ ศาลนำข้อเท็จจริงที่ว่า โจทก์มิได้มีอำนาจทั่วไปในการเจรจาและตกลงทำสัญญาต่าง ๆ แทนบริษัทต่างประเทศเป็นปกติวิสัย โจทก์จึงไม่เป็นสถานประกอบการถาวร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4043/2535 โจทก์ทำสัญญากับบริษัทต่างประเทศ โดยโจทก์มีสิทธินำความรู้ทางวิชาการไปใช้ในการประกอบธุรกิจเท่านั้น ห้ามนำความรู้ทางวิชาการไปเปิดเผย ดังนั้น เงินที่โจทก์จ่ายให้บริษัทต่างประเทศจึงเป็นค่าสิทธิตามที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อน

จะเห็นว่าคำพิพากษาเหล่านี้ ศาลใช้หลักการตีความตามตัวอักษร ซึ่งมีลักษณะเดียวกับคำพิพากษาที่ศาลวินิจฉัยคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งการตีความอนุสัญญาภาษี

ซ้อนกับกฎหมายภาษีอากรมีความแตกต่างกันอยู่หลายประการ ศาลจึงไม่ควรใช้วิธีการตีความตามตัวอักษรโดยเคร่งครัดเช่นนี้กับอนุสัญญาภาษีซ้อน ข้อแตกต่างเหล่านี้ได้แก่

(ก) อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นกฎหมายที่ให้ประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี แต่ประมวลรัษฎากรสร้างภาระให้แก่ผู้เสียภาษี

(ข) อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ ซึ่งอยู่ภายใต้พันธกรณีระหว่างรัฐกับรัฐ แต่ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายภายใน ซึ่งมีความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีที่เป็นปัจเจกบุคคล

(ค) ถ้อยคำในอนุสัญญาภาษีซ้อนหลาย ๆ คำมีความเฉพาะ และไม่มีนิยามในกฎหมายภายใน เช่น คำว่า "วิสาหกิจ" เป็นคำที่ใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ไม่ปรากฏในกฎหมายภาษีอากร หรือคำว่า "สถานประกอบการถาวร" ก็เป็นคำที่ใช้เฉพาะในอนุสัญญาภาษีซ้อน

ด้วยความแตกต่างทั้งลักษณะ ความมุ่งหมาย และถ้อยคำที่มีความหมายต่างไปจากกฎหมายภายในเช่นนี้ หากศาลนำกฎหมายภายในมาตีความตามตัวอักษรโดยเคร่งครัดและไม่พยายามหาความหมายที่ชัดเจนจากแหล่งอื่นๆ เช่น อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบาย หรือคำพิพากษาของศาลต่างประเทศ ทำให้หลาย ๆ คดีที่เกิดขึ้น ศาลมีคำพิพากษาค่อนข้างที่จะไม่เป็นไปตามหลักสากลและบางกรณีความหมายก็คลาดเคลื่อนไปจากหลักสากล ซึ่งอาจนำไปสู่การฟ้องร้องระหว่างรัฐคู่สัญญาเป็นข้อพิพาทระหว่างประเทศได้

4) คำพิพากษาศาลฎีกาทั้งหมดไม่เคยมีการนำงานเตรียมร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนมาช่วยในการตีความเลย หากพิจารณาแนวปฏิบัติของรัฐต่าง ๆ จะพบว่า อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายในอนุสัญญาภาษีซ้อนมีความสำคัญอย่างยิ่งยวด ดังนั้น ศาลควรค้นหาความหมายของถ้อยคำจากอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายจากแหล่งภายนอกเช่นนี้ด้วย

5) การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของกรมสรรพากรนั้น มีลักษณะเป็นการตีความตามตัวอักษรโดยเคร่งครัดเช่นเดียวกับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของศาล แม้การออกข้อหารือของกรมสรรพากรจะไม่มีผลผูกพันผู้เสียภาษีและมีลักษณะเป็นเพียงการวางแนวทางในการเสียภาษี แต่ก็ถือได้ว่าเป็นการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งฐานะหนึ่งของอนุสัญญาภาษีซ้อนก็คือสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ ดังนั้น กรมสรรพากรจึงต้องพิจารณาบริบทของการตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศด้วย เพราะการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้มีผลเพียงภายในประเทศเท่านั้นแต่มีผลระดับระหว่างประเทศด้วย การตีความที่ไม่ได้พิจารณาความผูกพันตามกฎหมายระหว่างประเทศที่ประเทศไทยมีอยู่ อาจก่อให้เกิดความรับผิดชอบของประเทศไทยสักวันหนึ่งก็เป็นได้

อย่างไรก็ดีข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรฉบับหนึ่งที่มีความใกล้เคียงกับหลักปฏิบัติสากลก็คือ ข้อหารือภาษีอากรที่ กต 0811 ( กม. 03 )/235 เมื่อวันที่ 20 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2543 โดยพิพาทเกี่ยวกับข้อ 24 (2) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ ค.ศ. 1981 ถือเป็นนิมิตหมายอันดีที่กรมสรรพากรได้พยายามนำวิธีการตีความตามหลักสากลมาปรับใช้แก่กรณีซึ่งผู้เขียนขอชื่นชมในข้อหารือฉบับนี้ และอาจนำไปสู่การให้เหตุผลที่เป็นธรรมและเป็นสากลในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับอื่น ๆ ส่งผลให้เกิดการยอมรับในข้อหารือแก่บรรดาผู้ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย ซึ่งเป็นผลดีทั้งในแง่เศรษฐกิจและการบังคับใช้กฎหมาย และภาพพจน์ของประเทศไทยในการลงทุนระหว่างประเทศดีขึ้น และยังเป็นการทำให้ข้อขัดแย้งในภาษีอากรระหว่างประเทศให้ลดลงไปด้วย

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 1 บทสรุป

จากที่ได้ทำการศึกษาวិทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเห็นได้ว่า หลักการตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ ในอดีตมีสำนักความคิดทางกฎหมายที่มีอิทธิพล 3 สำนัก คือ

1. สำนักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดา สำนักนี้มุ่งค้นหาความหมายของถ้อยคำในสนธิสัญญาด้วยการศึกษาวิเคราะห์ตัวอักษร ว่ามีความหมายตามความหมายธรรมดาเป็นอย่างไร ก็จะต้องตีความไปในหนทางนั้น เพราะเชื่อว่าเจตนารมณ์ของภาคีได้แสดงออกมาโดยตัวอักษรที่ตกลงกันไว้แล้ว ไม่ควรหาความหมายจากผู้ร่างสนธิสัญญาอีก เพราะจะเป็นการบิดเบือนเจตนารมณ์ที่แท้จริงตามที่ปรากฏในตัวอักษรนั้น

2. สำนักการตีความตามเจตนารมณ์ของภาคี สำนักนี้มุ่งค้นหาความหมายของถ้อยคำในสนธิสัญญาจากเจตนารมณ์ของผู้ร่างสนธิสัญญา ว่ามีเจตนาเมื่อเวลาร่างสนธิสัญญาเป็นประการใด โดยเชื่อว่าถ้อยคำตามตัวอักษรบางครั้งแปลความได้หลายนัย นัยที่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ร่างสนธิสัญญาย่อมแสดงให้เห็นเจตนาที่แท้จริงของภาคี ว่ามีความประสงค์จะผูกพันกันตามสนธิสัญญาอย่างไร ดังนั้น สำนักนี้จึงใช้งานเตรียมร่างสนธิสัญญา หรือ ประวัติศาสตร์การร่างสนธิสัญญาเป็นวัตถุดิบในการศึกษาเจตนารมณ์ของผู้ร่างว่า ณ เวลาร่างมีความประสงค์อย่างไร

3. สำนักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา สำนักนี้เล็งเห็นถึงความบกพร่องของการวิเคราะห์ตัวอักษรโดยเคร่งครัดว่าอาจทำให้เกิดผลประหลาดขึ้นได้ หากตีความไปตามตัวอักษรโดยเคร่งครัดก็จะเกิดความไม่เป็นธรรม และไม่เป็นที่มุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา ทั้งการพิจารณาเจตนารมณ์ของผู้ร่างสนธิสัญญาก็อาจเกิดการคาดเคลื่อนได้ เพราะการพิจารณาเจตนาของผู้ร่างเมื่อเวลาผ่านไปนาน ตัวผู้ร่างเองอาจหลงลืมไปได้ว่า ณ ขณะนั้นรัฐมีความประสงค์ในการเข้าผูกพันตามสนธิสัญญาอย่างไร หรือ แม้แต่เอกสารที่ใช้ประกอบในการร่างสนธิสัญญาก็อาจไม่ครบถ้วน ทำให้เจตนารมณ์ของภาคี

ที่แท้จริงอาจถูกบิดเบือน ดังนั้น การตีความโดยคำนึงถึงความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา จะทำให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ที่แท้จริงของภาคีได้ โดยสิ่งที่จะใช้ค้นหาความมุ่งหมายของสนธิสัญญา ได้แก่ ถ้อยคำทั้งหมดในสนธิสัญญานั้นโดยองค์รวม หรืออารัมภบท หรือภาคผนวก หรือความตกลงข้างเคียง แล้วแต่กรณี

อย่างไรก็ดี สิ่งที่เป็นความคิดรวบยอด หรือจุดมุ่งหมายของทั้งสามสำนักความคิดก็เพื่อให้ได้มาซึ่งเจตนารมณ์ที่แท้จริงของภาคีเป็นจุดสูงสุด ซึ่งคล้ายกับหลักการตีความสัญญาของเอกชนในกฎหมายภายในเสียมากกว่าที่จะคล้ายกับหลักการตีความกฎหมายภายใน กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาในอดีตจึงเป็นการตีความที่ค่อนข้างกว้างกว่ากฎเกณฑ์การตีความกฎหมายในกฎหมายภายใน

กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาในอดีตเหล่านี้ บางหลักก็ยังไม่มีความชัดเจน บางหลักชัดเจนแล้ว เช่น หลักการตีความตามตัวอักษรในความหมายธรรมดา ซึ่งเป็นที่ชัดเจนว่าศาลจะใช้หลักนี้เป็นจุดเริ่มต้นในการตีความ แต่ยังมีหลายหลักที่ยังไม่ชัดเจน ดังนั้น การประมวลหลักการเหล่านี้ให้เกิดความชัดเจนมากขึ้น เพื่อค้นหาขอบเขตของหลักการในการนำไปปรับใช้ จึงมีความสำคัญ ทำให้คณะกรรมการการกฎหมายระหว่างประเทศเล็งเห็นถึงความจำเป็นดังกล่าว การประมวลจารีตประเพณีในสนธิสัญญานี้ จึงได้รับการจัดให้พิจารณาในวาระแรก ๆ ของการประชุม หลังจากก่อตั้งคณะกรรมการการกฎหมายระหว่างประเทศขึ้นเป็นองค์กรหนึ่งขององค์กรสหประชาชาติ เมื่อปี ค.ศ. 1949 และตั้งคณะทำงานขึ้นมารวบรวมประมวลกฎหมายตั้งแต่ปี ค.ศ. 1950 ถึงปี ค.ศ. 1969 ซึ่งรวมเวลาจัดทำนานถึง 19 ปี จึงทำเสร็จ และได้ชื่อว่าอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 โดยเปิดให้ประเทศต่าง ๆ เข้าเป็นสมาชิกจนมีผลใช้บังคับเมื่อปี ค.ศ. 1980 โดยเนื้อหาของกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ๕ ไม่ได้มีความแตกต่างไปจากอดีตมากนัก เพราะเป็นการทำให้หลักการตีความที่ไม่ชัดเจนมีความชัดเจนมากขึ้น โดยได้รับการบัญญัติไว้ในมาตรา 31-33 และอาจพิจารณาได้เป็น 10 หลักการ ดังนี้

1. หลักการตีความโดยสุจริต หลักสุจริตเป็นหลักการพื้นฐานของกฎหมายอยู่แล้ว เมื่อนำมาปรับใช้กับการตีความสนธิสัญญาก็คือ ต้องตีความสนธิสัญญาไปในทางที่ตรงกับ

เจตนาธรรมที่แท้จริงของคู่สัญญา มิใช่รู้อยู่แล้วว่าเจตนาธรรมจริง ๆ เป็นเช่นไร แต่เสี่ยงที่จะตีความไปตามนั้น

2. หลักการตีความตามความหมายธรรมดา หลักนี้จะใช้เป็นจุดเริ่มต้นของการตีความสนธิสัญญาทุก ๆ ครั้งเมื่อเกิดปัญหาการตีความ ซึ่งในอดีตหลักการนี้ก็มีความขัดแย้งอยู่พอสมควรแล้ว พอมาบัญญัติในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ จึงเป็นจุดเริ่มต้นของการตีความเช่นเดิมโดยหลัก การตีความตามความหมายธรรมดานี้ ศาลจะวิเคราะห์ตัวอักษรของถ้อยคำที่เป็นปัญหา และพยายามหาความหมายธรรมดาโดยอาจใช้พจนานุกรมอันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปในการค้นหาความหมาย

3. หลักการตีความโดยคำนึงถึงบริบท หลักนี้เป็นการนำหลักการต่าง ๆ ที่กระจัดกระจายอยู่ในอดีตให้มารวมอยู่ในที่เดียวกัน เช่น หลักความชนิดเดียวกัน หลักเหตุผลเชิงแย้ง ( a contrario ) คือ การระบอบอย่างขัดแย้งถึงสิ่งหนึ่งสิ่งใด ย่อมหมายถึงการตัดเอาสิ่งอื่นที่ไม่ได้ระบอบออกไป เป็นต้น ซึ่งหลักเหล่านี้ใช้พิจารณาบริบทแวดล้อมของคำที่เป็นปัญหาโดยหลัก หลักการนี้ให้พิจารณาตัวบททั้งหมด อาร์มบท คำปรารภ หรือภาคผนวก ความตกลงข้างเคียง หรือเอกสารที่ภาคีต่างให้การยอมรับว่าเป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องในสนธิสัญญาตามมาตรา 31 วรรค 2 นั้นเอง

4. หลักการตีความโดยคำนึงถึงความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา หลักนี้เป็นหลักที่มาตรา 31 วรรคแรกได้กล่าวถึงไว้ลำดับสุดท้าย ซึ่งอาจตีความได้ว่า อนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ให้ความสำคัญลดลงจากอดีตอยู่บ้าง อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ หลักนี้จะได้รับความสำคัญในสนธิสัญญาพหุภาคี เช่น กฎบัตรสหประชาชาติ อยู่มาก การปรับใช้หลักการนี้ ศาลจะอ้างว่าเป็นความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาประกอบกับการพิจารณาบริบท

5. หลักการตีความโดยคำนึงถึงความตกลงภายหลังของรัฐที่เกี่ยวกับสนธิสัญญา หลักนี้เป็นการพิจารณาความตกลงภายหลังของรัฐ โดยพิจารณาร่วมกันไปกับบริบท ความตกลงภายหลังนี้ต้องเป็นความตกลงที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญาด้วย



6. หลักการตีความโดยคำนึงถึงแนวปฏิบัติภายหลังของรัฐ เป็นการพิจารณาแนวปฏิบัติของรัฐร่วมกันไปกับบริบทเช่นเดียวกันกับหลักการที่ 5 ปัญหาของหลักการนี้ก็คือ ต้องเป็นแนวปฏิบัติร่วมกันของภาคีด้วย ไม่ใช่แนวปฏิบัติของภาคีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง

7. หลักการตีความโดยคำนึงถึงกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่ใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศเช่นว่านี้ จะต้องมีลักษณะเป็น “กฎเกณฑ์” และเป็นกฎเกณฑ์ที่ใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคี แต่ปัญหาของกฎเกณฑ์เช่นว่านี้ที่ยังเป็นที่ถกเถียงกันก็คือ เป็นกฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับอยู่ในเวลาที่ทำการเจรจาตกลงทำสนธิสัญญา หรือเป็นกฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับอยู่ ณ วันที่เกิดข้อพิพาท

8. หลักการตีความตามความหมายพิเศษ หลักนี้อาจพิจารณาร่วมกันกับหลักการตีความตามความหมายธรรมดาในมาตรา 31 ถ้าถ้อยคำใดที่ภาคีเห็นว่ามีความหมายพิเศษแล้ว ภาคีต้องนำสืบถึงความหมายพิเศษนั้น ๆ

9. หลักการพิจารณาข้อประกอบในการตีความ ในอดีตหลักการนี้มีความสำคัญค่อนข้างมาก จะเห็นได้จากการพิจารณาคดีต่าง ๆ ศาลมักจะหยิบยกงานเตรียมร่างสนธิสัญญาขึ้นพิจารณาอยู่เนือง ๆ แต่เมื่อใดการตีความตามความหมายธรรมดาชัดเจนแล้ว หลักการพิจารณางานเตรียมร่างก็จะได้รับการปฏิเสธ ในอนุสัญญากรุงเวียนนา ๔ ให้ความสำคัญของงานเตรียมร่างในลำดับถัดไปจากมาตรา 31 หรือเพื่อกำหนดความหมายในกรณีที่ได้ใช้มาตรา 31 แล้วแต่ไม่เป็นผล อย่งไรก็ดี ในทางปฏิบัติศาลก็มักจะนำมาตรา 32 มาพิจารณาดูเสมอ

10. หลักการอื่น ๆ ที่ไม่ได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนา ๔ ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนได้ยกเฉพาะหลักการสำคัญที่ได้รับการปรับใช้ในอดีตและปัจจุบัน 3 หลักการนั้นคือ หลักการตีความให้มีผลบังคับ หลักการตีความโดยเคร่งครัด หรือหลัก in dubio mitius และ หลักการตีความให้เป็นผลร้ายแก่รัฐผู้ร่างสนธิสัญญา หลักการทั้งสามนี้ยังคงใช้บังคับได้อยู่ และศาลควรต้องนำมาพิจารณาเช่นกัน

หลังจากจัดทำอนุสัญญากรุงเวียนนา ๔ แล้ว ในทางปฏิบัติของศาลระหว่างประเทศมักจะยกมาตรา 31 และมาตรา 32 ขึ้นอธิบาย แล้วพยายามค้นหาความหมายจากวิธีการต่าง ๆ ก่อน สุดท้ายจึงสรุปว่าวิธีการใดเป็นวิธีการที่ทำให้ได้ความหมายที่แท้จริง ที่เป็นเช่นนี้เพราะใน

คำอธิบายของคณะกรรมการกฤษฎีกาหมายระหว่างประเทศประสงค์จะให้พิจารณาทุกหลักการในมาตรา 31 (ตั้งแต่ข้อ 1-8) ให้เป็นหลักใหญ่หลักเดียว โดยพิจารณาร่วมกันไปทุกหลักการนั่นเอง

อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศประเภทหนึ่ง ดังนั้นการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องปรับกฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศแก่กรณีด้วย โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้มีขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์อย่างน้อย 4 ประการ คือ

1. เพื่อเลี่ยงปัญหาความซ้ำซ้อนในการเก็บภาษีเงินได้เชิงอำนาจรัฐ ซึ่งความซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นทั้งหลายล้วนเกิดจากการขัดกันของหลักการจัดเก็บภาษี 3 หลักการใหญ่ คือ หลักแหล่งเงินได้ หลักถิ่นที่อยู่ และหลักสัญชาติ ซึ่งรัฐทั้งหลายเห็นพ้องต้องกันว่าปัญหาดังกล่าวไม่เป็นธรรมต่อผู้ต้องเสียภาษีเงินได้จำนวนเดียวกัน 2 ครั้ง จึงนำความตกลงซึ่งอยู่บนหลักการต่างตอบแทน ในการเลี่ยงไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนเหล่านั้น

2. เพื่อป้องกันการเลี่ยงระงับการ เมื่ออนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นความตกลงที่ให้สิทธิผู้เสียภาษี จึงมีผู้ที่ต้องการใช้ประโยชน์จากช่องว่างต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นมาเลี่ยงภาษี โดยอาศัยธุรกิจข้ามชาติ ดังนั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงต้องบัญญัติหลักการเหล่านี้ลงไปด้วย

3. เพื่อความร่วมมือในทางภาษีระหว่างรัฐ ในการจัดเก็บภาษีและป้องกันเลี่ยงระงับการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศต่าง ๆ

4. เพื่อการไม่เลือกปฏิบัติในภาษีอากร ซึ่งปรากฏอยู่ในมาตรา 24 ในอนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนใหญ่

วัตถุประสงค์ของสนธิสัญญาเหล่านี้เป็นสิ่งที่ผู้ตีความต้องคำนึงถึงในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย

สำหรับแนวทางปฏิบัติของรัฐทั้งหลายในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น มีทั้งรัฐที่คำนึงถึงกฎเกณฑ์การตีความตามอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ เช่น ออสเตรเลีย, ออสเตรีย, สห

ราชอาณาจักร แคนาดา สหรัฐอเมริกา และไม่ได้มีการกล่าวถึงอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ ไว้ในคำวินิจฉัย เช่น ญี่ปุ่น อินเดีย อย่างไรก็ตาม แนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน จะมีความแตกต่างจากสนธิสัญญาทั่วไปอยู่บ้าง ตรงที่ศาลในหลาย ๆ คดีมักจะลดความสำคัญของการตีความตามความหมายธรรมดาไป แต่กลับใช้หลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์เป็นหลักสำคัญในการตีความ

แต่สิ่งที่น่าแปลกใจก็คือว่า แนวทางปฏิบัติของรัฐทั้งหลายไม่ว่าจะอ้างอนุสัญญาในคำวินิจฉัยหรือไม่ มักจะใช้อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมาช่วยในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนเสมอ ทั้ง ๆ ที่ปัญหาเกี่ยวกับฐานทางกฎหมายในการอ้างอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายยังคงคลุมเครืออยู่ว่า ศาลใช้ฐานทางกฎหมายใดในการทำเอกสารดังกล่าวขึ้นมาตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน เพราะโดยตัวของมันเองไม่มีความผูกพันทางกฎหมายให้ศาลต้องนำมาใช้ อย่างไรก็ตาม แนวทางการอ้างฐานทางกฎหมายที่ดีเพื่อนำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายมาใช้ช่วยในการตีความ ก็คือ การนำมาใช้ในฐานะที่เป็นงานเตรียมร่างสนธิสัญญาซึ่งสอดคล้องกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ แต่ต้องปรากฏว่ารัฐคู่สัญญาได้ใช้อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายในการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย

ในส่วนประเทศไทยนั้น ปัจจุบันประเทศไทยทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับต่างประเทศถึง 49 ประเทศ และยังมีสนธิสัญญาระหว่างประเทศอื่น ๆ อีกมากมายที่ประเทศไทยเข้าเป็นภาคี แต่ปัญหาของประเทศไทยก็คือว่า ศาลไทยนำกฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศมาปรับใช้น้อยมาก ทั้ง ๆ ที่กฎเกณฑ์การตีความดังกล่าวได้รับการยืนยันในรัฐต่าง ๆ ทั่วไปว่าเป็นกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศที่มีผลผูกพันรัฐต่าง ๆ ทั่วโลก

มีเพียงคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ที่ 2965/2538 เท่านั้น ที่นำกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศตามที่ปรากฏในอนุสัญญากรุงเวียนนา ฯ มาตีความสนธิสัญญาส่งผู้ร้ายข้ามแดน จึงเป็นที่น่ากังวลอยู่เหมือนกันว่า การตีความสนธิสัญญาต่าง ๆ ของศาลจะเป็นไปตามกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายระหว่างประเทศหรือไม่ เพราะเมื่อได้พิจารณากฎเกณฑ์การตีความกฎหมาย และสัญญาตามกฎหมายภายในเท่าที่มีอยู่นั้น ไม่เพียงพอที่จะกล่าวได้ว่า กฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายภายในสอดคล้องกับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ

ในอนุสัญญาภาษีซ้อนก็เช่นกัน ผู้เขียนยังไม่พบคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับคดีภาษีใดที่ได้กล่าวถึงกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศโดยชัดแจ้งเลย ทั้งยังไม่ได้กล่าวถึงวิธีการตีความว่าศาลใช้วิธีการใด แต่คำพิพากษาศาลฎีกาส่วนใหญ่จะเป็นไปในแนวทางการนำข้อเท็จจริงที่สรุปได้ปรับกับข้อบทในอนุสัญญาภาษีซ้อนทันที โดยไม่ได้อธิบายถึงถ้อยคำที่เป็นปัญหามากนัก จะมีเพียงไม่กี่คำพิพากษาที่อธิบายถ้อยคำที่เป็นปัญหา ยิ่งไปกว่านั้น บางคำพิพากษาศาลฎีกา เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3895/2525 ได้วินิจฉัยโดยไม่พิจารณาบริบททั้งหลายเสียก่อน และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5766/2534 ซึ่งวินิจฉัยเกี่ยวกับมาตรา 3 วรรค 2 ของอนุสัญญา โดยไม่พิจารณาบริบททั้ง ๆ ที่ข้อความตามตัวอักษรให้พิจารณาบริบทเสียก่อน จึงค่อยใช้ข้อความตามกฎหมายภายใน

คำพิพากษาในกรณีเกี่ยวกับค่าสิทธิ ตามกฎหมายภายในนั้น ค่าสิทธิมีความหมายที่แคบกว่าอนุสัญญาภาษีซ้อน ศาลฎีกากลับตีความคำว่า “ค่าสิทธิ” ให้ตรงกับความหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าไม่เป็นไปตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน เพราะอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเป็นอนุสัญญาที่ต้องการลดความซ้ำซ้อนในภาษีเงินได้เชิงอำนาจรัฐ ซึ่งให้ประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี แต่ศาลกลับตีความให้เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษี โดยใช้ความหมายที่สามารถเก็บภาษีได้มากกว่า

จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ยกขึ้นมาข้างต้น จะเห็นถึงความไม่สอดคล้องของการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนกับกฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศอันอาจเป็นผลให้ประเทศไทยต้องมีความรับผิดชอบระหว่างประเทศได้ตามหลักกฎหมายระหว่างประเทศ

อย่างไรก็ดี กรมสรรพากรได้มีหนังสือตอบข้อหารือ เลขที่ กต 0811 ( กม. 03 ) / 235 ลงวันที่ 20 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2543 ที่ได้นำอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายฉบับ OECD มาช่วยในการตีความข้อ 24 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-สหราชอาณาจักร ซึ่งเป็นแนวทางที่สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติระหว่างประเทศ แต่การนำมาใช้ก็ยังมีข้อสังเกตที่อาจทำให้สงสัยได้ว่า กรมสรรพากรใช้ฐานทางกฎหมายใดมาอ้างเพื่อปรับใช้ เพราะเอกสารดังกล่าวไม่ผูกพันประเทศไทย

## 2. ข้อเสนอแนะ

จากความไม่สอดคล้องของการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะดังนี้

1. การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนต้องคำนึงถึงกฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศ โดยกฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายระหว่างประเทศที่ประเทศไทยต้องผูกพันคือ กฎเกณฑ์ทั้งหลายที่ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้ว แต่ใช้ในฐานะที่เป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า ศาลสามารถปรับจารีตประเพณีที่เกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญาได้ทันที โดยไม่ต้องนำสืบ เพราะเป็นหน้าที่โดยตรงของศาล ทั้งนี้ ควรจะมีการจัดอบรมสัมมนาเกี่ยวกับการใช้กฎหมายระหว่างประเทศในผู้พิพากษาเพื่อให้มีความเข้าใจเป็นไปในแนวทางเดียวกันเกี่ยวกับการปรับใช้และตีความกฎหมายระหว่างประเทศด้วย

การพิจารณาหลักการตีความสนธิสัญญาก็ควรครอบคลุมทุกหลักการ โดยมีจุดมุ่งหมายก็เพื่อให้ได้มาซึ่งเจตนาที่แท้จริงของภาคี ซึ่งหลักการที่ผู้ตีความจะต้องคำนึงถึงก็คือ หลักการพิจารณาบริบท หลักการตีความตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญา รวมถึงหากถ้อยคำยังเป็นที่ยสงสัย ผู้ตีความควรค้นหาความหมายจากแหล่งอื่น เช่น คำอธิบายในอนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบาย ซึ่งฐานทางกฎหมายที่จะนำมาใช้ได้ในเรื่องนี้ก็คือ หลักการตีความโดยพิจารณางานเตรียมร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนนั่นเอง และเมื่ออาศัยฐานทางกฎหมายที่อนุสัญญาต้นแบบและคำอธิบายควรเป็นฉบับที่ใช้เมื่อนำความตกลง ไม่ใช่ฉบับล่าสุดในปัจจุบัน หรืออาจใช้ในฐานะที่เป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศหากพิสูจน์ได้เช่นนั้น

2. เพื่อให้การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นไปตามกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ ควรพยายามให้มีการนำกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญามาปรับใช้ โดยมีทางเลือกดังนี้

2.1 ด้วยข้อจำกัดของศาลยุติธรรมที่ใช้ระบบการพิจารณาคดีแบบกล่าวหา ทำให้ศาลยังไม่มีอำนาจที่จะนำจารีตประเพณีระหว่างประเทศ เช่น กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ มาปรับใช้ ดังนั้น หากโจทก์หรือจำเลยต้องการให้



ศาลปรับใช้กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศก็เป็นเรื่องต้องนำสืบปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือ การนำสืบถึงจารีตประเพณีระหว่างประเทศเป็นเรื่องยากและต้องสูญเสียค่านำสืบค่อนข้างแพง แม้นักวิชาการจะพยายามแยกจารีตประเพณีระหว่างประเทศที่ศาลต้องรู้เอง กับจารีตประเพณีที่ต้องนำสืบออกจากกัน แต่ในทางปฏิบัติศาลก็ยังเห็นว่าเสี่ยงความคลาดเคลื่อน ดังนั้น ศาลที่เหมาะสมแก่การพิจารณาคดีภาษีอากร รวมทั้งอนุสัญญาภาษีซ้อน ควรเป็นศาลที่ใช้กระบวนการพิจารณาแบบไต่สวน เพราะศาลในคดีนี้สามารถเรียกพยานหลักฐานมาสืบได้เอง ในกรณีนี้ ศาลในระบบไต่สวนจึงสามารถยกจารีตประเพณีระหว่างประเทศขึ้นวินิจฉัยได้ ประกอบกับคดีภาษีอากรเป็นคดีพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน หากให้พิจารณาคดีในศาลที่ใช้ระบบกล่าวหา ก็จะเป็นการยากในการค้นหาเอกสารเพื่อนำมาต่อสู้อคดี โดยเฉพาะเอกสารที่กรมสรรพากรไม่นำเผยแพร่แล้ว จึงอาจเกินวิสัยของเอกชนที่จะนำเอกสารมาพิสูจน์ถึงจารีตประเพณีระหว่างประเทศได้ ทั้งนี้ ควรจะมีการจัดอบรมสัมมนาเกี่ยวกับการใช้กฎหมายระหว่างประเทศในผู้พิพากษาอย่างจริงจังและต่อเนื่องเพื่อให้มีความเข้าใจเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันเกี่ยวกับการปรับใช้และตีความกฎหมายระหว่างประเทศด้วย

2.2 หากไม่เลือกแนวทางแรก ก็ควรบัญญัติกฎหมายว่าด้วยการตีความสนธิสัญญาขึ้นมาให้สอดคล้องกับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศเป็นกฎเกณฑ์ทั่วไป ทั้งนี้ ศาลยุติธรรมจึงสามารถใช้กฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญา ตามกฎหมายระหว่างประเทศได้อย่างสนิทใจ และเป็นการสอดคล้องกับพันธกรณีการตีความสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศด้วย

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



## รายการอ้างอิง

### ภาษาไทย

- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การตีความกฎหมายภาษีอากร. **ดุสิตพาท.** 51, 3 (กันยายน -ธันวาคม 2547) : 45-64
- ธนศักดิ์ จรรยาพูน. E-commerce ตามกฎหมายอังกฤษและตามอนุสัญญาภาษีซ้อน. **บทบัญญัติ** 56, 1 ( มีนาคม 2543 ) : 1-18.
- ธานินทร์ กรัยวิเชียร และวิชา มหาคุณ. การตีความกฎหมาย. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพฯ ฯ : คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548.
- ประสิทธิ์ โหมวิไลกุล. การตีความกฎหมาย สัญญา และกรรมธรรม์ประกันภัย. 2 กรุงเทพฯ ฯ : วิทยุชน, 2538.
- ประสิทธิ์ เอกบุตร. กฎหมายระหว่างประเทศเล่ม 1 : **สนธิสัญญา.** พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ ฯ : นิติธรรม, 2538.
- พนิต ธีรภาพวงศ์. **หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ : การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ.** กรุงเทพฯ ฯ : ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, 2546.
- พล ธีรคุปต์. **สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 2.** กรุงเทพฯ ฯ : โรงพิมพ์แห่ง จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2547.
- พิชัยศักดิ์ หรยางกูร. **รวมศัพท์และภาษีตกกฎหมายละตินไทย.** กรุงเทพฯ ฯ : จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย, 2544.
- ศารทูล สันติวาสะ. การประมวลกฎหมายจารีตประเพณีในกฎหมายระหว่างประเทศ. **วารสารกฎหมาย คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย** 19, 1 ( 2542 ) : 179-208.
- อรุณ ภาณุพงศ์. การตีความสนธิสัญญา. ใน **รวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี ศาสตราจารย์สัญญา ธรรมศักดิ์,** หน้า 207 - 224. กรุงเทพฯ ฯ : มูลนิธินิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2534.
- \_\_\_\_\_. เอกสารประกอบการสัมมนา.กฎหมายระหว่างประเทศอย่างไรที่มีผลในประเทศไทย. จัดโดยสมาคมกฎหมายระหว่างประเทศแห่งประเทศไทย ( 28 พฤศจิกายน 2546 ).

## ภาษาอังกฤษ

- Aust. **Modern treaty law and practice**. 3<sup>rd</sup> ed. Cambridge : Cambridge University, 2003.
- Bederman. Revivalist canons and treaty interpretation. **UCLA Law Review** 41 ( April, 1994 ) : 953 – 1034.
- Berglin. Treaty interpretation and the impact of contractual choice of forum clauses on the jurisdiction of international tribunals : the Iranian forum clause decision of the Iran-United States claims tribunal. **Texas International Law Journal** ( Winter, 1985 ) : 39 -65.
- Boyle. Further development of the law of the sea convention : mechanisms for change. **International & Comparative Law Quarterly** 54 ( July, 2005 ) : 563-584.
- Brownlie. **Principle of Public International Law**. 5<sup>th</sup> ed. London : Oxford University, 1998.
- Brownlie. **Principle of Public International Law**. 6<sup>th</sup> ed. London : Oxford University, 2003.
- David Ward. Conflict caused by reference to internal law. **Bulletin for International Fiscal Documentation**, 1986.
- David Ward. Interpretation of tax treaties. In Asif Hasan Qureshi ( ed. ), **The Public International Law of Taxation : Text Cases and Materials**, pp. 140-142. London : Graham Trotman, 1994.
- D' Amato. **The Concept of Custom in International Law**. New York : Cornell University, 1971.
- Fairman. The interpretation of treaties. **Transactions of the Grotius Society** 20 ( 1934 ) : 123-139.
- Fenwick. **International Law**. 3<sup>rd</sup> ed. Bombay : Allied Pacific Private, 1962.
- Fitzmaurice. **The law and procedure of International Court of Justice**. London : Grotius Publications Limited, 1986.

- Garner. **Black's Law dictionary**. 8<sup>th</sup> ed. Minnesota : west a Thomson business, 2004.
- Gardiner. **International Law**. London : Pearson education limited, 2003.
- Gardiner. Treaty interpretation in the english courts since Fothergill v. Monarch Airlines ( 1980 ). **The International and Comparative Law Quarterly** 44, 3 ( July, 1995 ) : 620 – 628.
- Guido do Bont. Tax treaty interpretation in the Netherlands. In Michael Lang( ed. ), **Tax Treaty Interpretation**, pp. 241 - 260. London : Kluwer Law International, 2000.
- Hofbauer. Tax treaty interpretation in Austria. In Micheal Lang ( ed. ), **Tax Treaty Interpretation**, pp. 13 - 39. London : Kluwer law international, 2001.
- Havard Law School. Havard Research in International Law, Law of Treaties. **The American Journal of International Law**,1935.
- Heinrich and Moritz. Austria : Interpretation of tax treaties. **European Taxation** ( April, 2000 ) : 142 - 152
- Hill. The Interpretation of double taxation agreements : the Australian experience. **Bulletin for International Fiscal Documentation**. ( August - September, 2003 ) : 320-327
- Hisao Urahigashi. Comments on the report by by professor Tadasho Murai : interpretation of tax treaties in Japan. In Klaus Vogel ( ed. ), **Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany**, pp. 119 - 122. London : Kluwer law international, 1998.
- Hugh J. Ault. The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties. In Herbert H. Alpert and Kees van Raad ( ed. ), **Essays on International Taxation**, pp. 61-68. Boston : Kluwer law and Taxation Publishers, 1993.
- Hyde. Jude Anzilotti on the interpretation of treaties. **The American Journal of International Law** 27, 3 ( July, 1933 ) : 502 -506.

- Jacobs. Varieties of approach to treaty interpretation : with special reference to the draft convention on the law of treaties before the Vienna diplomatic conference. **The International and Comparative Law Quarterly** 18, 2 ( April 1969 ) : 318 – 346.
- James S. Hausman. Interpreting tax treaties-a canadian perspective. **Bulletin for International Fiscal Documentation**. ( March, 2001 ) : 93 -99.
- Jaturon Thirawat. **Treaty Making Process and Application of Treaties in The Practice of Thailand**. Bangkok : Faculty of Law Thammasat University, 1996.
- Jennings and Watts. **Oppenheim's International Law**. 9<sup>th</sup> ed. Harlow : Longman, 1992.
- Jones. Tax treaty interpretation in the United Kingdom. In Micheal Lang ( ed. ), **Tax Treaty Interpretation**, pp. 357-391. London : Kluwer Law International, 2001.
- Klaus Vogel. **Double Taxation Convention**. 3<sup>rd</sup> ed. London : Kluwer Law International, 1997.
- Klaus Vogel. Double tax treaties and their interpretation. **International Tax and Business Lawyer** 4, 1 ( Spring, 1986 ) : 1 – 85.
- Klaus Vogel. The influence of the OECD commentaries on treaty interpretation. **Bulletin for International Fiscal Documentation**. ( December, 2000 ) : 612 -616.
- Lang. Later commentaries of the OECD committee on fiscal affairs, not to affect the interpretation of previously concluded tax treaties. **Intertax** ( 1997 ) : 1-10.
- Lauterpacht. **International Law**. London : Cambridge University, 1978.
- Lauterpacht. Restrictive interpretation and the principle of effectiveness in the interpretation of treaties. **British Yearbook of International Law** 26 ( 1949 ) :
- Lauterpacht. Some observations on preparatory work in the interpretation of treaties. **Harvard Law Review** 48, 4 ( February, 1935 ) : 549 - 591

- Maki. Interpretation at using the Vienna Convention on the Law of Treaties : a method to increase the legitimacy of the dispute settlement system.  
**Minnesota Journal of Global Trade** 9 ( winter, 2000 ) : 434 -306
- McIntyre. **International Tax Primer**. London : Kluwer Law International, 2002.
- McLachlan. The principle of systemic integration and article 31 (3) (c) of the Vienna Convention. **International and Comparative Law Quarterly** 54 ( April, 2005 ) : 279-319.
- McNair. **The Law of Treaties**. 2<sup>nd</sup> ed. Oxford : Oxford University, 1986.
- Minoru Nakazato. Interpretation of double taxation conventions, national report / Japan. **Cahiers de Droit Fiscal International, LXXVIIIa**, 1993
- Morris and Meghji. What is residency under the Canada-US convention? supreme court of Canada in Crown Forest. **Canadian Current Tax**. 6, 2 ( November, 1995 ) : 1-10.
- Mukesh Butani. India : tax treaty interpretation. **Asia-Pacific Tax Bulletin** ( January-February, 2004 ) : 56 - 59.
- Philip Baker. **Double Taxation Conventions and International Tax Law**. 2<sup>nd</sup> London : Sweet & Maxwell, 1994.
- Qureshi. **The Public International Law of Taxation : Text, Case and Materials**. London : Graham & Trotman, 1994.
- Reuven S. Avi-Yonah. Essay : international tax as international law. **Tax Law Review**. 57, 4 (Summer, 2004) : 483-501.
- Rogoff. Interpretation of international agreement by domestic courts and the politics of international treaty relations : reflections on some recent decisions of the United States supreme court. **The American University Journal of International Law and Policy, II** ( 1996 ) : 559-685.
- Romyn. Changes to OECD commentary may affect its credibility. **Intertax**( 1994 ) : 460-478.
- Rosenne. **The Law of Treaties : a Guide to the Legislative History of the Vienna Convention**. Leaden : A.W. Sijthoff, Printing Division, 1970.

- Roy Rohatgi. **Basic International Taxation**. London : Kluwer Law International, 2002.
- Roy Rohatgi. Cashistory for tax planners in India. **International Tax Review**. ( October, 1997 ) :
- Schwarzenberger. **International Law : Vol. 1**. London : Steven & Sons Limited, 1996.
- Schwarz. **Tax Treaties : United Kingdom Law and Practice**. London : Sweet & Maxwell, 2002.
- Setsuo Taniguchi. Comment on the interpretation of tax treaties : the intertwinement of tax treaties with domestic tax law in Japan. In Klaus Vogel ( ed. ), **Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany**, pp.123-125. London : Kluwer Law International, 1998.
- Sinclair, Ian. Interpretation of tax treaties. In Asif Hasan Quresh ( ed. ), **The public International Law of Taxation**, pp. 139-153. London : Graham Trotman, 1994.
- Sinclair, Ian. The principles of treaty interpretation and their application by the English courts. **The International and Comparative Law Quarterly**. 12, 2 ( April, 1963 ) : 508-551.
- Sinclair, Ian. **The Vienna Convention on the Law of Treaties**. Manchester : Manchester University, 1973.
- Shannon. U.S. income tax treaties, reference to domestic law for the meaning of undefined terms. **Intertax** ( 1989 ) : 430-460.
- Shaw. **International Law**. 5<sup>th</sup> ed. London : Cambridge University, 2003.
- Smith. Tax treaty interpretation by the judiciary. **The Tax Lawyers**. 49. ( Summer, 1996 ) : 845 – 891.
- Stef van Weeghel. **The Improper Use of Tax Treaties : With Particular Reference to the Netherlands and the United States**. London : Kluwer Law International, 1998.



- Straubel. Textualism, contextualism, and the scientific method in treaty interpretation : how do we find the shared intent of the parties?. **Wayne Law Review** 40 (Spring, 1994 ) : 1191-1225.
- Tadashi Murai. International of tax treaties in Japan. In Klaus Vogel ( ed. ), **Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany**, pp. 111-117. London : Kluwer Law International, 1998.
- Tammelo. **Treaty Interpretation and Practical Reason : Towards a General Theory of Legal Interpretation**. Sydney : the Law Book Company, 1967.
- Townsend. Tax treaty interpretation. **The Tax Lawyers**. 55 ( Fall, 2001 ) : 219-307
- Vandevelde. Treaty interpretation from a negotiator's perspective. **Vanderbilt Journal of Transnational Law** 21 ( 1988 ) : 281-311.
- Vattel. **The Law of Nations**. 2<sup>nd</sup> ed. (n.p.) : James B. Scott ed., 1964.
- Wattel and Marres. The legal status of the OECD commentary and static or ambulatory interpretation of tax treaties. **European Taxation**. ( July – August, 2003 ) : 222-235.
- Wessel. Relational contract theory and treaty interpretation : end-game treaties v. dynamic obligations. **New York University Annual Survey of American Law** 60 ( 2004 ) : 149-186.
- Wetzel and Raushning. **The Vienna Convention on the Law of Treaties : Travaux Préparatoires**. Frankfurt : Alfrad Metzner Verlag GmbH, 1978.
- \_\_\_\_\_. The imco opinion : a study in treaty interpretation. **Duke Law Journal** 2 ( Spring, 1961 ) : 288-301.
- Yearbook of the International Law Commission ( 2nd session 1950 ) Vol. II, U.N. Doc A/CN. 4/23 ( 1950 ).
- Yearbook of the International Law Commission ( 3rd session 1951 ) Vol. II, U.N. Doc A/CN. 4/43 ( 1951 ).
- Yearbook of the International Law Commission ( 4th session 1952 ) Vol. II, U.N. Doc A/CN. 4/54 ( 1952 ).
- Yearbook of the International Law Commission ( 5th session 1953 ) Vol. II.

Yearbook of the International Law Commission ( 6th session 1954 ) Vol. II.

Yearbook of the International Law Commission ( 8th session 1956 ) Vol. II,

U.N. Doc A/CN. 4/101 ( 1956 ).

Yearbook of the International Law Commission ( 9th session 1957 ) Vol. II,

U.N. Doc A/CN. 4/107 ( 1957 ).

Yearbook of the International Law Commission ( 10th session 1958 ) Vol. II,

U.N. Doc A/CN. 4/115 ( 1958 ).

Yearbook of the International Law Commission ( 11th session 1959 ) Vol. II,

U.N. Doc A/CN. 4/120 ( 1959 ).

Yearbook of the International Law Commission ( 12th session 1960 ) Vol. II,

U.N. Doc A/CN. 4/130 ( 1960 ).

Yearbook of the International Law Commission ( 1966 ).



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



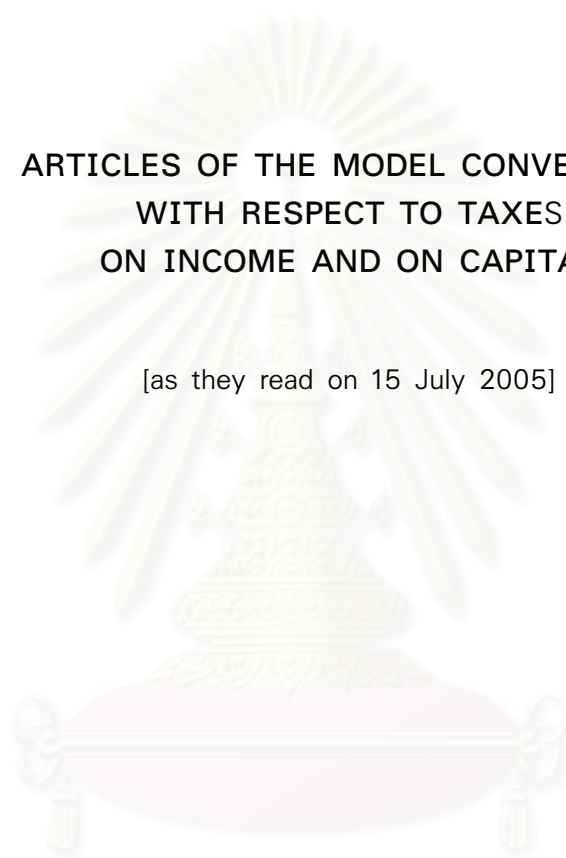
ภาคผนวก ก

Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on  
Income and on Capital, 2005

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION  
WITH RESPECT TO TAXES  
ON INCOME AND ON CAPITAL

[as they read on 15 July 2005]



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## SUMMARY OF THE CONVENTION

### TITLE AND PREAMBLE

#### CHAPTER I

##### *Scope of the Convention*

- Art. 1 Persons Covered
- Art. 2 Taxes covered

#### CHAPTER II

##### *Definitions*

- Art. 3 General definitions
- Art. 4 Resident
- Art. 5 Permanent establishment

#### CHAPTER III

##### *Taxation of income*

- Art. 6 Income from immovable property
- Art. 7 Business profits
- Art. 8 Shipping, inland waterways transport and air transport
- Art. 9 Associated enterprises
- Art. 10 Dividends
- Art. 11 Interest
- Art. 12 Royalties
- Art. 13 Capital gains
- Art. 14 [Deleted]
- Art. 15 Income from employment
- Art. 16 Directors' fees
- Art. 17 Artistes and sportsmen
- Art. 18 Pensions
- Art. 19 Government Service
- Art. 20 Students
- Art. 21 Other income



## CHAPTER IV

*Taxation of capital*

Art. 22 Capital

## CHAPTER V

*Methods for elimination of double taxation*

Art. 23 A Exemption method

Art. 23 B Credit method

## CHAPTER VI

*Special provisions*

Art. 24 Non-discrimination

Art. 25 Mutual agreement procedure

Art. 26 Exchange of information

Art. 27 Assistance in the collection of taxes

Art. 28 Members of diplomatic missions and consular posts

Art. 29 Territorial extension

## CHAPTER VII

*Final provisions*

Art. 30 Entry into force

Art. 31 Termination



TITLE OF THE CONVENTION

Convention between (State A) and (State B) with respect to taxes on  
income and on capital<sup>1</sup>

PREAMBLE TO THE CONVENTION<sup>2</sup>

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

---

<sup>1</sup> States wishing to do so may follow the widespread practice of including in the title a reference to either the avoidance of double taxation or to both the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion.

<sup>2</sup> The Preamble of the Convention shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States.

**CHAPTER I**  
**SCOPE OF THE CONVENTION**

*Article 1*

PERSONS COVERED

This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

*Article 2*

TAXES COVERED

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.
2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.
3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:
  - a) (in State A): .....
  - b) (in State B): .....
4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.

**CHAPTER II**  
**DEFINITIONS**

*Article 3*

GENERAL DEFINITIONS

1. For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:
  - a) the term "person" includes an individual, a company and any other body of persons;
  - b) the term "company" means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;
  - c) the term "enterprise" applies to the carrying on of any business;
  - d) the terms "enterprise of a Contracting State" and "enterprise of the other Contracting State" mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;
  - e) *the term "international traffic" means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;*
  - f) *the term "competent authority" means:*
    - (i) (in State A): .....
    - (ii) (in State B): .....
  - g) the term "national", in relation to a Contracting State, means:
    - (i) any individual possessing the nationality or citizenship of that Contracting State; and
    - (ii) any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in that Contracting State;
  - h) the term "business" includes the performance of professional services and of other activities of an independent character.

2. 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.

#### Article 4

#### RESIDENT

1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

- a) *he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);*
- b) *if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;*
- c) *if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;*
- d) *if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.*

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.

*Article 5*

## PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.
2. The term "permanent establishment" includes especially:
  - a) a place of management;
  - b) a branch;
  - c) an office;
  - d) a factory;
  - e) a workshop, and
  - f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources
3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.
4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:
  - a) *the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;*
  - b) *the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;*
  - c) *the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;*
  - d) *the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;*
  - e) *the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;*



f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

### CHAPTER III

#### TAXATION OF INCOME

##### *Article 6*

#### INCOME FROM IMMOVABLE PROPERTY

1. Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. The term "immovable property" shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in

any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property.

3. The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the direct use, letting, or use in any other form of immovable property.

4. The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise.

#### *Article 7*

#### BUSINESS PROFITS

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.

2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.

3. In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.

4. Insofar as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude

that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this Article.

5. No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.

6. For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.

7. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.

#### *Article 8*

##### SHIPPING, INLAND WATERWAYS TRANSPORT AND AIR TRANSPORT

1. Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

2. Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

3. If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.

4. The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

*Article 9*

## ASSOCIATED ENTERPRISES

## 1. Where

- a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or
- b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

*Article 10*

## DIVIDENDS

1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:

- a) 5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends;
- b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases.

The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations.

This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.

3. The term "dividends" as used in this Article means income from shares, "jouissance" shares or "jouissance" rights, mining shares, founders' shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the company paying the dividends is a resident through a permanent establishment situated therein and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

5. Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment situated in that other State, nor subject the company's undistributed profits to a tax on the company's undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State.

#### *Article 11*

#### INTEREST

1. Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.

3. The term "interest" as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor's profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises through a permanent establishment situated therein and the debt-claim in respect of which the interest is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

5. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.

6. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.



*Article 12*

## ROYALTIES

1. Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.
2. The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.
3. The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.
4. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

*Article 13*

## CAPITAL GAINS

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State, including such gains from the alienation of such a perma-

ment establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State.

3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

4. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares deriving more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

5. Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

*[Article 14 -INDEPENDENT PERSONAL SERVICES]*

[Deleted]

*Article 15*

INCOME FROM EMPLOYMENT

1. Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.

2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:

- a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and

- b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and
  - c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.
3. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

#### *Article 16*

#### DIRECTORS' FEES

Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

#### *Article 17*

#### ARTISTES AND SPORTSMEN

1. Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised.

*Article 18*

## PENSIONS

Subject to the provisions of paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State.

*Article 19*

## GOVERNMENT SERVICE

1. a) Salaries, wages and other similar remuneration paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.  
  
b) *However, such salaries, wages and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the individual is a resident of that State who:*
  - (i) is a national of that State; or
  - (ii) did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.
2. a) Notwithstanding the provisions of paragraph 1, pensions and other similar remuneration paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.  
  
b) *However, such pensions and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident of, and a national of, that State.*
3. The provisions of Articles 15, 16, 17, and 18 shall apply to salaries, wages, pensions, and other similar remuneration in respect of services rendered in connection with a business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof.

*Article 20*

## STUDENTS

Payments which a student or business apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that State, provided that such payments arise from sources outside that State.

*Article 21*

## OTHER INCOME

1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.
2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

## CHAPTER IV

## TAXATION OF CAPITAL

*Article 22*

## CAPITAL

1. Capital represented by immovable property referred to in Article 6, owned by a resident of a Contracting State and situated in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Capital represented by movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State may be taxed in that other State.

3. Capital represented by ships and aircraft operated in international traffic and by boats engaged in inland waterways transport, and by movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft and boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
4. All other elements of capital of a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State.

## CHAPTER V

### METHODS FOR ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION

#### *Article 23 A*

#### EXEMPTION METHOD

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.
2. Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of Articles 10 and 11, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.
3. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.
4. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income derived or capital owned by a resident of a Contracting State where the other Contracting State applies the provisions of the Convention to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph 2 of Article 10 or 11 to such income.



*Article 23 B*

## CREDIT METHOD

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:

- a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;
- b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State.

Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.

2. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

## CHAPTER VI

## SPECIAL PROVISIONS

*Article 24*

## NON-DISCRIMINATION

1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.

2. Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected.

3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.
4. Except where the provisions of paragraph 1 of Article 9, paragraph 6 of Article 11, or paragraph 4 of Article 12, apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.
5. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first-mentioned State are or may be subjected.
6. The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description.

*Article 25*

MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within

three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

#### *Article 26*

#### EXCHANGE OF INFORMATION

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.

2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.

3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

- a) *to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;*
- b) *to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;*
- c) *to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (*ordre public*).*

4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.

5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.

#### Article 27

### ASSISTANCE IN THE COLLECTION OF TAXES<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> In some countries, national law, policy or administrative considerations may not allow or justify the type of assistance envisaged under this Article or may require that this type of assistance be restricted, e.g. to countries that have similar tax systems or tax administrations or as to the taxes covered. For that reason, the Article should only be included in the Convention where each State concludes that, based on the factors described in paragraph 1 of the Commentary on the Article, they can agree to provide assistance in the collection of taxes levied by the other State.

1. The Contracting States shall lend assistance to each other in the collection of revenue claims. This assistance is not restricted by Articles 1 and 2. The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this Article.
2. The term "revenue claim" as used in this Article means an amount owed in respect of taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to this Convention or any other instrument to which the Contracting States are parties, as well as interest, administrative penalties and costs of collection or conservancy related to such amount.
3. When a revenue claim of a Contracting State is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of collection by the competent authority of the other Contracting State. That revenue claim shall be collected by that other State in accordance with the provisions of its laws applicable to the enforcement and collection of its own taxes as if the revenue claim were a revenue claim of that other State.
4. When a revenue claim of a Contracting State is a claim in respect of which that State may, under its law, take measures of conservancy with a view to ensure its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of taking measures of conservancy by the competent authority of the other Contracting State. That other State shall take measures of conservancy in respect of that revenue claim in accordance with the provisions of its laws as if the revenue claim were a revenue claim of that other State even if, at the time when such measures are applied, the revenue claim is not enforceable in the first-mentioned State or is owed by a person who has a right to prevent its collection.
5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 3 and 4, a revenue claim accepted by a Contracting State for purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, be subject to the time limits or accorded any priority applicable to a revenue claim under the laws of that State by reason of its nature as such. In addition, a revenue claim accepted by a Contracting State for the purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, have any priority applicable to that revenue claim under the laws of the other Contracting State.

6. Proceedings with respect to the existence, validity or the amount of a revenue claim of a Contracting State shall not be brought before the courts or administrative bodies of the other Contracting State.

7. Where, at any time after a request has been made by a Contracting State under paragraph 3 or 4 and before the other Contracting State has collected and remitted the relevant revenue claim to the first-mentioned State, the relevant revenue claim ceases to be

*a) in the case of a request under paragraph 3, a revenue claim of the first-mentioned State that is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, or*

*b) in the case of a request under paragraph 4, a revenue claim of the first-mentioned State in respect of which that State may, under its laws, take measures of conservancy with a view to ensure its collection*

the competent authority of the first-mentioned State shall promptly notify the competent authority of the other State of that fact and, at the option of the other State, the first-mentioned State shall either suspend or withdraw its request.

8. In no case shall the provisions of this Article be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

*a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;*

*b) to carry out measures which would be contrary to public policy (ordre public);*

*c) to provide assistance if the other Contracting State has not pursued all reasonable measures of collection or conservancy, as the case may be, available under its laws or administrative practice;*

*d) to provide assistance in those cases where the administrative burden for that State is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the other Contracting State.*



*Article 28*

## MEMBERS OF DIPLOMATIC MISSIONS AND CONSULAR POSTS

Nothing in this Convention shall affect the fiscal privileges of members of diplomatic missions or consular posts under the general rules of international law or under the provisions of special agreements.

*Article 29*TERRITORIAL EXTENSION<sup>4</sup>

1. This Convention may be extended, either in its entirety or with any necessary modifications [to any part of the territory of (State A) or of (State B) which is specifically excluded from the application of the Convention or], to any State or territory for whose international relations (State A) or (State B) is responsible, which imposes taxes substantially similar in character to those to which the Convention applies. Any such extension shall take effect from such date and subject to such modifications and conditions, including conditions as to termination, as may be specified and agreed between the Contracting States in notes to be exchanged through diplomatic channels or in any other manner in accordance with their constitutional procedures.
2. Unless otherwise agreed by both Contracting States, the termination of the Convention by one of them under Article 30 shall also terminate, in the manner provided for in that Article, the application of the Convention [to any part of the territory of (State A) or of (State B) or] to any State or territory to which it has been extended under this Article.

---

<sup>4</sup> The words between brackets are of relevance when, by special provision, a part of the territory of a Contracting State is excluded from the application of the Convention.

**CHAPTER VII**  
**FINAL PROVISIONS**

*Article 30*

ENTRY INTO FORCE

1. This Convention shall be ratified and the instruments of ratification shall be exchanged at ..... as soon as possible.
2. The Convention shall enter into force upon the exchange of instruments of ratification and its provisions shall have effect:
  - a) (in State A): .....
  - b) (in State B): .....

*Article 31*

TERMINATION

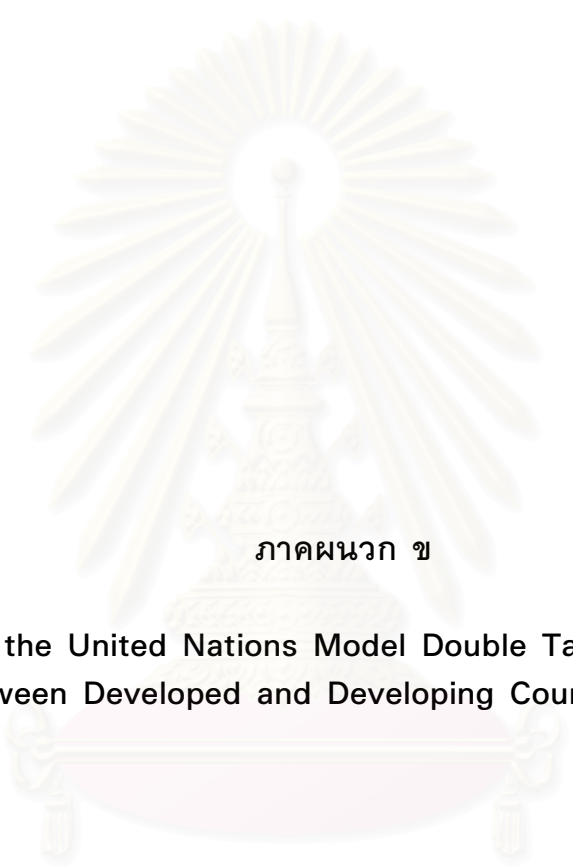
This Convention shall remain in force until terminated by a Contracting State. Either Contracting State may terminate the Convention, through diplomatic channels, by giving notice of termination at least six months before the end of any calendar year after the year ..... In such event, the Convention shall cease to have effect:

- a) (in State A): .....
- b) (in State B): .....

TERMINAL CLAUSE<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> The terminal clause concerning the signing shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States.



ภาคผนวก ข

Articles of the United Nations Model Double Taxation Convention  
Between Developed and Developing Countries, 2001

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Articles of the United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries



สถาบันวิจัยบริการ  
United Nations  
2001  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## SUMMARY OF THE CONVENTION

### Title and Preamble

#### CHAPTER I

#### Scope of the Convention

Article 1 Persons covered

Article 2 Taxes covered

#### CHAPTER II

#### Definitions

Article 3 General definitions

Article 4 Resident

Article 5 Permanent establishment

#### CHAPTER III

#### Taxation of income

Article 6 Income from immovable property

Article 7 Business profits

Article 8 Shipping, inland waterways transport and air transport (alternative A)

Article 8 Shipping, inland waterways transport and air transport (alternative B)

Article 9 Associated enterprises

Article 10 Dividends

Article 11 Interest

Article 12 Royalties

Article 13 Capital gains

Article 14 Independent personal services

Article 15 Dependent personal services

Article 16 Directors' fees and remuneration of top-level managerial officials

Article 17 Artistes and sportspersons

Article 18 Pensions and social security payments (alternative A)

Article 18 Pensions and social security payments (alternative B)

Article 19 Government service

Article 20 Students

Article 21 Other income

## CHAPTER IV

**Taxation of capital**

Article 22 Capital

## CHAPTER V

**Methods for elimination of double taxation**

Article 23 A Exemption method

Article 23 B Credit method

## CHAPTER VI

**Special provisions**

Article 24 Non-discrimination

Article 25 Mutual agreement procedure

Article 26 Exchange of information

Article 27 Members of diplomatic missions and consular posts

## CHAPTER VII

**Final provisions**

Article 28 Entry into force Article 29 Termination





**TITLE OF THE CONVENTION**

Convention between (State A) and (State B) with respect to taxes on income and on capital<sup>1</sup>

**PREAMBLE OF THE CONVENTION<sup>2</sup>**

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

---

<sup>1</sup> States wishing to do so may follow the widespread practice of including in the title a reference to either the avoidance of double taxation or to both the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion.

<sup>2</sup> The Preamble of the Convention shall be drafted in accordance with the constitutional procedures of the Contracting States.

**Chapter I**  
**SCOPE OF THE CONVENTION**

**Article 1**  
**PERSONS COVERED**

This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

**Article 2**  
**TAXES COVERED**

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.

2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.

3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:

(a) (in State A): .....

(b) (in State B): .....

4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes which are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of significant changes made to their tax law.

## CHAPTER II

## DEFINITIONS

**Article 3**  
**GENERAL DEFINITIONS**

1. For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:

(a) The term “person” includes an individual, a company and any other body of persons;

(b) The term “company” means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;

(c) The terms “enterprise of a Contracting State” and “enterprise of the other Contracting State” mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;

(d) The term “international traffic” means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;

(e) The term “competent authority” means:

(i) (In State A): .....

(ii) (In State B): .....

(f) The term “national” means:

(i) Any individual possessing the nationality of a Contracting State

(ii) Any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in a Contracting State.

2. 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.

#### **Article 4** **RESIDENT**

1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of incorporation, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

(a) He shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);

(b) If the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;

(c) If he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;

(d) If he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.

**Article 5**  
**PERMANENT ESTABLISHMENT**

1. For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.
2. The term “permanent establishment” includes especially:
  - (a) A place of management;
  - (b) A branch;
  - (c) An office;
  - (d) A factory;
  - (e) A workshop;
  - (f) A mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.
3. The term “permanent establishment” also encompasses:
  - (a) A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith, but only if such site, project or activities last more than six months;
  - (b) The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue (for the same or a connected project) within a Contracting State for a period or periods aggregating more than six months within any twelve-month period.
4. Notwithstanding the preceding provisions of this article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:
  - (a) The use of facilities solely for the purpose of storage or display of goods or merchandise belonging to the enterprise;
  - (b) The maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage or display;

(c) The maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;

(d) The maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;

(e) The maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character.

(f) The maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs (a) to (e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 7 applies — is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in the first-mentioned Contracting State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, if such a person:

(a) Has and habitually exercises in that State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph; or

(b) Has no such authority, but habitually maintains in the first-mentioned State a stock of goods or merchandise from which he regularly delivers goods or merchandise on behalf of the enterprise.

6. Notwithstanding the preceding provisions of this article, an insurance enterprise of a Contracting State shall, except in regard to re-insurance, be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if it collects premiums in the territory of that other State or insures risks situated therein through a person other than an agent of an independent status to whom paragraph 7 applies.

7. An enterprise of a Contracting State shall not be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State merely because it carries on business in that other State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of



their business. However, when the activities of such an agent are devoted wholly or almost wholly on behalf of that enterprise, and conditions are made or imposed between that enterprise and the agent in their commercial and financial relations which differ from those which would have been made between independent enterprises, he will not be considered an agent of an independent status within the meaning of this paragraph.

8. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

### **Chapter III**

## **TAXATION OF INCOME**

### **Article 6**

#### **INCOME FROM IMMOVABLE PROPERTY**

1. Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. The term "immovable property" shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property.
3. The provisions of paragraph 1 shall also apply to income derived from the direct use, letting or use in any other form of immovable property.

4. The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise and to income from immovable property used for the performance of independent personal services.

## Article 7 BUSINESS PROFITS

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to (a) that permanent establishment; (b) sales in that other State of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment; or (c) other business activities carried on in that other State of the same or similar kind as those effected through that permanent establishment.

2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.

3. In the determination of the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the business of the permanent establishment including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere. However, no such deduction shall be allowed in respect of amounts, if any, paid (otherwise than towards reimbursement of actual expenses) by the permanent establishment to the head office of the enterprise or any of its other offices, by way of royalties, fees or other similar payments in return for the use of patents or other rights, or by way of commission, for specific services performed or for management, or, except in the case of a banking enterprise, by way of interest on moneys lent to the permanent establishment. Likewise, no account shall be taken, in the determination of the profits of a permanent establishment, for amounts charged (other-

wise than towards reimbursement of actual expenses), by the permanent establishment to the head office of the enterprise or any of its other offices, by way of royalties, fees or other similar payments in return for the use of patents or other rights, or by way of commission for specific services performed or for management, or, except in the case of a banking enterprise, by way of interest on moneys lent to the head office of the enterprise or any of its other offices.

4. In so far as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this article.

5. For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.

6. Where profits include items of income which are dealt with separately in other articles of this Convention, then the provisions of those articles shall not be affected by the provisions of this article.

(NOTE: The question of whether profits should be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods and merchandise for the enterprise was not resolved. It should therefore be settled in bilateral negotiations).

#### Article 8

#### SHIPPING, INLAND WATERWAYS TRANSPORT AND AIR TRANSPORT

Article 8 (alternative A)

1. Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

2. Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
3. If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or a boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.
4. The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

#### Article 8 (alternative B)

1. Profits from the operation of aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
2. Profits from the operation of ships in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated unless the shipping activities arising from such operation in the other Contracting State are more than casual. If such activities are more than casual, such profits may be taxed in that other State. The profits to be taxed in that other State shall be determined on the basis of an appropriate allocation of the over-all net profits derived by the enterprise from its shipping operations. The tax computed in accordance with such allocation shall then be reduced by \_\_\_ per cent. (The percentage is to be established through bilateral negotiations).
3. Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
4. If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or a boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.
5. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

**Article 9**  
**ASSOCIATED ENTERPRISES**

1. Where:

(a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or

(b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of the Convention and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary, consult each other.

3. The provisions of paragraph 2 shall not apply where judicial, administrative or other legal proceedings have resulted in a final ruling that by actions giving rise to an adjustment of profits

under paragraph 1, one of the enterprises concerned is liable to penalty with respect to fraud, gross negligence or wilful default.

**Article 10**  
**DIVIDENDS**

1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:

(a) \_\_\_ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 10 per cent of the capital of the company paying the dividends;

(b) \_\_\_ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the gross amount of the dividends in all other cases.

The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations.

This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.

3. The term "dividends" as used in this article means income from shares, "jouissance" shares or "jouissance" rights, mining shares, founders' shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the company paying the dividends is a resident, through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment or fixed base. In such case the provisions of article 7 or article 14, as the case may be, shall apply.



5. Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except in so far as such dividends are paid to a resident of that other State or in so far as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment or a fixed base situated in that other State, nor subject the company's undistributed profits to a tax on the company's undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State.

## Article 11 INTEREST

1. Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. However, such interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed \_\_\_ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.
3. The term "interest" as used in this article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor's profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this article.
4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises, through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the debt-claim in respect of which the interest is paid is effectively connected with (a) such permanent establishment or fixed base, or with (b) business activities referred to in (c) of paragraph 1 of article 7. In such cases the provisions of article 7 or article 14, as the case may be, shall apply.

5. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment or a fixed base in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment or fixed base, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment or fixed base is situated.

6. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

## **Article 12 ROYALTIES**

1. Royalties arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such royalties may also be taxed in the Contracting State in which they arise and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the royalties is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed \_\_\_ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the gross amount of the royalties. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.

3. The term "royalties" as used in this article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, or films or tapes used for radio or television broadcasting, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other

Contracting State in which the royalties arise, through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with (a) such permanent establishment or fixed base, or with (b) business activities referred to in (c) of paragraph 1 of article 7. In such cases the provisions of article 7 or article 14, as the case may be, shall apply.

5. Royalties shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the royalties, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment or a fixed base in connection with which the liability to pay the royalties was incurred, and such royalties are borne by such permanent establishment or fixed base, then such royalties shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment or fixed base is situated.

6. Where by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

### **Article 13**

#### **CAPITAL GAINS**

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

2/ Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State or of movable property pertaining to a fixed base available to a resident of a Contracting State in the other Contracting State for the purpose of performing independent personal services, including such gains from the alienation of

such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise) or of such fixed base, may be taxed in that other State.

3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

4. Gains from the alienation of shares of the capital stock of a company, or of an interest in a partnership, trust or estate, the property of which consists directly or indirectly principally of immovable property situated in a Contracting State may be taxed in that State. In particular:

(1) Nothing contained in this paragraph shall apply to a company, partnership, trust or estate, other than a company, partnership, trust or estate engaged in the business of management of immovable properties, the property of which consists directly or indirectly principally of immovable property used by such company, partnership, trust or estate in its business activities.

(2) For the purposes of this paragraph, "principally" in relation to ownership of immovable property means the value of such immovable property exceeding fifty per cent of the aggregate value of all assets owned by the company, partnership, trust or estate.

5. Gains from the alienation of shares other than those mentioned in paragraph 4 representing a participation of \_\_ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) in a company which is a resident of a Contracting State may be taxed in that State.

6. Gains from the alienation of any property other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3, 4 and 5 shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

#### Article 14

#### INDEPENDENT PERSONAL SERVICES

1. Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an independent character shall be taxable only in that

State except in the following circumstances, when such income may also be taxed in the other Contracting State:

(a) If he has a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities; in that case, only so much of the income as is attributable to that fixed base may be taxed in that other Contracting State; or

(b) If his stay in the other Contracting State is for a period or periods amounting to or exceeding in the aggregate 183 days in any twelve-month period commencing or ending in the fiscal year concerned; in that case, only so much of the income as is derived from his activities performed in that other State may be taxed in that other State.

2. The term "professional services" includes especially independent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as the independent activities of physicians, lawyers, engineers, architects, dentists and accountants.

#### **Article 15**

#### **DEPENDENT PERSONAL SERVICES**

1. Subject to the provisions of articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.

2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:

(a) The recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve-month period commencing or ending in the fiscal year concerned; and

(b) The remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State; and

(c) The remuneration is not borne by a permanent establishment or a fixed base which the employer has in the other State.

3. Notwithstanding the preceding provisions of this article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

#### **Article 16**

### **DIRECTORS' FEES AND REMUNERATION OF TOP-LEVEL MANAGERIAL OFFICIALS**

1. Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the Board of Directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. Salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in his capacity as an official in a top-level managerial position of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

#### **Article 17**

### **ARTISTES AND SPORTSPERSONS**

1. Notwithstanding the provisions of articles 14 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsperson, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.

2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsperson in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsperson himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of articles 7, 14 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsperson are exercised.



**Article 18**  
**PENSIONS AND SOCIAL SECURITY PAYMENTS**

Article 18 (alternative A)

1. Subject to the provisions of paragraph 2 of article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State.
2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, pensions paid and other payments made under a public scheme which is part of the social security system of a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof shall be taxable only in that State.

Article 18 (alternative B)

1. Subject to the provisions of paragraph 2 of article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment may be taxed in that State.
2. However, such pensions and other similar remuneration may also be taxed in the other Contracting State if the payment is made by a resident of that other State or a permanent establishment situated therein.
3. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, pensions paid and other payments made under a public scheme which is part of the social security system of a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof shall be taxable only in that State.

**Article 19**  
**GOVERNMENT SERVICE**

1. (a) Salaries, wages and other similar remuneration, other than a pension, paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.

(b) However, such salaries, wages and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that other State and the individual is a resident of that State who:

(i) Is a national of that State; or

(ii) Did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.

2. (a) Any pension paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.

(b) However, such pension shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident of, and a national of, that other State.

3. The provisions of articles 15, 16, 17 and 18 shall apply to salaries, wages and other similar remuneration, and to pensions, in respect of services rendered in connection with a business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof.

#### **Article 20 STUDENTS**

Payments which a student or business trainee or apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that State, provided that such payments arise from sources outside that State.

#### **Article 21 OTHER INCOME**

1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing articles of this Convention shall be taxable only in that State.

2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Con-

tracting State through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment or fixed base. In such case the provisions of article 7 or article 14, as the case may be, shall apply.

3. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, items of income of a resident of a Contracting State not dealt with in the foregoing articles of this Convention and arising in the other Contracting State may also be taxed in that other State.

#### **Chapter IV**

### **TAXATION OF CAPITAL**

#### **Article 22**

#### **CAPITAL**

1. Capital represented by immovable property referred to in article 6, owned by a resident of a Contracting State and situated in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Capital represented by movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State or by movable property pertaining to a fixed base available to a resident of a Contracting State in the other Contracting State for the purpose of performing independent personal services, may be taxed in that other State.
3. Capital represented by ships and aircraft operated in international traffic and by boats engaged in inland waterways transport, and by movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft and boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
- [4. All other elements of capital of a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State].

(The Group decided to leave to bilateral negotiations the question of the taxation of the capital represented by immovable property and movable property and of all other elements of capital of a resident of a Contracting State. Should the negotiating

parties decide to include in the Convention an article on the taxation of capital, they will have to determine whether to use the wording of paragraph 4 as shown or wording that leaves taxation to the State in which the capital is located).

## **Chapter V**

### **METHODS FOR THE ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION**

#### **Article 23 A**

##### **EXEMPTION METHOD**

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.
2. Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of articles 10, 11 and 12, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.
3. Where in accordance with any provision of this Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

#### **Article 23 B**

##### **CREDIT METHOD**

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the in-

come of that resident an amount equal to the income tax paid in that other State; and as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State. Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.

2. Where, in accordance with any provision of this Convention, income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

## Chapter VI

### SPECIAL PROVISIONS

#### Article 24

#### NON-DISCRIMINATION

1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.

2. Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected.

3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs

and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.

4. Except where the provisions of paragraph 1 of article 9, paragraph 6 of article 11, or paragraph 6 of article 12 apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.

5. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first-mentioned State are or may be subjected.

6. The provisions of this article shall, notwithstanding the provisions of article 2, apply to taxes of every kind and description.

#### **Article 25**

#### **MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE**

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case



by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with this Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs. The competent authorities, through consultations, shall develop appropriate bilateral procedures, conditions, methods and techniques for the implementation of the mutual agreement procedure provided for in this article. In addition, a competent authority may devise appropriate unilateral procedures, conditions, methods and techniques to facilitate the above-mentioned bilateral actions and the implementation of the mutual agreement procedure.

## **Article 26**

### **EXCHANGE OF INFORMATION**

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by the Convention, in so far as the taxation thereunder is not contrary to the Convention, in particular for the prevention of fraud or evasion of such taxes. The exchange of information is not restricted by article 1. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State. However, if the information is originally regarded as secret in the transmitting State it shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes which are the subject of the Convention. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes but may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. The competent authorities shall, through consultation,

develop appropriate conditions, methods and techniques concerning the matters in respect of which such exchanges of information shall be made, including, where appropriate, exchanges of information regarding tax avoidance.

2. In no case shall the provisions of paragraph 1 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

(a) To carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;

(b) To supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;

(c) To supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).

#### Article 27

#### MEMBERS OF DIPLOMATIC MISSIONS AND CONSULAR POSTS

Nothing in this Convention shall affect the fiscal privileges of members of diplomatic missions or consular posts under the general rules of international law or under the provisions of special agreements.

#### Article 28

#### ENTRY INTO FORCE

1. This Convention shall be ratified and the instruments of ratification shall be exchanged at \_\_\_\_\_ as soon as possible.

2. The Convention shall enter into force upon the exchange of instruments of ratification and its provisions shall have effect:

(a) (In State A): .....

(b) (In State B): .....

**Article 29**  
**TERMINATION**

This Convention shall remain in force until terminated by a Contracting State. Either Contracting State may terminate the Convention, through diplomatic channels, by giving notice of termination at least six months before the end of any calendar year after the year \_\_\_\_\_. In such event, the Convention shall cease to have effect:

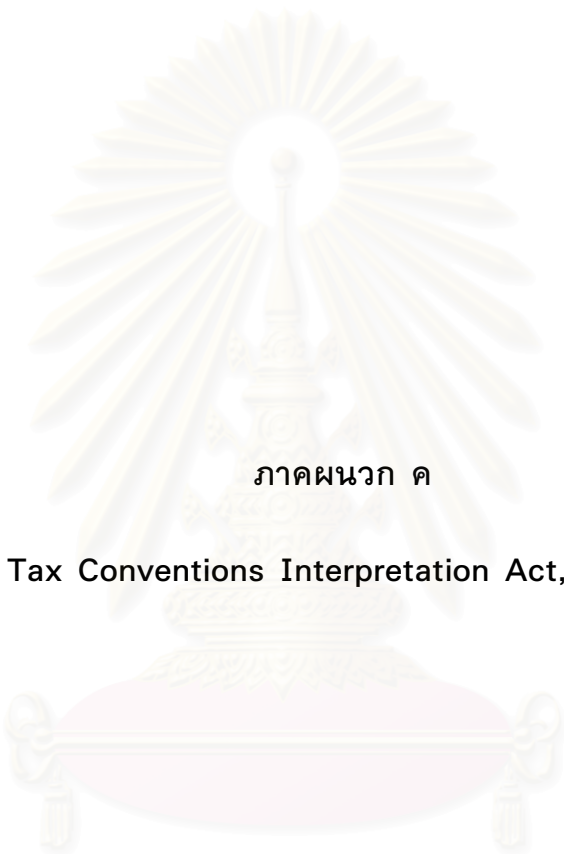
(a) (In State A): .....

(b) (In State B): .....

TERMINAL CLAUSE

NOTE: The provisions relating to the entry into force and termination and the terminal clause concerning the signing of the Convention shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States.

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก ค

Income Tax Conventions Interpretation Act, 1985 - Canada

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## Income Tax Conventions Interpretation Act

### I-4

An Act respecting the interpretation of Canada's international conventions relating to income tax and the Acts implementing those conventions

#### SHORT TITLE

1. This Act may be cited as the *Income Tax Conventions Interpretation Act*.  
1984, c. 48, s. 1.

#### DEFINITION

2. In this Act, "convention" means any convention or agreement between Canada and another state relating to tax on income, and includes any protocol or supplementary convention or agreement relating thereto.

1984, c. 48, s. 2.

#### INTERPRETATION

3. Notwithstanding the provisions of a convention or the Act giving the convention the force of law in Canada, it is hereby declared that the law of Canada is that, to the extent that a term in the convention is

- (a) not defined in the convention,
- (b) not fully defined in the convention, or
- (c) to be defined by reference to the laws of Canada,

that term has, except to the extent that the context otherwise requires, the meaning it has for the purposes of the *Income Tax Act*, as amended from time to time, and not the meaning it had for the purposes of the *Income Tax Act* on the date the convention was entered into or given the force of law in Canada if, after that date, its meaning for the purposes of the *Income Tax Act* has changed.

1984, c. 48, s. 3.

4. Notwithstanding the provisions of a convention or the Act giving the convention the force of law in Canada, it is hereby declared that the law of Canada is that where, for the purposes of the application of the convention, the profits from a business activity, including an industrial or commercial activity, attributable or allocable to a permanent establishment in Canada are to be determined for any period,

- (a) there shall, except where the convention expressly otherwise provides, be included in the determination of those profits all amounts with respect to that activity that are attributable or allocable to the permanent establishment and that would be required to be included under the *Income Tax Act*, as amended from time to time, by a person resident in Canada carrying on the activity in Canada in the computation of his income from a business for that period; and
- (b) there shall, except to the extent that an agreement between the competent authorities of the parties to the convention expressly otherwise provides, not be deducted in the determination of those profits any amount with respect to that activity that is attributable or allocable to the permanent establishment and that would not be deductible under the *Income Tax Act*, as amended from time to time, by a person resident in Canada carrying on the activity in Canada in the computation of his income from a business for that period.

1984, c. 48, s. 4.

4.1 Notwithstanding the provisions of a convention or the Act giving the convention the force of law in Canada, it is hereby declared that the law of Canada is that section 245 of the *Income Tax Act* applies to any benefit provided under the convention.

2005, c. 19, s. 60.

5. Notwithstanding the provisions of a convention or the Act giving the convention the force of law in Canada, in this section and in the convention,

“annuity” does not include any pension payment or any payment under a plan, arrangement or contract described in subparagraphs (a)(i) to (ix) of the definition “pension”;

“Canada” means the territory of Canada, and includes

- (a) every area beyond the territorial seas of Canada that, in accordance with international law and the laws of Canada, is an area in respect of which Canada may exercise rights with respect to the seabed and subsoil and their natural resources, and
- (b) the seas and airspace above every area described in paragraph (a);



“immovable property” and “real property”, with respect to property in Canada, are hereby declared to include

- (a) any right to explore for or exploit mineral deposits and sources in Canada and other natural resources in Canada, and
- (b) any right to an amount computed by reference to the production, including profit, from, or to the value of production from, mineral deposits and sources in Canada and other natural resources in Canada;

“pension” means, in respect of payments that arise in Canada,

- (a) if the convention does not include a definition “pension”, a payment under any plan, arrangement or contract that is
  - (i) a registered pension plan,
  - (ii) a registered retirement savings plan,
  - (iii) a registered retirement income fund,
  - (iv) a retirement compensation arrangement,
  - (v) a deferred profit sharing plan,
  - (vi) a plan that is deemed by subsection 147(15) of the *Income Tax Act* not to be a deferred profit sharing plan,
  - (vii) an annuity contract purchased under a plan referred to in subparagraph (v) or (vi),
  - (viii) an annuity contract where the amount paid by or on behalf of an individual to acquire the contract was deductible under paragraph 60(1) of the *Income Tax Act* in computing the individual’s income for any taxation year (or would have been so deductible if the individual had been resident in Canada), or
  - (ix) a superannuation, pension or retirement plan not otherwise referred to in this paragraph, and
- (b) if the convention includes a definition “pension”, a payment that is a pension for the purposes of the convention or a payment (other than a payment of social security benefits) that would be a periodic pension payment if the convention did not include a definition “pension”;

“periodic pension payment” means, in respect of payments that arise in Canada, a pension payment other than

- (a) a lump sum payment, or a payment that can reasonably be considered to be an instalment of a lump sum amount, under a registered pension plan,

- (b) a payment before maturity, or a payment in full or partial commutation of the retirement income, under a registered retirement savings plan,
- (c) a payment at any time in a calendar year under a registered retirement income fund, where the total of all payments (other than the specified portion of each such payment) made under the fund at or before that time and in the year exceeds the total of

- (i) the amount that would be the greater of

- (A) twice the amount that, if the value of C in the definition “minimum amount” in subsection 146.3(1) of the *Income Tax Act* were nil, would be the minimum amount under the fund for the year, and
- (B) 10% of the fair market value of the property (other than annuity contracts that, at the beginning of the year, are not described in paragraph (b.1) of the definition “qualified investment” in subsection 146.3(1) of the *Income Tax Act*) held in connection with the fund at the beginning of the year

if all property transferred in the year and before that time to the carrier of the fund as consideration for the carrier’s undertaking to make payments under the fund had been so transferred immediately before the beginning of the year and if the definition “minimum amount” in subsection 146.3(1) of the *Income Tax Act* applied with respect to all registered retirement income funds, and

- (ii) the total of all amounts each of which is an annual or more frequent periodic payment under an annuity contract that is a qualified investment, as defined in subsection 146.3(1) of the *Income Tax Act*, (other than an annuity contract the fair market value of which is taken into account under clause (i)(B)) held by a trust governed by the fund that was paid into the trust in the year and before that time, or

- (d) a payment to a recipient at any time in a calendar year under an arrangement, other than a plan or fund referred to in paragraphs (a) to (c), where

- (i) the payment is not

- (A) one of a series of annual or more frequent payments to be made over the lifetime of the recipient or over a period of at least 10 years,

- (B) one of a series of annual or more frequent payments each of which is contingent on the recipient continuing to suffer from a physical or mental impairment, or
  - (C) a payment to which the recipient is entitled as a consequence of the death of an individual who was in receipt of periodic pension payments under the arrangement, and that is made under a guarantee that a minimum number of payments will be made in respect of the individual, or
- (ii) at the time the payment is made, it can reasonably be concluded that
- (A) the total amount of payments (other than excluded payments) under the arrangement to the recipient in the year will exceed twice the total amount of payments (other than excluded payments) made under the arrangement to the recipient in the immediately preceding year, otherwise than because of the fact that payments commenced to be made to the recipient in the preceding year and were made for a period of less than twelve months in that year, or
  - (B) the total amount of payments (other than excluded payments) under the arrangement to the recipient in the year will exceed twice the total amount of payments (other than excluded payments) to be made under the arrangement to the recipient in any subsequent year, otherwise than because of the termination of the series of payments or the reduction in the amount of payments to be made after the death of any individual,

and, for the purposes of this subparagraph, "excluded payment" means a payment that is neither a periodic payment nor a payment described in any of clauses (i)(A) to (C).

*R.S., 1985, c. I-4, s. 5; 1993, c. 24, s. 147; 1998, c. 19, s. 286; 1999, c. 22, s. 84.*

**5.1 (1)** [Repealed, 1999, c. 22, s. 85]

(2) For the purpose of the definition "periodic pension payment" in section 5, the "specified portion" of a payment means the total of

- (a) the portion of the payment that is not required by section 146.3 of the *Income Tax Act* to be included in computing the income of any person

and that is not included under paragraph 212(1)(q) of that Act in respect of any person; and

- (b) the portion of the payment in respect of which a deduction is available under paragraph 60(l) of the *Income Tax Act* in computing the income of any person.

1993, c. 24, s. 148; 1998, c. 19, s. 287; 1999, c. 22, s. 85.

6. Notwithstanding section 3, the meaning of the term “interest” in any convention given the force of law in Canada before November 19, 1974 does not include any amount paid or credited, pursuant to an agreement in writing entered into before June 23, 1983, as consideration for a guarantee referred to in paragraph 214(15)(a) of the *Income Tax Act*.

1984, c. 48, s. 6.

6.1 Where a taxation year of a taxpayer includes June 23, 1983, the additional tax payable under the *Income Tax Act* (except Part XIII thereof) by the taxpayer for the taxation year by virtue of this Act shall be calculated in accordance with the following formula:

$$A = T \times (B/C)$$

where

A is the amount of additional taxes payable under the *Income Tax Act* (except Part XIII thereof) by the taxpayer for the taxation year by virtue of this Act,

T is the amount of additional taxes payable under the *Income Tax Act* (except Part XIII thereof) by the taxpayer for the taxation year by virtue of this Act (except this section),

B is the number of days in the taxation year after June 23, 1983, and

C is the number of days in the taxation year.

R.S., 1985, c. 48 (1st Supp.), s. 2.

6.2 Notwithstanding the provisions of a convention between Canada and another state or the Act giving it the force of law in Canada, it is hereby declared that the law of Canada is that, for the purposes of the application of the convention and the *Income Tax Act* to a person who is a resident of Canada, a partnership of

which that person is a member is neither a resident nor an enterprise of that other state.

1991, c. 49, s. 220.

**6.3** Except where a convention expressly otherwise provides, any amount of income, gain or loss in respect of the disposition of a property that is taxable Canadian property within the meaning assigned by the *Income Tax Act* is deemed to arise in Canada.

1999, c. 22, s. 86.



## APPLICATION

7. This Act applies

(a) in the case of tax under Part XIII of the *Income Tax Act*, to amounts paid or credited after June 23, 1983; and

(b) in all other cases, to taxation years ending after June 23, 1983.

1984, c. 48, s. 7.

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

### ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นายธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล เกิดวันที่ 13 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2523 ที่จังหวัดชลบุรี สำเร็จการศึกษาปริญญาวิทยาศาสตรบัณฑิต จากคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปี พ.ศ. 2545 และเข้าศึกษาต่อในหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปี พ.ศ. 2545



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย