

Puhk v. Estland

（公司未繳納稅金以及未為適當之簿記案）

歐洲人權法院第四庭於 2004/2/10 之裁判

案號：55103/00

法思齊* 節譯

判決要旨

1. 身為法治原則之必要要素之一，歐洲人權公約第 7 條之規定所賦予之保障，於保護人民之公約系統中，佔有非常重要之地位。該條文之規定，並非僅限於禁止溯及既往的適用不利於行為人刑法，亦更概括的具體化了「沒有法律即沒有犯罪，沒有法律即沒有刑罰」之原則，以及不應該為不利於行為人之擴張解釋之原則。

2. 愛沙尼亞政府主張之繼續犯之概念於本案之適用，並無法推翻歐洲人權公約第 7 條所保障之禁止溯及既往的適用刑法之原則。是故愛沙尼亞法院依據繼續犯之概念，將 1995 年 1 月 13 日始生效施行之刑法第 148 條之 1 第 7 項之規定，適用於原告於 1993 年 4 月至 1994 年之間所為之行爲，以及將 1993 年 7 月 20 日始生效施行之刑法第 148 條之 4 之規定，適用於原告於該法律條文生效施行前之行爲，皆違反了歐洲人權公約第 7 條第 1 項之規定。

涉及公約權利

歐洲人權公約第 7 條第 1 項、第 41 條

* 世新大學法律學系專任助理教授，美國維吉尼亞大學法學博士。

事實

原告出生於 1970 年並居住在 Tartu，擁有並經營係爭 AS Maarja 公司。1995 年 8 月 10 日，Tartu 警察依據刑法第 148 條之 1 第 7 項以及第 148 條之 4 之規定，對原告展開調查。1997 年 10 月 6 日，Tartu 檢察官就本案提起訴訟，起訴書中所指控之犯罪行為，係牽涉到原告於 1993 年 4 月至 1995 年 10 月所為之作爲與不作爲。特別是針對原告未繳稅金、未於期限內提出 1993 年之收入報告、未通知稅捐部門其公司之地址已更改、以及未依照稅捐部門 1995 年 10 月 26 日之命令繳交稅金之部分，涉嫌違反了刑法第 148 條之 1 之第 7 項之規定。另外，針對違反刑法第 148 條之 4 規定之部分，原告被控違反法律之要求而未適當的處理其公司之帳簿。而由於其現存資料之不完整，以及許多文件並未被保留，因此無法判斷該公司營運之表現。本案於是移送 Tartu 市區法院 (Tartu Linnakohus) 審理。

1999 年 2 月 17 日，Tartu 市

區法院認爲，由於原告係蓄意且持續的拒絕繳交應給付之稅額，且其犯罪行為一直持續至 1995 年 10 月，故自 1995 年 1 月 13 日開始施行之刑法第 148 條之 1 第 7 項於本案之適用係適當的。關於原告涉嫌違反於 1993 年 7 月 20 日開始施行之刑法第 148 條之 4 所規定之不適當會計 (inadequate accounting) 之部分，市區法院發現，於 1993 年 5 月 5 日至 10 月 1 日之營運期間，由於並無任何原告公司經濟活動之紀錄，是故無法正確的判斷該公司之營運狀況、收入、支出、利潤、虧損、負債、償付能力或是其資產之總額。就會計系統之個人責任之部分，原告並未遵守法律所加諸於其身上之義務。由於該條法律規定，係於 1993 年 7 月 20 日開始生效，仍在該公司營運之期間。因此，身爲該公司之擁有者以及經營者之原告，自應有該法律條文之適用。原告亦沒有依照 1990 年 7 月 6 日所發布之關於會計體制之政府命令，採用簿記應遵守的規則以及程序，以及保存相關之文件。法院判決原告之行為違反了刑法第 148 條之 1 第 7 項以及刑法第 148 條之 4 之規定，並

命令原告償還市政府稅捐機關 \$1,596,618.42 克朗之金額。

1999 年 2 月 26 日，原告就法院之判決向 Tartu 上訴法院(Tartu Ringkonnakohus)提起上訴。原告主張，市區法院依據其行為後，才於 1995 年 1 月 13 日開始施行之刑法第 148 條之 1 第 7 項之規定定其罪名，係溯及既往的適用刑法。在該條文施行之前，只有在行為人曾經因為類似的犯罪行為而受有行政上之制裁之情形下，才有可能構成第 148 條之 1 所規定之犯罪行為。原告更進一步主張，市區法院判決原告應該就其公司於 1993 年 5 月 5 日至 1993 年 10 月 1 日這段期間所為之不適當簿記負責之認定，亦為溯及既往的適用刑法第 148 條之 4 之規定。該條規定係於 1993 年 7 月 20 日才開始施行。上訴法院維持市區法院之判決，認為原告被控違反刑法第 148 條之 1 第 7 項之行為，係屬於繼續犯。在 1993 年 4 月 16 日之第一次犯罪行為之後，行為人已開始了其犯罪之事業。該犯罪之事業一直持續至 1995 年 10 月 26 日，當稅捐部門發現其濫用之行為並發布其命令

之時。因此，市區法院適用該條法律於原告之行為係正確的。

上訴法院亦認為，由於原告涉嫌不適當會計之相關行為具有繼續犯之本質，因此依據刑法第 148 條之 4 判定原告之罪名並無問題。原告於是向最高法院(Riigikohus)提出上訴。

1999 年 9 月 7 日，最高法院駁回原告之上訴，認為依據愛沙尼亞刑法之原則，任何一個犯罪行為，應以該犯罪活動結束時有效施行之法律，作為其應該適用之行為時之法律。本案中，由於原告之犯罪活動係於 1995 年 10 月 26 日終止，因此，於該時點已經生效施行之刑法第 148 條之 1 第 7 項之規定，即為其應適用之行為時之法律。同樣之理由，亦可適用於原告依據刑法第 148 條之 4 構成不適當會計之部分。

II 相關之國內法與實務

…(略)

理 由

I. 涉嫌違反公約第 7 條第 1 項之部分

1.1. 依據 1995 年 1 月 13 日之法律判定原告之罪名。

21. 原告主張，將 1995 年 1 月 13 日始生效施行之刑法規定，適用於該法施行前之行爲以判定原告之罪名，係違反了公約第 7 條第 1 項禁止溯及既往適用刑法之規定。依據公約第 7 條第 1 項之規定：

“若於行爲時，國內法或是國際法皆未就該作爲或是不作爲爲明文之規定，則該行爲不會構成一犯罪行爲。犯罪行爲之處罰，亦不能科處其較行爲時之規定更爲嚴厲之刑罰。”

A. 雙方當事人之主張

22. 原告主張於 1995 年 1 月 13 日之前，只有在行爲人曾經因爲類似的違法行爲而受有行政上之制裁之情形下，其才有可能構成刑法上之犯罪行爲。然而，原告之前並沒有受到任何行政上之制裁。繼續犯概念之適用並無法推翻刑法上禁止溯及既往之原則。

23. 政府依然主張，其於起訴書中已清楚的說明了原告被指控

之行爲，以及其相關之法律爭議。認定原告之行爲違反了刑法第 148 條之 1 第 7 項之規定，係符合其應該適用於行爲時有效施行之刑法之要求，亦非溯及既往的適用法律。被控違反相關法令之行爲，係一個持續至 1995 年 10 月 26 日才終止之繼續性的犯罪行爲，而於 1995 年 1 月 13 日，該犯罪行爲終止之前，相關適用之刑法規定已生效施行。而該法律條文之適用並不以事前存在一行政上之制裁處分爲必要。法院就如何將法律適用於該被控之行爲，亦提供了詳細之判決理由。針對刑法第 148 條之 1 第 7 項規定之解釋，以及稅捐案件中繼續犯之概念，最高法院亦曾經做過相關之判例。該判例已經公布，任何人皆可獲悉其內容。因此，原告於事前應該可以預見其行爲會牽涉到刑事上之責任。愛沙尼亞刑法中之繼續犯之概念，早已被廣泛熟知且行之多年。是故，其國內法院認定原告有罪之判決，以及繼續犯概念於本案之適用，並非專擅濫權，亦沒有違反第 7 條之虞。

B. 歐洲人權法院之判斷

24. 身為法治原則之必要要素之一，第 7 條規定所賦予之保障，於保護人民之公約系統中，佔有非常重要之地位。此重要性亦可見於第 15 條之規定當中。依據第 15 條之規定，即使是於戰時抑或是其他公共危急之情況之下，第 7 條所賦予之保障亦不能受到任何之破壞。其應該依照該條文規範之目的以及意旨來解釋以及適用該法條，如此，才能提供一個有效之保障，以對抗起訴、判決以及刑罰之濫用。（請參閱 1995 年 11 月 22 日作成之 *S.W. v. the United Kingdom* 和 *C.R. v. the United Kingdom*，A 系列第 335-B 以及 335-C，頁 41-42，第 35 條以及頁 68-69，第 33 條）

25. 根據法院之判例法，公約第 7 條之規定，並非僅限於禁止溯及既往的適用不利於行為人刑法；其亦更概括的具體化了「沒有法律即沒有犯罪，沒有法律即沒有刑罰」（*nullum crime nulla poena sine lege*）之原則，以及不應該為不利於行為人之擴張解釋之原則。根據上述之原則，任何一個犯罪行為皆應該被明確的規定於法律當中。只有當個人可以經

由法律條文之文字，必要時再加上法院所為之解釋的幫助，即可知曉哪些作為或是不作為會使其負擔刑事上之責任之時，才算是滿足了明確性之要求。（同前，請參閱 1993 年 5 月 25 日作成之 *Kokkinakis v. Greece*，A 系列第 260-A 號，頁 22，第 52 條）

26. 法院一開始即發現，本案與另一個判定違反公約第 7 條第 1 項之案件—*Veeber v. Estonia*（第 2 號）（案號：45771/99，ECHR 2003-I）係相似的。法院將根據前述案件中繼續犯原則之適用，衡量本案之特殊情狀（參閱前述判決內容第 31 至第 37 段）。

27. 於本案中，原告被判定其於 1993 年 4 月至 1995 年 10 月之間所為之行為，構成了於 1995 年 1 月 13 日始生效施行之刑法第 148 條之 1 第 7 項之犯罪行為。法院認為，將該條法律條文適用於其施行之後之行為，並非本案之爭點。將該法律條文延伸擴張的適用於其生效施行之前的行為，是否侵害了公約第 7 條所賦予之保障，才是本案應該要決定之爭議。

28. 於此，法院認為就原告刑事責任之部分，主要應該係屬於地方法院裁量之範圍，而非本院之任務。本院應該考量，從公約第 7 條第 1 項之規定觀之，於行為違犯當時，原告之行為是否會構成國內法上，以足夠之公開性以及可預見性來訂定之犯罪行為。(參閱 *Streletz v. Kessler* 以及 *Krenz v. Germany* [GC]，案號：34044/96、35532/97 以及 44801/98，第 51 條，ECHR 2001-II)

29. 即使是在 1995 年 1 月 13 日之前，特別是 1993 年至 1994 年間，當原告違犯了其被控行為之一部分時，逃稅之行為即已經構成刑法第 148 條之 1 所規定之犯罪行為。然而，依據當時法律條文之規定，構成該犯罪行為之前提要件要求行為人必須曾經因為相類似之犯罪行為受有行政上之責任以及制裁。

於 1995 年 1 月 13 日生效施行之刑法第 148 條之 1 之規定，除了維持之前以曾經受有行政上制裁之規定為前提外，另於條文文字中新增了故意之條件。此兩種條件係可擇一的，而非累計

的，只要滿足了其中一個條件，原告即應負擔其刑事責任。因此，即使事實上，原告之前並沒有受過任何行政上之制裁或刑罰，其仍有可能構成該法所規定之犯罪行為。

然而，由於愛沙尼亞法院認定原告於 1993 年以及 1994 年間所為之行為，係屬於其持續至 1995 年 10 月才終止之犯罪活動之一部分，故 1995 年之法律亦被法院適用於原告 1995 年前之行為。

30. 所謂繼續犯，係指會持續一段時間之犯罪行為(參閱 *Ecer* 以及 *Zeyrek v. Turkey*，案號：29295/95、29363/95，第 33 條，ECHR2001-II)。而本案中，原告係被控以及判定其於一段期間內，蓄意且持續的拒絕給付其應繳交之稅額。即使原告之行為係開始於其所違犯之法律生效施行之前，該行為卻一直持續至該法律生效施行之後。

31. 依據 1995 年修正前之刑法第 148 條之 1 之規定，只有在行為人曾經因為類似之違法行為受有行政上之制裁時，其才有可

能就其逃稅之行爲負擔刑事上之責任。此條件因此構成了該逃稅犯罪行爲之構成要件要素之一，如有缺少，則無刑事上之責任。

法院發現於本案中，原告被定罪之大部分的行爲，皆牽涉到1995年1月13日之前之行爲；在決定其四年之有期徒刑以及緩刑時，亦同時將該日期之前以及之後之行爲納入考慮。於此種情況之下，愛沙尼亞法院所採取之方法，自然會影響到刑期之嚴重程度。

32. 關於政府所主張之由於已有判例就刑法第148條之1第7項之規定爲解釋以及適用，故可能構成該項犯罪行爲之風險應爲原告所預見之部分，法院發現政府所主張之最高法院之判例係分別於1997年4月8日、1998年1月27日以及1998年4月8日做成。本案中原告所爭議之行爲係發生於1993年以及1994年。而於這段時間內，光就當時法律條文之規定觀之，原告係不可能預見他的行爲會有構成該犯罪行爲之風險。

33. 根據上述之情狀，法院認爲地方機關將1995年之法律溯及既往適用於行爲當時並不會構成犯罪之行爲。

34. 是故，法院判定政府之行爲違反公約第7條第1項之規定。

1.2. 原告違反1993年7月20日之法律之部分

35. 原告主張，愛沙尼亞法院依據1993年7月20日才生效施行之法律，判定其違反刑法第148條之4之判決，係溯及既往的將該法律適用於其生效施行前之行爲。

A. 雙方當事人之主張

36. 原告主張其不應該爲其於1993年7月20日，該法律條文生效施行前所爲之行爲，負擔刑法第148條之4之責任。法院將繼續犯之概念適用於本案之行爲，侵害了公約第7條中禁止溯及既往適用刑法之規定。

37. 政府主張其並沒有違反公約第7條之規定。雖然原告公司未爲任何簿記之行爲係開始於

1993年5月5日，然其不作為一直持續至1993年7月20日，刑法第148條之4生效施行之後。除此之外，即使是在該法律條文生效施行之前，依照1990年7月6日之政府命令，原告本負有維持適當會計紀錄之義務。

本案與前引之 *Veeber*(第2號)一案亦可做區別。本案中原告大部分的行爲皆係在1993年7月20日之後所爲，而於該日期之前，原告應該可以清楚的預見其可能承擔之刑事責任之風險。

政府亦提到最高法院關於該項法律以及繼續犯概念之解釋以及適用之判例法。

B. 歐洲人權法院之判斷

38. 本案中，原告就其於1993年5月5日至1993年10月1日期間，未適當的處理其公司簿記之行爲，被法院判定違反了刑法第148條之4之規定。

根據政府1990年7月6日之命令，原告應該要確保於其公司營運之期間內，該公司維持適當之簿記(參閱前述第11段)。然而，

違反相關規定所須負擔之刑事責任，係一直到1993年7月20日，當刑法第148條之4之規定開始生效之時，才被建立。

愛沙尼亞法院將該法律規定，適用於原告在該法律條文生效施行前之行爲，將其視為一個至該條文生效施行後，依然持續施行之繼續性的行爲的一部分。

39. 雖然原告被控違反法律之行爲，大部分發生於1993年7月20日之後，該法律溯及既往適用之期間長短，對於決定其是否有違反公約第7條所保障之權利，並不具有決定性之影響。

40. 最後，法院指出，政府所提出之幾個判例皆係做成於1997年至1998年之間，而原告被控之行爲係發生於1993年7月20日之前。因此，在缺乏有關於會計之不適當管理之刑事上之責任之相關規定，原告自然無法預見其於該期間內所爲之行爲，會有任何刑事責任之風險。

41. 根據上述之情狀，法院認為愛沙尼亞法院係將1993年之法

律，溯及既往的適用於該法律生效施行前，原本不會構成任何犯罪之行爲。

42. 是故，法院認爲愛沙尼亞法院之判決違反了公約第7條第1項之規定。

II. 公約第41條之適用

…(略)

根據以上之理由，法院一致

的

1. 認定關於被控溯及既往的適用1995年1月13日之刑法規定之部分，係違反了公約第7條第1項之規定。

2. 認定關於被控溯及既往的適用1993年7月20日之刑法規定之部分，亦違反了公約第7條第1項之規定。

【附錄：判決簡表】

申訟編號	55103/00
重要程度	2
訴訟代理人	S. Must
被告國	愛沙尼亞
申訴日期	1999年11月23日
裁判日期	2004年2月10日
裁判結果	違反公約第7條第1項
相關公約條文	第7條第1項；第41條
不同意見	無
系爭內國法律	刑法第148條之1、第148條之4、第148條之7
本院判決先例	<i>C.R. v. the United Kingdom</i> , judgment of 22 November 1995, Series A nos. 335- C, pp. 68 and 69, §§ 33 ; <i>Ecer and Zeyrek v. Turkey</i> , nos. 29295/95 and 29363/95, § 33, ECHR 2001-II ; <i>Kokkinakis v. Greece</i> , judgment of 25 May 1993,

	Series A no. 260-A, p. 22, § 52 ; <i>S.W. v. the United Kingdom</i> , judgment of 22 November 1995, Series A nos. 335-B, pp. 41-42, § 35 ; <i>Streletz, Kessler and Krenz v. Germany [GC]</i> , nos. 34044/96, 35532/97 and 44801/98, § 51, ECHR 2001-II ; <i>Veeber v. Estonia (no. 2)</i> , no. 45771/99, § 42, ECHR 2003-I
關鍵字	罪刑法定原則、禁止溯及既往