

# 歐洲人權公約與納稅人權利保護

黃源浩\*

## 要 目

壹、概說	參、歐洲人權公約與納稅人
貳、歐洲人權公約提供予納稅人 之權利保障	權利：與我國法制對照
	肆、結論

## 提 要

20 世紀第二次世界大戰後歐洲法制發展歷程中，歐洲人權公約簽署生效及歐洲人權法院設置，是人類社會朝向人權普遍化理想邁進之重要建置性嘗試。歐洲人權法院判決不僅直接糾正各會員國隱匿在國家主權下之人權侵害措施，亦對人權之體系性發展著有貢獻，特別是針對若干新興人權議題，得以透過歐洲人權法院相關裁判先例尋得其理論基礎。其中以納稅人為權利主體之各種權利，亦漸次在判決先例中塑造。本文擬分析歐洲人權法院近年相關判決先例，探究納稅人面對國家課稅權力有何權利保障，俾為我國甫施行之納稅者權利保護法，預先提出論理及實務運作方面之比較基礎。

## 壹、概說

歐洲聯盟在二次大戰後所展開之歐洲法律制度整合過程，租稅整合進程一向被認為屬較為晚近之領域。<sup>1</sup>原因除為各國稅法制度落差甚大，尤於歐洲法制整合主要目標本非內國稅制之統一秩序，因此對於各國既存稅制而言，歐盟態度向予以尊重，以保持整體歐盟法制對稅收制度之中立性。<sup>2</sup>歐洲一體化法律秩

\* 本文作者為天主教輔仁大學財經法律學系專任教授。

<sup>1</sup> 黃源浩(2005)，歐洲增值稅之形成及發展：以歐洲法院裁判為中心，月旦法學，118，頁 90 以下。不僅如此，在整合客體上，也存在相當明顯「先間接稅、後直接稅」現象，明顯出於稽徵技術簡化及便利考量。參見 M.Vail, *Marché intérieur et neutralité de l'impôt direct : la construction fiscale européenne revisitée*, Thèse à l'Université Paris I, 2011, p. et suivantes.

<sup>2</sup> A.Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles (2016), p.184.

序形成過程中，首先著重廢除關稅邊界，並在歐洲一體化範圍內達成人員、資本、貨物之自由流通。<sup>3</sup>因此，在歐洲聯盟(前身為歐洲共同體)主要法律結構中，除少數內國稅法稅制因涉及跨國境資本、勞務及人員流動，承受較為迫切之整合壓力外，大體上歐盟法制延伸及於各國稅法制度之影響效果，特別涉及歐盟各成員國間交易活動之稅法規範整合，較為有限。<sup>4</sup>此結果現實上不難被理解，原因一方面在於內國交易活動課稅權力本來就以歸屬各會員國為主。二方面更在於，歐盟本身並沒有徵稅權力[雖然一直存在現行歐盟指令(Council Directive 86/560/EEC)規定加值型營業稅(La Taxe Sur la valeur ajoutée, TVA)]外，另針對歐盟財政支出獨立開徵稅捐之建議，短期內似乎未有設立獨立稅捐稽徵機關之可能。<sup>5</sup>不過，這並非意味歐洲聯盟(或廣義歐洲整合之相關法律制度)對於可能構成內國法上納稅義務人權利侵害事項漠不關心，相反地，歐洲法院及歐洲人權法院仍在一定範圍內，透過歐洲聯盟條約及歐洲人權公約，對現代歐洲法體制中各國納稅義務人，提供一定程度保障。特別是歐洲人權公約(la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales; CEDH)，<sup>6</sup>更可謂透過歐洲人權法院之長期裁判，對於稅捐稽徵及爭訟程序中納稅義務人得以享受之權利，體系化建立納稅義務人在現代國家稅法制度中所得

---

<sup>3</sup> J.-M.Communi, *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, Bruxelles (2001), p.5-13.

<sup>4</sup> 此現象隨著近年來各種政治經濟局勢劇烈變動，使得跨國境交易活動所涉及各種直接稅整合問題，變得更加迫切。因此，歐盟乃於 2016 年制頒「歐盟理事會制頒，2016 年 7 月 12 日 2016/1164 號有關建立規則以對抗足以對單一內部市場運作直接產生影響之租稅逃漏實務行為之指令(DIRECTIVE (UE) 2016/1164 DU CONSEIL du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur)」指令。前述指令制頒過程，係於 2016 年 1 月 28 日，以「對抗逃漏稅之包裹措施(le « paquet de mesures contre l'évasion fiscale »)」名義提出於歐盟之指令程序，且為首度直接涉及自由流通相關原則之稅法建制。A.Maitrot de la Motte, *La réaction de l'Union européenne : le « paquet de mesures contre l'évasion fiscale »*, *Droit fiscal* n°49, 8 Décembre 2016, 631, n°1.此一指令亦經常於文獻中簡稱為「反避稅指令(Anti tax avoidance directive; ATAD)」。此一指令之制頒與本文所討論、透過歐洲人權公約及歐洲人權法院判決保護納稅人權利者，在法體系上係兩個平行脈絡、互不相屬。

<sup>5</sup> A.Potteau, *Recherches sur l'autonomie financière de l'Union européenne*, Dalloz, Paris (2004), p.233 et suivantes.

<sup>6</sup> 此一公約係自 1950 年簽署成立，自 1953 年 9 月 3 日生效。法國係於 1973 年 12 月 31 日透過內國法程序批准生效。

以主張之權利範圍。<sup>7</sup>並在歐洲人權論述中，展開對「納稅人(*le contribuable*)」作為權利主體之相關制度基本論述。<sup>8</sup>正當我國通過施行「納稅者權利保護法」，並且開始認真檢討長年以來對於納稅人作為權利主體之類型沈默對待的法律政策之際，<sup>9</sup>思考納稅人面對國家權力，所應享有之基本權利內容，當有為我國未來稅法制度更進一步提供論理上預備之意義。

## 貳、歐洲人權公約提供予納稅人之權利保障

### 一、實體性權利保障

#### (一) 財產權保障

##### 1. 條文內容

歐洲人權公約第一議定書第 1 條規定：「每一個自然人或法人均有權平等地享用其財產(*toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens*)。除為公共利益及受管制於法律與國際法普遍原則所規定之條件，任何人不得剝奪其財產。上述規定將不能以任何方式損害國家根據公共利益或為保證稅收支付或其它獎懲措施而實施必要之控制財產使用權利(*l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes*)。」

##### 2. 權利內容概述

<sup>7</sup> 相對於歐洲人權公約在其他領域運用情況，稅捐稽徵程序及財政負擔方面人權保障相對著墨較少，使得本文所討論涉及納稅人基本權之各項權利項目在歐洲人權法院實務原始態度可更直接觀察。

<sup>8</sup> 依照法國稅法學者 Grosclaude 及 Marchessou 二人見解，此一轉變起自於法國大革命時期，將納稅義務人稱作「*contribuable*」(分擔人)開始，使其不僅為受國家權力統治而單純負擔義務之客體，更隱含納稅人公平分擔社會生活共同支出之積極意義。Cf. Grosclaude / Marchessou, *Droit Fiscal Général*, Dalloz, Paris (2001), p.17.

<sup>9</sup> 納稅義務人在整體公法秩序中，因為通常具有公民或國民身分，其基本權利保障經常被論述者理所當然置放在公民或國民所享有基本權之領域加以討論。實則不然，「納稅人」此一詞彙，實際意義遠比前述簡單推理複雜。在法國大革命後即確立租稅法律主義及量能課稅兩方面重要憲法界限，前者意味國家本於課稅權力，對納稅人經濟活動成果加以掠奪，應當本於被治者同意之原則而具有法律依據。後者指的是現代國家為提供公共服務之預算開支，財政收入不可避免。因此，財政收入分擔應當本於量能要求，依納稅人資力強弱平等分配：富人繳重稅、窮人繳輕稅甚至還可享有社會給付之實質退稅。因此，納稅人在權利保護角度上，有其積極與消極兩種不同現象，並非單純僅要求國家權力不得任意侵害。進一步討論，參見黃源浩(2015)，論量能課稅，收錄於「租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集」，新學林，頁 589-592。

歐洲人權公約第一議定書所保障之權利為財產權、受教育之權利及言論自由與行使投票之權利。其中針對財產權(*le droit des biens*)，所主要保障者乃人民作為納稅義務人，享有其財產自由使用、收益及處分之權力，而不受國家機關任意之干涉或剝奪。誠然，國家權力在一般性基礎上，出於公共利益(*intérêt général*)或其他合理目的考量，有可能在必要程度限制納稅義務人之財產權利。惟限制手段除必須得到法律許可外，更應該合乎比例原則，亦即必要(*nécessaires*)情形下，以合乎法律安定性(*la sécurité juridique*)且尊重合法性(*la légalité*)方式進行課稅。進一步說明，歐洲人權公約第一議訂書第 1 條對於財產權之保障區分為 3 個面向：首先是財產權一般性承認，雖然條文規定為「有權享用其財產(*droit au respect de ses biens*)」，在解釋上，與主要法律文件及一般文獻所稱「財產權(*droit de la propriété*)」內容相當；第 2 個面向，在於該條中段所規定對於財產之剝奪(*la privation de propriété*)，僅有在公共利益等要件被滿足情形下方得為之；最後一個面向則承襲第 2 個面向，對於稅收此一侵害財產之手段要求應當合於必要要求，亦即僅在「確保稅捐支付(*pour assurer "le paiement" des impositions*)」必要範圍內，方得採取財產權限制或侵害相關措施。「任何對於財產權利之干擾，包括本條所規定用以確保稅捐繳納之各種措施，必須尋求集團公共利益要求及對於個人基本權利保障之誠命要求間，存在正當平衡(*juste équilibre*)。第一議訂書第 1 條整體規定，均為該平衡設計，當然也包括該條第 2 段。因此，在財產權侵害措施及其所欲達到目的間，應當存在合乎比例之關聯。」<sup>10</sup>

歐洲人權公約第一議訂書第 1 條後段規定，首先被具體指出之內容乃稅捐之徵收，應以財政必要者為限。此要求在稅法領域中並非少見，例如在法國 1789 年所提出之人權宣言第 13 條，即曾指出：「為維持公共武力及行政支出，公共租稅不可或缺。公共租稅須由公民依其財力平等分擔之」，亦即揭示「租稅必要性(*la nécessité de l'impôt*)」原則。<sup>11</sup>惟在歐洲人

<sup>10</sup> CEDH(23 oct. 1997), n° 117/1996, *National & Provincial Building Society c/ Royaume-Uni*, point n° 80.

<sup>11</sup> X.Prétot, *Proportionnalité et progressivité des prélèvements obligatoires. À propos de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen*, in : R. Pellet (dir.), « *Finances publiques et redistribution sociale. XXe anniversaire de la SFFP* », *Economica*, Paris 2006, p. 91 et suivantes.事實上，在法國稅法文獻中也經常討論比例原則作為課稅界限之議題，並非僅在歐洲人權法院判例中出現。

權法院裁判中，此原則向來被認為應當由立法機關在稅捐立法之際加以考量，乃立法者享有一定程度判斷餘地(*marge d'appréciation*)之事項。<sup>12</sup>換言之，在一定範圍內，作為歐洲人權公約締約國立法機關，得本於職權判斷並選擇作為稅基之經濟活動。因此，在歐洲人權法院實際司法程序中，第一議定書第 1 條所提出之財產權利保障要求，在納稅義務人而言即著重於法安定性考量，特別是禁止(限制)稅法規範所可能發生之回溯效力，及在稅捐稽徵機關所行使租稅稽徵調查方法中，不得採取無法預見之手段使納稅義務人難以判斷其所應當負擔之稅捐債務範圍。因此，雖然稅捐課徵係國家權力對財產權之例外容許限制侵害之範疇，惟仍在人權保護之諸多面向上，受到一定程度保障。國家權力亦不能僅以財政目的或公共政策需要即無限制徵收稅捐，仍應受比例原則及其他公法上普遍適用之一般性原則拘束。

### 3. 重要法院判決

#### (1) CEDH 22 sep. 1994, n° 13616/88, Hentrich c/ France.

該案所涉及事實為，法國籍、居住在史特拉斯堡(Strasbourg)市的 Liliane Hentrich 女士，1979 年 5 月與其配偶 Wolfgang Peukert 共同購買位在該市郊區未建築土地一筆，面積約 66 公畝(ares)，價金約 15 萬法郎。該筆土地在法國地政機關地籍登記情況如下：21.26 公畝未建築土地、4.06 公畝泥土地、1.3 公畝建築物及其他附屬建物，23.53 公畝花園，及其他用地。契約締結之際，出賣人於契約中載明第三人「亞爾薩斯土地經營及農業管理公司(*société d'aménagement foncier et d'établissement rural d'Alsace : la SAFER*)」享有依相同條件，在兩個月內主張優先承購之權利。在第三人沒有行使優先承購權情形下，Molsheim 當地稅捐稽徵機關認定交易生效，乃於同年 5 月 28 日及 8 月 13 日將此一交易登記至土地登記清冊中，並發單課徵土地稅。惟至 1980 年 2 月，買受人卻收到當地稅捐稽徵機關，亦即下萊茵省稅捐稽徵總署(*Le directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*)通知，表示由於土地買受人所申報土地買賣價格太低，該署將

<sup>12</sup> CEDH 23 févr. (1995), n° 15375/89, Gasus Dossier c/ Pays-Bas; CEDH (23 oct. 1997), n° 21319/93, National and Provincial Building Society c/ Royaume-Uni.

行使當時法國租稅總法典第 668 條所賦予之強制收購權(un droit de préemption)，以法定之加成價格強制收買該筆土地。

法國稅捐稽徵機關之主張於法國稅法上並非無據，主要是當時有效之法國租稅總法典第 668 條規定：「除本法第 1649 條規定外，稅捐稽徵機關在交易登記完成 6 個月期限內，倘若認為申報價格過低，得依照申報價格加成 1/10，對於在土地登記清冊中登記或合併登記之不動產交易、不動產權利交易、營業處所權利交易、承租權轉讓交易、或與不動產全部或一部有關之承租權轉讓承諾交易，為國庫之利益，強制收購之」。<sup>13</sup>但本案當事人 Liliane Hentrich 女士認為，稅捐稽徵機關之所以認定交易標的土地價格太低，是依鄰近其他土地交易價格相互比較而來，惟未考量土地購買時附有第三人 la SAFER 公司之優先承購權，這樣的優先承購權事實上將使土地交易價值大跌，不宜與其他未附有相類似負擔之土地等量齊觀。於是，本案當事人於 1980 年 5 月 31 日向史特拉斯堡地方法院(Le tribunal de grande instance de Strasbourg)起訴，請求撤銷前述強制收買之決定；並附帶請求法院組成公正之證人小組，評估系爭土地之真實公正價值。<sup>14</sup>在該案一審判決中，史特拉斯堡地方法院首先指出對於第三人享有優先承購權之土地，在評估價格有所困難，不可歸責於行政機關。但是，當事人主張爭點亦即法國稅法所承認之土地強制收購權，是否牴觸歐洲人權公約第一議定書第 1 條規定？史堡一審法院判決指出，該議定書第 1 條後段既然規定「上述規定將不能以任何方式損害國家根據普遍利益，或為保證稅收支付或其它獎懲措施而實施必要控制財產使用之權利」，等於在稅法領域中承認除外規定，而在法國租稅總法典第 668 條設有明文規定情形下，此規定係為保障稅收權力之合法平等實現，應無牴觸人權公約之虞。案件循序進入歐洲人權法院審判程序，在該案判決中，針對 Liliane Hentrich 在訴訟程序中所主張 3 項主要爭點，法院回復如下：

#### A. 財產剝奪

<sup>13</sup> 該條文在訴訟過程中，於 1982 年 1 月 1 日後，移至法國租稅程序法典第 18 條。此一制度已因歐洲人權法院裁判而遭廢除。

<sup>14</sup> 本件當事人主張之爭點甚多，此處僅就有關財產權部分說明。

法國土地稅法規定之強制收購，毫無疑問構成歐洲人權公約第一議定書所稱「財產剝奪(*priver*)」。在整體法國財政及稅收體制中，此財產剝奪目的為避免租稅詐欺或防止逃漏稅、特別是避免納稅義務人透過刻意低報價格或高報價格導致應稅利益之不法隱匿。但是 *Liliane Hentrich* 主張此稅法上反避稅目的，並不構成第一議定書第 1 條所稱「公共利益(*utilité publique*)」。針對此一爭點，歐洲人權法院在判決中指出，公共利益判斷，應是各國立法機關享有裁量空間(*une certaine marge d'appréciation*)之事項，而稅法上防止租稅詐欺、逃漏甚至健全不動產市場等理由，都可該當於該條所稱之公益。因此 *Liliane Hentrich* 所主張論點似不能成立。

#### B. 合法性

當事人 *Liliane Hentrich* 主張前述強制收購土地規定在法國法中為一恣意(*la procédure de préemption est arbitraire*)程序，在決定是否強制收買之個案中，稅捐稽徵機關不僅不需遵守任何程序規則，甚至連如何判斷價格太低、強制收購理由為何，都可不必說明。就此，儘管法國政府提出抗辯，指強制收購條件及相關程序均已在機關所頒布之行政規則中有所規範；且「價格太低(*insuffisance de prix*)」之法律條文用語本就存在一定程度不確定性。惟法院仍指出，法國租稅總法典第 668 條規定在明確性及可預見性(*aux exigences de précision et de prévisibilité*)方面確實不足；進一步認為，強制收購要免於恣意攻擊，僅有在下列條件合致情形下才可能做到，包括：以對辯式程序(*un débat contradictoire*)決定價格、尊重雙方武器平等(*respectueux du principe de l'égalité des armes*)、說明強制收購理由(*la motivation de la décision*)，在此意義上，法國稅法確實有檢討空間。

#### C. 比例原則

本案起訴原告法國公民 *Liliane Hentrich* 並指出，法國稅法當時所存在之強制收購制度，不合比例原則(*principe de la proportionnalité*)要求。倘若為公共建設或提供公共服務等公益目的，行政機關亦可徵收取得私人土地，而強制收購價格事實上遠低於徵收所應發給之補償

金。就此，法院指出，考量強制收購行為之嚴重性，行政機關動用此等手段去防杜可能發生之稅捐詐欺與逃漏行為，不免對於「公平調和財產權與公共利益(juste équilibre devant régner entre la sauvegarde du droit de propriété et les exigences de l'intérêt général)」此種法律誠命有所違背。因而歐洲人權法院乃宣告法國租稅總法典第 668 條所建構之強制收購制度，與歐洲人權公約第一議定書第 1 條之規定有悖。

(2) CEDH 23 févr. 2006, n° 25632/02, Stere et autres c/ Roumanie.

該案原告 Mihail Stere、Romeo Stoica 及 Emil Marin Enache 3 人原為居住在 Alba Iulia 市的羅馬尼亞共和國陸軍軍官。為裁減並重整龐大之軍備開支，羅馬尼亞國會於 1995 年通過一連串立法措施，鼓勵在役職業軍人提前退伍轉職、編入預備役，以縮減龐大軍隊人事開支。為此，羅馬尼亞政府在 1998 年 1 月 26 日頒布行政命令(l'ordonnance no 7/1998)，對於申請提前退伍之現役軍官，得以加成支給其所領得之退伍金作為補償津貼(allocation compensatoire)，且在命令中明文規定，領得之退伍金免稅。其免稅額計算基礎，係以每月實際領得之退伍補償金毛額計算。此外，根據 1999 年 7 月 20 日所公布第 138 號法律(la loi no 138/1999)，為鼓勵提前退伍，亦將按月核發合乎規定之退伍軍官額外生活維持津貼(allocation de soutien)給予免稅。免稅額計算基礎亦根據每月實支毛額。羅馬尼亞政府於嗣後 2000 年 9 月 14 日制頒之 136 號緊急命令(l'ordonnance no 136/2000)中，卻將原本免稅額計算標準，由毛收入改為淨收入。本案 3 名原告，均在 2000 年 5 月 31 日申請退伍，並且獲得羅馬尼亞政府同意核撥渠等前述兩項津貼。但是，在支付前述兩項津貼時，稅捐稽徵機關仍實施就源扣繳，使得 3 位原告中第 1 位被扣除 85,804,572 羅馬尼亞幣(lei roumains, 下稱 ROL)、<sup>15</sup>第 2 位被扣除 77,945,656 ROL、第 3 位被扣除 59,605,499 ROL。3 人不服，認為此兩筆津貼依法當為免稅，因此請求稅捐稽徵機關返還前述扣款。但羅馬尼亞該管稅捐機關卻主張扣繳稅額於法有據，雙方旋進入羅國司法訴訟程序。

案件首先於 2000 年 1 月 11 日在 Alba Iulia 市地方法院(Le tribunal de

<sup>15</sup> 依本件進入歐洲人權法院審判程序時 2003 年匯率，大約 40,000 羅馬尼亞幣兌 1 歐元。



première instance d'Alba Iulia)做出一審判決，結果對原告等 3 名軍官有利。但是稅捐稽徵機關一方不服提起上訴，此一上訴在二審也被羅馬尼亞上訴審法院駁回，使得前述一審判決在羅馬尼亞法院制度中，已發生確定效力(*la chose jugée*)。惟案件雖已確定、發生既判力，羅馬尼亞檢察總長(*le procureur général de Roumanie*)仍然認為法院判決與羅國 2000 年 1 月剛生效之所得稅法規定有出入，於是向羅馬尼亞最高法院提出特別上訴。在最高法院審理階段，爭點主要集中於前述 138/1999 號法律所規定之兩項津貼性質：該筆津貼是否構成「薪資」。在判決中，羅馬尼亞最高法院認為只有非薪資性質之津貼才免稅；倘若係按月發放津貼，則具有薪資性質(*caractère salarial*)，解釋上不在免稅之列。蓋因(生效在後的)羅馬尼亞所得稅法第 4 條規定：「稱應納所得稅之各類所得者，包括因獨立職業、財產租賃、薪資、利息、股利及其他收入所獲取之利益(*Relèvent de la catégorie des revenus imposables les revenus tirés d'activités indépendantes et de la location de biens, les salaires, les intérêts et les dividendes, ainsi que les autres revenus*)」，應可排除生效在先的兩個津貼規定。<sup>16</sup>因此，羅馬尼亞最高法院在 2002 年 1 月 30 日做成不利納稅義務人之判決、撤銷已經發生既判力之一審及二審法院判決。原告等人敗訴後，案件循序進入歐洲人權法院訴訟程序；3 名原告主張之各種攻擊方法也包含前述解釋及司法判決，違背歐洲人權公約第一議定書第 1 條所揭示之財產權保障原則。

毫無疑問，對撤銷已經發生確定力之裁判並做成不利納稅義務人之判決，不僅對法律秩序造成重大波動，亦有可能牴觸財產權保障原則。但羅馬尼亞政府於史特拉斯堡歐洲人權法院審理程序中，也提出有力抗辯：首先，羅馬尼亞政府於主張此類訴訟(非常救濟)合乎歐洲人權公約第一議定書後段所稱「上述規定將不能以任何方式損害國家根據普遍利益，或為保證付稅或其它獎懲措施而實施必要之控制財產使用權利」，亦即課稅之必要措施解釋上可排除財產權保護效果。其次，此做法於合法性未有出入(前述鼓勵退伍軍人提早退伍之免稅規定，其法源依據為行

---

<sup>16</sup> 特別是此為由位階較高之法律加以規定之義務。

政命令；而課稅規範，為羅馬尼亞所得稅法)，是否准許此案件提起非常救濟，也構成羅馬尼亞法院裁量空間。不過，歐洲人權法院首先指出，原告 3 人原在法律上所享有之金錢債權，遭到國家機關嗣後剝奪此點，係雙方所未爭執者。關鍵應當在該剝奪行為是否確實合乎歐洲人權公約第一議定書後段例外狀況，亦即是否確實是為「確保稅捐支付(*pour assurer le paiement des impôts*)」。就此而言，歐洲人權法院仍基於一貫立場，認為手段選擇基本保留予各國。但問題在於：歐洲人權公約第一議定書事實上亦要求此類措施必須合乎比例原則。而本案中，透過非常救濟手段撤銷一項已發生確定力之下級審裁判，此等做法不僅違反比例原則，也使既存法律秩序及法安定性受嚴重挑戰。因此，歐洲人權法院在判決中認為，本件羅馬尼亞政府作為，確實與歐洲人權公約第一議定書第 1 條所揭示財產權保障原則，有所不符。

## (二) 歐洲人權公約第 8 條「尊重私人及家庭生活權利」(*Droit au respect de la vie privée et familiale*)

### 1. 條文內容

歐洲人權公約第 8 條規定：「一、人人有權使其私人與家庭生活(*vie privée et familiale*)、住所與通信受到尊重。二、公共機關不得干預上述權利行使，但是依照法律干預及在民主社會中為國家安全、公共安全或國家經濟福利之利益(*est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays,*)，為防止混亂或犯罪、保護健康或道德、或保護他人權利與自由，有必要進行干預者，不在此限」。

### 2. 權利內容概述

本條規定重點在於納稅義務人個人資訊及生活範圍不受稅捐稽徵機關任意侵入，即便稅捐調查權力行使，亦被認為不能超出必要範圍，影響私人領域。此一態度近幾年被歐洲人權法院不斷強化擴張，其使用主體也不再以自然人為限，亦包括法人。<sup>17</sup>同時，所謂私人家庭與生活權利中所保護之通信自由，更在若干判例中被歐洲人權法院進一步擴張至職業秘密領

<sup>17</sup> CEDH 15 juillet 2003, n° 33400/96, Ernst et autres.

域。<sup>18</sup>誠然，在稅捐稽徵領域，由於各法治國家憲法制度對於稅捐稽徵機關多規範或設置有平等課徵之憲法誠命要求，但納稅義務人不僅想像力無窮，同時趨利避害復為人類之天性。因此，在實際經濟或社會生活中，為探知納稅義務人從事應稅交易活動之真實內容，稅捐稽徵機關常配置強大調查武器及對於經濟活動介入之探知空間，例如要求納稅義務人設置帳簿、保存憑證、揭露交易對象等。前揭調查權力在面對非自然人納稅義務人之際固得以適用，惟倘若納稅義務人為自然人，有無適用之空間？此涉及歐洲人權公約對於家庭及私人生活領域之保護，而近年來有更明顯擴張趨向，可從以下重要歐洲人權法院判例得知。

### 3. 重要法院判例

#### (1) CEDH 16 avr. 2002, n° 37971/97, Société Colas Est et autres c/ France.

Colas Est(位在阿爾薩斯區域 Colmar 市), Colas Sud-Ouest(位在 Mérignac 市)及 Sacer(位在 Boulogne-Billancourt 市)為 3 家設籍於法國之建築公司。1985 年，法國裝潢業全國聯合會(Le syndicat national des entreprises de second œuvre；SNSO)出面揭露，批評當時法國數家大型建築商普遍存在違法逃稅及虛假登載帳冊等現象，引起輿論譁然。為深入瞭解問題，特別是涉及公共工程之相關建設是否涉入弊端，法國政府指派全國競爭、消費及防制詐欺調查署(La direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes；DGCCRF)組成專案小組，全面清查公共工程承包廠商。在 1985 年 10 月，DGCCRF 提出一份內部初步報告，指出若干投標跨省區公共建設之廠商可能有嫌疑，將列為進一步訪查對象，前述 Colas Est 等 3 家公司也在其中。同年 11 月 19 日，DGCCRF 調查人員同步在全國各地搜索包括前述 3 家公司在內 56 家公司，並查扣幾千份會計文件。但搜索卻未經過各公司負責人同意，次年 10 月 15 日，又為若干補充查證目的，再度搜索數家公司。本案中，行政機關所主張之搜索依據，乃 1945 年 6 月 30 日所頒布之 45-1484 號政令(l'ordonnance no 45-1484 du 30 juin 1945)，其中針對經濟管

<sup>18</sup> 特別是會計師、律師及醫師等專門職業技術人員之職業秘密。CEDH 24 juillet 2008, n° 18603/03, André.

制事項，並不要求調查權力行使應事先得到司法機關許可。但是，原告等 3 家廠商不服，認為搜索調查權力行使違背歐洲人權宣言第 8 條所規定，對於私人與家庭生活領域之尊重。

歐洲人權法院於該判決首先指出，歐洲人權公約第 8 條適用範圍，並不以嚴格意義的「家宅(la maison)」為限私人企業之營業處所，事實上也同在保護範圍之內。另一方面，針對法國政府抗辯「此類搜查雖然不以事前經法官授權為必要，但是仍得以構成司法機關事後審查之對象(Bien que non soumis à une autorisation préalable d'un magistrat, l'exercice de ces prérogatives pouvait faire l'objet d'un contrôle judiciaire a posteriori devant les juridictions judiciaires ou administratives.)」，歐洲人權法院則引用法國憲法委員會在 1983 年 12 月 29 日所作成之法律合憲性解釋，依據法國稅法制度中所進行之稅捐搜索調查，以事前得到法院許可為例，<sup>19</sup>指出除非得到法院事前書面許可，即便受到稅捐調查之對象為營業法人而非嚴格意義之自然人，仍應有法院事前書面同意之適用。本件單純以行政機關行為行使調查權力，難謂與歐洲人權公約第 8 條意旨相符。

(2) CEDH 21 févr. 2008, n° 18497/03, Ravon et autres c/ France.

本件當事人 Jean-Maurice Ravon 先生，係居住於法國馬賽市(Marseille)的商人，在當地設立「TMR 國際企管顧問公司(la TMR International Consultant)」並任負責人，同時亦為多家關係企業之實際負責人或資本主，其中包括設址在巴黎的 SCI 公司(SCI Rue du Cherche-Midi 66)。2000 年 7 月 3 日，原告 Jean-Maurice Ravon 先生及 TMR、SCI 等數家公司，因稅捐稽徵機關認為渠等針對應納公司稅(L'impôt sur les sociétés)及增值稅(TVA)<sup>20</sup>有漏繳漏報情事，於是由稅捐稽徵機關向當地馬賽地方法院院長(le président du tribunal de grande instance de Marseille)及巴黎地方法院院長，依據法國租稅程序法典第 L.16-B 條規定聲請搜索票，搜索原告辦公室及兩家公司，並扣押若干證據。兩地法院於同一天核發兩張不同搜

<sup>19</sup> 在該案決定中，法國憲法委員會認為稅捐稽徵機關行使稅捐搜索調查之權力，只有在尊重法國憲法第 66 條有關司法機關保障個人自由權利(le respect de l'article 66 de la Constitution qui confie à l'autorité judiciaire la sauvegarde de la liberté individuelle)前提下，方得進行。

<sup>20</sup> 本案中所涉法國公司稅約當我國營利事業所得稅；增值稅約當我國加值型營業稅。

索票，並記載同意搜索原因，均為「針對被搜索人遭指控可能涉及之租稅詐欺情事，搜索並扣押必要之文件及證據資料(visites et saisies nécessitées par la recherche de la preuve de ces agissements dans les lieux désignés ci-après où des documents et supports d'information illustrant la fraude présumée sont susceptibles de se trouver)」。惟本件原告仍然認為法國法院所核發之搜索票未載明足夠必要資訊，因此循救濟程序，向上級審法院提出抗告。但是遭到駁回。案件輾轉進入法國最高法院刑事庭。

在 2002 年 12 月 11 日終局裁定中，法國最高法院仍然駁回原告有關請求撤銷搜索票之抗告，理由主要為法國租稅程序法典第 L-16-B 條規定，法國法院所發生控制功能主要在於確保程序合法，但是對於一行為之偶發性瑕疵(éventuelle irrégularité)，並無權限。案件於是進入歐洲人權法院審判程序中。在聲請審判理由方面，原告主張法國稅法制度中所存在、對於課稅案件中納稅義務人住居所得以在法院許可情形下進行搜索扣押之制度，基本上並未明定要件，以致實務上經常遭受稅捐稽徵機關濫用，甚至對程序瑕疵也不太有救濟可能。針對此一攻擊，法國政府則抗辯表示會發動搜索扣押者，均具一定程度、明顯嚴重性(une gravité significative)、被認為逃漏稅捐案件，或重大租稅詐欺事件(fraudes importantes)，而此種要求，連法國最高法院依據法國法令規定，都認為已經足夠。<sup>21</sup>歐洲人權法院首先指出，對於納稅義務人住居所保護，在一般情形下由法國租稅程序法典第 L-16-B 條規定所提供保障，亦即由獨立於行政機關之法院就搜索扣押程序核發搜索票，似為已足，惟其未要求載明搜索事項及原因事實，相對歐洲人權公約第 8 條所保障私人及家庭生活不受侵犯，顯有不足。

(三) 歐洲人權公約第 9 條「思想、良心及宗教自由(Liberté de pensée, de conscience et de religion)」

#### 1. 條文內容

(1) 人人均享有思想、良心及宗教自由之權利。此等權利包括改變其宗教或信仰，及單獨或同別人在一起時，公開地或私自地，在禮拜、傳教、實

<sup>21</sup> Cass. Crim. 30 octobre 2002, no 01-84960.

踐儀式中表示其對宗教或信仰之自由。

- (2) 表示個人對宗教或信仰之自由僅受法律所規定限制，及在民主社會中為公共安全利益，保護公共秩序、健康或道德，或為保護他人權利與自由所必需之限制。

## 2. 權利內容概述

本條規定之權利內容，在於尊重人民思想、宗教信仰及良心自由。就納稅義務人而言，國家機關不得假藉課稅權力或稅捐稽徵行政需要，要求信仰宗教納稅義務人負擔過度而不合理之稅法或行政程序上義務。宗教活動雖未完全豁免國家所行使之稅捐稽徵權力，但在行使此等權力之際，應特別留意不應侵犯此等受保障之自由權利。<sup>22</sup>在稅法領域，歐洲人權法院相關判例所關注者，乃國家權力透過其他行政手段，達到實際上對思想、良心及宗教自由干涉情形。

## 3. 重要法院判例：CEDH, 30 juin 2011, n° 8916/05, Assoc. Les Témoins de Jéhovah c/ France 案

耶和華見證人會(L'Association Les Témoins de Jéhovah)為在法國註冊登記、取得社團法人資格之宗教性團體。其主要活動及傳教經費來源，均依靠信眾小額捐款。稅捐稽徵機關於 1997 年度要求該會申報自 1993 年至 1996 年度信眾捐款明細。此類小額捐款，經常是在宗教聚會如彌撒或禮拜後以半匿名方式點滴蒐集，實際收入明細從未記帳，僅能以總額判斷。該會主張，依據法國租稅總法典第 795 條第 10 點(CGI, art. 795, 10°)規定：「下列無償所得，免納贈與稅：10.贈與文化團體、文化社團聯合會及其他經核准組織之贈與或遺贈(Sont exonérés des droits de mutation à titre gratuit : 10° Les dons et legs faits aux associations culturelles, aux unions d'associations culturelles et aux congrégations autorisées)。」根本不存在納稅義務，自然無申報義務。法國稅捐稽徵機關乃根據法國租稅總法典第 757 條：「贈與稅，應由受贈人或其代表人，或法律上承認人申報之(Les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire

<sup>22</sup> 按此類問題，在我國法制中亦有深入探討之必要，在近期稅法實務中亦有若干重大爭議發生(如司法院釋字 703 號等)。

d'un don manuel, sont sujets au droit de donation.)」認為該會未盡申報稅捐之協力義務，爰依職權作成課稅處分(補稅帶遲延利息)總計 4,500 萬歐元。該會不服，向歐洲人權法院提出訴訟。

歐洲人權法院在該案判決在該案判決首先指出，向此類宗教文化性組織要求小額捐款明細申報，係對歐洲人權公約第 9 條所規定「思想、良心及宗教自由」造成一定程度妨礙。當然，此類自由權利並非完全不能容許拘束限制，但應由法律事先為之，且該等限制自由權利之法律於此時被要求應該要足夠明確至可以預見(suffisamment de précision pour être prévisible)。在此前提下，法國租稅總法典第 757 條所規定「受贈人(le donataire)」詞彙，無法確認是否包括法人在內。因此該條規定欠缺必要之明確，與歐洲人權公約第 9 條不合。

## 二、程序性權利保障

(一) 歐洲人權公約第 6 條「受公平審判之權利」(Droit à un procès équitable)；無罪推定

### 1. 條文內容

- (1) 在決定某人民事權利與義務(ses droits et obligations de caractère civil)或決定某人任何刑事罪名時，任何人有權在合理時間內受依法設立獨立與公正之法庭公平與公開審訊。判決應公開宣布，但為民主社會道德、公共秩序或國家安全利益，而該社會為少年利益或保護當事人各方私生活有此要求，或法院認為在某種特殊情況下公開將有損公平利益而堅持有此需要，可拒絕記者與公眾旁聽全部或部分審判。
- (2) 凡受刑事罪控告者在未經依法證明有罪之前，應被推定為無罪。
- (3) 凡受刑事罪控告者具有下列最低限度權利：
  - A. 立即以被告所能瞭解語言詳細告知其被控性質與原因；
  - B. 為準備辯護，應有適當時間與便利性；
  - C. 由被告或其自行選擇之法律協助人員為自己辯護，如被告無力支付法律協助費用，則基於公平利益考量，可予免費；

D. 訊問不利於被告之證人，並在與該證人相同條件下，使有利於被告之證人出庭受訊。

E. 如果被告無法理解法院所使用之語言，可以請求免費譯員協助。

## 2. 權利內容概述

本條規定就整體歐洲法制對納稅義務人保護而言，意義至為重大，<sup>23</sup>蓋此條文雖在文字上稱作「受公平審判之權利」，但實際效用及影響範圍絕非僅止於審判程序。首先，在實際司法實務中，歐洲人權公約第 6 條第 1 項「合理審判時間(dans un délai raisonnable)」要求屢次被歐洲人權法院強調，並進而迫使若干歐洲國家面對及改革其稅務救濟案件曠日廢時之現況。<sup>24</sup>因此，納稅義務人有權請求國家機關採取相當措施，在合理時間內解決納稅義務人與國家機關間爭訟。其次，雖然在歐洲人權法院相關判例及嚴格文義解釋中，本條規定僅得直接適用於審判程序，<sup>25</sup>然而從該條規定可推引出納稅義務人得在課稅程序中主張「防禦權(droits de la défense)」。所謂「防禦權」，所涉及之法律意義並非單純防禦性基本權或抗辯性質權利。事實上，在法國公法領域，防禦權可謂大多數程序基本權之具體展現，在功能上與英美法制所稱「正當程序」要求反而較為接近。

## 3. 法院代表性判例：CEDH 29 août 1997, n° 71/1996/690/882, A.P., M.P. et T.P.

<sup>23</sup> 特別在程序上，本條對涉及課稅權力行使及稅捐債權債務關係之成立相關爭議的訴訟解決，並非完全為歐洲人權法院承認適用。蓋因歐洲人權公約第 6 條第 1 項明文規定僅「民事權利與義務(sur des droits et obligations de caractère civil)」有其適用，因此原則上，歐洲人權法院傾向拒絕適用本條規定於各國內國之課稅案件。參見 Comm. EDH, n° 1904/63, ann. 9, p. 268. - Comm. EDH, n° 2717/66, ann. 3, p. 176. - Comm. EDH, n° 8903/80 : DR 21, p. 246. - Comm. EDH, 13 déc. 1985, n° 11194/84, Passicousset. 這種態度在近年似乎有所鬆動，特別是涉及若干財產權事項之課稅決定。不過在近年作成裁判中，歐洲人權法院仍指出：「.....在民主社會所發生爭議事件，不一定在本質上都與個人或企業及行使課稅權之國家有所關聯。相對於本公約通過，所謂民事事件在本質上並未因國家介入經濟生活擴張而有所不同。本院因此認為，課稅事項仍是國家權力之核心範圍事項，納稅義務人與國家等公共團體間關係，仍然是一種支配關係。本公約及其議訂書之規定應被當作一個整體觀察，本院同樣也觀察到，本公約第一議訂書第 1 條有關財產權保障規定，對於國家認為對其稅捐徵收有必要之相關規範，設有保留規定。.....本院因此認為，稅捐爭訟不構成所謂『民事權利與義務』，儘管這對納稅義務人財產必然造成影響」，參見 CEDH, 12 juill. 2001, n° 44759/98.

<sup>24</sup> CEDH 7 juin (2001), n° 39594/98, Kress. 特別是法國及義大利因此受到壓力，近期已開始研議全盤修正既存之稅務爭訟制度。

<sup>25</sup> CEDH 2 juin (1989), n° 62979.



## c/ SUISSE

本件所涉事實略為：原告 3 人互為兄弟姊妹，均為瑞士公民，居住於瑞士 Zurich 邦。1984 年 2 月 28 日，原告等人之父親死亡，遺產中包括原告之父主要出資之建設公司股票。1984 年 5 月 8 日，市政府做了一份繼承事實通知給當地稅捐稽徵機關，不過日期卻被記載為 1984 年 5 月 17 日。根據瑞士民法規定，被繼承人死亡後，繼承人全體應當在 3 個月內，換句話說，在 1984 年 5 月 28 日前辦妥繼承登記。在第二年，1985 年 10 月 1 日至 3 日，稅捐稽徵機關剛好對前述建設公司實施租稅檢查。發現原告 3 人之父在死前經營該公司之際，連續數年有欠繳稅款及故意漏報收入之逃漏稅捐行為，甚至構成租稅詐欺(une fraude fiscale)。於是瑞士聯邦及邦稅捐稽徵機關，就個別針對原告 3 人發動補稅程序，並加徵逃漏稅捐罰鍰。原告 3 人對於稅捐稽徵機關補稅程序相當配合，亦根據稅捐稽徵機關指示提供必要文件及資訊，惟原告 3 人對於遭受逃漏稅捐罰鍰部分不服。渠等主張即便確實有逃漏稅捐行為，亦為其過世父親所為，原告等人並無故意過失可言，實屬無辜。

在 1989 年 11 月 2 號，Zurich 當地邦行政法院(Le tribunal administratif du canton de Zurich)做成第一審判決，法院認為無故意過失之無辜行為人不受處罰，是現代法治國家普遍原則，因此，要求繼承人對被繼承人所從事不法行為負責，明顯牴觸該原則。但是，在 1990 年 1 月 16 號，瑞士聯邦賦稅署 Zurich 辦公室卻在重新展開之訴願程序中，未遵守邦行政法院 1989 年 11 月 2 日判決意旨，仍然維持罰鍰決定，甚至加重罰鍰。稅捐稽徵機關訴願決定理由指出，納稅義務人(原告 3 人等)因在稅捐申報中未能對稅捐稽徵機關據實陳述，在稅法上顯然可歸責。根據瑞士政府制頒聯邦直接稅徵收命令(l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct)第 130 條第 1 項及第 129 條第 1 項規定，其中 1981 年至 1982 年部分，可罰 10 分之 5；1983 年至 1984 年部分可罰 10 分之 3；再加成 1.3 倍。該決定「無論如何，最後結果把罰鍰降至原來的四分之一，已為考量納稅義務人合作態度良好之結果(Toutefois, comme on peut constater que les héritiers ont fait tout leur possible pour redresser la déclaration inexacte, l'amende est

ramenée à un quart de la somme due.)」。原告仍不服，續向 Zurich 稅捐救濟委員會(la commission fédérale de recours en matière fiscale du canton de Zurich)再訴願，而該委員會於 1990 年 9 月 19 日做成決定，駁回原告等人請求。<sup>26</sup>原告提起第 2 次司法救濟，但均未獲得滿意結果，案件於是進入歐洲人權法院審判程序。

原告主張瑞士政府前述作為違反歐洲人權公約第 6 條第 2 項所明文揭示之無罪推定原則，該條項規定「凡受刑事罪控告者在未經依法證明有罪之前，應被推定為無罪。(Toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie.)」。但是，瑞士政府並不贊成此種主張。首先，逃漏稅捐之罰鍰不構成「刑事控告(accumulation en matière pénale)」仍待商榷。其次，根據原告等人主張，足以構成租稅逃漏甚至租稅詐欺行為，均為其已過世之父親所為。瑞士政府指出，如果該說法屬實，且不法行為在其父在世時就被發現，毫無疑問其父將負擔刑事責任。而在原告等人辦理繼承手續過程中，無理由不知道該建設公司所從事之不法行為。因此，對於原告等人課處罰鍰尚屬合理。

對於瑞士政府抗辯，歐洲人權法院首先指出，所謂「刑事控告」當中刑事罪與行政處罰所規範之行政不法行為，實務上經常難以區別。而在歐洲人權法院裁判中，針對特定不法行為所規定之處罰被歸類為「刑事處罰」或「行政處罰」，通常會考慮 3 個標準：<sup>27</sup>內國法對於不法行為之分類、不法行為性質及不法行為可能承受之處罰嚴重程度。就此，本件原告所可能承受罰鍰，分別高達 3,875.85 及 2,882.90 瑞士法郎，而該罰鍰又非為填補不法行為所造成之金錢損失(la réparation pécuniaire d'un préjudice)，純然具有刑事處罰性質，因此，法院首先明確宣告歐洲人權公約第 6 條第 2 項規定，在本件當然有其適用。而原告等人主張渠等將因瑞士政府作為，導致渠等將為已過世父親行為負擔法律責任。就此，歐洲人權法院指出，在本案中原告等人就稅捐稽徵機關調查事項已盡力配合調查，仍不能免除責任；儘管渠等已盡力證明自己清白，仍不免為已過世父親行為受罰，而瑞

<sup>26</sup> 有部分罰鍰因機關送達不合法被撤銷。

<sup>27</sup> 亦即所謂「Engel 標準(Engel criteria)」。

士稽徵機關所為裁罰，確實是由原告等人所支付，因此，原告等人確如渠等所主張，為已過世父親不法行為(更何況此不法行為是否確實存在，已因行為人不在而難以證明)受到處罰。因此，瑞士政府前揭行為，與歐洲人權公約第 6 條第 2 項要求，實有出入。

## (二) 歐洲人權公約第七議定書第 4 條：一罪不二罰(non bis in idem)

### 1. 條文內容

- (1) 任何人不得在同一國家司法權限內，對於依照該國法律及刑事程序，已被最後判定無罪或有罪判決，而再次受刑事程序判決或懲罰。
- (2) 如有新發生或新發現事實為證，或在之前訴訟程序有能夠影響訴案結果之根本性疏漏，則上述款項將不阻止該案依照所涉國法律及刑事程序而重新審理。
- (3) 依照公約第 15 條不得廢除本條。

### 2. 權利內容概述

所謂一罪不二罰，係指針對同一違法行為，原則上僅得進行一次裁罰。特別是在刑事程序當中，行為人不得就單一不法行為，受到 2 次以上罪刑宣告。此種權利保障機制事實上在不同國家法制均被一再宣告，例如我國司法院大法官釋字第 503 號解釋亦曾指出：「納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。二者處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則」。因此，當事人在稅捐稽徵領域，出於單一行為決意而違反一個以上之構成要件之際，原則上僅得以被課處單一處罰。不過，此規定內容事實上有非常多例外，而在歐洲人權法院相關判決中涉及稅法領域之爭議，主要在於許多國家採取之處罰制度經常疊床架屋，以致特定不法行為之制裁有無可能構成同一性質之裁罰，造成推理上問題。

### 3. 重要法院判例：CEDH 16 juin 2009, n° 13079/03, Ruotsalainen c/ Finland.

本件所涉事實略為：歐洲人權法院訴訟程序原告 Pertti Jukka Tapio Ruotsalainen 先生，居住在芬蘭 Lapinlahti 市，職業為貨運卡車駕駛。原告於 2001 年 1 月 17 日駕駛其所擁有載重卡車遭芬蘭警察臨檢，警察當場發現，該輛載重車所使用油料，未繳足應繳納之燃料稅，爰當場開單告發。刑事法院於 2001 年 2 月 26 日以簡易程序判處原告罰金。在判決中載明應受處罰之不法罪行(Misdemeanour, modus operandi)為小額租稅詐欺，亦即使用未稅燃料(柴油)於所駕駛之卡車，使稅捐稽徵機關遭受稅收損失，法院於是根據芬蘭刑法 29 章第 3 條(rikoslaki, strafflagen; Act no. 769/1990)第 22 節及第 30 節「逃漏動力車輛稅捐(laki moottoriajoneuvoverosta, lagen om skatt på motorfordon; Act no. 722/1966)」規定，總計處罰該實施詐欺行為之納稅義務人 720 芬蘭馬克。Pertti Jukka Tapio Ruotsalainen 先生對此沒有爭執，也未上訴，案件於 2001 年 3 月 6 日確定。另一方面，警察機關在查獲 Pertti Jukka Tapio Ruotsalainen 先生使用未稅燃料後，另以公文將該等不法行為轉知當地監理站(ajoneuvohallintokeskus)。監理站另外依據芬蘭燃料稅法(laki polttoainemaksusta; lagen om bränsleavgift)，以逃漏稅捐為由，於 2001 年 9 月 17 日開立罰單處罰原告 90,000 芬蘭馬克(約 15,137 歐元)。Pertti Jukka Tapio Ruotsalainen 先生不服，一方面循行政程序請求減免應納罰鍰，二方面也向法院訴請撤銷罰單。減免部分，很快被稅捐稽徵機關駁回，但在行政訴訟方面，赫爾辛基行政法院於 2002 年 8 月 28 日收到芬蘭共和國監察使(veroasiamies, skatteombudet)所提意見，當中即就此案提醒法院可能會有歐洲人權公約第七議定書第 4 條問題。但法院仍做成不利於 Pertti Jukka Tapio Ruotsalainen 先生之判決。於是 Pertti Jukka Tapio Ruotsalainen 先生乃以前述不利判決為對象，提起上訴。在上訴被駁回後，案件乃輾轉進入歐洲人權法院審判程序。

在本案中，歐洲人權法院首先指出，芬蘭政府作為與一事不二罰原則有無抵觸，關鍵在於芬蘭監理機關之罰鍰，是否具有刑罰性質。法院引述 Engel 標準：內國法上對於不法行為分類、不法行為性質及不法行為所可能承受之處罰嚴重程度，認為在程度上，監理機關處罰甚至比法院還重，解釋上很難認為不構成刑罰性質之制裁。而在芬蘭法律中，單一逃漏燃料稅

行為可能被不同主管機關課以兩次處罰，此制度因此被歐洲人權法院宣告與歐洲人權公約第七議定書第 4 條規定，有所不符。

### 叁、歐洲人權公約與納稅人權利：與我國法制對照

#### 一、概說：納稅人作為基本權主體在權利保護體系中之浮現

一般在公法領域中，原則上透過各國憲法制度保障人民基本權利，特別是憲法對基本權利部分之規範，用來作為保障基礎與限制依據。該權利保障方式，通常繫諸各國憲政制度及政治經濟活動現實，難有普遍化、一般化保護標準。並且，各國憲法制度通常也以本國國民作為權利優先保護對象，更使制度設計就人權作為一種普世價值理念，漸行漸遠。因此，第二次世界大戰後所成立之歐洲人權法院及歐洲各國所簽署之歐洲人權宣言，成為歐盟整合運動外，重要保障人權之跨國境法律機制。

前述歐洲人權公約各項條文有關納稅者權利保護之制度介紹及判例說明可知，首先，雖然歐洲人權法院設置目的，並非直接涉稅法及稅收制度，惟毫無疑問，在納稅義務人與享有人權之自然人兩種身分相互重疊情形下，歐洲人權公約亦得以在一定範圍內發揮納稅人權利保障效果。在歐洲人權公約文義中較傾向以自然人之社會經濟活動利益作為保護客體之規定，亦可能透過法院擴張解釋，在涉及法人組織之權利保護案件中被適用。<sup>28</sup>再者，在納稅義務人與國家課稅權力的緊張關係中，歐洲人權法院相關判例尚就宏觀角度指引納稅人作為權利主體之特殊性：任何一種由歐洲人權公約所保障之人權，都可以與國家課稅權力發生衝突緊張關係。也因此，納稅人基本權利之保障，可在歐洲人權法院相關判例中特別劃分出來，並以此為基礎觀察不同內容之人權面對課徵稅捐之國家權力時，所具體顯現之內容。而這當中，更可從我國納稅人權利保障制度中觀察若干得以繼續改善之處，作為未來法制發展之具體方向。

#### 二、有效權利救濟制度

<sup>28</sup> 例如前引述歐洲人權公約第 9 條「思想、良心及宗教自由」規定，保障對象及於宗教團體(CEDH, 30 juin 2011, n° 8916/05, Assoc. Les Témoins de Jéhovah c/ France)。又或如歐洲人權公約第 8 條「尊重私人及家庭生活權利」，在歐洲人權法院判例中亦得以在解釋上保護法人組織及其自然人資本主之私人生活領域(CEDH 21 févr. 2008, n° 18497/03, Ravon et autres c/ France)。

### (一) 歐洲人權公約與歐洲人權法院判決揭示之原則

前述相關討論中，值得作為我國納稅者權利保護制度參考者，主要來自歐洲人權公約第 6 條有關「受公平審判之權利」(Droit à un procès équitable)規定，該條規定雖然在條文用語及文義上多所限縮，但在實際制度內涵已朝向受權利保護人得受到有效權利救濟方向發展。<sup>29</sup>亦即在稅法領域，國家有義務提供具有實效性之救濟管道，使納稅義務人可以在合理時間範圍內，受到公正司法權所提供之救濟管道保護。此見解在若干國家國內司法實踐中被特別強調，以致歐洲人權公約第 6 條規定雖然在原始文義上不包括稅務訴訟，仍受到締約國家承認其得以在實際稅法爭訟領域中實現。

### (二) 在我國法制中「有效權利救濟」

前述歐洲人權公約與歐洲人權法院對於納稅人在面對國家權力得以主張之各種權利討論中，就我國制度設計有特別實益者，主要在於確認納稅人面對國家權力，享有有效權利救濟之基本權。事實上，在我國納稅者權利保護法之相關制度設計中，亦存有類似考量。所謂「有效救濟」在一定程度包含一次性解決紛爭之基本要求。因此，我國新近頒布施行之納稅者權利保護法，確實引入稅務訴訟中總額主義之訴訟標的精神，以作為紛爭解決之重要促進手段。但是，在我國稅務訴訟救濟之整體制度中，與「有效權利救濟」原則難謂一致者，不在於訴訟促進之相關制度，而在於判決本身根本欠缺實效性，難以直接透過法院判決確定當事人與稅捐稽徵機關間權利義務之內容。<sup>30</sup>就此而言，歐洲人權公約有關有效權利救濟之要求，我國稅法制度實際也面臨相同議題。

## 三、裁罰性與非裁罰性措施在稅制上之區別

### (一) 一罪不二罰作為裁罰制度原則

前述涉及歐洲人權法院本於歐洲人權公約針對納稅義務人面對國家課稅權力所可能發生之權利侵害相關討論，涉及租稅相關裁罰事項之法律問題相當常見，我國法制亦面對相同疑難。就此，歐洲人權法院圍繞歐洲人權公約第七議定書第 4 條所規定「一罪不二罰」原則，也就是在行為人出於單一之行為決議、

<sup>29</sup> L.Barone, L'apport de la Convention européenne des droits de l'Homme au droit fiscal français, L'Harmattan(2000), Paris, p. 219.

<sup>30</sup> 黃源浩(2017), 論稅務訴訟之改革：納稅者權利保護法遺漏的一章, 法學叢刊, 62(4), 頁 1-34。

違反或觸犯單一的稅法上可罰行為之構成要件者，原則上就相同性質之裁罰行為應僅受到一次之不利益評價。當然，該制度在歐洲人權公約相關法制中存在不少例外，但就國家機關所行使之處罰權力而言，內容仍屬相對明確。

## (二) 我國法制中「一罪不二罰」原則所面對問題

前述歐洲人權法院之司法裁判對於納稅人所享有各種權利之討論，對照我國法制意義相對深遠。首先，我國司法及行政實務中，已大略建立「一事不二罰」之基本原則，此在司法院大法官釋字第 503 號解釋已明文揭示，一事不二罰乃現代民主法治國家之基本原則。同時，針對不同行為義務之違反，我國司法院大法官亦在近期陸續有不同內容之闡釋。<sup>31</sup>惟在我國稅收制度，特別是納稅者權利保護法通過施行後，前揭問題仍顯嚴峻，主要為我國稅法制度除原本就已存在各種行政處罰(包括漏稅罰與行為罰)、法定利息等不利益於違法納稅義務人之負擔外，尚存在內容龐雜之各種法定附帶金錢給付，包括滯納金、滯報費、怠報金、短估金等。此類附帶金錢給付，倘為填補行政機關因繳納行為所造成之行政損失，因而被解釋為不具裁罰之屬性，容或有可能在推理上被不同處理。<sup>32</sup>惟倘僅係單純性質之裁罰，則極有可能與既存之行為罰或漏稅罰構成重複處罰。針對前述歐洲人權法院判斷特定行為是否構成行政罰之 Engel 標準，我國法制發生一事兩罰之風險，仍不能謂已完全判除。值此納稅者權利保護法實施之際，更應為我國後續學說及實務運作值得觀察之方向。

## 肆、結論

近代歐洲法制整合及發展相關進程中，歐洲人權法院及歐洲人權公約所發揮之功能經常被忽略。作為與歐盟同時並行之平行機制，歐洲人權法院就各會員國實際司法及行政權力運作過程中，發揮一種漸進趨同功能。透過歐洲人權

<sup>31</sup> 例如司法院大法官釋字第 754 號：「最高行政法院 100 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議有關：『……進口人填具進口報單時，需分別填載進口稅、貨物稅及營業稅相關事項，向海關遞交，始完成進口稅、貨物稅及營業稅之申報，故實質上為 3 個申報行為，而非一行為。如未據實申報，致逃漏進口稅、貨物稅及營業稅，合於海關緝私條例第 37 條第 1 項第 4 款、貨物稅條例第 32 條第 10 款暨營業稅法第 51 條第 7 款規定者，應併合處罰，不生一行為不二罰之問題』之決議，與法治國一行為不二罰之原則並無抵觸」。

<sup>32</sup> 參見本文前引：CEDH (29 août 1997), n° 71/1996/690/882, A.P., M.P. et T.P. c/ SUISSE 一案判決。

公約及歐洲人權法院之作用，不僅保障各締約國人民權利，同時也引申人權作為普世價值之重要發展方向。雖然歐洲人權公約本身直接規範納稅義務人與國家權力間關係之規定並不明確，仍可從相關司法裁判推引出，國家權力行使租稅高權之際，所應不得任意逾越之權力界限。因此，納稅人權利非僅專屬於納稅人所可能發生受國家權力侵害，且法律應當予以保護之利益，毋寧是人民基本權在課稅關係中所應被特別保護之態樣。

從前述有關歐洲人權法院所作成涉及納稅人基本權之相關司法裁判亦可得知，對於納稅人權利保障在權利構成之任何面向都有發生可能。除傳統意義之財產權保障外，對私人及家庭生活保障、宗教良心自由保障等面向，無一不可能涉及納稅義務人權利。我國 2017 年通過「納稅者權利保護法」，可謂係在法制中強化權利保障之基本立場，而值得在權利保障無遺漏之憲法基礎上，獲得正當性。人民權利意識高漲，亦使稅捐稽徵不再被視為單純稽徵技術問題，而是與公民自由權利密切相關之權利義務問題，「納稅者權利保護法」可謂係我國稅法制度發展之重要轉捩點。

最後，歐洲人權公約相關制度對我國現行稅法制度而言，仍有若干值得繼續努力之領域。首先就權利救濟本身實效性而言，在我國法制中稅務爭訟案件仍有待加強。其次，就已被確認為「現代民主法治國家基本原則」之一事不二罰原則，在我國仍存在若干待進一步細緻化之領域，例如判斷稅法上附帶給付是否具有裁罰性質，即有待更進一步討論。無論如何，實施久之歐洲人權公約，雖與我國現行納稅人權利保護相關制度尚有距離，但就保護人權角度而言，實有殊途同歸之理想，當無可疑。