

## 釋字第 754 號解釋部分協同意見書

詹森林大法官提出

本解釋理由書末段指出：「國家基於不同之租稅管制目的，分別制定法規以課徵進口稅、貨物稅及營業稅，於行為人進口貨物未據實申報時，固得依各該法律之規定併合處罰，以達成行政管制之目的，惟於個案併合處罰時，對人民造成之負擔亦不應過苛，以符合憲法第 23 條比例原則之精神。」就此部分，本席敬表贊同。然於目前稅捐行政罰之架構下，應如何避免個案併合處罰過苛，操作上容有進一步細緻化之必要與可能，爰就此提出部分協同意見書如下。

按人民進口應稅貨物時，應依相關法律規定，據實申報有關稅捐；如未據實申報，違反各該稅法上之義務，致逃漏進口稅、貨物稅或營業稅者，其未據實申報之行為，究為一行為或數行為，判斷上固須綜合考量法規構成要件、保護法益及處罰目的等因素。惟多數意見對於處罰目的之論述，以「納稅義務人未據實申報，違反各該稅法上之義務，如致逃漏進口稅、貨物稅或營業稅……各有稅法專門規範及處罰目的，分屬不同領域，保護法益亦不同」，作為認定「3 個漏稅行為……得分別處罰」理由之一（本號解釋理由書第 3 段參照），顯將不同稅目之功能目的，直接等同為處罰逃漏稅捐之目的。惟尚有疑義者，不同之行政法規皆有其不同之行政目的，倘直接以行為人所違反行政法規之行政目的，作為判斷行為個數之標準，則必然得出「以違犯之法規數目計算行

為個數」之結論，從而忽略行政目的與處罰間之關係<sup>1</sup>。準此，多數意見在此部分之論述，容有更詳細說明之空間。

對於海關緝私條例、貨物稅條例與營業稅法上不實申報之競合，學說上亦有討論，其重點多置於「一行為」之判斷基準。有認為各種課稅標的、課徵方式雖有不同，然各不實申報之行為具有總體關聯，在同一法律體系內之管制目的相同，且行為目標同一，視為「一行為」擇一重處罰<sup>2</sup>；亦有採社會生活經驗為判斷基準，以一般生活經驗理解，是否屬單一之生活事件，將前述不實申報之競合，廣泛認屬一個申報進口貨物之行為，應從一重處罰<sup>3</sup>。

前述學說見解，或可理解為避免對不實申報處罰過苛之方法。然而此等「擴張構成要件」之解釋方式，判斷上仍有許多抽象模糊之處。質言之，我國法制上之行政罰種類繁雜，行為數之判斷又與採取刑罰與行政罰「量的區別」或「質的區別」有關。在目前行為數認定紊亂之情況下，本席認為，倘囿於裁罰種類複雜、處罰效果過重等現實問題，而寬泛認定法律上之一行為，反可能造成更多問題。在行政罰之競合理論發展出較明確之標準前，以刑法學中「構成要件之行為單數」（包括一罪），以及「自然之行為單數」（接續犯）之認定標準為據，亦不失為一相對明確之方式<sup>4</sup>。

尤應強調者，現行稅法對逃漏稅捐所處之「漏稅罰」，常

---

<sup>1</sup> 洪家殷，行政罰一行為與數行為問題的探討—以行政罰法施行後之實務見解為中心，月旦法學雜誌，第155期，2008年4月，頁19。

<sup>2</sup> 李惠宗，一行為不二罰的判斷基準論：兼論海關緝私條例與貨物稅條例上申報不實的競合，法令月刊，第62卷第10期，2011年10月，頁21-22。

<sup>3</sup> 陳清秀，虛報進口貨物價值，應適用一行為不二罰原則—最高行99判1251，台灣法學雜誌，第173期，2011年4月，頁5-7。

<sup>4</sup> 參林明昕，從德國法制之比較論行政罰法中之「單一行為」概念，法務部委託研究計畫，2007年12月，頁80-83。

以所漏稅額之比例或倍數作為裁罰基準，卻未設上限，導致個案中，併合處罰時，倘金額過鉅，又無合理之調整機制，造成個案顯然過苛之處罰者，即有逾越比例原則，侵害人民財產權之虞（本院釋字第 641 號、第 685 號及第 716 號等解釋參照）。

許玉秀大法官於釋字 604 號不同意見書指出：「依照多數見解，數個罰鍰合併計算，並沒有逾越法定最高額的問題，但是，人民卻可能因而寧願選擇將違規停車行為界定為刑事犯罪行為，而且採用罰金刑，因為罰金是刑罰，必須嚴格遵守重複評價禁止原則……即使因情節嚴重而明定提高法定刑，也有法定最高刑的限制，比起多數見解的數違規行為觀點，科罰金對行為人較為有利。」

同理，在本解釋所涉稅捐罰之情形，從人民之觀點而言，縱使其所逃漏之稅捐為多數，致應被處以多數漏稅罰，但如該多數漏稅罰合計後之罰鍰總額，事實上對同一漏稅行為人造成過重之負擔者，即使稅捐機關於決定個別之漏稅罰鍰上，均已在法定裁量範圍內，選擇最輕之比例或倍數，該造成過重負擔之罰鍰總額，仍屬過度評價。

現行之行政罰法，就同一人被處以數罰鍰時，並無如同刑法第 51 條，就同一人犯數罪設有併合處罰以避免刑罰顯然過苛之機制，故數行為併合處以罰鍰時，究應如何避免顯然過苛，乃個案操作上之重要問題。本席認為，基於行政法領域之管轄法定原則，不同裁處機關間固然無從對於合併處罰顯然過苛之情形，作總法律效果之調整，但就同一行政機關對數行為併合處罰而有處罰結果顯然過苛之情形，立法上即應明定該機關有決定裁量之權限，於總體法律效果有過度

評價之虞時，得就其中部分違規行為，不發動其裁處權；對數行為各自處以罰鍰之數機關，如有共同之訴願管轄機關時，該訴願機關，若認為該多數罰鍰合計後之總額對受處罰者顯然過苛，亦應本於行政罰法第 18 條規定之意旨，作個案上之適當調整。行政法院於不違反權力分立、侵害行政機關裁量權之前提下，就多數罰鍰合計後之顯然過苛總額處罰，亦應為適當之調整，以確保比例原則中狹義比例性之要求。

以本解釋之原因案件為例，依據營業稅法第 41 條及貨物稅條例第 23 條第 2 項規定，貨物進口時，應徵之貨物稅及營業稅，由海關代徵。基於此項法定委託，財政部高雄關稅局（已改制為財政部關務署高雄關）取得核課及後續依相關法律裁處之權限，故對於逃漏進口稅、貨物稅及營業稅之行為，均由高雄關稅局負責裁罰。此時，如納稅義務人未據實申報，致逃漏進口稅、貨物稅及營業稅，儘管海關緝私條例第 37 條第 1 項第 4 款「處以所漏進口稅額二倍至五倍之罰鍰」、貨物稅條例第 32 條第 10 款「按補徵稅額處一倍至三倍罰鍰」，及營業稅法第 51 條第 7 款「按所漏稅額處五倍以下罰鍰」等規定，已分別針對各該逃漏稅捐行為，明定「效果上裁量」，但制度設計上，仍應使高雄關稅局於併合處罰時，享有「決定上之裁量」（例如於已充分評價之情形下，不發動部分已合致構成要件之處罰），以避免各該罰鍰金額機械加計後，發生罰鍰總額顯然過苛情形。

誠如葛克昌教授所言，漏稅罰所漏之稅本應補稅追繳，以調整其所受利益，至於漏稅之處罰部分，則旨在對納稅義務人違反量能平等負擔，破壞自由市場競爭秩序之制裁，非重在國庫收入，且與所漏稅額倍數無關，亦不宜以過重倍數

之罰鍰影響納稅義務人個人或其家庭與企業之生存，故漏稅罰亦宜有上限<sup>5</sup>。倘所漏稅額嚴重者，則應正本清源處以稅捐刑罰，而非以過高之罰鍰作為重罰人民之工具。就此，李震山大法官與許玉秀大法官於釋字第 641 號解釋所提出之協同意見書亦謂：「單就立法考量確欠周延所產生法規定及法執行之責與罰失衡之風險，概由雖可咎責之被處罰人完全承受，恐亦非事理之平。」足供省思。

---

<sup>5</sup> 葛克昌，稅捐罰與憲法解釋，月旦法學雜誌，第 202 期，2012 年 3 月，頁 138-139。