

解釋字號	釋字第339號
解釋公布院令	中華民國 83年02月25日
解釋爭點	貨物稅條例及財政部函釋對未貼查驗證者概處漏稅罰違憲？
解釋文	<p>中華民國六十年一月九日修正公布之貨物稅條例第十八條第一項，關於同條項第十二款，應貼於包件上或容器上之完稅或免稅照證，不遵規定實貼者，不問有無漏稅事實，概處比照所漏稅額二倍至十倍之罰鍰之規定（現已修正），顯已逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨；財政部六十六年十二月二十日台財稅字第三八五七二號函釋「凡未按規定貼查驗證者，不再問其有無漏稅，均應按該條文規定以漏稅論處」，均應不予援用。</p>
理由書	<p>中華民國六十年一月九日修正公布之貨物稅條例第十八條第一項，關於同條項第十二款，應貼於包件上或容器上之完稅或免稅照證，不遵規定實貼者，沒入其貨物，並處比照所漏稅額二倍至十倍罰鍰之規定（現已修正），固為防止逃漏稅款，以達核實課徵之目的，惟租稅秩序罰，有行為罰與漏稅罰之分，如無漏稅之事實，而對單純違反租稅法上作為或不作為之義務者，亦比照所漏稅額處罰，顯已逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨。財政部六十六年十二月二十日台財稅字第三八五七二號函，本於上開規定釋示：「凡未按規定貼查驗證者，不再問其有無漏稅，均應按該條文規定以漏稅論處」，均應不予援用。</p> <p>大法官會議主席 院 長 林洋港</p> <p>大法官 翁岳生 翟紹先 楊與齡 李鐘聲  楊建華 楊日然 劉鐵錚 鄭健才  吳 庚 史錫恩 陳瑞堂 張承韜  張特生 李志鵬</p>
相關法令	<p> <a href="#">憲法第19條(36.01.01)</a></p> <p> <a href="#">憲法第23條(36.01.01)</a></p> <p> <a href="#">貨物稅條例第18條第1項第12款（61.1.9.修正公布）(60.01.09)</a></p> <p>財政部（66）台財稅字第38572號函</p>

抄國 0 工業股份有限公司代表人曹 0 源聲請書

受文者：司法院

主 旨：為因臺灣高等法院八十一年財抗字第六四〇號刑事裁定適用財政部六十六年十二月二十日台財稅第三八五七二號函釋及財務案件處理辦法第三條規定牴觸憲法及法律，謹聲請違憲審查事。

說 明：

一、本件冤抑事實經過

(一) 緣聲請人於民國七十八年間輾轉出售水冷卻機組三組予四 0 企業股份有限公司，作為生產膠帶過程中冷卻使用，在貨物出廠時，聲請人已依規定完納貨物稅並張貼貨物稅查驗證於機器上，此有貨物稅繳款書及完稅證可稽 ( 附件一 ) 。

(二) 由於依貨物稅條例第四條第一項第十六款第三目規定電器類 (三) 冷暖氣機：凡用電力調節氣溫之各種冷氣機、熱氣機等，均屬徵收貨物稅之貨物。至於工業冷卻用之機器，並非冷氣機，而不屬於課徵貨物稅之對象。因此財政部 77.10.26 臺財稅第七七〇六六四三三〇號令公布「中央系統型及汽車冷暖氣機貨物稅改就主要機件折算課徵辦法」第四條即明定：「以冷暖氣機之主機裝置之冷凍冷藏設備，經工業主管機關證明並非屬於冷暖氣機者，准予免稅」 ( 附件二 ) 。故本件買受人四 0 企業股份有限公司為申請退還聲請人所已完納之貨物稅，乃依慣例自行將上述貨務稅查驗證自主機上撕下，以備供檢附申請免稅之用。此有四 0 公司財務部副理洪 0 嬌小姐出具之證明書可稽 ( 附件三 ) 。

(三) 本件買受人四 0 公司為證明本件水冷卻機組係屬免稅貨物，乃於七十九年間申請當地稅捐機關 ( 新竹縣稅捐稽徵處 ) 履勘現場查證，經該處發現該貨物未張貼查驗證 ( 按當時已經四 0 公司撕下留存 )，同時確定該貨物確屬工業用，並非作冷氣機使用，故新竹縣稅捐稽徵處 79.07.03 ( 七九 ) 新縣稅消字第一二九一四三號函復四 0 企業股份有限公司證明：「本案申請之主機，經查確係工業用冷凍冷藏設備，非作冷氣機使用，請查照」 ( 附件四 ) 。

(四) 四 0 公司乃檢附查驗證及新竹縣稅捐稽徵處 79.07.03 證明函，向臺北縣稅捐稽徵處申請退稅，該處以 79.10.04 ( 七九 ) 北

縣稅消字第三一五一八號函復四〇公司：「貴公司購買國〇牌 125-60 馬力水冷卻機組三組.....申請退還原納貨物稅新臺幣伍拾捌萬零伍佰零拾元整，核與『中央系統型及汽車冷暖氣機貨物稅折算課徵辦法』第四條規定相符，同意照辦」（附件五）。

（五）惟新竹縣稅捐稽徵處嗣後竟以聲請人未張貼查驗證為由，移送臺北縣稅捐稽徵處查辦，該處消費稅課原認為本件係四〇公司撕下查驗證，不應歸責於聲請人，不宜移罰（附件六）。然該處最後仍持不同意見，而終將本案移罰。

（六）本案經板橋地方法院八十一年財貨字第三號刑事裁定（附件七）及臺灣高等法院八十一年財抗字第六四〇號刑事裁定（附件八）以「書面審理」方式，未經調查相關人證之情況，亦未斟酌本件並無逃漏「貨物稅」（本件貨物稅早已完納在案，稽徵機關並未再補稅），即逕依修正前貨物稅條例第十八條規定科處「漏稅罰」，並從重處漏稅額七倍之罰鍰（按法定罰鍰為二倍以上，十倍以下），而裁罰新臺幣四百零六萬三千元且沒入漏稅貨物，如不能沒入，則追徵貨價一百九十三萬五千元之鉅。其適用法規並引用財政部 66.12.20 臺財稅第三八五七二號函釋為依據（附件九）。

## 二、對本案所持見解

（一）按行為時貨物稅條例第十八條規定之處罰，係屬「漏稅罰」，並非「行為罰」，此觀該條文第一項明文規定「所漏稅額」及第二項規定「前項漏稅貨物」之文字，即可明瞭。又從其處罰嚴苛，除按照「所漏稅額」處二倍至十倍之罰鍰外，並沒入「漏稅貨物」或追繳貨價，再責令「補稅」，尤可明瞭。再者，79.01.24 修正貨物稅條例第二八條第三款亦已將單純未依規定實貼查驗證而無漏稅之行為，列入「行為罰」範圍，而與同條例第三二條所定「漏稅罰」並列，尤可明瞭，單純未實貼查驗證而無漏稅之行為，並不屬行為時貨物稅條例第十八條規定之漏稅罰處罰對象。

（二）就此行政法院判決先例亦採相同見解（附件十）。

（三）查本件聲請人既已依規定完納貨物稅，並無漏稅，是自不應依行為時貨物稅條例第十八條規定科處二倍至十倍之「漏稅罰」，更不應莫虛有的將「完稅貨物」擬制為「漏稅貨物」而予以沒入或追徵其價額，否則豈非可恣意「指鹿為馬」，其嚴重違反租稅法律主義，至為明顯。

(四) 本件刑事裁定所適用之財政部 66.12.20 臺財稅三八五七二號函竟將單純危害租稅秩序行為(未實貼查驗證)，亦按「漏稅罰」處罰。顯與行為時貨物稅條例第十八條規定有違，並牴觸憲法第十九條租稅法律主義。

### 三、本件應適用從新從輕原則：

按中央法規標準法第十八條規定以及刑法第二條規定「從新從輕原則」，於稅捐罰鍰制裁應亦有其適用或類推適用。本件所涉及未依規定實貼查驗證之行為，於 79.01.24 修正貨物稅條例業已規定屬於「行為罰」之範圍，應處新臺幣九千元以上三萬元以下之罰鍰，足見依據最新立法意旨，本件行為確不應科處「漏稅罰」，而應依「從新從輕原則」，以上開修正貨物稅條例第二八條第三款規定處罰，方屬公平合理。乃臺灣板橋地方法院八十一年財貨字第三號刑事裁定及臺灣高等法院八十一年財抗字第六四〇號刑事裁定竟依據財務案件處理辦法第三條規定：「財務案件之處罰適用違章時之法律」，而適用舊法，不適用有利人民之新法處罰，是其所適用之財務案件處理辦法第三條規定顯有違處罰法上之「從新從輕原則」，有違新法之立法意旨。

### 四、聲請解釋憲法目的

綜上所陳，聲請人之憲法上權利遭受違法侵害，至為明顯。

爰謹懇請鈞院解釋憲法如左：

(一) 本件臺灣高等法院八十一年財抗字第六四〇號刑事裁定所適用財政部 66.12.20 臺財稅第三八五七二號函釋及財務案件處理辦法第三條有關「實體從舊」規定，牴觸憲法第十九條之租稅法律主義及處罰法上之「從新從輕」之法治國家原則，應屬無效。

(二) 本件聲請人得依據本件解釋向臺灣高等法院聲請再審以資救濟。為此謹呈請 鈞院鑒核，惠予進行違憲審查，以保人權，至為感禱。

謹 呈

司法院 公鑒

聲請人：國 0 工業股份有限公司

代表人：曹 0 源

附件一：貨物稅繳款書及貨物稅完稅照。

附件二：折算課徵辦法第四條。

附件三：洪○嬌證明書。

附件四：新竹縣稅捐處 79.07.03 函。

附件五：臺北縣稅捐處 79.10.04 函。

附件六：臺北縣稅捐稽徵處消費稅課意見書。

附件七：板橋地院八十一年財貨字第三號刑事裁定。

附件八：高院八十一年財抗字第六四○號刑事裁定。

附件九：財政部 66.12.20 函釋。

附件一〇：行政法院判決之新聞報導乙則。

(以上均影本)

中華民國八十一年七月二十八日

附件八：

臺灣高等法院刑事裁定 八十一年度財抗字第六四○號

抗告人即

受處分人 國○工業股份有限公司

負責人 曹○源

右抗告人因違反貨物稅條例案件（臺北縣稅捐稽徵處（七九）北縣稅法字第十三 - 五十八號審查書）不服臺灣板橋地方法院八十一年度財貨字第三號中華民國八十一年一月十日裁定提起抗告，本院裁定如左：

主 文

抗告駁回。

理 由

一、凡產製、採鍊、運輸、銷售或代客買賣應徵貨物稅之公司、廠號、行棧、商人及貨物持有人應貼於包件上或容器上之完稅或

免稅照證，不遵規定實貼者，除沒入其貨物外，或不能沒入時追繳其貨價外，並處比照所漏稅額二倍至十倍之罰鍰，貨物稅條例第十八條第一項第十二款、第二項定有明文。

二、本件受處分人於七十八年九月二十一日為臺北縣稅捐稽徵處查獲其出售予四〇企業股份有限公司新竹廠之應稅貨物水冷機組（K6L-A103，K6L-A115，K12L-A077 各一組）未貼貨物稅查驗證之事實，有承諾書、新竹縣稅捐稽徵處函附卷可資證明。

三、原審法院以受處分人所為應構成首開規定之違章，因依行為時貨物稅條例第二十條第二、三項、第十八條第一項第十二款第二項裁定：國〇工業股份有限公司應貼於包件上或容器上之完稅或免稅照證，不遵規定實貼，處罰鍰新臺幣肆佰零陸萬參仟伍佰元，並限於收受本裁定後十日內繳納逾期不繳強制執行。查獲未稅貨物水冷卻機組（K6L-A103，K6L-A115，K12L-A077 各一組）沒入之，如不能沒入時，應追繳貨價新臺幣壹佰玖拾參萬伍仟元。認事用法，尚無不合。

四、受處分人抗告意旨略以：(1) 受處分人於出售時依法實貼完稅查驗證，若因買方撕下，即命受處分人補稅並予處罰實非公允。(2) 本案為移送機關查獲之三組水冷機組，受處分人業已依法繳納貨物稅，有貨物稅繳納申報書及貨物稅自動報繳款書為證，故受處分人並無逃漏貨物稅之事實，且四〇公司業經臺北縣稅捐稽徵處核准退還該三部水冷卻機組之貨物稅，有七十九年十月四日七九北縣稅捐消字第三一五一八號函可稽。且依法申報退還貨物稅時需繳還查驗證，今四〇公司既經主管機關核准退還貨物稅，可證該三部機組之查驗證確在四〇公司.....。(3) 本案原審係以有受處分人所委託之柳麗雯所具之承諾書為裁罰之理由，然受處分人所出具之委託書係委託受託人至移送機關書為「張貼貨物稅查驗證之切結書」而非「未張貼貨物稅查驗證」，故移送機關附具之承諾書內容之任意性有待斟酌。(4) 廠商補稅，若無須補稅，則裁罰亦失其成立之基礎。等語為辯。

五、據移案機關臺北縣稅捐稽徵處具狀答辯稱：

（一）本案抗告人辯稱「水冷卻機組係抗告人出售予西華公司，再由該公司轉售四〇公司，非抗告人直接售予四〇公司及抗告人業已依法繳納貨物稅並無逃漏貨物稅之事實」，經查本案涉案水冷卻機組係抗告人所產製，抗告人於出廠時，即應依法粘貼查驗證，抗告人未依法粘貼查驗證，案經新竹縣稅捐稽徵處派員會同四〇公司人員一併至現場查驗，發現三機組上、下前後機組開關

盒內、外檢查均無貼貨物稅查驗證及貼證痕跡，又按現行臺灣省稅務局統一印製電器品貨物稅查驗證為特製之塑膠質，一經貼用不易取下，抗告人所辯顯係卸責之詞，自非可採。

(二) 依財政部六十六年十二月二十日臺財稅第三八五七二號函釋：「查貨物稅條例第十八條第一項內共列十四款，其中僅第一款至第三款及第十二款無『漏稅』文字規定，第一款至第三款必然發生漏稅結果，惟獨第十二款文字則以『不遵規定實貼者』為處罰要件，顯見稅法重視課徵貨物稅貨物應粘貼查驗證，亦即凡未按規定貼查驗證者，不再問其有無漏稅，均應按條文規定處以漏稅論處。」再查行為罰與漏稅罰有別，兩者並非同一事實，行為罰亦不以漏稅事實成立為處罰要件，本件違章移送法院裁罰之標的，係抗告人「不遵規定實貼查驗證」之違章行為，法律性質上為行為罰，依上開函釋，故仍應就抗告人出廠應徵貨物稅貨物未實貼查驗證之行為依法論處。經核尚無不合，本件抗告為無理由，應予駁回。

六、據上論結，應依刑事訴訟法第四百十二條裁定如主文。

中華民國八十一年五月十四日

( 本聲請書其餘附件略 )