

# 正 本

## 釋憲聲請書

原確定判決案號：最高行政法院 101 年度判字第 1037 號判決

聲 請 人 朱田江即一

路通商行

代 理 人 林石猛 律師

邱基峻 律師

蘇偉哲 律師

聯 絡 人 蘇偉哲 律師

### 壹、聲請解釋憲法之目的

一、按「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：…二、人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者。」司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款定有明文。

二、緣最高行政法院101年度判字第1037號判決（下稱「原確定判決」，附件1）適用最高行政法院100年度5月份第2次庭長法官聯席會議決議（下稱「系爭決議」，附件2）判決聲請人敗訴，因聲請人認系爭決議不符釋字第503號、釋字第604號揭櫫之「一行為不二罰」原則（請見附件3、4）及憲法第23條比例原則，悖於現代民主法治國家之基本建

制，致侵害聲請人受憲法第15條保障之財產權，爰向 大  
院聲請宣告系爭決議違憲無效。

## 貳、疑義之經過與性質及涉及之憲法條文

- 一、緣聲請人委由第三人聯豐報關有限公司，於民國（下同）  
97年3月4日至7月10日分別向財政部高雄關稅局（下稱「原  
處分機關」）報運進口越南及印尼產製之冷凍蝦仁共6批  
（下稱「系爭貨物」），經依關稅法第18條第1項規定，先  
行徵稅放行，事後再加審查。嗣原處分機關實施事後稽  
核，檢具聲請人報關時繳驗之發票，委請我國駐胡志明市  
辦事處商務組及駐印尼代表處經濟組協查結果，系爭貨物  
之實際交易價格，核與報單申報不符，且聲請人報關發票  
均非國外供應商所簽發，而有繳驗偽造發票、虛報所運貨  
物價值，逃漏稅款情事，原處分機關乃依海關緝私條例第  
37條第1項第2款、同條例第44條、行為時加值型及非加值  
型營業稅法（下稱「營業稅法」）第51條及貿易法第21條  
第1項規定，處聲請人所漏進口稅額2倍之罰鍰共計新臺幣  
（下同）3,281,708元，併追徵所漏進口稅費共計  
2,136,391元（含進口稅、營業稅及推廣貿易服務費）；另  
處所漏營業稅額2.5至3倍之罰鍰共計1,283,274元。
- 二、聲請人不服，申經復查、訴願結果，經訴願決定將復查決  
定撤銷，責由原處分機關另為處分，經原處分機關100年8

月12日高普緝字第1001004723號重核復查決定：「原處分中營業稅罰鍰部分變更，改處所漏營業稅額1.5倍之罰鍰如下，其餘復查駁回。(一)進口報單第BD/97/V867/0052號：處所漏營業稅額1.5倍之罰鍰計132,261元。(二)進口報單第BD/97/U648/0038號：處所漏營業稅額1.5倍之罰鍰計119,293元。(三)進口報單第BD/97/W345/0050號：處所漏營業稅額1.5倍之罰鍰計157,912元。(四)進口報單第BD/97/W211/0014號：處所漏營業稅額1.5倍之罰鍰計108,583元。(五)進口報單第BD/97/V029/3013號：處所漏營業稅額1.5倍之罰鍰計97,060元。(六)進口報單第BD/97/W026/0019號：處所漏營業稅額1.5倍之罰鍰計123,271元。」(下稱「系爭裁罰處分」)。

三、聲請人仍不服，提起訴願復遭駁回，循序向高雄高等行政法院提起行政訴訟，復經高雄高等行政法院以101年度訴字第148號判決駁回，聲請人提起上訴，上訴意旨略謂原處分機關縱認聲請人有虛報貨物價值之不法情事，惟聲請人各次進口貨物申報價值之行為均基於單一意思決定，屬於自然意義之一行為，縱同時違犯海關緝私條例及營業稅法之規定，原處分機關亦應依行政罰法第24條第1項規定從一重處斷，按海關緝私條例第37條第1項第2款規定處上訴人所漏進口稅額2倍之罰鍰3,281,708元即為已足，要不能再依營業稅法第51條規定裁罰所漏營業稅額1.5倍之

罰鍰738,380元，原處分機關一行為兩罰，致聲請人須負擔超過400萬元之高額罰鍰，系爭裁罰處分就裁處營業稅罰鍰部分，顯有違法，應予撤銷。案經最高行政法院審理後，該院援用系爭決議：「關稅係對國外進口貨物所課徵之進口稅；貨物稅乃對國內產製或自國外進口之貨物，於貨物出廠或進口時課徵之稅捐；營業稅則為對國內銷售貨物或勞務，及進口貨物所課徵之稅捐，三者立法目的不同。依關稅法第16條第1項、貨物稅條例第23條第2項暨加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第41條規定，進口稅、貨物稅及營業稅均採申報制，且貨物進口時，應徵之貨物稅及營業稅，由海關代徵。雖為稽徵之便，由進口人填具一份進口報單，再由海關一併依法課徵進口稅、貨物稅及營業稅。但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。」（請參附件2），認本案並無一行為二罰之違法疑慮，並駁回聲請人之上訴。

#### 四、聲請人因認原確定判決所援用之系爭決議牴觸釋字第503

號、釋字第604號昭示之「一行為不二罰」原則及憲法第23條比例原則，致聲請人遭受過重裁罰，憲法第15條保障之財產權遭受侵害，爰向 大院聲請宣告系爭決議違憲無效。

## 參、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

### 一、程序部分

按「最高行政法院在具體個案之外，表示其適用法律見解之決議，原僅供院內法官辦案之參考，並無必然之拘束力，雖不能與判例等量齊觀，惟決議之製作既有法令依據（行政法院組織法第三十條及最高行政法院處務規程第二十八條），又為代表最高行政法院之法律見解，如經法官於裁判上援用時，自亦應認與命令相當，許人民依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，聲請本院解釋，業經本院釋字第三七四號解釋闡釋有案，合先說明。」 大院釋字第620號解釋理由書（附件5）作成在案可稽。準此，最高行政法院審理時援用系爭決議作成原確定判決駁回聲請人之上訴，聲請人依司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款聲請 大院解釋系爭決議違憲無效，程序上係符司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款之規定，合先敘明。

## 二、實體部分

### (一) 聲請解釋憲法之理由

1、按「違反租稅義務之行為，涉及數處罰規定時可否併合處罰，因行為之態樣、處罰之種類及處罰之目的不同而有異，如係實質上之數行為違反數法條而處罰結果不一者，其得併合處罰，固不待言。惟納稅義務人對於同一違反租稅義務之行為，同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件者，例如營利事業依法律規定應給與他人憑證而未給與，致短報或漏報銷售額者，就納稅義務人違反作為義務而被處行為罰與因逃漏稅捐而被處漏稅罰而言，其處罰目的及處罰要件，雖有不同，前者係以有違反作為義務之行為即應受處罰，後者則須有處罰法定要件之漏稅事實始屬相當，除二者處罰之性質與種類不同，例如一為罰鍰、一為沒入，或一為罰鍰、一為停止營業處分等情形，必須採用不同方法而為併合處罰，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。從而，違反作為義務之行為，如同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，則從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。」大  
院釋字第503號解釋理由書（附件3）闡述甚詳。

2、依上揭釋字第503號解釋之意旨，人民單一行為違反數個

行政法上義務，除處罰之性質與種類不同，非採用不同方法而併合處罰無以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，此「一行為不二罰原則」乃為民主法治國家之基本建制原則，並具有憲法位階，而得為 大法院進行違憲審查所得適用之憲法原則（釋字第604號解釋參照，附件4）。嗣行政罰法於94年2月5日制定時，並將上開釋字第503號解釋揭櫫之一行為不二罰原則明定於第24條：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。（第1項）前項違反行政法上義務行為，除應處罰鍰外，另有沒入或其他種類行政罰之處罰者，得依該規定併為裁處。但其處罰種類相同，如從一重處罰已足以達成行政目的者，不得重複裁處。（第2項）一行為違反社會秩序維護法及其他行政法上義務規定而應受處罰，如已裁處拘留者，不再受罰鍰之處罰。（第2項）」。從而，「一行為不二罰原則」適用於我國行政罰領域，殆無疑義。

- 3、一行為不二罰原則經釋字第503號解釋作成及行政罰法第24條明定後，行政機關及行政法院應同受拘束，固無疑義。惟於實務上，或係基於各行政主管機關之本位主義，或係為杜絕行為人存有僥倖心態，一旦行為人同時構成違反數個行政法義務時，行政機關及行政法院對於

行為人是否以「一行為」同時違反數個行政法上義務之認定極其嚴格，甚至曾有「行政法上所謂『一事』或『一行為』，係以一項法律之一個管制目的為認定基礎。因此，一事實行為分別違反不同法律之規定者，即非屬一事，或一行為，應分別處罰，除有法律明文規定免罰者外，尚無一事不二罰法理之適用。」之判決見解（請參最高行政法院92年度判字第1290號判決，附件6）。依此判決見解，如人民違反數個不同管制目的之法律即屬數行為，則因不同行政法律間少見有同一管制目的者，一行為不二罰原則之適用餘地將大幅限縮，故對上開最高行政法院判決，吳庚前大法官批評：「果如上述終審判決所云，則行政罰上所謂『法規競合』、『想像競合』公認之法律概念即無存在餘地，至所謂以管制目的，排除一事不二罰原則之適用，亦非正確。…按現代國家公共政策之推行，主要依賴公民之合作意願，而非處罰手段，不得已而用之，擇其一已足。」（附件7）。

- 4、而針對就進口人不實填具進口報單，而同時違反關稅法、貨物稅條例及營業稅法等數個行政法上義務，是否有一行為不二罰原則之適用，最高行政法院承襲上開判決「以法律管制目的作為行為數判斷基準」之見解作成系爭決議，將進口人填製一份進口報單之單一行為強行割裂為三個申報行為，進而否認有一行為不二罰原則之



適用，因系爭決議就行為數之認定偏重行政法律管制目的之達成，而罔顧憲法保障人民不受過度處罰之意旨，致行為人自然意義下之單一違法行為仍須遭受數個行政裁罰，顯然牴觸一行為不二罰原則。為此，聲請人爰聲請 大院解釋憲法，並宣告系爭決議違憲無效。

## （二）聲請解釋憲法之理由

- 1、大院釋字第604號雖曾就交通處罰條例對持續違規停車予多次處罰之規定持合憲見解，並承認「法律上單一行為」概念，包含將自然意義下之一行為切割為法律上之數個單一行為，進而得分別評價及裁罰，此見許宗力前大法官於釋字第604號解釋之協同意見書：「所謂自然單一行為，指的是以一個理性的非法律人根據社會一般通念，或以自然觀察方法所理解的一行為。法律上單一行為則是法律所創設之人工式的一行為概念，可能是將數個自然單一行為整體合併為一行為，一個評價單位，也有可能如本件所涉情形，將一個自然單一行為『切割』成數行為，分別評價。…因秩序罰重在行政管制目的之達成，吾人不能排除在特定事務領域，有透過立法，將某類型自然單一行為『切割』成數個法律的單一行為，進而分別評價、處罰，始能達成行政管制目的之情形…」，然許宗力前大法官於該號解釋協同意見書中同時指出「畢竟立法者將自然單一行為『切割』成數個法

律上單一行為，仍不能恣意，凡『切割』超出達成管制目的所需之限度，例如將違規停車行為以每五分鐘舉發一次，或將連續排放污水行為以每五分鐘採樣一次，或將超速行為以每隔十公尺測速照相舉發一次為標準，而「切割」成數行為，並分別評價、處罰，仍得以違反憲法上『一行為不二罰原則』加以非難，在此，可謂是『一行為不二罰原則』之審查與比例原則之審查在某意義上之匯流。」(附件8)。另曾有田前大法官並於該號解釋協同意見書中指出：「本席固可贊同多數意見按比例原則縝密審查相關規定後，肯認維護交通安全秩序之公益，應優位於個別人民財產權之保障，然多數意見並未明白揭示本案採取合憲解釋之主要理由，在於體諒行政機關執行本案所涉相關法令確有執行技術上之障礙，從而亦未具體指明本案誠屬基於現實考量而例外允許之情形，並非所有類此狀況均可援引本號解釋，而當然可為合憲推定。」(附件9)。準此，大院釋字第604號解釋固承認自然意義下之一行為得割裂為法律上之數個行為，然此係考量行政機關執行技術上之困難而為之例外容許，且仍須通過比例原則之審查檢驗。

- 2、經查，進口人於同一份進口報單不實填載進口貨物之產地並據以向海關申報，縱進口報單上需分別填載進口稅、貨物稅及營業稅等相關事項，然行為人既係基於單

一意思決定而不實填載於同一份進口報單上，且填載之時間甚為緊密，則應為自然意義下之一行為。惟系爭決議以「關稅係對國外進口貨物所課徵之進口稅；貨物稅乃對國內產製或自國外進口之貨物，於貨物出廠或進口時課徵之稅捐；營業稅則為對國內銷售貨物或勞務，及進口貨物所課徵之稅捐，三者立法目的不同」為由，認為人於同一份進口報單上不實填載貨物產地「實質上為3個申報行為，而非一行為」，顯然即係將自然意義下之單一不實申報行為，因各該稅法管制目的不同而強行割裂為三個申報行為。

3、承前所述，對於自然意義下之一行為作多次處罰，毋寧係在執行技術有無法克服之障礙下，不得不容許之例外，非有類似情形，不能輕易放任擴張，否則即難免淘空一行為不二罰原則。而系爭決議除為滿足關稅法、貨物稅法及營業稅法等各該稅法之裁罰目的外，並無應容許作例外處理之特別情事，則自不容僅為滿足各該稅法之裁罰目的，即放任系爭決議以擬制方式劃分出數個法律上之行為。

4、另參照行政罰法第24條立法理由所舉事例：「所謂一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰，例如在防制區內之道路兩旁附近燃燒物品，產生明顯濃煙，足以妨礙行車視線者，除違反空氣污染防治法第三十一條第一

項第一款規定，應依同法第六十條第一項處以罰鍰外，同時亦符合道路交通管理處罰條例第八十二條第一項第二款或第三款應科處罰鍰之規定。因行為單一，且違反數個規定之效果均為罰鍰，處罰種類相同，從其一重處罰已足達成行政目的，故僅得裁處一個罰鍰，爰為第一項規定，並明定依法定罰鍰額最高之規定裁處及裁處最低額之限制。」(附件10)，果依系爭決議之見解得以各行政法律管制目的不同而判斷行為人之行為數，則上開立法理由所舉事例行為人燃燒物品之行為將同樣因違反數個行政法律規定而應論處數罰。果此，不啻任由行政機關或行政法院恣意排除行政罰法第24條規定之適用，足見承認系爭決議合憲後續將引發洶空一行為不二罰原則之嚴重後果。

- 5、再者，行為人虛報貨物產地，同時違反關稅法、貨物稅法及營業稅法致生漏稅結果，各稅法裁罰種類均屬同一而為罰鍰（漏稅罰），依行政罰法第24條第1項規定依法定罰鍰額最高之規定裁處，應即可達懲處行為人不實申報之制裁目的，實難認有必對行為人加諸數裁罰處分之必要性存在。針對系爭決議，吳庚前大法官明確表示：「最近一〇〇年五月二十四日最高行政法院庭長法官聯席會議對一個向海關虛報進口貨物產地之行為，認為違反關稅法、貨物稅條例及營業稅法，蓋『行為人填具

一份進口報單，需分別提寫進口稅、貨物稅及營業稅相關事項，向海關遞交』，『故實質上為三個申報行為，而非一行為』，應併合處罰…最高行政法院這一最新見解，本書並不贊成。」(附件7)，由此，其應係認系爭決議就行為數之認定在學理上難求正當性基礎，對人民單一不實申報行為強行加諸數個裁罰，亦欠缺處罰之必要性。

- 6、綜上，系爭決議對單一不實申報行為強行割裂為三個申報行，並予數罰，顯已構成過度處罰，侵害人民受憲法第15條保障之財產權，並牴觸釋字第503號、第604號解釋揭櫫之一行為不二罰原則及憲法第23條之比例原則，應請 大院宣告違憲，以昭憲政。

#### 肆、關係文件之名稱及件數

附件：委任書正本乙件。

附件1：最高行政法院101年度判字第1037號判決影本乙份。

附件2：最高行政法院100年度5月份第2次庭長法官聯席會議決議。

附件3：司法院釋字第503號解釋文暨解釋理由書。

附件4：司法院釋字第604號解釋文暨解釋理由書。

附件5：司法院釋字第620號解釋文暨解釋理由書。

附件6：最高行政法院92年度判字第1290號判決影本乙

份。

附件 7： 吳庚，行政法之理論與實用，三民，增訂十二版，  
2012.10，頁 479-482。

附件 8： 許宗力前大法官於釋字第 604 號解釋之協同意見  
書。

附件 9： 曾有田前大法官於釋字第 604 號解釋之協同意見  
書。

附件 10： 行政罰法第 24 條立法理由。

謹 狀  
司法院 公鑒

聲 請 人 朱田江即一路通商行

代 理 人 林石猛 律師

邱基峻 律師

蘇偉哲 律師

中 華 民 國 1 0 2 年 5 月 2 2 日