

解釋字號	釋字第754號【填具進口報單逃漏稅捐併合處罰案】
解釋公布院令	中華民國 106年10月20日 院台大二字第1060027920號
解釋爭點	填具一張進口報單逃漏進口稅、貨物稅及營業稅，係一行為或數行為？併合處罰是否違反法治國一行為不二罰原則？
解釋文	<p>最高法院100年度5月份第2次庭長法官聯席會議有關：¹</p> <p>「.....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牴觸。</p>
理由書	<p>聲請人朱田江即一路通商行於中華民國97年向財政部高雄關稅局（現改制為財政部關務署高雄關，下稱原處分機關）報運進口貨物，經原處分機關稽核發現該批貨物之實際交易價格，與報單申報內容不符，有繳驗偽造發票、虛報所運貨物價值及逃漏稅款情事，原處分機關除追繳所漏進口稅、營業稅外，另依海關緝私條例第37條第1項第2款，按所漏進口稅額處2倍罰鍰新臺幣（下同）328萬1,708元，並依行為時加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條，按所漏營業稅額處1.5倍罰鍰73萬8,380元。聲請人對上開處分提起行政救濟，高雄高等行政法院以101年度訴字第148號判決駁回，聲請人不服，提起上訴，經最高法院101年度判字第1037號判決（下稱確定終局判決）以其上訴為無理由而駁回。就其中罰鍰部分，確定終局判決援用同法院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）：「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</p>

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。」（其中營業稅法第51條第7款部分於100年1月26日修正公布時改列為第51條第1項第7款）為判決依據，聲請人認為系爭決議對單一不實申報行為強行割裂為3個申報行為，並予數罰，顯已構成過度處罰，牴觸憲法第23條比例原則，侵害人民受憲法第15條所保障之財產權，違反司法院釋字第503號及第604號解釋所揭櫫一行為不二罰之原則，向本院聲請解釋憲法。

按司法院大法官審理案件法（下稱大審法）第5條第1項第2²款規定，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，得聲請解釋憲法。次按最高行政法院決議如經法官於裁判上援用，應認其與命令相當，得為憲法解釋之客體（本院釋字第374號、第516號、第620號及第622號解釋參照）。查確定終局判決援用系爭決議，以上訴為無理由駁回聲請人之上訴，是本件聲請，應以系爭決議為審查客體，故聲請人就系爭決議所為解釋憲法之聲請，核與大審法第5條第1項第2款規定之要件相符，應予受理。爰作成本解釋，理由如下：

違反租稅義務之行為，涉及數處罰規定時，如係實質上之數³行為，原則上得分別處罰之。至行為數之認定，須綜合考量法規範構成要件、保護法益及處罰目的等因素。進口稅係對國外進口貨物所課徵之稅捐；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。是進口貨物可能同時涉及進口稅、貨物稅及營業稅等租稅之課徵。立法者為使主管機關正確核課租稅，並衡諸核課之相關事實資料多半掌握於納稅義務人手中，關稅法第17條第1項規定：「進口報關時，應填送貨物進口報單、並檢附發票、裝箱單及其他進口必須具備之有關文件。」貨物稅條例第23條第2項規定：「進口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關稅時代徵之。」營業稅法第41條規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收.....程序準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」明定人民

於進口應稅貨物時，有依各該法律規定據實申報相關稅捐之義務。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，分別合致海關緝私條例第37條第1項、貨物稅條例第32條第10款及營業稅法第51條第1項第7款之處罰規定，各按所漏稅額處罰，3個漏稅行為構成要件迥異，且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，本得分別處罰。至於為簡化稽徵程序及節省稽徵成本，除進口稅本由海關徵收（關稅法第4條參照）外，進口貨物之貨物稅及營業稅亦由海關代徵，且由納稅義務人填具一張申報單，於不同欄位申報3種稅捐，仍無礙其為3個申報行為之本質，其不實申報之行為自亦應屬數行為。

綜上，系爭決議有關：「.....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」部分，與法治國一行為不二罰之原則（本院釋字第604號解釋參照），並無牴觸。

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，併此指明。

大法官會議主席 大法官 許宗力

大法官 蔡焜燉 陳碧玉 黃璽君 羅昌發

湯德宗 黃虹霞 吳陳鏗 蔡明誠

林俊益 許志雄 張瓊文 黃瑞明

詹森林 黃昭元

意見書



[詹大法官森林提出之部分協同意見書](#)



[蔡大法官明誠提出之協同意見書](#)



[許大法官志雄提出，陳大法官碧玉、林大法官俊益、黃大法官昭元加入之協同意見書](#)



[羅大法官昌發提出之不同意見書](#)

	<div data-bbox="411 96 464 152"></div> 湯大法官德宗提出之不同意見書 <div data-bbox="411 163 464 219"></div> 黃大法官虹霞提出之不同意見書 <div data-bbox="411 230 464 286"></div> 黃大法官瑞明提出之不同意見書
聲請書/ 確定終局裁判	<div data-bbox="411 353 464 409"></div> 朱田江即一路通商行聲請書_OCR <div data-bbox="411 421 464 477"></div> 最高法院100年度5月份第2次庭長法官聯席會議 <div data-bbox="403 499 464 566"></div> 最高法院101年度判字第1037號判決
解釋摘要	<div data-bbox="411 618 464 674"></div> 司法院釋字第754號解釋摘要
相關法令	<div data-bbox="403 741 464 808"></div> 中華民國憲法第15、23條(36.01.01). <div data-bbox="403 819 464 887"></div> 司法院釋字第503號解釋 <div data-bbox="403 887 464 954"></div> 司法院釋字第604號解釋 <div data-bbox="403 954 464 1021"></div> 海關緝私條例第37條第1項(102.06.19). <div data-bbox="403 1021 464 1088"></div> 關稅法第4條、第16條第1項及第17條第1項(106.01.18). <div data-bbox="403 1133 464 1200"></div> 貨物稅條例第23條第2項及第32條第10款(106.11.22). <div data-bbox="403 1200 464 1267"></div> 加值型及非加值型營業稅法第41條及第51條第1項第7款(106.06.14).
其他公開之卷內文書	<div data-bbox="411 1368 464 1424"></div> 釋字第754號其他公開之卷內文書_OCR