

司法院釋字第754號解釋

【填具進口報單逃漏稅捐併合處罰案】

中華民國 106 年 10 月 20 日

院台大二字第 1060027920 號

解 釋 文

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牴觸。

解釋理由書

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，經最高行政法院 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號解釋所揭禁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2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），並無抵觸。

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 蔡炯燉 陳碧玉 黃璽君 羅昌發
湯德宗 黃虹霞 吳陳銀 蔡明誠
林俊益 許志雄 張瓊文 黃瑞明
詹森林 黃昭元

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「以違反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¹。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²；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³。

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⁴。

尤應強調者，現行稅法對逃漏稅捐所處之「漏稅罰」，常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，

¹ 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。

² 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。

³ 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。

⁴ 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。

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⁵。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。

協同意見書

蔡明誠大法官 提出

本號解釋之爭點，主要在於填具一張進口報單逃漏進口稅、貨物稅及營業稅，係屬於一行為或數行為？如認為數行為而可併合處罰時，是否形成處罰過苛之問題。本席同意本號解釋結論。又本號解釋作成於最近本院釋字第 751 號解釋之後，對於所謂一行為或二罰之意涵，或許仍可能存有不同之理解，而本號解釋，從憲法出發，再次重申法治國之一行為不二罰原則，茲可贊同。惟對於行為數之判斷，及併合處罰結果是否過苛與比例原則問題，提出協同意見如後：

一、行為數判斷標準尚待形成共識

⁵ 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。

行政秩序罰係針對行為人違反行政法上義務行為之制裁，有關違反行政法上義務行為個數之判斷，具有重要意義，直接影響處罰結果。學說及實務觀點所提出之行為數判斷標準，相當歧異，並未形成明顯之共識，大致可區分為：1. 偏向刑法理論，認為行政秩序罰領域應採用與刑罰領域類似的行為數判斷方式，將一行為區分為自然的單一行為（有另細分自然意義的單一行為與自然的單一行為者）及法律的單一行為；2. 著重行政秩序罰之特殊性，強調行政罰不同於刑罰，於是乃有各種不同之標準出現，如依：(1) 立法意旨或處罰目的，(2) 法規之構成要件、處罰規定或法條，(3) 保護法益或不同義務，(4) 行為態樣及社會通念，(5) 處分機關等。¹ 茲表列如下，以供參酌：

	行政罰法規定	處罰原則	判斷標準
行為單數	行政罰法第 24 條 一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。 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。 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。	從最高額裁處與不得重複裁處；罰鍰與其他種類行政罰併為裁處	1. 借用刑法理論，將一行為區分為自然的單一行為及法律的單一行為； 2. 著重行政罰之特殊性，如依： (1) 立法意旨或處罰目的； (2) 法規之構成要件、處罰規定或法條； (3) 保護法益或不同義務； (4) 行為態樣及社會通念； (5) 處分機關等，作為區分之標準。

¹ 參照吳庚，行政法之理論與實用，台北：作者發行，2013 年 8 月增訂 12 版，頁 479-481。陳清秀，行政罰法，台北：新學林，2014 年 9 月修訂 2 版，頁

行為複數	行政罰法第 25 條 數行為違反同一或不同行政法上義務之規定者，分別處罰之。	併合處罰	
------	---	------	--

從德國法比較觀察，行為單數（Tateinheit；一行為）與行為複數（Tatmehrheit；數行為）之區別，因德國逃漏稅捐行為之處罰，可能被處以刑罰或違反秩序之罰鍰，是有關行為單數與行為複數區別，有參酌刑法規定予以論斷。同一行為（dieselbe Handlung）觸犯數個刑法法規，或數個行為觸犯同一刑法法規者，構成行為單數；此時僅處以一個刑罰，以刑罰最重之法規處罰之。（德國刑法第 52 條第 1 項及第 2 項有關行為單數規定參照）² 如同一稅捐聲明（derselbe Steuererklärung）內數個不實事項，在實體意義下，係屬一個或同一行為（ein- und derselben Tat）。至於多數稅捐種類之逃漏稅捐（Hinterziehung von Steuern mehrerer Steuerarten），任一不實之稅捐聲明，原則上認定為德國刑法第 53 條³ 所稱之單一行為。如所提出之稅捐聲明，涉及不同稅捐種類、不

236-245。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，155 期（2008 年 4 月），頁 6-16。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 51-74。劉建宏，一行為不二罰原則中行為數之認定 --- 最高行政法院 105 年度判字第 290 號判決評析，月旦裁判時報，62 期（2017 年 8 月），頁 8-11。

² 於德國，在刑罰與行政罰之間，有採量的區別說，故其違反秩序罰法（OWIG）對行為之認定，亦傾向刑法之理論，將一行為區分為自然的單一行為及法律的單一行為，即屬刑法上普遍之做法。此種依賴刑法理論之做法，固有深厚之理論基礎，惟難免有忽視行政罰特性之疑慮。（參照洪家殷，同註 1 文，頁 7-8。）上述見解，值得留意。

³ 德國刑法第 53 條（行為複數）第 1 項規定，觸犯數犯罪行為，同時受審判，而被科處數個自由刑或數個罰金刑者，應宣告合併刑。

(§53 (Tatmehrheit)(1) Hat jemand mehrere Straftaten begangen, die gleichzeitig abgeurteilt werden, und dadurch mehrere Freiheitsstrafen oder mehrere Geldstrafen verwirkt, so wird auf eine Gesamtstrafe erkannt.)

同課稅時段或不同稅捐義務，則從行為複數論斷。例外情形，構成行為單數，如由同一聲明逃漏，或由一個身體之行為，同時提出數個稅捐聲明；該判斷之決定因素，在於稅捐聲明之提出，於外在過程是恰巧同時發生（例如共同信封）及於聲明中有關課稅基礎之內容，具有相同一致之不實說明。⁴

在判斷行為單數時，所謂同一行為，可能有三種基本形式，即指觸犯多數之罰鍰構成要件（Bußgeldtatbestände）、多次觸犯同一罰鍰構成要件，與不但觸犯多數罰鍰構成要件且多次觸犯一個或多個罰鍰構成要件。所謂一行為（eine Handlung），係指一個直接具有意思之身體活動、多個勞動組合成一個自然之行為單數、法律之行為單數，以及在整體發展過程中具意義關聯（Sinnzusammenhang）性之程序意義行為單數（Prozessuale Tateinheit）。⁵ 另外，多數作為或不作為如不構成前述自然或法律之行為單數，且未構成行為之複合情形，而不構成法條競合時，係屬行為複數（實質競合；Realkonkurrenz）；於此情形，如被科處數種罰鍰時，則按其金額累計之，此屬於併合原則（Kumulationsprinzip）。⁶ 此與採吸收原則，因競合而從最重或最高額裁處者，有所不同。

綜上可見，對於行為數之判斷，因行為之概念與判斷標準之見解不盡一致，似難免仁智之見。就行為數判斷標準或輔助判斷方法，如何形成共識，尚待學界及實務界共同一起努力。

二、實務上宜盡速確立判斷行為數之輔助方法

有關行政罰之一行為⁷以競合（Konkurrenzen）方式而從

⁴ 參照 Jäger in: Klein, AO(Abgabenordnung) §370 Rn. 230f., 13. Auflage 2016 - beck-online.

⁵ 參照 Bohnert/Krenberger/Krumm, OwiG, 4. Auflage 2016, §19 Rn.2f., 21 ff. -beck-online. 此參考德國刑事訴訟法第 155 條及第 264 條。

⁶ 參照 Bohnert/Krenberger/Krumm, OwiG, 4. Auflage 2016, §21 Rn.1f. -beck-online.

⁷ 一行為之分類，我國學說上有參考德國見解，將之區分為自然的單一行為與法

一重處罰，或認為數行為而併合處罰，於行政罰法第 24 條與第 25 條分別規定之。制定前開兩條規定之立法理由，明示其參考德國秩序違反法第 19 條與第 20 條之外國立法例。在德國學理及實務上，探討秩序罰之競合時，亦參考前述德國刑法第 52 條及第 53 條規定。因此，在判斷行政罰之想像競合或併合問題，雖可能有些特殊情狀約略不同（例如德國秩序違反法第 21 條涉及刑罰與秩序罰競合問題）外，前述德國所採之判斷原則，仍有參考價值。⁸

本號解釋之系爭決議，係最高行政法院 100 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議，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，該申報稅捐之行為，外觀形式上是合填一張報單之行為單數形態，系爭決議認納稅義務人如未據實申報，致逃漏三項稅款，亦即進口稅、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。本號解釋認上開情形屬三行為之行為複數形態，因三個漏稅行為構成要件迥異，保護法益亦不同，本得分別處罰，為簡化稽徵程序及節省稽徵成本，由納稅義務人填具一張申報單同時申報，仍無礙其為三個申報行為之本質，故不生牴觸法治國一行為不二罰原則之問題。本號解釋之核心問題，在於如何認定一行為或數行為之差異。

行為數多寡之判定，影響處罰結果甚至處罰與否，其可能係採從一重處罰，或併合處罰，甚至罰前或罰後行為不另處罰等，可見因行為數之認定，導致不同處罰效果。判斷行為為數，在實務上及學理上宜建立一套可資認同之判斷標準，

律的單一行為。另有將自然的單一行為，更進一步區分為自然意義的行為單數、自然的行為單數與構成要件的行為單數。此種分類，在是否採取競合處罰，及分辨行為數時，值得留意。

⁸ 參照 Bohnert/Krenberger/Krumm, OwiG, 4. Auflage 2016, §19 Rn.1-beck-online.

但不宜因避免處罰過苛，而強解為一行為，認其屬行為之競合，而從一重裁處。本號解釋之爭議所在，一張進口貨物申報單上，具有進口稅、貨物稅及營業稅三種稅目，如未據實申報，是否認為係三種逃漏行為。從本案有關之進口報單及附表說明中可見，外觀形式上是將進口稅、貨物稅及營業稅放入同一表單，但分別列於不同欄位，係一表單三欄位，並說明其不同計算方法，其中有些屬於關稅以外代稅捐稽徵機關徵收之稅捐，如從實質內容觀之，稅捐性質、稅目及課徵目的均不相同，而分屬處罰⁹構成要件不同之稅捐逃漏行為，並部分稅捐係由其他機關代徵。如欲解為一行為，仍須有更多之說明，而非以處罰是否過重，作為行為數判斷之出發點。故本案之基本問題，在於如何客觀合理區分行為數之多寡，特別是稅捐申報行為¹⁰，如不考慮其分屬不同欄位，卻因進口貨物之形式報單外觀係屬一張，而認納稅義務人未據實申報相關稅捐屬於一行為，從最高額裁處，其最後結果往往反而可能發生獨厚於進口貨物之情形，因如係國內貨物，除須補繳各項所漏稅額以外，並就不同之稅捐逃漏行為各別科處罰鍰，如為進口商則可能免除如國內貨物因分別逃漏貨物稅及營業稅而被各別科處之漏稅罰，在此情形，可能發生對類似貨物卻因進口與否而發生不同稅捐負擔之不合理現象。

倘若顧慮其經認定為數行為後，予以併合處罰，最後處罰結果可能出現過苛之情形，則宜另就個案處罰結果，認定

⁹ 當立法者規定不同之處罰種類時，係藉由不同的干預及效果而發揮其制裁功能，進而確保其立法目的之實現。參照洪家殷，同註1文，頁22。

¹⁰ 一行為與數行為乃源於刑事處罰的概念，評價一個侵害法益的客觀行為事實，以積極的侵害行為為主要行為態樣，且刑法法益保護對象，生命、身體、自由、財產法益等，係先法律而存在。相形之下，稅捐裁罰則源於稅法強行規定，係創設與架構起來的稅捐協力義務與納稅義務規範體系……毋寧仍應透過稅法規範評價來判斷違章行為數。至於所謂法律上一行為，在未建立一套符合稅捐違章評價的目的性與標準之前，不過是一些空虛且不具有操作可能性的概念結果罷了！參照黃士洲，行政罰法應如何適用於稅捐裁罰，財稅研究，37卷第6期（2005年11月），頁168。

其是否符合責罰相當原則或比例原則精神，故兩者宜分別論斷。

本號解釋就系爭最高行政法院決議作成解釋後，可能仍無法平息目前對於行政罰行為數判斷標準之分歧及爭議。往昔透過本院解釋，解決國內學說及實務之爭議，固不乏其例。但對於行為數之判斷標準，因違反行政法義務之行為態樣頗為複雜，似不易僅透過一號解釋而解決多年爭議不斷之難解問題。

判斷一行為或數行為之標準，如前所述，我國學理及實務上見解尚未趨於一致，故難定於一尊，或難期待僅透過本院一號解釋，即能解決所有問題。此或可參考前述德國立法例判斷行為數之原則，其涉及行為主觀之意思、外在身體舉動、自然與法律上意義，及實體法與程序法上意義等，須考慮因素甚多，由此可見其判斷之不易。基本上因處罰之前提，須符合處罰之構成要件，所以如先就處罰構成要件（如前述罰鍰構成要件），判斷其處罰目的及類型，之後再輔以行為外觀與主觀意思綜合考量其是否為單純一行為、想像競合或實質競合，作為判斷之出發點。

為期公平合理之課稅，未來仍有待實務界與學界努力，比較外國之經驗，再深入精進之探討，以期發展出具有合乎我國現況需求，而具有客觀合理之判斷行為數之輔助方法。

三、個案併合處罰不應過苛之問題

本號解釋於最後「併此指明」，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¹¹，具有呼籲之性質。此種方式，可與本院釋字第 641

¹¹ 比例原則在行政罰法上的適用，其中一種類型為，行政機關或法院進行裁罰處分或判決時，應適用責罰相當性原則，亦即適用所謂責任程度原則，按照行為人之個別案件違規情節輕重，適度處罰，其量罰額度應符合個別案件的妥當性。不應有過於嚴苛以致顯失公平合理的情形，也不應有過於放縱，以致於根本無法填補違規行為所造成之損害或預防再犯之處罰目的。參照陳清秀，同前

號解釋相呼應。按釋字第 641 號解釋，係針對當時菸酒稅法第 21 條規定裁罰及審判而有造成個案顯然過苛處罰之虞者，基於菸酒稅法第 21 條規定之立法目的與個案實質正義之要求，斟酌出售價格、販賣數量、實際獲利情形、影響交易秩序之程度，及個案其他相關情狀等，併予指明，應依該號解釋意旨另為符合比例原則之適當處置。¹² 於公權力干預基本權時，須符合比例原則中之必要性及相當性，有稱之為過度禁止（Übermaßverbot）。¹³ 如運用於稅捐實務¹⁴，就行政罰之併合處罰，為避免個案處罰之過苛，亦應要求其符合過度禁止原則之精神。亦即，按違反據實申報稅捐或逃漏稅捐事實之情節輕重，從個案判斷之，以符合責罰相當原則，藉以避免因認定為逃漏稅捐行為複數而併合處罰，致生課稅個案過苛之疑慮。此一呼籲，值得思考，於未來稅捐實務上重新增訂裁罰基準及個案裁處時，可提供進一步確立實務上判斷行為數之輔助方法，並在學理上能更深化其判斷行為數之理論。

揭註 1 書，頁 79、83。

¹² 本院使用「避免過苛處罰」或類似之用語，不乏其例。例如本院釋字第 641 號解釋（應設適當之調整機制，以避免個案顯然過苛之處罰）；釋字第 646 號解釋（電子遊戲場業管理條例應足以避免過苛之刑罰）；釋字第 685 號解釋（處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰）；釋字第 716 號解釋（立法者針對特別應予非難之違反行政法上義務行為，視違規情節之輕重處以罰鍰，固非憲法所不許，惟為避免個案顯然過苛之處罰，應設適當之調整機制）；釋字第 746 號解釋（有關機關就滯納金之加徵方式，是否間隔日數過短、比率過高，致個案適用結果可能過苛，上開調整機制外，是否應於法律明文規定，滯納金得由稽徵機關依法視個案情形予以減免等，檢討修正）等。

¹³ 參照 Peter Badura, Staatsrecht, 6. Aufl., München: Beck, 2015, C28. 比例原則作為基本權限制之限制（Schränken-Schranke），從警察法中衍生過度禁止之概念。國家不得過度干預人民之基本權。（參照 Friedhelm Hufen, Staatsrecht II Grundrechte, 4. Aufl., München: Beck, 2014, §9 Rn.14.）

¹⁴ 稅法的法律秩序也應受法治國家原則的支配，比例原則或稱為禁止過分原則，亦為法治國家原則所導出的原則。參照陳清秀，稅法總論，台北：元照，2016 年 9 月修訂 9 版，頁 61、62。

協同意見書

許志雄大法官 提出
陳碧玉大法官 加入
林俊益大法官 加入
黃昭元大法官 加入

本號解釋宣告，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牴觸。

由解釋文可知，系爭決議是否合憲，關鍵在於行為數之認定，以及一行為不二罰原則之適用問題上。如解釋理由書所示，多數意見審查之重點在於前者，而對於後者，僅一筆帶過，未見任何闡釋。換言之，納稅義務人於一張進口報單申報進口稅、貨物稅及營業稅，因填載內容不實，致逃漏進口稅、貨物稅及營業稅，其申報行為（不實申報行為、漏稅行為）究屬一個行為或三個行為，本號解釋詳予審查，並作成三個行為之結論。多數意見認為既屬數行為，即得分別處罰，自無一行為不二罰原則之適用，故直接表示系爭決議與法治國一行為不二罰之原則並無牴觸。然作為審查原則之一行為不二罰原則，是否確屬法治國之憲法原則？法理基礎何在？意義及射程如何？凡此皆有疑問，實有加以探討之必要，爰提出協同意見書，略抒一二。

刑事法上之一事不再理原則，一事不二罰原則及「雙重危險」（double jeopardy）禁止原則，攸關人身自由之保障，不論憲法有無明文規定，皆屬憲法原則，要無疑義。惟行政法上是否另有具憲法位階之一行為不二罰原則，或者憲法上是否尚有一個涵蓋不同法律領域之一行為不二罰原則，則國內外學說皆有爭議，迄無定論。

釋憲實務上，一行為不二罰原則之用語首見於司法院釋字第 604

號解釋，但該號解釋僅表示，道路交通管理處罰條例有關違規停車之行為得為連續認定及通知其違規事件之規定，乃「立法者對於違規事實一直存在之行為，考量該違規事實之存在對公益或公共秩序確有影響，除使主管機關得以強制執行之方法及時除去該違規事實外，並得藉舉發其違規事實之次數，作為認定其違規行為之次數，從而對此多次違規行為得予以多次處罰，並不生一行為二罰之問題，故與法治國家一行為不二罰之原則，並無牴觸。」至於其所稱之一行為不二罰原則，究何所指，則並無著墨。因此，適用該原則時，不免產生困惑。例如，何謂一行為？一行為與數行為如何區分？不二罰係絕對或相對要求？又所謂不二罰，係指何種處罰不二罰？其範圍限於行政罰（秩序罰）之間，或尚包括行政罰與刑罰、懲戒罰乃至執行罰？這些問題之解答，從釋字第 604 號解釋本身得不到明確指引或線索，而論者見解分歧，勢所難免。

基本上，一行為不二罰可能包含兩種情形：一、一行為違反一個規定者，不得重複依該規定處罰；二、一個行為違反數個規定者，僅得依其中一個規定處罰，而不得依各個規定分別處罰之。第一種情形，無論從法安定性原則、信賴保護原則或比例原則考量，均屬當然。一行為不二罰若指此種情形，如釋字第 604 號解釋之案情所示，則將其定位為法治國之憲法原則，並無不可。第二種情形，於數個規定之立法目的、性質、構成要件、處罰種類及效果不同時，卻絕對要求僅能依其中一個規定處罰，顯有不合理之處。例如公務員一違法行為，同時符合行政罰之罰鍰與懲戒罰之休職要件者，限定僅能就罰鍰與休職擇一處罰。又如一行為同時涉及兩個行政罰規定，其處罰種類分別為禁止輸入、禁止販賣，亦不得併罰。上述兩個例子之處理方式，顯失合理性，適足以印證，第二種情形之一行為不二罰一旦全面適用，將會問題重重。有鑑於此，一行為不二罰原則之射程若要及於第二種情形，其範圍非予限縮不可。至於如何限縮，似可參照釋字第 503 號解釋之意旨為之¹，以是否擇一處罰即「已足達成行政目的」作為界定

¹ 釋字第 503 號解釋之解釋文表示：「……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

標準。就行政罰而言，處罰種類相同，且從其一重處罰已足達成行政目的者，宜有該原則之適用。另外，處罰之種類雖不同，但採用一種處罰已足達成行政目的者，亦可含蓋在內。惟無論如何，一行為不二罰之範圍如此限縮，將不再具備普遍適用之性質，是否尚能稱為「原則」，恐有待商榷。而且，此種情形之法理基礎在於比例原則，有無於比例原則外另創一行為不二罰原則之必要，值得斟酌。

一行為不二罰原則繼受自德國，在我國出現水土不服之現象，其來有自。按德國違反秩序罰法第 19 條規定：「（第一項）同一行為觸犯規定得科處罰鍰之數法律或數次觸犯同一法律時，則僅處罰一罰鍰。（第二項）觸犯數法律時，依規定罰鍰最高額之法律處罰之。但其他法律規定之從罰，仍得宣告之。」揭示單一行為不予二罰之原則²。我國行政罰法第 24 條仿德國立法例，規定：「（第一項）一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。（第二項）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。（第三項）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。」通說亦認係一行為不二罰原則之明文。但是，我國行政罰之種類與德國差異甚鉅，能否相提並論，非無疑問。依德國

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。是違反作為義務之行為，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，如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……。」文中雖未出現一行為不二罰原則之用語，實則蘊含有關旨趣。惟嚴格言之，其所述行為似包含一行為與數行為（數行為時，應與一行為不二罰無關，但涉及比例原則問題），不限於一行為。而且，依上開引文前段，只要處罰之性質與種類相同，即不得重複處罰；甚至處罰之性質與種類雖不同，但採用一種處罰方法或手段，已足以達行政目的時，亦不得重複處罰。依後段，則須處罰種類相同，且從一重處罰已足達成行政目的時，始不得併予處罰。其不二罰之要件，前後論述未臻一致。揆其意旨，一行為究竟不二罰或得併罰，應取決於是否「已足達成行政目的」或「達行政目的所必要」，而與處罰種類是否相同無關。是釋字第 503 號解釋強調目的與手段之關聯性，似以比例原則作為立論基礎。

² 林錫堯著，行政罰法，元照，2012 年 2 版，頁 61。

法制，行政罰（秩序罰）基本上就是罰鍰，故稱德國上開規定揭示一行為不二罰原則，自無不可。而我國法制上之行政罰種類繁雜，除罰鍰外，尚包括諸多具行政制裁性質之不利處分（行政罰法第1條及第2條參照）。行政罰法第24條之規定，就罰鍰部分固然採取一行為不二罰，而對於不同種類之行政罰則廣泛允許併罰。如此，卻將一行為不二罰原則定位為該條文之基本立場，顯然犯了以偏概全之謬誤。尤有甚者，一行為不二罰原則之射程若不限縮，而泛稱為法治國之原則，則行政罰法第24條規定恐難脫違憲之嫌。此一情況顯示，比較法之運用必須審慎，以免橘踰淮而為枳。

本號解釋既將有關之申報行為認定為數行為，自不生一行為不二罰問題。惟顧及行政管制目的與處罰之均衡性，解釋理由書末段特別表示：「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。」

本席認為，若姑且將行政罰法第24條之規定擱置一旁，單就一行為不二罰原則論之，則即使認定有關之申報行為屬一行為，且分別就進口稅、貨物稅及營業稅部分科處漏稅罰，參照前述釋字第503號解釋之意旨，亦未必與一行為不二罰原則牴觸。因為，我國稅法上漏稅罰係按所漏稅額之倍數計算罰鍰，原則上罰鍰金額之多少與所漏稅額成正比，亦即所漏稅額愈多，罰鍰金額亦愈多，用以有效制裁及預防漏稅。罰鍰金額之決定性因素為所漏稅額，而非行為數，並與所漏稅目為一種或數種無關。本案情形，無論認定為一行為或三行為，所漏之稅額都不變。為達成有效制裁及防止漏稅之目的，理應同樣採取併罰手段。惟如上開解釋理由書之指明，於個案裁罰時仍應注意，不得過苛或違反比例原則。由此可見，行政罰法第24條第1項「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處……。」之規定，固然立意良善，但適用於漏稅罰時，反失允當。

不同意見書

羅昌發大法官 提出

本件涉及最高行政法院 100 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議之決議：「……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」（下稱系爭決議）。

多數意見同意最高行政法院見解，認為未據實申報進口稅、貨物稅及營業稅雖係因填具 1 份進口報單，但仍為 3 個行為，故如予 3 次處罰，並不違反法治國一行為不二罰原則。

本席同意一行為不二罰之憲法原則（本席於本院釋字第 751 號解釋所提出之不同意見書曾闡釋，「一行為不二罰原則」應為憲法第 23 條之下位概念）。但本席對多數同仁有關「一行為不二罰原則」中「一行為」（即「行為數」）之認定以及本件是否應有該原則之適用之見解，均無法贊同。爰提出本不同意見書，理由如下：

- 一、多數意見認為系爭決議並不違背一行為不二罰原則之意旨，理由在於：(1) 數行為違反數處罰規定得分別處罰；「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。(2) 如進口貨物同時涉及進口稅、貨物稅及營業稅等租稅之課徵，所涉及之 3 個漏稅行為要件迥異，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。(3) 納稅義務人未據實申報 3 種稅，縱使納稅義務人僅填具一張申報單同時申報，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（見本號解釋理由書第 3 段）。

二、有關是否為數行為標準：本席認為，多數意見所考量之「法規範構成要件、保護法益及處罰目的」等因素，僅著眼於「規範面」，而完全忽視「行為面」，容有疑義：

- (一) 倘若依多數意見，在實務上，將極不可能發生「一行為」觸犯數處罰規定之情形；因為不同之處罰規定，自然不會有完全相同的處罰要件、完全相同之保護法益及完全相同之處罰目的。適用多數意見之結果，凡是符合構成要件不同之兩條處罰規定，均將構成兩行為。亦即，凡是合致兩條法律構成要件時，幾乎不可能有「一行為」之情形。法治國一行為不二罰之原則，將幾無適用機會。此種解釋「一行為」之方式並不合理，甚為明顯。
- (二) 倘若依多數意見，行政罰法第 24 條第 1 項與第 3 項所稱「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者」及「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」，以及同法第 26 條第 1 項所稱「一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者」之情形，亦將不會發生。因為此等規範間（特別是刑事法律與行政法規範圍）之構成要件、保護法益及處罰目的均不相同。依照多數意見所定之「行為數」認定標準，只要違反數個處罰規定，將構成數行為，自然不會再有一行為觸犯數個處罰義務，而適用行政罰法前列規定之機會。行政罰法該等規定將被架空。
- (三) 本席認為，「行為數」之認定，不應如多數意見，以「規範面」為考量因素（因為以「規範面」為考量因素，意義不大；其得出之結果，幾乎均將導致「所有符合不同法條構成要件之情形，均將被認定為數行為」之結果，已如前述），而應以「行為面」（包括行為之外觀與行為之實質內容）為認定標準。畢竟本件所涉及之問題，為憲法上「『一行為』不二罰原則」，而非「『違反數

處罰規定』是否應不二罰」之問題。

- (四) 本席認為，以「行為面」為認定標準之結果，如行為之「外觀」為單一，自應為「一行為」（此屬「自然意義之一行為」；此應為判斷是否為一行為之最基本標準）；另由行為之實質內容而言，縱使行為人有自然意義上之數個「動作」，且發生不同的法律上結果，然數個動作間如有「密切關連或相互依存」之關係時，該數個「動作」，亦應認係法律上之單一行為，而應有一行為不二罰原則之適用。

三、以本件情形而論，如依「行為面」之標準，不論以行為外觀是否單一，或以數個動作間是否密切關連或相互依存，均應認為合致「一行為」之要件：

- (一) 以外觀而言：本件情形所涉及者，係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3種或其中2種租稅。進口人填寫1份報單，自然屬於「自然意義之一行為」。填寫1份報單之不同欄位，僅係單一行為中之不同之「動作」（如同行為人在1份報單上填寫的每一個字，或每一個字的不同筆畫，均為一行為中之不同「動作」），而非法律意義上之不同「行為」。多數意見認為，填寫一份報單，「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」（見本號解釋理由書第3段）。其見解完全無視於「行為數」之認定應以「是否為自然意義之一行為」之最基本判斷標準。
- (二) 以數個動作間是否密切關連或相互依存而言：本件情形，既係填寫1份報單，故已屬自然意義之一行為，而無須另外討論數個動作間是否「密切關連或相互依存」，已如上述。為論證目的，「假設」法律並未簡化程序，而仍要求進口人以3份報單，分別申報進口稅、貨物稅及

營業稅，而進口人為不實申報。本席認為，此種情形，應屬於進口人係進行「密切關連或相互依存」之數個「動作」，仍應合致「一行為」之要件。蓋進口稅如係從價課徵，係以進口貨物之完稅價格（即海關根據關稅法等規定所估定之價格）乘以進口稅率計算；倘進口人虛報價格，將逃漏從價課徵之進口稅。進口稅如係從量課徵，係以進口貨物之數量或重量，乘以一定之稅額計算；倘進口人虛報數量或重量，將逃漏從量課徵之進口稅。營業稅則係以進口貨物之價額加上進口稅之後的總額，乘以百分之5。貨物稅又係以進口貨物之價額加上進口稅以及加上營業稅後所計算之總額，再乘以貨物稅率。3種租稅環環相扣，相互為計算之基礎。只要虛報1項（亦即，只要有「單一之虛報進口價格或數量」因而虛報進口稅），「必然」因而一連串導致後續虛報另外兩種稅的結果（倘若某一進口貨品僅受兩種稅之課徵，則必然同時導致虛報另外一種租稅的結果）。而不會有：「單一的虛報進口價格或數量」，僅限於虛報1種進口稅（而不同時導致虛報其他兩種租稅）的結果。是故，縱使法律要求進口人以3份格式申報此3種稅，由於此3種稅之間有「密切關連或相互依存」之關係，故完全無法切割；其3個申報過程，應認為僅係基於單一虛報價格或數量之數個不同動作；法律上應認為屬於一行為，而仍應有一行為不二罰規定之適用。

- 四、或謂：同時逃漏進口稅、營業稅及貨物稅3者，如僅處罰其一，將未能充分評價其違反行政規範之行為，且將無法達到嚇阻及處罰之結果。然一行為不二罰原則，係憲法所承認之法治國原則（本號解釋理由書第4段及本院釋字604號解釋參照），原意即係在使單一行為免受重覆之評價及處罰，以平衡處罰之有效性與避免過當。更何況，行政罰法第24條第

1 項規定：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」已經要求「從一較重之規定處罰」，且對裁處最低額已有規範，應無評價不足之問題。又對申報者而言，其所犯之錯誤，僅是單一的不正確價格或數量；如僅給予 1 次較重（即「從一重」）的評價，則其所犯之錯誤與法律評價之間，亦無不均衡可言。

不同意見書

湯德宗大法官 提出

[1] 本件聲請人於民國 97 年間多次進口冷凍蝦仁，每次進口時依法須填具一張進口報單，嗣遭財政部高雄關稅局以「虛報貨物價值」為由，先後依海關緝私條例第 37 條第 1 項第 2 款，按所漏進口稅額之 2 倍，裁處**逃漏進口稅罰鍰**計新臺幣（下同）328 萬 1,708 元¹，及依加值型及非加值型營業稅法第 51 條，按所漏營業稅額之 1.5 倍，裁處**逃漏營業稅罰鍰**計 73 萬 8,380 元²。聲請人不服，遞經行政爭訟未獲救濟，以確定終局裁判（最高行政法院 101 年度判字第 1037 號判決）所援用之同法院 100 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議³（下稱系爭決

¹ 參見最高行政法院 101 年度判字第 1037 號判決。

² 參見最高行政法院 101 年度判字第 1037 號判決（理由一、「（一）進口報單第 BD/97/V867/0052 號（即原判決附表編號 6）：處所漏營業稅額 1.5 倍之罰鍰計 13 萬 2,261 元。（二）進口報單第 BD/97/U648/0038 號（即原判決附表編號 5）：處所漏營業稅額 1.5 倍之罰鍰計 11 萬 9,293 元。（三）進口報單第 BD/97/W345/0050 號（即原判決附表編號 9）：處所漏營業稅額 1.5 倍之罰鍰計 15 萬 7,912 元。（四）進口報單第 BD/97/W211/0014 號（即原判決附表編號 8）：處所漏營業稅額 1.5 倍之罰鍰計 10 萬 8,583 元。（五）進口報單第 BD/97/V029/3013 號（即原判決附表編號 2）：處所漏營業稅額 1.5 倍之罰鍰計 9 萬 7,060 元。（六）進口報單第 BD/97/W026/0019 號（即原判決附表編號 7）：處所漏營業稅額 1.5 倍之罰鍰計 12 萬 3,271 元。」）以上 6 筆逃漏營業稅罰鍰合計 73 萬 8,380 元。

³ 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：「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、

議)有違反本院釋字第503號及第604號解釋釋示之「法治國家一行為不二罰」原則之疑義,聲請解釋憲法。多數大法官認為:聲請人(每次)雖僅填具一張申報單,然其不實申報之行為實際已分別合致數個法律規定之處罰要件,⁴故應屬實質上之數行為,不生一行為不二罰之問題,從而無違法治國一行為不二罰之原則(解釋文及解釋理由書第4段參照)。如此解釋避重就輕⁵,喪失了憲法解釋應有的高度,本席礙難贊同。

[2] 本院釋字第503號解釋首揭「一行為不二罰」之理念,謂:「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

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。本院84年7月份第2次庭長評事聯席會議決議不再援用。」

⁴ 查本件聲請人進口之貨物(冷凍蝦仁),因非貨物稅條例所規定之「應稅貨物」,而無貨物稅條例之適用。是其實事與系爭決議所稱未據實申報,致生逃漏進口稅、貨物稅及營業稅等3種稅捐者,略有不同。

⁵ 本解釋實際僅有一段論理,且內容多半複製「系爭決議」。似此合憲解釋,究有多少憲法價值,不免令人質疑。

保障人民權利之意旨」（釋字第 503 號解釋理由書第 2 段參照）。準此，是否違反一行為不二罰之原則，其審究重點應在於：對自然意義下之一行為，重複施予相同性質或種類之處罰，是否過當，而形成「過度處罰」（excessive punishments）。此與美國法院近年來強調聯邦憲法增修條文第 5 條所謂「雙重危害條款」（double jeopardy clause）⁶ 包括「禁止重複處罰」（multiple punishment prohibition）⁷ 之旨趣，正相吻合。

[3] 嗣本院釋字第 604 號解釋進一步將前揭理念，正名為「法治國家一行為不二罰之原則」，然未及深論其憲法上之基礎，遑論建立一套可以操作之檢驗方法。不唯如此，釋字第 604 號解釋所釋示者，毋寧為一行為不二罰原則之例外，謂：關於道路交通管理處罰條例對於自然意義下之單一而持續之違規停車行為，得予多次處罰之規定，乃「立法者……考量該違規事實之存在對公益或公共秩序確有影響」，而使主管機關得「對於違規事實繼續之行為，為連續舉發者，即認定有多次違反行政法上義務之行為發生而有多次違規行為，從而對此多次違規行為得予以多次處罰，並不生一行為二罰之問題，故與法治國家一行為不二罰之原則，並無牴觸」（釋字第 604 號解釋理由書第 1 段參照）。今本解釋將填具一張進口報單之（自然意義之）單一行為，認定為數個申報行為，實即步隨釋字第 604 號解釋之後塵。所不同者，釋字第 604 號解釋猶指出：單一而持續之違規停車行為之所以「得藉舉發其違規事實之次數，作為認定其違規行為之次數」，乃「考量該違規事實之存在對公益或公共秩序確有影響」使然；本解釋對於單一

⁶ 美國聯邦憲法增修條文第 5 條規定：「受同一犯罪處分者，不得令受二次生命或肢體上的危害」（nor shall any person be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life or limb），通稱（禁止）「雙重危害條款」（double jeopardy clause）。

⁷ North Carolina v. Pearce, 395 U.S. 711, 717 (1969). See also, Carissa B. Hessick & F. Andrew Hessick, *Double Jeopardy as a Limit on Punishment*, 97 CORNELL L. REV. 45 (2011); Note, *Civil Sanctions and the Double Jeopardy Clause: Applying the Multiple Punishment Doctrine to Parallel Proceedings After United States v. Halper*, 79 VA. L. REV. 1251 (1990).

不實申報之行為，何以非併予數漏稅罰，不足以達成哪樣行政目的，則未有說明。

[4] 按本席釋字第 751 號解釋「不同意見書」所建議之操作方法，首先，所謂「一行為」原則上應指基於「同一原因事實」而言之一行為。其義約同於吳庚前大法官所稱「自然的一行為」（Natürliche Tateinheit），指「單純的一個決意一個動作，或雖由若干部分組成但仍基於一個決意，且時間與空間緊密連結，旁觀者通常視之為一個行為」⁸，或許宗力大法官釋字第 604 號解釋「協同意見書」所稱之「自然意義之單一行為」，亦即「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」⁹。準此，本件聲請人每次為進口貨物（冷凍蝦仁）而填具一張進口報單之行為，除主管機關能提出具體之公益（含公共秩序）理由，而得為不同之法律上認定者外，應認其為一行為。¹⁰

[5] 其次，基於同一原因事實所為之數個處罰，其「性質與種類是否相同」？本件基於「不實申報」進口貨物價值之單一行為所導致之數個（種）漏稅罰，其所侵害者皆屬人民之「財產」利益，並同屬行政罰鍰，故應認該數個漏稅罰為相同性質與種類之處罰。

[6] 再次，基於同一原因事實所生數個性質與種類相同之處罰，其「規範目的」是否相同？多數意見（及系爭決議均）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，

⁸ 參見吳庚，《行政法之理論與實用》，頁 470（增訂第十五版，106 年 9 月）。

⁹ 參見許宗力大法官釋字第 604 號解釋之協同意見書。

¹⁰ 參見吳庚，前揭（註 8）書，頁 471- 472（「民國一〇〇年五月二十四日最高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，需分別填寫進口稅、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，並對該院八十四年七月份第二次聯席會議所作申報行為同時違反海關緝私條例及貨物稅條例，係屬法條競合，應從一重處罰之見解認為應不再適用。最高法院這一最新見解，本書並不贊成。若要在學理上尋找其正當性，只能歸類為自然的一行為，為裁判機關認作法律上數行為」）。

及進口貨物所課徵之稅捐」為由，認定「三者之立法目的不同」。惟倘概以如此形式且狹隘之觀點，論斷「規範目的」，則不同之法律所規定之處罰，其「規範目的」豈有相同者？！¹¹ 是本席以為，為落實本院釋字第 503 號解釋之意旨，除有關機關能提出反證者外，各種漏稅罰鍰雖名目不一、構成要件各異，然其規範目的終不外為填補政府（因人民違反行政法上義務之行為而遭受）之損害（含稽查成本之支出）。

[7] 本席雖不認同多數意見，已如前述；然關於解釋理由書第 5 段併此指明：「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」，則敬表贊同。蓋縱使對實質上數行為併合處罰，國家仍應注意避免併罰之結果造成「過度處罰」，此與法治國一行為不二罰原則之精神正相符合。又，數行為依數法規併合處罰時，其處罰總和是否過度，究與一般典型之「比例原則」旨在審查一行為按「單一法規」所為之個別處罰有無過當之情形有別，¹² 是前揭論知謂：數行為併罰時，「亦不應過苛，以符合憲法第 23 條比例原則之精神」，其表達較釋字第 751 號解釋精確，應予肯定。

[8] 本院釋字第 384 號解釋嘗以闡明憲法第 8 條第 1 項所稱「依法定程序」，引進「正當（法律）程序」保障（Due Process Guarantee），謂：「係指凡限制人民身體自由之處置，不問其是否屬於刑事被告之身分，國家機關所依據之程序，須以法律規定，其內容更須實質正當」。憲法上「一行為不二罰之原則」即屬「法律內容須實質正當」，或稱「實質上正當程序」（substantive due process）之範疇。以俗話說，一條牛之所以不得剝兩次皮，乃為確保法律規定之內容在實質上係屬正當。從而，違反「一行為不二罰原則」之法律，將因「惡法非法」，而不具有法規範的正當性。惟自本院釋字第 503 號解釋揭槩「一行為不二

¹¹ 或正因慮及於此，前揭釋字第 503 號解釋乃特別指明：行為罰與漏稅罰「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」。

¹² 關於「一行為不二罰」與「比例原則」之異同，參見本席釋字第 751 號解釋「不同意見書」第 26 段。

罰」理念以來，雖已經釋字第 604 號、第 751 號¹³及本（第 754）號等解釋，其內涵依然渾沌，遑論明確之操作方法。感覺上，國家法網越織越綿密，一行為不二罰原則越來越幽渺！¹⁴

不同意見書

黃虹霞大法官 提出

對於本件所涉及之進口稅、貨物稅及營業稅申報係三個行為乙節，本席沒有不同意見，但本件解釋作成之根本前提，即本件是否涉及憲法爭議，暨應否受理之考量取捨，本席與多數意見之見解不同，爰為本不同意見書。謹將理由簡要說明如下，供參：

一、本件未涉及憲法爭議：

（一）本院釋字第 604 號解釋固提及法治國一行為不二罰原則，本件解釋沿襲之。但何謂法治國一行為不二罰原則？其在行政法上有無及如何適用？尤其行政罰法第 24 條規定可否被認為即為所稱法治國一行為不二罰原則之具體化法規範，從而該規定具憲法效力高度？以上疑問或未見進一步闡釋說明（法治國一行為不二罰之意義及適用範圍部分），或未必已具共識（在行政法之適用部分）。即所稱法治國一行為不二罰原則與行政法之關聯，仍待學說及實務發展，是否已即合宜以勉強作成本院解釋之方式引領之，非無商榷餘地，合先陳明。

（二）系爭決議在進口稅、貨物稅及營業稅應併合處罰之結論

¹³ 釋字第 751 號解釋釋示：一行為同時觸犯刑法及違反行政法上義務，於檢察官就觸犯刑法部分作成緩起訴處分，並命行為人（犯罪嫌疑人）履行（一定之金錢或勞務）負擔（參見刑事訴訟法第 253 條之 2 第 1 項第 4 款、第 5 款）確定後，行政機關仍得依法（參見行政罰法第 26 條第 2 項）裁處罰鍰，「並未違反比例原則，亦不涉及一行為二罰之問題」。

¹⁴ 本件案情相對單純，僅涉及一個申報行為所生之數個「漏稅罰」。非如釋字第 503 號解釋之同時涉及「行為罰」與「漏稅罰」；更非如釋字第 751 號解釋涉及「附負擔之緩起訴處分」是否為「處罰」？又，如其為處罰，則其與「行政罰鍰」是否為「同性質與同種類之處罰」等難題。即使如此，多數大法官仍以為本件「不生一行為不二罰之問題」；識者不免要問：什麼樣的案件始有法治國一行為不二罰原則之適用？！

之後，固有「不生一行為不二罰之問題」之用語，然除應係指「不生一行為二罰之問題」外，且未必即與所稱法治國一行為不二罰原則有關，因為作成系爭決議之最高行政法院不是有權解釋憲法之機關，故毋寧應認為系爭決議僅係最高行政法院在其適用法律職權（在行政罰法第 24 條及第 25 條兩規定間）之取捨，即是法律見解當否問題，也就是行政罰法第 24 條及第 25 條兩規定間界線劃分之問題，原則上不涉憲法爭議。從而本件應不受理。

二、本件沒有作成解釋之大價值，且應選擇決議「不受理」以保留彈性：

- （一）本件係合憲解釋，即肯定系爭決議。惟本院本有選擇案件之權力，本件如決議不受理，同樣也有未否定系爭決議之效果。然為何不選擇「不受理」，而選擇「受理且合憲」？在取捨之間自宜有特別需予作成解釋之目的（有大價值），但由本件解釋全文，似未能洞見之。
- （二）不受理與合憲解釋之效果，差異在於：本院日後另為不同看法時之困難度不同。前者，本院較具彈性；一旦作成解釋後，欲變更時，必須考量法安定性，極為困難。因此，原則上在二者之間作取捨時，宜選擇不受理。
- （三）稅法與全民均有關，但也因為極細微複雜並具專業性，故僅少數人嫻熟之，因之，有法官也只能唯稅捐機關主張是從之譏，此說應有過當，但多少反映稅捐機關具極強勢地位之事實。本司法為民之旨，就稅捐相關爭議，應寧取不受理，而不輕易作出合憲解釋，保留彈性，以示本院無時不關注稅捐公平正義之心意。
- （四）本件解釋之末，併此敘明併合處罰時，應注意避免過苛等語，本席贊成。惟若干稅目如印花稅早經倡議廢除多年，迄未完成立法；貨物稅應否存續也有爭議，此由屬

行政院財政改革委員會之自行研究報告之稅捐主管機關財政部，於民國91年6月即已主辦完成「貨物稅之檢討」一文中，各界要求刪除的聲音甚殷，亦可得見。本件解釋未趁便反映民意，提醒相關機關適當檢討改進，誠屬可惜。本席併此籲請有關機關適當處理之。

三、本件解釋未詳予說明應為數個申報行為之理由，說理不足：

之所以應係數個申報行為而非一個申報行為，故而乃係數個漏稅行為，應併合處罰，其原因應不在於有數個法律規定人民負申報義務，或稅目名稱不同；而應在於相關各稅目之性質等有別，沒有彼此相互包含之關係。就此，本件解釋未詳予說明，恐難以服人。本席於討論過程中曾提出如附件文字，未經列入解釋理由書，僅併附之供參。

附件：本席建議之解釋理由書第3段

違反租稅義務之行為，涉及數處罰規定時，如係實質上之數行為，原則上得分別處罰之。至行為數之認定，須綜合考量相關稅捐之性質及其法規範之目的等因素為之。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。進口稅之性質為邊境稅，貨物稅及營業稅則均為內地稅，故進口稅與貨物稅及營業稅之性質不同。又進口稅之主要目的在於平衡國內外貿易等政策考量；貨物稅之課徵對象為物，課徵主要考量為內地貨物均衡調節之政策目的，除了滿足財政收入之目的外，尚應兼顧經濟發展與社會政策；營業稅係消費稅，課徵對象為人，並以有交易行為為前提，其主要目的為財政收入考量。故進口稅、貨物稅及營業稅之目的有別，本應分別申報及得分別稽徵。惟為簡化稽徵程序及節省稽徵成本，除進口稅由海關徵收（關稅法第4條參照，其歸入機關為海關）外，進口貨物之貨物稅及營業稅亦由海關代徵（貨物稅條例第23條第2項及貨物稅稽徵規則第55條，營業稅法第41條參照，其歸

入機關則為財政部賦稅署），且由納稅義務人填具一張申報單同時申報，仍無礙其為三個申報行為之本質，其不實申報之行為自亦應屬數行為。

不同意見書

黃瑞明大法官 提出

本號解釋支持最高行政法院系爭決議之見解，認為進口人填具一份進口報單申報進口稅、貨物稅及營業稅，如未據實申報，致逃漏進口稅、貨物稅及營業稅，係數行為，依各該稅法處罰鍰，並併合處罰，與法治國一行為不二罰之原則並無牴觸。本席不認同上開見解，認為系爭決議所述申報行為屬「一行為違反數個行政法上義務規定」，應依行政罰法第 24 條第 1 項從一重處斷，爰提出不同意見書，理由如下：

一、同一張報單申報三個稅，應併罰或從一重處斷，是行政罰法第 24 條或第 25 條適用之問題：

進口人申報不實之行為同時逃漏進口稅、貨物稅及營業稅應併罰或從一重處斷之爭議由來已久，實務見解分歧，最高行政法院庭長法官聯席會議決議結論反覆¹。本席認為應以民國 94 年 2 月 5 日公布（自公布後一年施行）之行政罰法為分界點，自該法公布施行後，即應以該法之規定作為依據。

行政罰法第 24 條第 1 項規定：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」另同法第 25 條規定：「數行為違反同一或不同行政法上義務之規定

¹ 84 年 7 月份第 2 次庭長評事聯席會議決議：「按海關緝私條例第 37 條第 1 項第 2 款，係以報運貨物進口有虛報所運貨物之品質、價值或規格為處罰前提，而貨物稅條例第 32 條第 10 款則以國外進口之應稅貨物未依規定申報為科罰要件，兩者之處罰要件相同，係屬法條競合，應從一重處罰。」85 年 9 月份庭長評事聯席會議決議改變見解，認違反海關緝私條例第 37 條第 1 項第 3 款及貨物稅條例第 32 條第 10 款，應予併罰。85 年 11 月份庭長評事聯席會議決議，對於違反海關緝私條例第 37 條第 1 項第 3 款、貨物稅條例第 32 條第 10 款、營業稅法第 51 條第 7 款之規定，認應予併罰。系爭決議亦認為違反海關緝私條例第 37 條第 1 項第 4 款，及貨物稅條例第 32 條第 10 款，以及營業稅法第 51 條第 7 款之情形，應予併罰。

者，分別處罰之。」二者適用之區別，即在於系爭事實是屬「一行為」或「數行為」。

行政罰法第 24 條之立法理由，根據行政院所提之行政罰法草案重要原則與內容，說明本法採「一事不二罰」之原則（立法院公報第 94 卷第 6 期院會紀錄第 348 頁），規定一行為同時違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，從法定罰鍰最高額規定裁處（即行政罰法第 24 條第 1 項前段），故知「一事不二罰」原則已具體規定於行政罰法第 24 條。

至於「一事不二罰」與本號解釋所稱之「法治國一行為不二罰原則」之意涵是否相同，因憲法與大法官解釋均未對二者作出定義或解釋，故未能置論²。「一事不二罰」之「事」指「同一事件」而言，其文義範圍應較「一行為」為寬。既然行政罰法第 24 條之立法原則是「一事不二罰」，則於解釋行政罰法第 24 條所稱之「一行為」之概念，亦應參照「同一事件」之意涵，而不應作過度狹窄之解讀，始符合立法者制定行政罰法第 24 條避免對人民作過度處罰之意旨。若認系爭決議已違反行政罰法第 24 條第 1 項，則同時違反該法所採「一事不二罰」之原則。

二、行政罰法第 24 條有關「行為」之定義，應參考本院釋字第 503 號解釋：

（一）行政罰法第 24 條係參考刑法第 55 條、司法院釋字第 503 號解釋及德國違反秩序罰法第 19 條而制定（參見立法院公報第 94 卷第 6 期院會紀錄第 380 頁）。本院釋字第 503 號解釋既為制定行政罰法第 24 條之依據，則釋字第 503 號解釋即應為探討該條適用範圍的重要參考。釋字第 503 號解釋主旨說明行為如同時符合行為罰與漏稅

² 有關德國法上「一事不二罰」之原則與「一行為不二罰」之原則的比較，可參考本院釋字第 604 號解釋之意見書，包括彭鳳至大法官協同意見書、楊仁壽大法官部分不同意見書及許玉秀大法官不同意見書。

罰之處罰要件時，不得重複處罰。違反作為義務之行為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，如從一重處斷已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰³。

釋字第 503 號解釋文中所稱同時符合行為罰與漏稅罰之「行為」，其範圍如何，應由釋字第 503 號解釋之背景理解。在釋字第 503 號解釋之前，至少有釋字第 327 號（82 年 10 月 8 日公布）、第 337 號（83 年 2 月 4 日公布）與第 356 號解釋（83 年 7 月 8 日公布），均在處理有關稅法上行為罰與漏稅罰之問題。按釋字第 503 號解釋補充釋字第 356 號解釋，釋字第 356 號解釋認為營業稅法對營業人違反作為義務之行為課處行為罰並不違憲⁴。另本院釋字第 327 號解釋認為所得稅法對扣繳義務人已依法扣繳稅額，但未於法定期限前按實填報或填

³ 本院釋字第 503 號解釋：「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。是違反作為義務之行為，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，如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。本院釋字第 356 號解釋，應予補充。」

⁴ 本院釋字第 356 號解釋：「營業稅法第 49 條就營業人未依該法規定期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金之規定……係對營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。上開規定，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。……」

本院釋字第 327 號解釋：『所得稅法第 114 條第 2 款前段：「扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第 92 條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最低不得少於 1500 元；逾期自動申報或填發者，減半處罰」，旨在掌握稅源資料，維護租稅公平，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，應由有關機關檢討修正。』

發扣繳憑單者，處以行為罰之規定，並不違憲⁵。釋字第356號與第327號解釋均對於營業人已繳納其應納稅額之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯納金與怠報金，又無合理最高額之限制，主管機關應注意檢討修正。由上可知釋字第327號與第356號解釋肯認營業稅法與所得稅法得科處行為罰，但對於併課行為罰與漏稅罰，又無合理最高額限制的部分，要求有關機關檢討修正。

本院釋字第337號解釋之理由書說明行為罰與漏稅罰之區別⁶。然而對於違反行為罰與漏稅罰應否併罰，釋字第337號解釋理由指出「其違反義務之行為係漏稅之先行階段者，如處以漏稅罰已足達成行政上之目的，兩者應否併罰，乃為適用法律之見解及立法上之問題，併予說明。」並未對應否併罰提出明確意見。

民國89年本院作成釋字第503號解釋，明文指出行為如同時構成行為罰及漏稅罰之處罰要件時，則不得重複處罰，故釋字第503號解釋實已總結並同時補充釋字第327號、第337號及第356號解釋，對於行為罰與漏稅罰不得重複處罰作出結論。對於釋字第503號解釋所稱「行為」之意涵，必須由其作成之歷史脈絡理解。

⁵ 本院釋字第327號解釋：『所得稅法第114條第2款前段：「扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第92條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最低不得少於1500元；逾期自動申報或填發者，減半處罰」，旨在掌握稅源資料，維護租稅公平，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，應由有關機關檢討修正。』

⁶ 本院釋字第337號解釋理由書：「……此項行為罰與漏稅罰，其處罰之目的不同，處罰之要件亦異，前者係以有此行為即應處罰，與後者係以有漏稅事實為要件者，非必為一事。」

(二) 釋字第 503 號解釋提出「同一違反租稅義務之行為」之概念

釋字第 503 號解釋理由指出，「納稅義務人對於同一違反租稅義務之行為，同時符合行為罰與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……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。」其中「應給與他人憑證而未給與」之行為，即屬釋字第 327 號與第 356 號解釋所稱之行為罰；至於「短報或漏報銷售額」之行為，即屬釋字第 337 號解釋所稱之漏稅罰，二者可能非於同一時日發生，在外觀上亦可能視為不同之行為，而且處罰目的與處罰要件均不同。釋字第 503 號解釋理由統稱其為「同一違反租稅義務之行為」，不得重複處罰。依此，本院釋字 503 號解釋所稱不得併罰之行為罰與漏稅罰所指涉之行為核屬「同一違反租稅義務之行為」，行政罰法第 24 條係參考釋字第 503 號解釋而制定，所稱之一行為亦應循此脈絡加以理解，方符合立法理由所稱之「一事不二罰」原則。

(三) 系爭決議與本號解釋均未完整理解釋字第 503 號解釋之意涵。

系爭決議於會議提供討論之甲說（主張應予併罰）引用釋字第 503 號解釋理由「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」，與釋字第 503 號解釋理由原文比對可知，甲說所摘錄部分省略了解釋理由中接下來的「固不待言」四個字，然而由前後行文可知解釋理由中「固不待言」之前所說的只是一般原則，該號解釋要進一步闡釋的理念即在「固不待言」之後的論述。本不同意見書前段所述「同一違反租稅義務之行為」之內涵，即為該號解釋於「固不待言」之後的論述。然而系爭決議及本號解釋均未加以考量，實為遺憾⁷。

- (四) 或謂釋字第 503 號解釋僅係說明稅法上之行為罰與漏稅罰不得重複處罰，然而系爭決議所涉三項處罰均為漏稅罰，因此沒有參考適用之餘地。然而本席認為行政罰法第 24 條參考釋字第 503 號解釋而制定，係適用於違反各種行政法上義務而受處罰之情形，而非侷限於稅法，更未侷限於稅法中之行為罰與漏稅罰之適用問題，故釋字第 503 號解釋所建立「同一違反租稅義務之行為」之概念，於多數漏稅罰之間亦有其適用。

三、系爭決議中違反三個稅法上義務之行為，實為同一違法事實：

本號解釋理由指出「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」，但並未對系爭決議所涉三個稅法之「法規範構成要件」是否相同加以討論。本席認為系爭決議所述之事實雖違反三個稅法構成要件，但實為同一違法事實，詳論之：

- (一) 本號解釋原因事實之確定終局判決認定聲請人逃漏進口稅而受處罰鍰之依據為海關緝私條例第 37 條第 1 項第 2 款「虛報所運貨物之品質、價值或規格」及第 3 款「繳

⁷ 系爭決議之甲說另引用司法院院字第 487 號解釋「行政罰無適用刑法總則關於合併論罪規定之餘地」，但卻未註明該號解釋係公布於民國 20 年 3 月 28 日，在當時刑法尚未制定，更不用說於 94 年公布之行政罰法所建立之「一事不二罰」原則之後，院字第 487 號解釋究尚有何參考價值，實難理解。

驗偽造、變造或不實之發票或憑證」，第3款所定之事實應係第2款之方法行為，但本條規定並未列為二個行為而分別處罰，故同時符合第2款及第3款之規定者亦僅處一個罰鍰。又確定終局判決認定聲請人逃漏營業稅而處罰鍰之依據為裁處時之營業稅法第51條第7款「其他有漏稅情事」，即指行為人所違反海關緝私條例第37條第1項第2、3款之相關事實。（確定終局判決所認定不實申報進口價值之貨品因當時未課貨物稅，故無貨物稅條例之適用。）

- （二）系爭決議範圍包括因逃漏貨物稅而應處罰鍰者，故逃漏貨物稅情事仍屬本號解釋範圍。系爭決議認貨物稅條例第32條第10款「國外進口之應稅貨物，未依規定申報」，與海關緝私條例第37條第1項第4款「其他違法行為」實質上為三個申報行為，而非一行為。然而本席認為就法條構成要件而言，二者實指同一違法事實。（系爭決議僅討論海關緝私條例第37條第1項第4款，確定終局判決係適用同條項第2、3款，但就本號解釋之審查目的，因同條所列各款之行為就本號解釋之審查目的並無差別，故將同條項各款一併納入審查範圍）。
- （三）進口人虛報貨品價值，違反海關緝私條例第37條第1項各款之規定，均符合貨物稅條例第32條第10款之規定「國外進口之應稅貨物，未依規定申報」，故其構成要件，均為就同一事實之重複規定。至於營業稅法第51條第7款所稱之「其他有漏稅情事」，其實就是指違反海關緝私條例及貨物稅條例之行為，因此三個法律所指涉違法行為之文字雖有不同，但均指同一違法行為，至少是指同一違法事實，依「一事不二罰之原則」，即應依行政罰法第24條之規定，認屬「同一行為」，應從一重處斷。本號解釋理由指出「3個漏稅行為構成要件迴

異」，但卻未對其有何迥異之處提出任何論據⁸。

- (四) 另行政罰法第 24 條規之立法理由指出該規定係參考刑法第 55 條之規定，則探討行政罰法第 24 條中有關「行為」之內涵自亦得參考刑法第 55 條有關「行為」之概念，而包括「自然一行為」與「法律上一行為」。對「行為數」之評價應包括對行為本身為觀察。按進口稅、貨物稅及營業稅之計算彼此關聯。進口稅是由海關依納稅義務人所申報進口貨物之交易價格，及其他有關進口貨物之資料核定關稅完稅價格後，加以課徵；貨物稅係以貨物之關稅完稅價格加計進口稅捐之總額為計算基礎；營業稅則係以關稅完稅價格加計進口稅之數額，並加計貨物稅額後之數額為計算基礎，此三種稅之計算基礎彼此連貫。就納稅義務人基於同一虛報進口貨品價值之事實，無論是在同一份進口報單或分別在不同的申報單上申報進口稅、貨物稅及營業稅，均係同一意思決定下連貫之計算行為，故應屬「同一違反租稅義務之行為」。由釋字第 503 號解釋理由書「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」可知，依釋字第 503 號解釋認為應從一重處斷之「同一違反租稅義務之行為」外觀上可能係可分之行為，否則即無一行為構成另一行為之一部分，或彼此間具有方法結果之關係。因行為人於報運貨物進口時，未據實申報之行為，即使是於不同申報單申報，必然同時產生逃漏進口稅、貨物稅及營業稅之結果，於金額之計算上，前申報行為構成後申報行為之

⁸ 另有學者提出「稅法上一行為」，應從一重處斷。參見陳清秀，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，台灣法學第 173 期，頁 175-181，2011 年 4 月。

一部，即應屬「同一違反租稅義務之行為」，在法律評價上應視為一行為，而得適用行政罰法第 24 條之規定從一重處斷⁹。

- (五) 系爭決議與本號解釋均以合併申報只是為了簡化稽徵程序及節省稽徵成本，於不同欄位申報 3 種稅捐，因此無礙其為 3 個申報行為之本質。然而事實上基於前述理論，行為人同一違法申報貨品價格之行為，在海關緝私條例、貨物稅條例及營業稅法規定之構成要件相同，其稅額計算行為連續，應屬「同一違反租稅義務之行為」，符合行政法上一行為之概念，無論是在一張申報單申報，或分開填寫三張申報單，均應認為「一行為」或「一事」，而符合行政罰法第 24 條之規定。本號解釋忽略了 3 種稅捐能在同一張報單申報之原因，其實是因為違法事實相同以及申報金額連續計算之緣故，並非單純為了稽徵便利即可合併申報。

四、同一違法事實，不應再以「違反不同行政管制目的」為理由而決定行為數：

系爭決議主張應併合處罰理由包括，關稅、貨物稅及營業稅「三者立法目的不同」。本號解釋理由指出，「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」，本號解釋並未對「構成要件迥異」加以論述，而本席認為 3 個漏稅規定其實是指同一違法事實，已如前述。又不同之行政法規必有不同之立法目的，若以行為人所違反之數個行政法規各有不同之目的為理由，而排除行政罰法第 24 條之適用，則行政罰法第 24 條將沒有適用之餘地。行政罰法第 24 條既係參考

⁹ 有學者主張違章行為數應按「課稅週期」判斷，另外針對具有因果關係的先行行為有手段以及同時伴隨的違章結果，基於期待可能性的欠缺，實無併同裁罰的必要。參見黃士洲，行政罰法應如何適用於稅捐裁罰，財稅研究第 37 卷第 6 期，頁 152-173，2005 年 11 月。

刑法第 55 條想像競合犯之規定而制定。而刑法第 55 條並未因一行為觸犯數罪名之保護法益有所不同即排除其適用。同理，行政罰法第 24 條自不應因一行為違反數個行政法之立法目的不同，即排除其適用¹⁰。況由行政罰法第 24 條之立法理由，所謂一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰所舉的例子是，在防制區內之道路兩旁附近燃燒物品，產生明顯濃煙，足以防礙行車視線，係同時違反空氣污染防制法及道路交通管理處罰條例之規定，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（參見立法院公報第 94 卷第 6 期院會紀錄第 379 頁）。按上開舉例所違反之二法律規定立法目的不同，可見單一行為違反數個行政法之立法目的不同，仍應適用行政罰法第 24 條。

本號解釋理由指出「法治國一行為不二罰原則」係參照本院釋字第 604 號解釋，該號解釋主要意旨即在於判斷行政法上之行為數須考量行政法之管制目的。本號解釋理由指出「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」。本席同意行政法上之管制目的應為判斷行為數應參考的標準之一，但若違法行為屬同一事實，即不應再就其同時違反不同行政管制目的而定為多數行為¹¹。

綜上，本席認為就系爭違反三個稅法規定之事實，自 82 年開始討論行政罰與漏稅罰能否併罰（釋字第 327、337、356 號解釋），89 年確立行政罰與稅漏罰應從一重處斷（釋字第 503 號解釋），至 94 年確立「一事不二罰」之行政罰法

¹⁰ 參見吳庚、盛子龍，行政法之理論與實用（增訂第 15 版），頁 469-472，2017 年 9 月。

¹¹ 有關以違犯法規之「行政管制目的」作為行為單、複數之見解，以及釋字第 604 號解釋有關行為數認定之見解，有許多學者加以討論。參見劉建宏，一行為不二罰原則中行為數之認定—最高行政法院 105 年度判字第 290 號判決評析，月旦裁判時報第 62 期，頁 7-13，2017 年 8 月；林明昕，從德國法制之比較論行政罰法中「單一行為」概念，法務部委託計畫，頁 73，2007 年 12 月。

第 24 條，其大方向應是減輕人民受行政處罰之負擔。系爭決議於討論過程片面援引釋字第 503 號解釋之理由，且對於行政罰法第 24 條之要件及立法理由未加考量，致與行政罰法第 24 條之立法意旨不符，侵害人民受憲法保障之財產權，有違比例原則，故系爭決議應不予援用¹²。

（相關聲請書及裁判請上司法院大法官網站連結「大法官解釋」閱覽，網址：<http://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt>）

¹² 同見解請參考戴邦芳，行政秩序罰上行為數認定問題之研究，東吳大學法律學系碩士在職專班法律專業組碩士論文，頁 120-127，2012 年 7 月。