

憲法法庭 111 年憲裁字第 596 號裁定不同意見書

林俊益大法官 提出

詹森林大法官 加入

本席等不同意不受理本件聲請案，認應予受理，爰提出不同意見書如下。

壹、事實概要

本件釋憲聲請人因於中華民國 95 年 5 月 30 日辦理 94 年度綜合所得稅結算申報，列舉捐贈扣除額新臺幣(下同)1,305 萬元，經稅捐稽徵機關認有以不實交易金額之統一發票虛列捐贈扣除額逃漏稅情事，否准認列當中 1,004 萬 8,500 元，核定綜合所得總額 1,694 萬 3,850 元、綜合所得淨額 1,623 萬 8,485 元後，補徵稅額 445 萬 5,338 元，聲請人對此並無爭執。惟同案另經檢察機關偵查，並寄發製作日期為 98 年 12 月 31 日之傳票予聲請人，嗣對聲請人為緩起訴處分，於 100 年 5 月 10 日因臺灣高等檢察署駁回再議而確定。稅捐稽徵機關於 106 年 11 月 16 日以編號 A1215106100504 號裁處書(下稱原處分)，按聲請人所漏稅額 401 萬 9,400 元處 1 倍之罰鍰，經減除緩起訴處分金 3 萬元，裁處罰鍰 398 萬 9,400 元。聲請人主張原處分已罹於 7 年裁處時效(行政罰法第 1 條但書、稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款及第 49 條第 1 項前段規定參照)，申請復查，經稅捐稽徵機關駁回，聲請人循序提起行政救濟，經臺北高等行政法院 107 年度訴字第 1518 號判決撤銷原處分、復查決定及訴願決定。稅捐稽徵機關提起上訴，經最高行政法院 109 年度判字第 298 號判決(下稱確定終局判決)廢棄原判決，駁回聲請人第一審之訴而告確定。聲請人乃聲請解釋憲法。

貳、程序部分

一、聲請人釋憲聲請要旨

聲請人主張意旨略以：確定終局判決適用 100 年 11 月 23 日修正公布之行政罰法第 27 條第 3 項規定：「前條第二項之情形，第一項期間自……緩起訴處分……確定日起算。」（下稱系爭規定）認為行政罰之裁處時效，於緩起訴處分確定後重行起算。並未考慮於偵查程序發動前，受裁罰人仍應享有時效經過之利益。而且刑事犯罪追訴期間甚長，若於緩起訴處分確定後方重行起算，將造成裁處時效不當延長。可見系爭規定有違反憲法比例原則而侵害人民財產權，牴觸憲法第 15 條、第 22 條及第 23 條規定之疑義等語。

二、本席等認本件聲請應予受理之理由

按憲法訴訟法（下稱憲訴法）修正施行前已繫屬而尚未終結之案件，除憲訴法別有規定外，適用修正施行後之規定。但案件得否受理，依修正施行前之規定，憲訴法第 90 條第 1 項定有明文。再按人民、法人或政黨聲請解釋憲法，須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，始得為之，司法院大法官審理案件法（下稱大審法）第 5 條第 1 項第 2 款定有明文。查本件聲請人認確定終局判決所適用之系爭規定，有牴觸憲法第 15 條、第 22 條及第 23 條規定之疑義，於 109 年 10 月 8 日向司法院聲請解釋憲法，經核與大審法上開規定所定要件相符，爰予受理。

111 年憲裁字第 596 號裁定（下稱系爭裁定）泛稱：聲請意旨僅係就系爭規定應如何解釋適用，而爭執確定終局判決之認事用法是否得當，尚難謂已於客觀上具體敘明系爭規定究竟有何牴觸前揭憲法規定之處。本席等認為：系爭裁定無視系爭規定依最高行政法院實務見解，採取時效於緩起訴處分確定後重行起算之時效中斷制看法，較諸刑法就追訴權時效於第 83 條採取前後合併計算之時效停止制，更為嚴苛，裁定不受理本案，未能透過系爭規定之合憲性解釋或逕行宣告違憲，加以落實憲法保障基本人權之意旨，要難贊同。

參、實體部分

- 一、司法院釋字第 474 號及第 723 號解釋相繼釋示：「時效制度不僅與人民權利義務有重大關係，且其目的在於尊重既存之事實狀態，及維持法律秩序之安定，與公益有關。」雖係就涉及請求權消滅時效而為釋示，與本件所涉之行政罰之裁處時效有別，惟從確保法安定性及法確定性之觀點而言，時效制度，不論消滅時效或裁處時效，均為**法治國原則之重要內涵**。
- 二、對人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，涉及對人民受憲法第 15 條保障財產權之限制，迭經司法院解釋在案（司法院釋字第 685 號、第 716 號、第 751 號、第 780 號、第 786 號及第 802 號解釋參照）。行政機關裁處罰鍰，基於**法治國之法安定性原則**，避免是否裁罰長期處於不確定狀態，防止誤判，落實依法行政，獲致公平結果並維護人民權益，須於法定裁處時效內為之（司法院釋字第 583 號解釋參照）。裁處時效如何計算之有關規定，亦涉及對人民財產權之限制，如其所追求之目的係為維護公益，所採手段與目的之實現間有

合理關聯，即符合憲法第 23 條比例原則之要求，而與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨無違。

三、行政罰法第 26 條第 1 項前段及第 2 項規定分別規定：「一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之」；「前項行為如經……緩起訴處分確定……者，得依違反行政法上義務規定裁處之。」同法第 27 條規定：「（第 1 項）行政罰之裁處權，因 3 年期間之經過而消滅。（第 2 項）前項期間，自違反行政法上義務之行為終了時起算。但行為之結果發生在後者，自該結果發生時起算。（第 3 項）前條第 2 項之情形，第 1 項期間自……緩起訴處分確定……日起算。」就人民違反行政法上義務之行為，無論行政機關知悉與否或是否進行調查，時效均自上開規定之起算時點起自動進行。若因案件同時觸犯刑事法律，案件移由司法機關處理，裁處權行使因而發生障礙，裁處時效若尚未完成，自應停止進行。嗣刑事部分經緩起訴處分確定，依上開規定，仍得裁處行政罰，惟裁處時效究採重行起算之時效中斷制？抑採須與先前已進行過期間繼續合併計算之時效停止制？系爭規定僅稱「起算」，解釋上尚有爭議。

四、行政機關裁處行政罰，乃就人民違反行政法上義務之行為，給予相應之責難與評價，並預防行為人或其他人將來再發生相同行為，對於公共利益與法治秩序造成損害（司法院釋字第 751 號解釋參照）。不過行政罰之裁處，處罰並非唯一目的，時效計算，似亦應兼顧人民權益之維護，避免行政機關懈怠或濫權，督促行政機關依法行政，求其公允，始與憲法法治國之法安定性原則及比例原則無違？人民違反行政法上義務之行為終了或自在後之結果發生時起，縱因同時觸犯

刑事法律，依法不得裁處，惟於案件移由司法機關處理前，行政機關仍須進行必要調查或蒐證，因此裁處時效是否自動進行，並未停止？於緩起訴處分確定後，先前行政調查所獲，仍得作為行政罰裁處依據。倘若此時時效重行起算，行政機關又享有完整時效利益，固然便於裁罰。然而人民就同一違反行政法上義務之行為，前後可能須歷經行政機關於重複時效利益下之調查，對於基本權利之干預是否更為加劇？況且人民同一行為又曾經偵查機關偵查，雖然目的、手段或處置與行政調查未盡相同，然而均屬國家公權力就人民違法行為之處理，並無本質上差異（司法院釋字第 517 號及第 808 號解釋參照）。若於緩起訴處分確定後，重行起算裁處時效，人民就其違反行政法上義務之行為，縱應受罰鍰，惟須接受較諸刑事法律更為嚴苛之時效制度，是否毫無失衡之處？另如行政機關於先前經過之時效期間中草率調查，或於時效即將屆滿前逕將案件移由司法機關處理，俟行為人未受刑事處罰，尚可重行起算裁處時效，如此是否合理？

五、再舉例說明如下，例如，臺灣臺北地方檢察署檢察官 109 年度偵緝字第 213 號不起訴處分書略以：（一）財政部臺北市國稅局函送意旨略以：被告共同基於填製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐之概括犯意聯絡，由被告自 93 年 5 月起至 94 年 12 月止，明知公司並無實際進貨或銷售之營業行為，竟以不實發票，作為進項憑證持以申報扣抵銷項稅額，而幫助該等營業人逃漏營業稅額計 3,86 萬 3,590 元，足以生損害於稅捐稽徵機關對於課稅管理之正確性。因認被告涉犯 95 年 5 月 24 日修正前商業會計法第 71 條第 1 款商業負責人填製不實會計憑證罪，及稅捐稽徵法第 43 條第 1 項幫助他人逃

漏稅捐罪嫌。(二)函送意旨所指被告違反稅捐稽徵法等行為終了日為94年12月31日，檢察官偵辦被告之日為97年3月7日，檢察官結案發布通緝日則為97年7月7日，則本件自前開犯罪行為終了日起算，加計前開偵查期間、追訴權時效期間10年及被告於偵查中經通緝而停止時效進行之期間2年6月，被告所涉違反稅捐稽徵法等罪嫌，迄至107年11月1日止已時效完成，揆諸首揭法條規定，自不得再行追訴。試問：財政部臺北市國稅局遲至109年間，才函送違反稅捐稽徵法等行為終了日為94年12月31日之案件，已經過15年之裁處時效，俟檢察官不起訴處分確定後，再重新起算裁處時效7年，前後合計22年之裁處時效，這樣對於人民而言，可謂合理嗎？以上諸多憲法疑義，有待憲法法庭作成判決予以釐清！

肆、結論

基於有權利即有救濟之憲法原則，乃法治國之基本原則，迭經司法院著有解釋(司法院釋字第430號、第653號、第736號及第785號解釋參照)及憲法法庭111年憲判字第7號及第11號判決參照。

有裁罰即有時效，亦為法治國之基本原則¹。本件釋憲聲請案，涉及一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定時裁處時效之計算爭議，是否亦違反法治國基本原則之憲法爭議？甚有受理價值。詎系爭裁定卻以釋憲聲請意旨未客觀具體敘明違憲疑義而不受理本件聲請，殊值商榷！

¹ 依憲法法庭111年憲裁字第347號裁定不受理案，詹大法官森林提出，蔡大法官炯燾、黃大法官虹霞、林大法官俊益、謝大法官銘洋加入之不同意見書參照。