

釋字第 754 號解釋協同意見書

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，並無抵觸。」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」，

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。

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

² 林錫堯著，行政罰法，元照，2012 年 2 版，頁 61。

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。