

釋字第 754 號解釋不同意見書

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「是否為自然意義的一行為」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。