

## 釋字第 754 號解釋 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<sup>1</sup>，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<sup>2</sup>。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<sup>3</sup>（下稱系爭決議）有違反本院釋字第 503 號及第 604 號解

<sup>1</sup> 參見最高行政法院 101 年度判字第 1037 號判決。

<sup>2</sup> 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。

<sup>3</sup> 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、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

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，<sup>4</sup>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<sup>5</sup>，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

---

月份第 2 次庭長評事聯席會議決議不再援用。」

<sup>4</sup> 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。是其事實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。

<sup>5</sup> 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。

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)<sup>6</sup>包括「禁止重複處罰」(multiple punishment prohibition)<sup>7</sup>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，並無抵觸」(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

---

<sup>6</sup> 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)。

<sup>7</sup> 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).

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」<sup>8</sup>，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」<sup>9</sup>。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。<sup>10</sup>

[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

<sup>8</sup> 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）。

<sup>9</sup> 參見許宗力大法官釋字第 604 號解釋之協同意見書。

<sup>10</sup> 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」）。

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，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？！<sup>11</sup>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

---

<sup>11</sup> 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」。

一行為按「單一法規」所為之個別處罰有無過當之情形有別，<sup>12</sup>是前揭諭知謂：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 號解釋揭櫫「一行為不二罰」理念以來，雖已經釋字第 604 號、第 751 號<sup>13</sup>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！<sup>14</sup>

<sup>12</sup> 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。

<sup>13</sup> 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」。

<sup>14</sup> 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？！