

釋字第 754 號解釋不同意見書

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。

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。

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。」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。

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。

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，

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。」

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。

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，與憲法並無抵觸。……」

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，與憲法尚無抵觸。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。」

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。

（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

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。

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迥異」，但卻未對其有何迥異之處提出任何論據⁸。

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。

(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

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。

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

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。

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。

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。

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。